



FACULDADE 7 DE SETEMBRO – FA7  
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL

**TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO E O CONTROLE  
EXTERNO**

ANA RODRIGUES FABIAN

Fortaleza - 2010

ANA RODRIGUES FABIAN

## **TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO E O CONTROLE EXTERNO**

Monografia apresentada à Faculdade 7 de Setembro como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Processual.

Orientadora: Prof(a). Ms. Isabel Cecília de Oliveira Bezerra.

Fortaleza - 2010

# TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO E O CONTROLE EXTERNO

Monografia apresentada à Faculdade 7 de Setembro como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Processual.

---

Ana Rodrigues Fabian

Monografia aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

1º Examinador: \_\_\_\_\_

2º Examinador: \_\_\_\_\_

---

Prof(a). Ms. Isabel Cecília de Oliveira Bezerra. (FA7)  
Coordenadora do Curso

Para aquela que mais admiro em toda a minha caminhada de vida, meu espelho: minha amada mãe. Para meu filho que seguirá meus passos durante sua vida. E para minha irmã que é mais do que uma amiga, é minha força e razão das nossas vitórias e conquistas.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, acima de tudo, pelas oportunidades e conquistas e por estar sempre presente em minha vida, dando-me forças e coragem para enfrentar todas as dificuldades.

À minha mãe, Fátima, que apesar das dificuldades, acompanhou minha trajetória e sempre torceu por mim, quando ninguém mais acreditava.

À minha irmã e ao meu filho, Débora e Mateus, que nunca deixaram de acreditar na minha capacidade me incentivando a continuar estudando e seguindo o caminho mais próspero.

À minha tia Auristela, que me encorajou fortemente a seguir a carreira, objetivando meu sucesso, bem como pelas oportunidades que me foram dadas, através de sua mãos.

À professora Isabel Cecília de Oliveira Bezerra, pelas sugestões valiosas ao longo do trabalho e pela disponibilidade em dedicar seu tempo à orientação e correção do trabalho.

Ao professor Felipe dos Reis Barroso, pela presteza e atenção com que orientou o desenvolvimento metodológico, dando forma a esse trabalho.

Aos meus melhores amigos que fiz durante o curso da especialização, Carlos Alberto, Samyra Marques e Carlos Eduardo, que caminharemos lado a lado seguindo nossa jornada como estudiosos e apaixonados pelo Direito.

A todos os colegas de turma pela convivência agradável, compartilhada durante todo o curso, da qual, com certeza, sentirei muitas saudades e os levarei comigo eternamente.

A todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a produção deste trabalho.

*Se tivesse acreditado na minha brincadeira de dizer verdades, teria ouvido verdades que teimo em dizer brincando, falei muitas vezes como um palhaço, mas jamais duvidei da sinceridade da platéia que sorria.*

Charles Chaplin

## RESUMO

O trabalho busca soluções para fiscalização dos gastos públicos tendo em vista a importância do controle social destes gastos sobre a análise do Tribunal de Contas do Município, depois do projeto elaborado e concluso pelos técnicos do mesmo órgão, perdem sua eficácia por não iniciados e executados. Compreender se é realizado de forma coerente a fiscalização dos gastos públicos. O objetivo geral é pesquisar o controle social na fiscalização dos gastos públicos diante da eficácia do Tribunal de Contas do Município. E específicos: pesquisar sobre o orçamento público e previsão de despesas; analisar a competência do estado na tributação; investigar sobre o controle social na fiscalização dos gastos públicos exercidos pelo Tribunal de Contas do Município. O controle externo a cargo do Tribunal de Contas é uma disciplina constitucional que assegura-lhe autonomia, estrutura e competências equivalentes às reservadas aos Poderes. A metodologia a ser utilizada basear-se-á em um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa do tipo bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos, enfim, publicações especializadas, imprensa escrita e dados oficiais publicados na Internet, que abordem direta ou indiretamente o tema em análise. Concluindo com a importância do controle social dos gastos públicos.

**Palavras-chave:** Fiscalização. Controle Social. Gastos Públicos.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>09</b>
<b>1 A COMPETÊNCIA DO ESTADO NA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>10</b>
1.1 Conceito de Princípio .....	12
1.2 Princípio da anterioridade e da irretroatividade .....	15
1.3 Princípio da igualdade e da proteção jurisdicional .....	17
1.4 Princípio da uniformidade tributária e da capacidade contributiva .....	18
1.5 Princípio da vedação do confisco .....	20
<b>2 ORÇAMENTO PÚBLICO E PREVISÃO DE DESPESAS .....</b>	<b>22</b>
2.1 Orçamento, finanças e tributação .....	25
2.2 Recursos públicos x recursos privados .....	26
2.3 A responsabilidade do Estado .....	27
<b>3 AS RELAÇÕES PROCESSUAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>30</b>
<b>4 CONTROLE EXTERNO DO TRIBUNAL DE CONTAS.....</b>	<b>36</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>47</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>48</b>



## INTRODUÇÃO

O grande problema encontrado na análise dos gastos públicos realizados pelo Tribunal de Contas do Município, é o que o projeto depois de elaborado e concluso pelos técnicos do mesmo órgão que acabam perdendo a eficácia por não serem iniciados e executados.

Tendo como objetivo geral a pesquisa do controle social na fiscalização dos gastos públicos diante da eficácia do Tribunal de Contas do Município. E como objetivos específicos a pesquisa sobre o orçamento público e previsão de despesas; a análise a competência do estado na tributação; e a investigação sobre o controle social na fiscