



UNISUL

UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

GABRIELA GUEDES PINTO DA SILVA

O CONTROLE SOCIAL NA FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

**Florianópolis
2012**

GABRIELA GUEDES PINTO DA SILVA

O CONTROLE SOCIAL NA FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito, da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.

**Florianópolis
2012**

GABRIELA GUEDES PINTO DA SILVA

O CONTROLE SOCIAL NA FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Florianópolis, 25 de junho de 2012.

Prof. Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina
Orientadora

Prof. Patrícia de Oliveira França
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Moisés Höeggen
Universidade do Sul de Santa Catarina

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

O CONTROLE SOCIAL NA FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

Declaro para os devidos fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca desta monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Florianópolis, 25 de junho de 2012.

GABRIELA GUEDES PINTO DA SILVA

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Alice e Lúcio, pela criação e exemplos de amor, carinho e compreensão.

À minha avó, Dora, exemplo de alegria e bondade, pela credibilidade e investimento na minha vida estudantil.

Ao meu namorado, Paulo, meu amor, parceiro da minha vida, pelo apoio e incentivo.

À minha amiga, Cristina, em sinal da minha admiração, pela troca de opiniões e conhecimentos.

À minha orientadora, professora Tânia, pela dedicação na elaboração do presente trabalho.

Externo a minha gratidão a todos os demais amigos, colegas e professores que, mesmo não estando aqui relacionados, colaboraram de forma direta ou indireta para que fosse concluída esta importante etapa.

RESUMO

O presente trabalho consiste em demonstrar a maneira com que a sociedade brasileira pode fiscalizar as contas do Estado. Explanar a estrutura do Estado brasileiro com relação às suas finanças demonstrando quais são os instrumentos colocados à disposição dos cidadãos brasileiros que possibilitam o controle social das contas públicas. Controle este assegurado constitucionalmente e amparado pelo princípio da transparência, com a responsabilidade de introduzir o acesso popular às informações relativas à atividade financeira do Estado. Para tanto, o estudo é dividido em três capítulos. O primeiro capítulo expõe a respeito da atividade financeira do Estado, considerando a concepção de Estado, suas características e as atividades a serem desenvolvidas por meio da Administração Pública. O segundo capítulo esclarece a respeito do orçamento público como forma de planejamento da Administração Pública, apresentando os princípios e leis orçamentárias, com ênfase na Lei de Responsabilidade Fiscal. Por fim, o terceiro e último capítulo, aponta os modos existentes de fiscalização, seus níveis de controle, especialmente o controle social e a aplicação do princípio da transparência.

Palavras-chave: Estado. Finanças Públicas. Administração Pública. Fiscalização. Sociedade. Instrumentos. Princípio da Transparência.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO	11
2.1. ESTADO.....	11
2.1.1 Definição	11
2.1.3 Funções e Poderes	13
2.2. ATIVIDADE FINANCEIRA	15
2.2.1 Conceito	15
2.2.2 Finalidades	16
2.2.3 Características	17
2.3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
2.3.1 Conceito	18
2.3.2 Poderes e deveres da Administração Pública	19
2.3.3 O dever de prestar contas	21
3 ORÇAMENTO PÚBLICO	22
3.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	22
3.1.1 Conceito	24
3.1.2 Natureza Jurídica	26
3.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	27
3.3. LEIS ORÇAMENTÁRIAS	29
3.3.1 Plano Plurianual	29
3.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias	30
3.3.3. Lei Orçamentária Anual	31
3.4 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	32
4 CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	36
4.1. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	36
4.2. MODOS DE FISCALIZAÇÃO QUANTO A ORIGEM (inglês, judiciário, político)	37
4.3. CONTROLE INTERNO	38
4.4. CONTROLE EXTERNO	41
4.5. CONTROLE SOCIAL	43
4.5.1. Aplicação do Princípio da Transparência	47
5 CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

Na presente pesquisa pretende-se abordar um tema de grande relevância, que engloba, principalmente, a área de Direito Administrativo e Financeiro, objetivando-se analisar a maneira pela qual a população brasileira pode fiscalizar as contas do Estado.

Para tanto, ao analisar a estrutura do Estado brasileiro com relação às suas finanças, este trabalho busca demonstrar quais são os instrumentos colocados à disposição dos cidadãos brasileiros que possibilitam a participação do controle social das contas públicas.

Escolheu-se esse assunto porque uma das principais insatisfações brasileiras é com a elevada carga tributária, acompanhada por serviços públicos que não atendem e nem satisfazem as necessidades públicas, deparando-se com um Estado desfalecido ao lado de uma Administração Pública com pouca credibilidade.

O controle social na fiscalização das contas está assegurado constitucionalmente e amparado pelo princípio da transparência, por meio do qual, os gestores públicos passam a ter a responsabilidade de introduzir e criar meios de incentivo ao acesso popular às informações relativas à atividade financeira do Estado.

Para um estudo mais aprofundado desta temática, foi empregado o método dedutivo, com pesquisas que inicialmente partiram da análise do funcionamento da Administração Pública na realização da atividade financeira do Estado, apresentando o orçamento público como forma de planejamento governamental. Em seguida, estudar o controle orçamentário, com destaque ao controle social.

Dessa forma, o trabalho foi dividido em três capítulos de desenvolvimento.

O primeiro capítulo esclare a respeito da atividade financeira do Estado, considerando a concepção de Estado, suas características e as atividades a serem desenvolvidas por meio da Administração Pública.

O segundo capítulo abordará o orçamento público como forma de planejamento da Administração Pública, descrevendo os princípios e leis orçamentárias, com destaque final de uma norma de fundamental importância para a gestão fiscal do país: a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por último, o terceiro capítulo, com maior enfoque do tema proposto, expõe os modos existentes de fiscalização, seus três níveis de controle, sobretudo o controle social e a aplicação do princípio da transparência, que remete ao conceito de democracia, fazendo com o que aos cidadãos, não apenas participem da formulação das finanças públicas, como também, fiscalizem a aplicação dos recursos públicos.

No decorrer do presente trabalho, busca-se informar quais são os instrumentos colocados à disposição da sociedade brasileira para acompanhar de que modo está sendo aplicado o dinheiro público, arrecadado (a maior parte) por meio de tributos, bem como, demonstrar a importância em participar dessa fiscalização.

Ao final, apresentar-se-á a conclusão e as referências bibliográficas para o fim da presente pesquisa.

2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

No presente capítulo tratar-se-á da atividade financeira do Estado, considerando a concepção de Estado, suas características e suas atividades a serem desenvolvidas e executadas por meio da administração pública, destacando-se pelo dever de prestar contas.

2.1 ESTADO

A concepção de Estado é necessária para que se consiga conhecer a organização e o funcionamento dos serviços e as ações por ele exercidos e administradas.

2.1.1 Definição

Considera-se o surgimento do Estado por volta do início do século XV, pelo qual já suportava as características necessárias para adquirir sua atual definição. Consoante a isso, Evandro Martins (2005, p.23) ensina em sua obra, que o Estado é uma abstração e teve sua ideia construída ao longo do tempo, de acordo com o desenvolvimento social e do caráter clínico da humanidade.

O conceito de Estado institui-se pela forma de organização de um povo, logo, é um conceito muito amplo podendo ser definido de acordo com o ponto de vista em que é analisado.

Hely Lopes Meireles (2009, p.61) prescreve a esse respeito:

[...] Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário (Jellinek); sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção (Malberg); sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana (Biscaretti di Ruffia) [...]

Para Alexandre de Moraes (2008, p.3), o Estado é uma forma histórica de organização jurídica limitado a um determinado território e com população definida e dotado de um governo soberano, esclarecendo que este poder configura-se supremo no plano interno e independente sob a ótica do plano internacional.

Ou seja, para poder definir Estado, é preciso, conhecer os três elementos fundamentais para a sua existência, são eles: povo, território e governo/soberania.

Com efeito, Hely Lopes Meireles (2009, p. 61) ainda exemplifica tais elementos considerando o povo como o componente humano representativo do Estado, o território como a sua base física e o governo soberano como o elemento que conduz do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e de auto-organização emanado do Povo.

Já para a lei nacional, hoje, o conceito de Estado pode ser encontrado no vigente Código Civil, que define: “Estado é pessoa jurídica de Direito Público Interno”. (BRASIL, Código Civil, 41, I, 2002).

A propósito, esclarece Alexandre de Moraes (2008, p.3): “Nesse contexto histórico, o constitucionalismo escrito surge com o Estado, também com a função de *racionalização e humanização*, trazendo consigo a necessidade da proclamação de declarações de direitos.”

Dessa forma, percebe-se que, com a evolução do Estado, o poder estatal e a atividade por ele desenvolvida se ajustam a um conjunto de normas podendo assim, exercer o seu comprometimento com a sociedade.

No país, a Carta Constitucional de 1988, no artigo 1º, aponta que a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, institui o Brasil em um Estado Democrático de Direito. Ainda, prossegue em seu parágrafo único, que todo poder exercido no Brasil, por meio de representantes eleitos ou diretamente, emana do povo.

Sendo assim, o Estado de Direito brasileiro pode ser definido, sinteticamente, como um Estado juridicamente organizado, no qual os mandatários políticos (eleitos pelo povo) são submissos às suas próprias leis.

Para tanto, observam-se os ensinamentos de Regis Fernandes de Oliveira (2010, p. 27):

[...] Não aceitamos que qualquer Estado seja de Direito só pelo fato de ter um conjunto de regras escritas. Há que existir um mínimo de vontade popular, de garantias da liberdade e igualdade de direitos assegurados por jurisdição independente, para que assim possa ser entendido. [...] Para que exista o Estado de Direito, em seu aspecto de legitimidade, um juízo estritamente valorativo, é fundamental que os direitos humanos sejam assegurados e plenamente exercidos em democracia.

Na mesma linha, Marçal Justen Filho (2009, p.10) acrescenta, que com a consagração do Estado de Direito, a tendência dos critérios religiosos e carismáticos foi desaparecendo como fundamento da legitimação do poder político e, conseqüentemente, surgiu o Estado de Direito em que prevalecem as leis, e não a vontade do governante.

Nesse sentido, ainda Marçal Justen Filho (2009 p. 14) destaca:

O Estado Democrático de Direito caracteriza-se não apenas pela supremacia da Constituição, pela incidência do princípio da legalidade e pela universalidade da jurisdição, mas pelo respeito aos direitos fundamentais e pela supremacia da soberania popular. Também envolve o compromisso com a realização da dignidade dos indivíduos, inclusive por meio de uma atuação ativa e interventiva.

Nesse sentido, é importante, para o Estado, ter a sua atividade limitada aos moldes fixados por uma lei suprema. Na Constituição da República, estabelecida por assembleia livremente eleita, por meio da qual se, redigirá o restante do ordenamento jurídico, ou seja, um conjunto de leis que irão regular o funcionamento de uma sociedade.

2.1.2 Funções e poderes

O Estado tem por finalidade atender aos interesses da sociedade, na busca, manifesta as suas vontades por meio de uma estrutura política que exerce seu papel amparado, constitucionalmente, pela ordem jurídica.

Regis Fernandes de Oliveira (2008, p.95) leciona em sua obra:

O Estado deve cuidar das atividades rotuladas essenciais, que atendem a interesses primários da Administração Pública. A Constituição Federal identifica aqueles fins a que o Estado deve curar. Dentre eles a educação, a saúde, a segurança pública, a justiça etc. O Estado nasce exatamente para evitar os conflitos individuais e cuida daquilo que é importante para a subsistência da sociedade. Não se efetua uma aferição subjetiva, mas são os interesses primários estabelecidos em documento solene que é a Constituição.

Nesse sentido, explica ainda Regis Fernandes de Oliveira (2008, p.27) que, uma vez definida e outorgada a Constituição, são estabelecidos os objetivos do Estado. De um lado, o povo, titular essencial da soberania, e, de outro, os titulares

do exercício do poder formal, em seus três órgãos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Esses poderes são essenciais para a estrutura de um Estado, de maneira que, a cada um deles é atribuída uma função, quais sejam. A atribuição do Legislativo consiste na elaboração das leis, do Executivo é a conversão da lei em ato concreto e a do Judiciário é a aplicação da lei. Conforme consta na Constituição Federal, artigo 2º, todos devem ser independentes e harmônicos entre si.

Destaca-se as lições de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2010, p. 15), no início da história do constitucionalismo, pensou-se uma reparação mais rígida entre os três poderes, no entanto, esta ideia foi sendo substituída pela proposta de uma maior interpenetração, coordenação e harmonia entre eles. Assim, cada Poder passou a exercer não só as funções próprias, como também, de maneira acessória, as funções desempenhadas por outros Poderes.

Evandro Martins (2005, p. 28) acrescenta mencionando essa forma de organização política como o papel importante para impedir a concentração de poderes nas mãos de um mesmo governante, visando à garantia da harmonia e ao equilíbrio entre os poderes, preservando a liberdade e evitando assim, abusos políticos.

A propósito, cabe salientar:

No mundo ocidental, a doutrina esmagadora aceita a tese da tripartição das funções estatais, desenvolvida no século XVIII, na França por Charles de Secondat, chamando o Barão de Montesquieu, com a publicação da obra *L'wapist des Lois*, em 1748: "mas é uma experiência eterna que todo homem que tem poder é levado a dele abusar; ele vai até onde encontra limites; para que não se possa abusar do poder é necessário que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder".(MARTINS, 2005, p. 27)

Dessa feita, o Estado está organizado em Poderes, independentes, mas também harmônicos entre si, do qual se evita a concentração do poder nas mãos de única pessoa ou órgão.

Portanto, o Estado, organizado com seus respectivos poderes, ao lado dos direitos consagrados pela constituição, possui inúmeros deveres para com a sociedade, mas para atendê-los, faz-se necessário que se tenha meios que estruturam seu aparato burocrático, a respeito disso, Regis de Oliveira (2008, p.28) ensina:

Daí é permitido ao Estado lançar mão de seus instrumentos para alcançar os particulares e deles haver o necessário para o abastecimento de seus cofres. Como esclarece ATALIBA, “num primeiro momento, o Direito atribui determinada importância ao Poder Público, importância este pertencente a uma pessoa privada. Num segundo momento, determina que esta ou outra pessoa leve esta importância e a entregue a um agente público, com destino aos cofres públicos”.

Por derradeiro, para manter uma estrutura governamental com todas as atividades funcionais do Estado é imprescindível uma organização para administrar a coisa pública, tema este que será abordado no item seguinte.

2.2 ATIVIDADE FINANCEIRA

O entendimento de conceito, características e finalidades da atividade financeira é primordial para se conseguir explicar a existência da gestão pública de um Estado.

2.2.1 Conceito

A existência do Estado Democrático de Direito, como se pode perceber, tem como objetivo a realização das demandas da coletividade, porém, para cumprir o seu papel, o Estado tem um alto custo e necessita, conseqüentemente, de recursos, mediante os quais desenvolve a sua atividade financeira.

A atividade financeira do Estado é definida por Celso Ribeiro Bastos (2002 p. 5) como aquela marcada ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento. Outrossim, esclarece-nos que: “os objetivos fundamentais da atividade financeira são de proporcionar recursos econômicos para o custeio da manutenção e funcionamento do Estado.”.

Ensina também Eduardo Jardim (2008 p. 44, 45) a respeito da atividade financeira do Estado:

A busca de meios para a administração e a aplicação dos respectivos recursos, se denomina atividade financeira do Estado. Para tanto, doutrina estabeleceu dois períodos para o estudo da atividade financeira, o das finanças neutras, situados nos séculos XVIII e XIX, caracterizado pelo não-intervencionismo do Estado, à época do chamado Estado Liberal, e o das finanças funcionais, deflagrado a contar do final do século XIX, de cunho

interventivo, onde a atividade financeira representa um instrumento de ação política tendente a orientar e modelar a conjuntura econômica e social.

Aldemario Castro (2009, p.17) entende a atividade financeira de um Estado como sendo “o conjunto de atos voltados para a obtenção, gestão e aplicação de recursos pecuniários nos fins perseguidos pelo Poder Público”.

Nessa esteira, Ricardo Torres (2001, p. 3, 4): “Todas essas ações do Estado, por conseguinte, na vertente da receita, ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira”. Pontua que “A atividade financeira envolve a constituição e a gestão da Fazenda pública, isto é, os recursos e as obrigações do Estado e a sua administração.”

Em outras palavras, o Estado brasileiro dispõe de uma parcela de poder para arrecadar receitas e, assim, geri-las, por meio de leis, com o fim de atender às necessidades da sociedade.

2.2.2 Finalidades

Com o intuito de prestar os serviços públicos à sociedade, a atividade financeira tem como finalidade a obtenção, a arrecadação e a administração de receitas para lhe possibilitar o desempenho da sua própria finalidade. É, pois, o meio que o Estado dispõe para gerir os gastos vinculados à sociedade.

A atividade estatal, em uma concepção de Estado Democrático de Direito, deve ser objeto de efetivo e permanente controle, possibilitando, assim, a verificação de como estão sendo aplicados os respectivos recursos públicos.

Cabe ressaltar que, consoante os ensinamentos de Aldemario Castro (2009, p.17), as finalidades a serem atingidas pelo Poder Público estão institucionalizadas por meio de diplomas legais ou instrumentos jurídicos, como a lei orçamentária, com a missão básica de determinar em quais atividades os recursos públicos serão aplicados a cada ano.

Nesse propósito, ensina Aliomar Baleeiro (2004, p.1), nos países democráticos ou que, embora imperfeitamente, procuram disciplinar-se pelo regime democrático, a atividade financeira desdobra-se dentro de campo institucional traçado pelo Direito Público. O poder, no Estado de Direito, é autolimitado e exercita-se dentro de princípios que racionalizam sua ação soberana.

Dessa forma, impede destacar que o poder dado ao Estado é indispensável no desempenho da atividade financeira, no entanto, esse poder é restrito, sendo vinculado pela lei e controlado pelo Judiciário.

Logo, após estabelecidas as normas e as maneiras para obtenção das receitas, o Estado passa a arrecadá-las por meio de tributos, exploração do patrimônio público, participações nos lucros e dividendos das empresas estatais, empréstimos, entre outros.

Com esses recursos, explana Ricardo Lobos Torres (2006, p.1), que o Estado suporta a despesa necessária para a consecução dos seus objetivos. Paga a folha de vencimentos e salários dos seus servidores civis e militares, contrata serviços de terceiros, adquire no mercado os produtos que serão empregados na prestação de serviços públicos ou na produção de bens públicos.

Logo, conclui-se, quanto maior a gama de necessidades públicas, maior será a intensidade da atividade financeira administrada pelo Estado.

2.2.3 Características

A atividade financeira do Estado possui determinadas características, as quais são primordiais para sua consecução.

Uma delas é a presença constante de uma pessoa jurídica de direito público; ou seja, sempre haverá a presença de pelo menos um ente da União, Estado, Município. Sendo assim, a relação financeira do Estado somente pode ocorrer entre órgãos públicos ou entre estes e órgãos privados.

Outra característica é a instrumentalidade da atividade financeira, como conceitua Regis Fernandes de Oliveira (2008, p.95), o Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio, mas atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa. Por intermédio da gestão direta e do movimento do dinheiro público, da atividade financeira constitui uma forma de instrumento para atingir a sua finalidade única de prestação dos serviços públicos.

A atividade de conteúdo econômico também traz outra característica, contudo, observa-se que seria um equívoco reconhecer como sendo financeira toda atividade econômica do Estado, mesmo que em muitos momentos o Estado venha a interferir na economia. Portanto, é imprescindível separar o Direito Econômico do Direito Financeiro, pois, o primeiro tem por objeto o estudo do comportamento do

Estado em relação à economia, enquanto o segundo disciplina a captação, a guarda e o dispêndio dos recursos públicos. (BACHALERANDO, 2012).

Vale ressaltar outrossim, que a atividade de conteúdo econômico consiste na geração de bens ou serviços; sempre se preocupando com o ingresso e a saída de recursos.

Importante característica diz respeito ao seu conteúdo monetário na medida que se referem à obtenção, à gestão e ao gasto de recursos monetários. Dessa feita, não pertence ao campo da atividade financeira do Estado a captação de qualquer outra coisa que não seja dinheiro.

Por fim, a política econômica é outra característica relevante, visto que não se objetiva lucro. Portanto, para cumprir a tarefa de abastecimento dos cofres públicos, o Estado nomeia a Administração Pública como meio exercer essa atividade, assunto do qual será tratado no próximo item.

2.3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Constituição Federal de 1988 reservou no Título III, um capítulo específico para a organização da Administração Pública. Como vimos, a Administração Pública é de fundamental importância para o desenvolvimento do Estado.

2.3.1 Conceito

Pode-se conceituar administração pública como sendo a maneira pela qual o governo por intermédio de suas entidades, de seus órgãos e de seus agentes, realiza os serviços do Estado, a qual a lei atribui o exercício da função exercida por seus administradores.

Para melhor entendimento, Hely Lopes Meireles (2009, p.65) conceitua Administração Pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado

preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Por sua vez, Marçal Justen Filho (2009, p. 165-166):

Utiliza-se, geralmente, a expressão *Administração Pública* para fazer referência ao conjunto de entes e organizações titulares da função administrativa. Mas a expressão pode ser interpretada em diversos sentidos. Numa acepção subjetiva, Administração Pública é o conjunto de pessoas, públicas e privadas, e de órgãos que exercitam atividade administrativa. Em sentido objetivo, Administração Pública é o conjunto dos bens e direitos necessários ao desempenho da função administrativa. Sob um enfoque funcional, a Administração Pública é uma espécie de atividade caracterizada pela adoção de providências de diversa natureza, visando à satisfação imediata dos direitos fundamentais.

Nesse mesmo sentido, Maria Zanella Di Pietro (2011, p. 50) preconiza:

- a) em sentido **subjetivo, formal** ou **orgânico**, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende **pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos** incumbidos de exercer uma das funções em que se tripartite a atividade estatal: a função administrativa;
- b) em sentido **objetivo, material** ou **funcional**, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração pública é própria **função administrativa** que incumbe, **predominantemente**, ao Poder Executivo.

Dessa maneira, é possível concluir que a Administração Pública, amparada pela lei, por meio de seus agentes públicos, desenvolve a atividade concreta de satisfação imediata que objetiva atender os interesses da sociedade. Assim, para a consecução das suas atribuições, a administração pública, mais precisamente seus agentes públicos, possui determinados poderes e deveres, matéria esta se abordará no próximo item.

2.3.2 Poderes e deveres da Administração Pública

Preliminarmente, Marcelo Alexandrino e Vicente de Paulo (2010 p.219) conceituam: “os poderes administrativos representam instrumentos que, utilizados isolada ou conjuntamente, permitem à administração cumprir suas finalidades”.

Consoante a isso, convém esclarecer que o poder na Administração Pública trata-se de poder-dever, isto é, o administrador público está sempre obrigado a agir e os poderes são irrenunciáveis.

Nessas condições, Hely Lopes Meireles (2008, p. 106) acrescenta:

[...] o poder de agir se converte no dever de agir. Assim, se no Direito Privado o poder de agir é uma faculdade, no Direito Público é uma imposição, um dever para o agente que o detém, pois não se admite a omissão da autoridade diante de situações que exigem sua atuação. Eis por que a Administração responde civilmente pelas omissões lesivas de seus agentes.

Por sua vez, a lei confere à Administração Pública o poder e dever do agente público para a prática de atos de sua competência, determinando os elementos e os requisitos essenciais para à sua formalização. Fora disso, não se poderá saber o que é poder e o que é dever, pois, somente as normas poderão indicar para cada setor público os poderes e deveres de quem os exerce.

Como mencionado anteriormente, o poder público é investido de poderes para desempenhar as suas funções, Hely Lopes Meireles (2008, p.107) acrescenta: “esse poder é de ser usado normalmente, como atributo do cargo ou da função, e não como privilégio da pessoa que o exerce”. Portanto, o agente público não pode usar da sua autoridade para atender os interesses de particulares, que se opõe ao interesse público, somente quando estes interessarem à coletividade.

No mais, Marçal Justen Filho (2008 p.38) reitera sobre o assunto:

[...] No caso da função administrativa, trata-se de promover a satisfação de interesses pertinentes aos direitos fundamentais. Deve-se insistir na concepção de que esses poderes jurídicos são atribuídos não para a satisfação dos interesses pessoais e egoísticos dos governantes.

Quando se fala de poder, é irrefragável não mencionar os poderes discricionário e vinculado, que nada mais é do que um atributo de outros poderes.

O Poder vinculado para Marcelo Alexandrino e Vicente de Paulo (2010, p.219), é aquele de que dispõe o administrador público para a prática de seus atos, com o seu conteúdo rigidamente estabelecido em lei.

Já Hely Lopes Meireles (2010, p. 121) conceitua: “*Poder vinculado* ou *Regrado* é aquele que o Direito Positivo – a lei – confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formação”.

Portanto, pode-se definir o Poder vinculado como aquele em que o administrador fica inteiramente preso no que a lei estabelece, não existindo um espaço para seu juízo de conveniência, oportunidade e conteúdo.

Já o Poder discricionário é o oposto do que preceitua o Poder vinculado, sendo conceituado por Hely Lopes Meireles (2010, p. 123) conceitua: “Poder discricionário é o que o Direito concede à Administração Pública de modo explícito ou implícito, para a prática de atos administrativos com liberdade na escolha de sua conveniência, oportunidade e conteúdo”.

O Poder discricionário, segundo Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2010, p. 220) é aquele conferido à administração em que o agente dispõe de uma razoável liberdade, podendo valorar a oportunidade e a conveniência para a prática de seus atos.

No Poder discricionário, contudo, há um juízo de valores, com liberdade na escolha de sua conveniência, oportunidade e conteúdo.

Logo, perante os poderes e os deveres da Administração Pública, infere-se, segundo Marçal Justen Filho (2009 p.38), que “a função administrativa envolve não apenas um conjunto de atribuições, mas um conjunto de atribuições que devem ser obrigatoriamente exercitadas, em virtude de ser imperiosa a realização dos direitos fundamentais”.

Sendo assim, o poder-dever de agir do administrador público no de exercício sua competência, é aquele em que o agente público não pode dispor do seu o dever de agir. Exemplo disso menciona-se o dever do agente público em prestar contas, não podendo abster-se desse ato, matéria da qual será objeto de estudo a seguir.

2.3.3 O dever de prestar contas

O controle da Administração Pública envolve o conjunto de atos pertencentes à fiscalização, à orientação e à revisão da atuação administrativa. Todos aqueles que administram os bens e os interesses públicos têm o dever de prestar contas, tendo em vista que se trata de uma gestão de interesse social.

A respeito disso, esclarece Hely Lopes Meireles (2010, p. 111):

Se o administrar corresponde ao desempenho de um mandato de zelo e conservação de bens e interesses de outrem, manifesto é que quem o exerce deverá contas a proprietário. No caso o administrador do público, esse dever ainda mais se alteia, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de um *múmus público*, isto é, de um encargo para com a comunidade.

O dever prestar contas, no âmbito público, se refere-se a todos os atos de governo e da administração, sendo um dever inerente ao exercício da função pública. Perante a isso, o parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal explicita:

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Sendo assim, o dever de prestar contas mais se sobressai na gestão financeira, a qual Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2010, p. 218) revelam: “é tão abrangente e inafastável que a ele estão sujeitos, inclusive, particulares aos quais de algum modo sejam entregues recursos públicos de qualquer espécie, para gestão ou aplicação.”.

Para ilustrar essas considerações, Hely Lopes Meireles (2010, p. 111) aponta que a Constituição Federal, garante a obtenção de certidões das repartições públicas “para a defesa de direitos e esclarecimentos de situações” (art. 5º, XXXIV, “b”), ao passo que as leis administrativas exigem a publicidade dos atos e dos contratos da administração, ou seja, mostram que o administrador público deve contas de toda a sua atuação aos administrados.

A prestação de contas, segundo Hely Lopes Meireles (2010, p. 112) é feita ao órgão legislativo de cada entidade estatal, mediante o Tribunal de Contas competente, o qual auxilia o controle externo da administração financeira.

No próximo capítulo será estudado o orçamento público, no qual se busca o controle da administração pública e, para isto, serão expostos acerca dos princípios e as leis orçamentárias, bem como a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

3 ORÇAMENTO PÚBLICO

No presente capítulo, buscar-se-á abordar o instituto do orçamento público, mediante a apresentação de sua origem histórica, seu conceito e sua natureza jurídica, além de pontuar os princípios e as leis orçamentárias que o compõe, bem como das leis orçamentárias, viabilizando o planejamento e a realização da atividade financeira. A Lei de Responsabilidade Fiscal será igualmente objeto deste capítulo, sendo uma norma de fundamental importância para a gestão fiscal do país.

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O orçamento público passou por um longo percurso histórico até chegar na concepção dos dias de hoje.

Segundo Eduardo Jardim (2011, p.115), o orçamento teve origem por volta do século XIII, na Inglaterra, quando os senhores feudais pressionaram politicamente o Rei João Sem Terra para condicionar a cobrança de tributos ao consentimento do Conselho do Reino. No ano de 1215, por meio do art. 12 da Magna Carta, foi normatizada a exigência da autorização pelo Conselho. Isto, no entanto, não significou a nascença do orçamento, mas aprimorou as relações entre o Estado e o cidadão em relação ao custeio das despesas governamentais, dando margem ao aparecimento do orçamento atual.

Esse pensamento desenvolveu-se progressivamente no continente europeu nos séculos seguintes, consoante ensina Eduardo Jardim (2011, p.116): “a Inglaterra e a França, em especial, condicionaram à aprovação do Parlamento não só a instituição de tributos, mas também a fixação de despesas públicas, o que culminou com o surgimento de controle dos recursos públicos.”.

Na revolução francesa de 1789, ainda segundo Eduardo Jardim (2011, p.116), o orçamento surgiu com a aceitação dos Estados Gerais da convocação feita por Luiz XVI com o intuito de obtenção de arrecadação de novos impostos, oportunidade em que Constituinte estabeleceu a necessidade de autorização pelo Poder Legislativo.

No Brasil registra-se o conflito metrópole-colônia devido à insatisfação com a cobrança de tributos. Explica Regis de Oliveira (2010, p. 346) que, em 1824, a Constituição do Império chegou a mencionar acerca do orçamento. Mas, somente em 1891, instituiu-se de forma clara o orçamento, por meio do art. 34 §1º, que estabelecia: “orçar a receita, fixar a despesa federal, anualmente e tomar as contas da receita e despesa de casa exercício financeiro”.

A Constituição de 1934, conforme Marcus Abraham (2010, p.210) separou o orçamento em uma seção específica (Título I, Capítulo II, Seção VI), a de 1937 transformou em ato administrativo (artigos 67 a 72). Na Constituição de 1946, renasce o orçamento, no Título I, Capítulo II, Seção VI, com a inovação da competência do Congresso Nacional em votar no orçamento e o Presidente da República em sancionar.

No período do regime militar, explana Marcus Abraham (2010, p. 210), voltou-se a concentrar o orçamento no Poder Executivo, restringindo as prerrogativas do Poder Legislativo. Além disso, com Decreto-lei nº 200/1967 foi criado o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, com a competência para elaborar a programação orçamentaria e a proposta orçamentária anual.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, relata Marcus Abraham (2010, p. 210), ocorreram diversas mudanças no orçamento público brasileiro, além ter um capítulo próprio para as finanças públicas, contempla uma seção exclusiva para o orçamento (art. 165 ao 169). Verificou-se a democratização das políticas públicas, especialmente pela criação de instrumentos normativos de planejamento orçamentário integrados, constituídos pelas leis orçamentárias.

Por derradeiro, vale destacar a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal em 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), mediante a qual se estabeleceram as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, garantindo maior controle, eficiência e transparência dos gastos públicos.

3.1.1 Conceito

O conceito de orçamento público pode ser elaborado sob diversos pontos de vista, porém, todos apresentam um aspecto em comum: a declaração prévia de receita e despesa.

A respeito, Aliomar Baleeiro (1984, p. 387) acrescenta conceituando o orçamento público:

O ato pelo qual o Poder legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

Nesse sentido, Kiyoshi Harada (2001, p. 71) assevera que o orçamento não é apenas um documento contábil e administrativo para servir de amparo, mas também, um importante instrumento do Estado para orientar sua atuação sobre a economia. Modernamente, o orçamento público deve levar em conta os interesses da sociedade. Por essa razão, sempre reflete um plano de ação governamental, representando a vontade popular.

No mesmo prumo, Regis Fernandes de Oliveira (2010, p.347) disciplina:

Pode-se conceituar o orçamento como a lei periódica que contém previsão de receitas e fixação de despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, de cumprimento obrigatório, vinculativa do comportamento do agente público.

A propósito, Evandro Guerra (2005, p. 39) entende: “O orçamento público é um plano de trabalho governamental, expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do governo, *estimando receitas e fixando as despesas*, para um período de tempo determinado”.

Evandro Guerra (2005, p. 39) ainda acrescenta:

O orçamento é o elo que liga os sistemas de planejamento e finanças, isto é, os planos são monetarizados em função dos recursos financeiros disponíveis, aliado a um sistema de quantificação física para a mensuração das ações governamentais.

De modo semelhante, eis as palavras de Macus Abraham (2010, p. 213):

Conceitua-se orçamento público como sendo o **instrumento de planejamento** do Estado que permite estabelecer a previsão das suas receitas e a fixação das suas despesas para um determinado período de tempo.

Em resumo, pode-se dizer que o orçamento público é um documento do Poder Executivo, aprovado pelo Poder Legislativo, que estima receitas e despesas

para o período de um ano para todos os seus órgãos, discriminando o programa de trabalho autorizado a ser realizado. Do ponto de vista político, corresponde ao contrato formulado anualmente entre governo, administração e sociedade sobre as ações a serem implementadas pelo Poder Público (NIIMI, 2012).

Por fim, por meio do orçamento haverá o planejamento das contas públicas, realizado mediante das Leis Orçamentárias e disciplinado pela Lei de Responsabilidade fiscal, matérias que serão explanadas a seguir.

3.1.2 Natureza Jurídica

A natureza jurídica do orçamento público é amplamente discutida e divergente na doutrina, se é entendida como ato ou como lei.

Segundo a teoria do orçamento como ato administrativo liderada na Alemanha por Lband, embora o orçamento se apresente formalmente como lei, trata-se o seu teor de atos administrativos, pois nada mais é do que uma simples autorização do Parlamento de um plano de gestão relativo às despesas (Guerra, 2005, p. 37).

Destarte, Evandro Guerra (2005, p. 37) pautado no jurista francês Gaston Jèze, entende que o orçamento é ato-condição e não lei, isto é, implemento de uma condição para a cobrança e para o dispêndio dos recursos públicos.

Em contrapartida, o orçamento também pode ser entendido pela corrente doutrinária como sendo lei em sentido formal (art. 62 §1º, “d” CRFB).

Segundo a análise do STF, o orçamento tem caráter de Lei em Sentido formal. Entende-se que a lei orçamentária não cria direitos de obtenção da receita prevista, nem impõe obrigações da despesa fixada, mesmo havendo exceções, como no caso de despesas com saúde, educação, que são constitucionalmente obrigatórias.

A esse respeito, leciona Eduardo Jardim (2011 p. 111):

A bem pensar, o que idêntifica o orçamento ou qualquer outra realidade jurídica com a condição de lei é o regime jurídico, e este, no preciso dizer de Renato Alessi, consiste na produção de atos jurídicos primários, vale dizer, tudo aquilo que inovar a ordem jurídica em primeira mão lei será, independentemente de seu conteúdo ou do seu editor.

Portanto, considerar o orçamento como lei formal é converter as disposições orçamentárias apenas em prever as receitas e autorizar os gastos, sem ter a possibilidade de criar direitos subjetivos.

3.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios jurídicos são amplamente encontrados de forma explícita e implícita no mundo jurídico, servindo como um conjunto de padrões de condutas a serem seguidos.

Conforme Kiyoshi Harada (2001, p.77), os princípios jurídicos são normas que possuem alto grau de abstração, são mais do que meras regras jurídicas, carregam consigo valores fundamentais da sociedade, servindo como fontes subsidiárias do Direito e como critérios de interpretação de normas e regras jurídicas.

Os princípios orçamentários são voltados exclusivamente à matéria orçamentária, com a função de nortear a execução, a avaliação e o controle dos orçamentos públicos, os quais se encontram implícitos ou expressos na própria Constituição Federal.

Diversos são os princípios orçamentários, todavia, abordar-se-á, brevemente, a seguir, aqueles aceitos pela maioria dos doutrinadores.

O princípio da legalidade entende-se como aquele em que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei. Em matéria orçamentária, esse princípio significa perante Kiyoshi Harada (2001, p.81), “que a Administração Pública subordina-se às prescrições legais”. Ou seja, o patrimônio público pertence à coletividade e a ninguém e dado o direito de utilizá-lo livremente, para tanto, a lei orçamentária é o meio de orientação para a aplicação dos recursos públicos. Dessa forma, os orçamentos só podem ser aprovados por lei formal, ressalvados os créditos extraordinários por medida provisória em situações imprevisíveis e urgentes, conforme previsto nos artigos 5º, 37, 150 e 167, §3º, da CRFB.

O princípio da exclusividade assinala que a lei orçamentária não poderá conter matéria diferente à previsão das receitas e à fixação das despesas. Esse princípio está consagrado na Constituição Federal pelo art. 165, §8º .

Outro princípio é o da unidade, que reza acerca da necessidade de todas as despesas e as receitas reunidas em um só documento. Porém, Kiyoshi Harada (2001, p.81) explica que, atualmente, esse princípio não se preocupa mais com a unidade documental, mas com a unidade de orientação política, de modo que os orçamentos devem estar estruturados de maneira uniforme, contendo harmonia e compatibilidade entre as leis orçamentárias (artigos 165, §5º da CRFB).

Da análise do princípio da universalidade, encontra-se a obrigatoriedade de o orçamento conter todas as receitas e as despesas da Administração Pública, isto é, deve conter todo o orçamento fiscal de todos os Poderes, órgãos, fundos, entidades, da administração direta e indireta, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social. Está previsto nos artigos 165, §5º, I da CRFB).

Diante do princípio da anualidade ou periodicidade, afere-se o dever de o orçamento ser elaborado no período de doze meses. Apesar de a Constituição Federal não esclarecer se o exercício financeiro deve corresponder ao ano civil ou ao ano-calendário, o exercício financeiro corresponde do dia 1º de janeiro a 31 de dezembro (artigo 165, §9º, I, CRFB).

O princípio da não vinculação está previsto no artigo 167, IV e IX da Constituição Federal e prescreve a respeito de que o legislador não poderá vincular receitas de impostos a determinadas despesas, órgãos ou fundos, a fim de evitar que as vinculações reduzam o grau de liberdade do planejamento. As exceções estão dispostas nos arts. 158, 159 e 212 da CF/88, quando as receitas de impostos são vinculadas a despesas específicas e à aplicação de percentuais mínimos de receitas dos impostos.

O princípio da programação dispõe que todo orçamento deve incluir os programas de trabalho do governo enfatizando as metas e os objetivos a serem alcançados. Segundo, Evandro Guerra (2005, p. 59) “Os planos e programas governamentais nacionais, regionais e setoriais de duração continuada devem estar definidos no Plano Plurianual respectivo” (artigos 48, II e IV, a 65, §4º, CRFB).

Considerando que, contabilmente, o orçamento deve estar sempre equilibrado, infere-se que o princípio do equilíbrio visa assegurar que haverá igualdade entre despesas e receitas. O legislador constituinte, de acordo com Kiyoshi Harada (2001, p.79), aboliu a expressão desse princípio, limitando-se a recomendá-lo em outros dispositivos, como naqueles que fixam as despesas, estabelecem mecanismos de controle das despesas, proíbem abertura de créditos

suplementar, que impulsionam a ação legislativa no sentido do equilíbrio orçamentário.

Por fim, o princípio da transparência, implantado no artigo 165 §3º da CRFB, zela pela publicação e pela divulgação de forma clara e precisa, possibilitando o controle social da Administração Pública. O gestor público tem a responsabilidade de criar mecanismos de incentivo de participação popular na aprovação das leis orçamentárias.

O princípio da transparência está inserido também na Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 em seus artigos 48, 48-A e 49 que apresenta regras que visando dar maior transparência ao orçamento público no Brasil. Assunto esse que será aprofundado posteriormente.

3.3 LEIS ORÇAMENTÁRIAS

A Constituição Federal, em seu artigo 165, ao versar sobre planejamento orçamentário, determina que o Congresso Nacional, por meio de leis de iniciativa do Poder Executivo, estabeleça leis orçamentárias, quais sejam: o plano plurianual; as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais (BRASIL, 1988).

3.3.1 Plano Plurianual - PPA

Nos termos do §1º do artigo 165, o plano plurianual contém as metas e os objetivos gerais da Administração Pública Federal em longo prazo. Todo investimento que tenha sua execução maior do que um ano deve estar no plano plurianual (BRASIL, 1988).

Para Alexandre de Moraes (2008, p. 695), a lei que irá instituir o plano plurianual, conterà, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como para as de programas de duração continuada. Outrossim, servirá como modelo para outros programas nacionais, regionais, setoriais.

A esse respeito, comenta apropriadamente Kiyoshi Harada (2001, p. 86) que um dos objetivos que compõe a formulação da Política Nacional é a imposição e a elaboração de planos e programas nacionais, regionais e setoriais que compreendam “um complexo geoeconômico e social, visando a seu

desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais” (art. 43, CF). Dessa forma, uma das funções do orçamento plurianual é exatamente a de reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (§ 7º, art. 165, CF).

Nessa esteira, Marcus Abraham (2010, p.239) completa:

O Plano Plurianual é responsável pelo planejamento estratégico das ações estatais no longo prazo, influenciando a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (planejamento operacional) e da lei orçamentária anual (execução).

Em síntese, o plano plurianual define, em um período de quatro anos, as orientações estratégicas do Governo Federal, como não há recursos para se atingir todas as metas, fixam-se as prioridades regionais e nacionais, sendo estas determinantes para o desenvolvimento do setor público e indicativas para o setor privado.

Considerado como um instrumento de planejamento de longo prazo, o Plano Plurianual (PPA) entra em vigor no segundo ano de mandato executivo. Logo, todo investimento que tenha execução maior do que um ano deve estar na PPA, sob pena de responsabilidade fiscal do governante.

3.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Levando em conta os objetivos de metas do plano plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO irá detalhar as prioridades de despesas para o exercício financeiro seguinte da Administração Federal. É considerado instrumento de planejamento de curto prazo.

Estabelece o §2º do art. 165 da Constituição Federal que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridade da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Ademais, a LDO tratará de alterações na cobrança dos tributos federais, bem como determinará a política de aplicação das agências oficiais de fomento, como o Banco do Nordeste e o Banco da Amazônia.

Para Kiyoshi Harada (2001, p. 87), a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve dispor sobre mudanças na legislação tributária, sendo que, concernente ao aumento ou à diminuição de arrecadação tributária, que terá reflexos na previsão de receitas a serem consignadas no orçamento anual.

Cabe destacar, ainda, que os trabalhos legislativos do primeiro semestre não podem se encerrar sem a aprovação da LDO.

Em suma, conclui Evandro Guerra (2005, p. 44):

A LDO é um plano prévio, que não tem o condão de revogar nem de retirar a eficácia das leis, fundado em considerações econômicas e sociais, sinalizando na elaboração da proposta orçamentária do Executivo, do Legislativo do Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de contas.

Nessa esteira, pode-se observar que enquanto o plano plurianual é responsável pelo de longo prazo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias apresenta o planejamento de curto prazo, influenciando de forma direta na lei orçamentária anual.

3.3.3 Lei Orçamentária Anual

A lei orçamentária anual prevê o orçamento fiscal referente aos três Poderes da União, fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, além do orçamento de investimentos das empresas estatais, bem como o orçamento da seguridade social.

O §5º do art. 165 da Constituição Federal preconiza:

A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Nesse aspecto, Marcus Abraham (2010, p. 242) explica: “Trata-se de uma lei anual, cujo projeto deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até 31 de agosto de cada ano, para vigor no exercício financeiro seguinte”. Ainda, este documento conterà todas as receitas públicas e a fixação de todas as despesas públicas, para

os três Poderes, seus órgãos, fundos, entidades, fundações, inclusive as despesas da dívida pública, mobiliária ou contratual, assim como as receitas que as atenderão.

Com efeito, pode-se afirmar que a LOA estima as receitas e fixa as despesas de cada ano, reunindo três orçamentos: o fiscal, com os gastos dos órgãos e entidades dos três Poderes; o da seguridade social, que inclui ações das áreas de saúde, previdência e assistência social; e o de investimentos das empresas estatais.

3.4 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

O inciso II do §9º do artigo 165 da Carta Magna prevê: “cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamentos de fundos”. Assim, a partir da aplicação do texto constitucional, em 4 de maio de 2000, foi constituída a Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Cabe destacar que, apesar de a nomenclatura “Lei de Responsabilidade Fiscal” trazer a ideia de que a lei versa acerca da arrecadação de tributos (responsabilidade do fisco), a vontade do legislador era se referir à responsabilidade na gestão fiscal (gerência financeira e patrimonial das entidades públicas nos três níveis de governo).

Prova disso encontra-se no artigo primeiro da aludida lei: “Art. 1º Esta Lei complementar **estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal**, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.”(grifou-se).

Ainda, no seu parágrafo primeiro, define o que se entende por responsabilidade na gestão fiscal:

§ 1º—A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Pode-se afirmar que o objetivo central da lei é instituir normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal designando-o, assim, como o principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, além de estabelecer metas, limites e condições para gestão das receitas e das despesas e obrigar os governantes a assumirem compromissos com a arrecadação e gastos públicos. (FORTALEZA, 2012)

Para tanto, Evandro Guerra (2005, p.220) menciona a Lei de Responsabilidade como sendo a busca de um sistema que permite ao Estado manter a situação de equilíbrio entre receita e despesa, com a intenção de proibir que os entes da federação gastem mais do que arrecadam, elencando rígidos limites para os gastos públicos.

Ademais, para alcançar tais objetivos, a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao fixar regras de gestão fiscal, baseia-se pelos princípios do planejamento, do equilíbrio, da transparência, da responsabilidade e do controle: (DISTRITO FEDERAL, 2012).

O planejamento, segundo Evandro Guerra (2005, p. 224), é o alicerce de todo o processo da gestão fiscal, uma vez que, mediante a criação das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), será programada toda a execução orçamentária e, assim, poder-se-á conferir o cumprimento dos objetivos propostos e a adaptação das ações governamentais ao que foi anteriormente planejado.

Destarte, as ações praticadas pelos agentes públicos devem ser planejadas, agindo com prevenção, de forma que sejam evidenciados os meios necessários ao alcance dos objetivos desejados. O planejamento pode ser demonstrado a partir de diversos dispositivos da LRF, como: inovações na Lei de Diretrizes Orçamentárias e Leis Orçamentárias anuais (arts. 4º e 5º) e programação financeira (art. 8º).

O equilíbrio das contas, conforme Marcus Abraham (2010, p. 284), representa “uma relação balanceada entre meios e fins”. Isto é, uma gestão equilibrada que se consiga identificar os recursos necessários à realização dos gastos.

Em entidades públicas, prescreve Flávio da Cruz (2011, p. 8), não basta apenas conter as despesas dentro dos limites daquilo que se arrecada, os governantes devem assumir uma postura de forma que atendam às necessidades sociais e mais importantes, como na saúde, na educação, na segurança.

A respeito da transparência Marcus Abraham (2010, p. 283) disserta: “A Lei de Responsabilidade Fiscal destina-se a promover o acesso e a participação da sociedade em todos os fatores relacionados com a arrecadação financeira e a realização das despesas públicas”.

O mesmo autor ainda acrescenta:

Basicamente, podemos destacar os seguintes mecanismos de transparência contidos na lei: a) incentivo à participação popular na discussão e na elaboração das peças orçamentárias, inclusive com a realização de audiências públicas; b) ampla divulgação por diversos mecanismos, até por meios eletrônicos, dos relatórios, pareceres e demais documentos da gestão fiscal; c) disponibilidade e publicidade das contas dos administradores durante todo o exercício; d) emissão de diversos relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária.

Desse modo, a transparência deve ser incentivada nas questões orçamentária, pois, além de facilitar o acesso e dar ampla divulgação nos documentos da gestão fiscal, promove a participação da sociedade nos fatores relacionados aos gastos públicos. A este assunto, no entanto, será dado maior enfoque posteriormente.

A responsabilização dos agentes públicos deve ocorrer sempre quando houver descumprimento das regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O artigo 73 diz respeito aos diplomas legais que determinaram as sanções elencadas nas leis penais, principalmente na Lei n.10.028/00, chamada de Lei de Crimes Fiscais; no Código Penal, no Decreto-lei n. 2.848; na Lei n. 1.079/50, no Decreto-lei nº 201/67 e na Lei nº 8.429/92, além das demais normas da legislação pertinente.

O controle é amparado pela Constituição Federal no seu Título IV, Capítulo I, Seção IX, ao passo que, na Lei de Responsabilidade Fiscal está previsto no Capítulo IX “DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO” no artigo 59, assim vejamos:

Art. 59 O Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver [...] (BRASIL, 1988).

Para Evandro Guerra (2005, p. 224, 225): “Controlar é fiscalizar para decidir acerca da regularidade e legalidade do ato praticado”. Portanto, o controle nada mais é do que a possibilidade de verificação, inspeção e exame na conduta gerencial dos dinheiros públicos, a fim de que se garanta a atuação conforme os modelos planejados. A propósito, o tema controle será tratado com maior profundidade no capítulo a seguir.

Com a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal, a cobrança fiscal perante os gerenciadores do dinheiro público ocasionou uma gestão fiscal mais segura e responsável.

Nessa diretriz, o Município de Fortaleza (FORTALEZA 2012), com a Lei colocada em prática, prescreve:

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para os municípios uma importante contribuição para o ajuste fiscal, reforçando o seu potencial tributário, fazendo com que os governantes desenvolvessem uma política tributária responsável e, cobrando, efetivamente, todos os tributos que são de sua competência.

Portanto, além de estabelecer uma nova postura na gestão pública brasileira, a Lei Complementar n. 101 trouxe racionalidade às finanças públicas do país.

No capítulo seguinte, esclarecer-se-á a respeito do controle e da fiscalização orçamentária, distinguindo os tipos de controle, com destaque especial ao controle social e ao princípio da transparência que é o enfoque principal desta monografia.

4 CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O propósito deste capítulo é analisar o controle e a fiscalização da execução orçamentária, mostrando quais são os modos existentes de fiscalização, seus níveis de controle, com destaque no controle social e na aplicação do princípio da transparência.

4.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

A fiscalização da execução orçamentária, conforme já mencionado anteriormente, nada mais é do que uma forma de controlar, acompanhar e verificar, o andamento da aplicação do dinheiro público.

Isso porque, ensina Marcus Abraham (2010, p. 257), “a concretização da programação orçamentária é feita mediante de atos da Administração Pública, que, como quaisquer outros atos, estão sujeitos a equívocos, inobservância de suas normas, desvios de conduta dos agentes e toda a sorte de irregularidades”.

Assim, a fiscalização da execução orçamentária, segundo Evandro Guerra (2005, p. 90) é um poder-dever da Administração Pública, na medida em que, ante determinação legal, o setor público está destinado a fiscalizar está sempre obrigado a agir, não podendo este poder ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

Nesse sentido, a Seção IX do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal é intitulada “Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária”, sendo que um dos principais dispositivos é o artigo 70, que indica as modalidades e os responsáveis pela fiscalização orçamentária do país, senão vejamos:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária.

Na mesma linha, a Lei de Responsabilidade Fiscal, consoante visto, também traz um conjunto de dispositivos sobre a fiscalização e o controle orçamentário (arts. 43 a 59).

Portanto, a execução do orçamento público deve ser permanentemente controlada, a respeito da fiscalização direcionar-se, em princípio, sobre os poderes que executam orçamento, com enfoque especial para o Poder Executivo, observou-se, porém, no art. 70 da Carta Constitucional, que todos aqueles que lidam com o dinheiro público devem se submeter a essa fiscalização.

4.2 MODALIDADES DE FISCALIZAÇÃO QUANTO À ORIGEM (inglês, judiciário, político)

A fiscalização da execução orçamentária pode ser realizada de três modos, tendo por base os sistemas adotados:

O primeiro modo, conforme Emygdio (2003, p.108), consiste no o parlamentar ou inglês, no qual o controle é exercido pelo Parlamento por intermédio de um funcionário eleito pela Coroa (sendo demissível apenas pelo Parlamento). Ao final do exercício fiscal, o funcionário envia à Câmara dos Comuns, órgão que autoriza as despesas e receitas, para aprovação ou rejeição. Esse sistema foi adotado pelos Estados Unidos e se baseia no critério de amostragem, ou seja, escolhe anualmente um setor da administração para ser objeto de um exame profundo (perícia).

O modo judiciário, segundo Emygdio (2003, p.108), foi criado na França e o controle e fiscalização é o poder judiciário que exerce livre das influências políticas dos poderes Executivo e Legislativo. Por meio deste, caso as contas sejam julgadas irregulares por excesso de despesas ou insuficiência de recursos, porque se gastou mais ou se arrecadou menos do que deveria, e o contador não consiga se eximir da responsabilidade, poderá ser compelido a pagar ao Estado o montante do débito.

Por último, afirma Emygdio (2003, p.109), o modo adotado pela Itália, com um controle excessivamente rígido ao exigir o registro *a priori*, além de conceder ao Tribunal de Contas o poder de veto absoluto sobre os documentos que lhe são apresentados, julgando não só os pagadores, mas os ordenadores da despesa, inclusive. No sistema adotado pela Bélgica, embora também exija o registro *a priori*

para efetivação das despesas, concede ao Tribunal de Contas o poder apenas relativo de veto. Outro tipo de fiscalização orçamentária era o sistema soviético, eis que o controle do orçamento era feito por um órgão do partido, denominado Rabkrin.

No Brasil, a Constituição Federal, além do controle exercido pelo Poder Executivo, estende-se também aos Poderes Legislativo e Judiciário, de sorte que, além de seu próprio controle interno, os três poderes manterão de forma integrada o sistema de controle interno, o que resultará na existência de três níveis de controle, os quais serão vistos a seguir.

4.3. CONTROLE INTERNO

O controle interno está disposto na parte final do artigo 70 da Lei Maior, preconizando que a fiscalização é exercida “pelo sistema de controle interno de cada Poder”. Estabelece, ainda, o artigo 74:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A propósito, urge acrescentar os ensinamentos de Evandro Guerra (2005, p. 256), segundo o qual, os primeiros instrumentos de institucionalização de controle interno no país foram criados somente a partir da década de sessenta, com o crescimento estrutural do Estado e o aumento das suas funções. Dessa forma, criou-se a Lei n 4.320, de 17 de março de 1964, a qual, por meio de seus artigos 75 a 80, foi a pioneira ao introduzir as expressões “controle externo e interno”, definindo as respectivas atribuições.

Atualmente, conforme pontuado, o controle interno possui respaldo constitucional, compreendendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade, levadas a efeito em toda a Administração direta e indireta.

Este tipo de controle decorre da prática do próprio vínculo hierárquico que impõe às autoridades superiores ao exercerem um controle sobre os seus subalternos. Assim, pode-se dizer que qualquer controle efetivado pelo Executivo, Legislativo ou Judiciário sobre seus serviços ou agentes é considerado interno.

Segundo Marcus Abraham (2012, p. 262), trata-se de um importante instrumento de administração da atividade financeira do Estado, no qual há uma supervisão em relação aos seus agentes, instituições e órgãos.

Acrescenta ainda:

Este o controle interno é feito a partir da análise e conferência dos registros contábeis e financeiros, dos relatórios emitidos, dos documentos comprobatórios dos atos realizados e das auditorias internas feitas pelos órgãos da administração pública em relação aos seus próprios atos.

O controle interno, para o Tribunal de Contas do Ceará (CEARÁ, 2012), tem com objetivo a autofiscalização, ou seja, fiscalizar as atividades dos seus agentes, fornecendo informações à administração superior, a fim de que se garanta a legalidade, a eficiência e a economicidade na aplicação dos recursos públicos. Além disso, é um mecanismo importante para identificação de erros e fraudes, preservando a integridade do patrimônio público.

De modo semelhante, Evandro Guerra (2005, p. 93) denomina o controle interno também como autocontrole ou controle administrativo, mencionando o princípio da autotutela na verificação das metas anteriormente fixadas na lei orçamentária, bem como os princípios da eficiência e da eficácia na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Em outras palavras, Evandro Guerra (2005, p. 274) ensina acerca do controle interno:

Trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável deste, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fincas na prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.

Cumpra esclarecer que o controle interno previsto nos artigos 70 a 74 da Constituição da República diz respeito ao controle interno da União, portanto, é mantido, de forma integrada, pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Nos casos das fundações, das autarquias, das empresas públicas, dos institutos e dos os sistemas de controle interno são as corregedorias, como as do Ministério Público, das Polícias Civil e Militar, do Poder Judiciário, as Auditorias e os Conselhos Fiscais previstos em lei.

Quanto aos Estados e ao Distrito Federal, contarão estes entes com o sistema de controle institucional interno na forma que a lei dispuser, atendidos os princípios da Constituição Federal.

A respeito dos Municípios a Constituição refere-se apenas ao sistema de controle interno do Executivo municipal, as quais contarão apenas externamente com o auxílio dos Tribunais ou dos Conselhos de Contas.

Com efeito, o controle interno, considerando os termos do art. 74 e o do art.75, conforme Evandro Guerra (2005, p. 275), pode-se determinar seus principais objetivos, quais sejam:

1. atuar de forma preventiva, detectando desvios, fraudes ou situações antieconômicas, abuso de poder dentre outras práticas ilícitas;
2. garantir a promoção de operações econômicas, eficientes e eficazes, além da qualidade dos serviços prestados pelo órgão ou entidade, de acordo com o interesse público;
3. fiscalizar a obediência às leis, normas e princípios norteadores da Administração;
4. garantir a aplicação do ativo e a legitimidade do passivo;
5. propiciar a criação de mecanismos asseguradores da exatidão, da confiabilidade, da integridade dos dados contábeis e dos relatórios financeiros gerenciais.

Consoante a isso, o Supremo Tribunal Federal editou duas súmulas a respeito do controle interno, a saber:

Súmula 346: “A Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”

Súmula 473: “A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Em últimas linhas, um efetivo controle interno da atividade administrativa do Estado, com acompanhamento e monitoramento permanente da gestão

administrativa para prever, corrigir e minimizar ilegalidades ou impropriedades, nos atos praticados pelos agentes públicos, facilita e induz suas atividades para a legitimidade, obtenção de resultados concretos e anseios da sociedade. E mais, combate o tráfico de influências, o clientelismo político, contribuindo de forma decisiva com a participação popular e o controle social. (ALAGOAS, 2012)

O controle interno é, portanto, um sistema muito importante para a transparência dos atos da administração pública, sobretudo, uma maneira de se prevenir e/ou corrigir ilegalidades a fim de garantir o cumprimento do orçamento público.

4.4. CONTROLE EXTERNO

O controle externo está previsto nos incisos I ao IX do artigo 71 da Constituição Federal, o qual estabelece a sua competência, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

VII- prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII- aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
IX- assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
X- sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
XI- representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis.

§ 2º 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.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Cumpra-se destacar que a regra também é aplicada aos Tribunais estaduais e municipais, conforme previsto no art. 75 da Carta Magna, produzindo a aplicação das normas contidas na Seção IX. É o teor do aludido dispositivo: “As normas estabelecidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, à organização, à composição e à fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios”.

A respeito do artigo 71, Evandro Guerra (2005, p. 111) menciona como sendo merecedor de críticas o termo utilizado pelo legislador no que se refere à natureza auxiliante do Tribunal de Contas. Assevera que este Tribunal não se encontra em posição inferior ao Poder Legislativo, mas sim ao lado deste, na consecução de suas missões constitucionais. Inere-se, pois, que os Tribunais de Contas brasileiros têm natureza de órgãos constitucionais autônomos, exercendo controle externo ao lado do Poder Legislativo.

Assim, no que tange à competência do controle externo, tem-se que a fiscalização dos Municípios deve ser exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas. Os Estados terão o seu controle externo realizado pelas respectivas Assembleias Legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas correspondentes, na forma definida pelas Constituições Estaduais. Por fim, para a União, o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Importante que o Ministério Público, a partir da Constituição de 1988, ganhou amplas atribuições fiscalizatórias. Conforme leciona Vanderlei Siraque

(2005, p. 98), foram-lhe delineadas funções institucionais de controlar externamente a atividade policial, promover inquérito civil, penal e as ações penais e civis públicas, zelar pelo efetivo respeito aos Poderes Públicos, promover a garantia dos serviços públicos. O Ministério Público é, portanto, um órgão que realiza controle externo da atividade administrativa do Estado.

Dessa forma, por meio das competências atribuídas aos determinados entes, deduz-se que o controle externo é aquele realizado por órgão alheio àqueles que foram os agentes responsáveis pela emissão do ato a ser controlado.

De maneira mais clara, Hely Lopes (2002 p. 634), conceitua o controle externo: “É o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado, como, p. ex., a apreciação das contas por Executivo e do Judiciário pelo Legislativo [...]”.

Na verdade, comenta Evandro Guerra (2005, p.93) que o controle externo é tão só aquele exercido pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas sobre a Administração Pública Direta e Indireta dos demais Poderes.

No mais, expõe Helio Mileski (2003, p. 142) o controle externo seria o “contrasteamento *externa corporis*”, realizado pelo Poder ou órgão diverso do controlado, verificando se houve regularidade nos atos praticados, sempre objetivando o interesse público.

Deste modo, o controle externo, para Evandro Guerra (2005, p. 108) tem por finalidade a concretização de mecanismos que garantam a eficácia da gestão pública. Por essa razão, deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão fora de seu âmbito, impondo atuação em conformidade com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico.

Logo, no momento em que as autoridades competentes ante denúncia, representação ou notícia de eventual irregularidade, não poderão deixar de fazer a fiscalização, uma vez que têm o poder-dever de zelar pelo patrimônio público.

Finalmente, é por meio desse sistema de controle externo que se consegue, de certa forma, controlar a execução da lei, tornando-a mais segura e eficaz.

4.5. CONTROLE SOCIAL

O controle social está inserido no artigo 74, § 2º da Constituição Federal, elencando a parte legítima para exercer o controle social, que reza:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
[...] § 2º. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. [...].

A propósito, ensina Eduardo Jardim (2008 p.88):

A Carta de 1988 ampliou o controle do orçamento ao permitir que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato possa, na forma da lei, denunciar irregularidades perante o Tribunal de Contas competente.

Então, pode-se dizer que o controle social é aquele exercido por alguém diferente do agente público no exercício da função ou órgão do Estado.

A esse respeito, esclarece o jurista Vanderlei Siraque (2005, p.99), o controle social é aquele realizado por um particular, por pessoas estranhas ao Estado, individualmente, em grupo ou por meio de entidades juridicamente constituídas, caso este em que, pelo menos uma parte de seus membros deve ser eleita pela sociedade. Tem-se como exemplo as entidades de caráter privado, organizações não governamentais constituídas há mais de um ano, desde que tal finalidade conste de seus estatutos sociais.

De transcendente importância é também o artigo 1º, parágrafo único da Carta Magna, além de vários outros dispositivos, inclusive o preâmbulo, os quais remetem ao conceito de democracia e de dignidade da pessoa humana, estimulado pela participação popular.

Embora o jurista Vanderlei Siraque (2005, p.100) alerte acerca da diferença entre a participação popular, com a intenção de colaborar para a formação das normas jurídicas estatais, a finalidade do controle social é aproveitar as regras previamente elaboradas para submeter o Estado a uma posição de subordinação perante o cidadão controlador de seus atos.

Findas tais considerações, Vanderlei Siraque (2005, p. 103) conceitua a expressão controle social:

É o ato realizado individual ou coletivamente pelos membros da sociedade, por meio de entidades juridicamente organizadas ou não, através de diversos instrumentos jurídicos colocados à disposição da cidadania para

fiscalizar, vigiar, velar, examina, inquirir e colher informações a respeito de algo.

O controle social, portanto, “trata-se de importante mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania” (CONTROLADORIA DE ALAGOAS, 2012), que está assegurado constitucionalmente e amparado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, realizado pelos próprios cidadãos, legítimos do erário, na fiscalização, no monitoramento e no controle da Administração Pública.

Enquanto nos controles internos e externos, os agentes públicos têm o poder e o dever legal de fiscalizar, sob pena de responsabilidade criminal, Vanderlei Siraque (2005, p. 105) explica que, no controle social o cidadão não possui nenhuma obrigação legal, mas tem a faculdade garantida pela Constituição de adentrar na intimidade da Administração Pública para fiscalizá-la, e submetê-la à soberania popular.

A evolução do controle social, com fulcro nas lições de Evandro Guerra (2005, p. 94), ocorreu, primeiramente, na Europa e na América do Norte, no período pós guerra, mediante os movimentos populares para que os governos reconhecessem os direitos sociais da classe proletária. Após, surgiram os sindicatos, associações, organizações não governamentais, buscando uma atuação paralela aos parlamentos.

No Brasil, aponta Evandro Guerra (2005, p. 94), desde a Constituição de 1934, o cidadão conta com a ação popular, na atual, prevê o controle social em diversos dispositivos, propiciando uma ampla e efetiva participação da sociedade no acompanhamento das ações governamentais e das atividades administrativas do Estado. A Lei de Responsabilidade Fiscal, retratado anteriormente, também trouxe diversas formas de exercício do controle social, destacando-se o relatório resumido da execução orçamentária, o relatório de gestão fiscal, o acesso à sociedade por via informatizada, as audiências públicas.

Dessa feita, percebe-se que o objetivo de todas essas ferramentas jurídicas é para que o povo, no exercício do controle social, fiscalize, investigue, acompanhe a execução de tudo aquilo que foi decidido pelos gestores da Administração Pública.

A propósito, Vanderlei Siraque (2005, p. 105) considera o controle social, mesmo classificado na categoria dos direitos e garantias individuais, como um ato que não visa atender somente ao interesse individual das pessoas, mas também ao

interesse público, ao bem comum, ao interesse da sociedade, da coletividade, da cidadania e das próprias finalidades do Estado.

O jurista Wallace Júnior (2004, p. 1) comenta a respeito de uma Administração Pública mais aberta à informação:

O perfil mais ativo, o resgate da cidadania, a insuficiência de processos decisórios formas a necessidade de aproximação com a população para facilitar seu convencimento e sua adesão, a exigência de correspondência entre as demandas sociais e as políticas públicas, o crescimento dos níveis de controle estatal externo e de fiscalização social e o aprimoramento de seus meios [...], são fatores significativos na compreensão da Administração Pública no Estado Democrático de Direito.

Contudo, a importância do controle social é inquestionável, na medida em que torna uma Administração Pública mais preocupada com a legitimidade e, portanto, próxima e responsável com a sociedade.

Entretanto, apesar de a Constituição Federal disponibilizar instrumentos jurídicos necessários para os cidadãos controlarem a função administrativa do Estado, denota-se que “não existe o desenvolvimento de políticas públicas educacionais no sentido de formar uma cultura fiscal”, menciona (Guerra 2005, p.94).

Além do mais, é de transcendente importância a concretização dos demais controles existentes (interno e externo) para a formação do controle social, consoante comentários de Evandro Guerra (2005, p. 300):

Trata-se de uma condição *sine qua non* o fortalecimento da instituição do Tribunal de Contas, mediante divulgação de seus trabalhos e a capacitação constante de seu corpo técnico, elevando o nível de seus serviços, capaz, assim de ser amplamente reconhecido e levar à consequente e necessária participação popular. Quer dizer, a partir do momento em que o cidadão conhecer e confiar nos órgãos de controle, e conscientizar-se da importância “dono do dinheiro”, teremos a efetivação dos sistemas de controle.

Portanto, para que o controle social atinja seu objetivo maior, qual seja a fiscalização das contas públicas pelos cidadãos brasileiros, é preciso que o Estado, “crie programas voltados à formação do cidadão consciente de seu papel na sociedade” Evandro Guerra (2005, p.95), bem como realize a fiscalização por meio de seus próprios controles, permitindo aos cidadãos que passem a entender, a

acreditar e, principalmente, a se interessar de forma permanente na administração dos recursos públicos.

4.5.1. Aplicação do Princípio da Transparência

O controle social da Administração Pública, como relatado anteriormente, é o meio que o cidadão dispõe para fiscalizar o emprego dos gastos públicos. Todavia, para que se consiga tomar conhecimento de todas as etapas de aplicação desses recursos, os atos e as leis devem ser publicados de forma clara e precisa, de modo que venha a possibilitar o exercício do controle social. Isto nada mais é do que a aplicação do princípio da transparência.

O referente princípio está elencado no artigo 165, §3º da Constituição Federal, de cujo teor depreende-se: “Art. 165 [...] § 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.”.

Está presente também no capítulo IX “DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO, seção I, Da Transparência da Gestão Fiscal”, nos artigos 48, 48-A e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal, dos quais se infere-se:

Art. 48 São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Art. 49 As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Percebe-se, portanto, que a aplicação do princípio da transparência no controle e fiscalização da execução orçamentária “é considerado um dos alicerces básicos do Estado Democrático de Direito e da moderna Administração Pública pelo acesso à informação e pela participação na gestão da coisa pública”, descreve Wallace Júnior (2004, p. 17).

A esse respeito, Evandro Guerra (2005, p. 59) expõe:

Pela inteligência do princípio da transparência, o povo, verdadeiro proprietário dos recursos orçamentários, deve tomar conhecimento de todas as etapas que antecedem a aplicação desses recursos.

A norma decorre do princípio republicano, tendo como instrumentos o orçamento participativo, o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório da gestão fiscal.

Nesse diapasão, Wallace Júnior (2004, p. 3) demonstra que a transparência administrativa é a dinâmica do uso e do exercício de poder das relações entre a Administração Pública e seus administrados. Preconiza que é uma atividade mais sintonizada com o caráter público, conectada ao dever da boa administração a partir de comportamentos não mais circunscritos ao limite da legalidade, mas conformados a padrões éticos e eficientes.

Cabe ressaltar, igualmente, acerca da diferença entre o princípio da transparência e o princípio da publicidade. No que tange deste último, Vanderlei Siraque (2005, p. 62) descreve: “O princípio da publicidade demonstra que não pode existir segredo na Administração Pública, a não ser em relação às informações que coloquem risco a segurança do Estado e da sociedade [...]”. No entanto, a transparência é muito mais ampla, na medida em que o gestor público passa ter a responsabilidade de criar meios de incentivo do acesso popular às informações das contas públicas.

O princípio da transparência também é um mecanismo que possibilita o direito de acesso à informação, direito este elencado no inciso XXXIII do artigo 5º, no inciso II do § 3º do artigo 37 e no § 2º do artigo 216 da Constituição Federal.

De transcendente importância o acesso à informação foi acrescentado no artigo 19 da Declaração Universal de Direitos Humanos, afirmando a aplicação do princípio da transparência, do qual dispõe:

Todo o indivíduo tem direito à liberdade de opinião e de expressão, este direito implica a liberdade de manter as suas próprias opiniões sem interferência e de procurar, receber e difundir informações e ideias por qualquer meio de expressão independentemente das fronteiras.

Nesse contexto, colaborando com a transparência administrativa, foi instituída, recentemente, no Brasil, a Lei Federal n. 12.527, conhecida como a Lei de Acesso às Informações Públicas, de 18 de novembro de 2011, com objetivo de regulamentar o direito ao acesso às informações públicas.

Nota-se que a instituição dessa lei possui a função essencial de garantir a aplicação do princípio da transparência e assim revela: “Sua sanção representa mais um importante passo para a consolidação do regime democrático brasileiro e para o fortalecimento das políticas de transparência pública”. (CONTROLADORIA DA UNIÃO, 2012)

No site da controladoria geral da União (CONTROLADORIA DA UNIÃO, 2012), verificou-se que, com o advento da nova lei, a preocupação agora é de garantir a sua eficácia, “enfrentando questões de natureza cultural, técnica, tecnológica e de caráter administrativo para a operacionalização do sistema de acesso às informações públicas.”. Da mesma forma estabelece que “um ponto fundamental nesse processo será a capacitação dos servidores, dado que sua atuação será fundamental para o sucesso dessa implementação.”.

Ainda em relação à aplicação do princípio da transparência, nos dias 18 a 20 de maio de 2012, ocorreu em Brasília, a 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social, o Consocial.

Segundo o site dessa conferência (CONSOCIAL, 2012), “a proposta é de promover a transparência pública e de estimular a participação da sociedade no acompanhamento e controle da gestão pública”. O tema abordado foi “A Sociedade no Acompanhamento e Controle da Gestão Pública”, em que se discutiram os

seguintes pontos: promoção da transparência pública e acesso à informação e dados públicos; mecanismos de controle social, engajamento e capacitação da sociedade para o controle da gestão pública; atuação dos conselhos de políticas públicas como instâncias de controle; e diretrizes para a prevenção e o combate à corrupção.

Impende expor, ainda, as determinações trazidas pelo artigo 67 da Lei Complementar 101/2000:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

[...]

§ 2º lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho. (grifei)

Diante de sua análise, visualiza-se que se a composição e a forma de funcionamento do conselho de gestão fiscal fossem regulamentados, como prevê o §2º do referido artigo, estaria consolidado na prática o princípio da Transparência.

Logo, a aplicação do princípio da transparência é indiscutivelmente muito importante na administração pública do país, pois, para Wallace Júnior (2004, p. 29), “Quanto maior o grau de transparência administrativa maior também será o respeito devotado pelos agentes públicos aos princípios jurídico-administrativos (moralidade, legalidade, imparcialidade etc)”. Além do mais, o mesmo autor (2004, p. 31), acrescenta: “À proporção que a transparência administrativa aumenta, ocasiona o crescimento do controle, da fiscalização, do conhecimento ao acesso, da participação e, inversamente, a redução da opacidade da Administração Pública”.

Uma administração transparente, sem dúvida, remete ao aperfeiçoamento da democracia, à concretização da dignidade da pessoa humana, e o mais importante, induz a população a ter maior confiabilidade na Administração Pública, que passará a pagar os seus tributos de uma maneira mais consciente e motivada.

5 CONCLUSÃO

No deslindar da pesquisa em epígrafe objetivou-se demonstrar quais os mecanismos colocados à disposição da sociedade brasileira para acompanhar e fiscalizar a aplicação dos gastos públicos.

A insatisfação da sociedade brasileira com o mau emprego dos recursos públicos combinado com a elevada carga tributária é preocupante, e demonstra uma população descrente com a Administração Pública de seu país.

Ao discorrer acerca do Estado Democrático de Direito e da atividade financeira do Estado, apontando suas características e as atividades a serem desenvolvidas e executadas por meio da Administração Pública, observou-se a necessidade de satisfazer os interesses da sociedade, devendo o Estado ser objeto de efetivo e permanente controle.

Quanto ao estudo do orçamento público, verificou-se a importância do planejamento para realização da atividade financeira, que, com a instituição de normas reguladoras na gestão fiscal, pretende-se garantir a aplicação dos recursos públicos de acordo com o que já estava previamente estabelecido em lei.

No último capítulo, a partir da identificação das formas de controle e fiscalização da execução orçamentária, com os respectivos fundamentos legais, ficou constatado que o controle social é o instrumento colocado à disposição dos cidadãos para controlar, acompanhar, verificar, o andamento da aplicação do dinheiro público.

A propósito, para isso ocorrer, pelo qual se buscou demonstrar, os atos e as leis devem ser publicados de forma clara e precisa, em outras palavras, aplicar do princípio da transparência, mecanismo este criado, também, com o fim de possibilitar o direito de acesso à informação.

A esse respeito, preocupou-se em revelar a instituição da Lei Federal n. 12.527, a Lei de Acesso às informações Públicas, de 18 de novembro de 2011, a qual, objetiva regulamentar o direito ao acesso às informações públicas.

Constatou-se, mediante o site da Controladoria Geral da União que, com o advento da nova lei, a preocupação inicial é de garantir a sua eficácia, enfrentar problemas que inviabilizam a operacionalização do sistema de acesso às informações públicas. Revelando-se como um ponto fundamental nesse processo a

capacitação dos servidores, dado que a atuação desses será essencial para o sucesso dessa implementação.

Dessa feita, figura inócua a criação de mecanismos que possibilitem a fiscalização, sem capacitar os profissionais envolvidos, ou ainda, sem divulgar, incentivar e ensinar e à população essa prática.

Observou-se, porém, que o Estado vem tentando promover e estimular a participação da sociedade na prática do acompanhamento e fiscalização da gestão pública, tendo em vista que, ainda neste ano, ocorreu, em Brasília, a 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social, o Consocial, cujo tema abordado foi: “A Sociedade no Acompanhamento e Controle da Gestão Pública”.

Diante da análise do artigo 67 da Lei Complementar 101/2000 percebeu-se que, se a composição e a forma de funcionamento do conselho de gestão fiscal fossem regulamentadas, como prevê o §2º do referido artigo, estaria consolidado na prática o princípio da Transparência.

Todavia, há muito que evoluir nesse sentido, ainda que o Estado demonstre interesse em aplicar medidas para o crescimento das práticas sociais, isto, porém, ocorre muito lentamente.

Assim sendo, a partir do momento em que o cidadão conscientizar-se da importância de sua participação na gestão pública, passará a exercer o seu direito de controle.

O controle social, por essa razão, remete mais do que a fiscalização do dinheiro público. É uma ferramenta de inclusão social, em prol de uma administração transparente, e, sem dúvida, do aprimoramento da democracia.

Por derradeiro, para que a mais valiosa ferramenta de fiscalização da Administração Pública seja efetivada, torna-se indispensável, além de criar instrumentos normativos, capacitar os gestores públicos, demonstrar aos cidadãos brasileiros a importância e o poder disponível em suas mãos de participar no controle das contas públicas.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo descomplicado**. 18 ed. São Paulo: Método, 2010.
- BACHARELANDO. **Financeiro 2**. Disponível em: <<http://www.bacharelando.hd1.com.br/financeiro2.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9 ed. São Paulo: SRS, 2002.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** 29. ed. São Paulo: Atlas, 2008
- BRASIL. **Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 346**. A Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400> Acesso em: 20 abr. 2012.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 473**. A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500> Acesso em: 20 abr. 2012.
- CASTRO, Aldemario Araujo. **Primeiras Linhas de Direito Tributário**. 5 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- CONSOCIAL. **1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social**. Disponível: <<http://www.consocial.cgu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2012.
- CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS. **Conceitos. Controle institucional, interno, social e contas públicas**. Disponível em: <<http://www.controladoria.al.gov.br/conceitos/control-e-institucional-interno-social-e-contas-publicas>>. Acesso em: 13 mai. 2012.

CRUZ, Flávio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24 ed. São Paulo: Atlas S/A, 2011.

FILHO, Marçal Justen. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas S/A, 2001.

JARDIM, Eduardo Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

JARDIM, Eduardo Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

JÚNIOR, Wallace Paiva Martins Júnior. **Transparência Administrativa. Publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MEIRELES, Hely Lopes. **Curso de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MEIRELES, Hely Lopes. **Curso de Direito Administrativo**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PREFEITURA DE FORTALEZA. **Decifrando a LRF**. Disponível em: <http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/apresentacoes/gerados/cartilha_lrf_final_revisa_da01.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2012.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle Social da Função Administrativa do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SILVA, Gustavo Bicalho Ferreira da; MARQUES, Marcelo Barros. **Portal do Orçamento Público**. Disponível em: <<http://www.orcamentobrasil.com/>>. Acesso em: 29 abr. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL. **Manual sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br/arquivos/manual-lrf/modulo-i.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ. **Downloads. 2010. Curso do Controle Social**. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/servicos/downloads/2010/curso_controle_social/tcm-04.pdf>. Acesso em 15 mai. 2012.

UNICEF E FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO DE MINAS GERAIS. **Orçamento público: Decifrando a Linguagem**. Disponível em: <<http://www.contasabertas.org/WebSite/documentos/glosariodecifrando.pdf>>. Acesso em: 2 mai. 2012.

WEB JUR. **Poderes da Administração Pública**. Disponível em: <http://www.webjur.com.br/doutrina/Direito_Administrativo/Poderes_da_Administracao_P_blica.htm> . Acesso em: 15 mar. 2012.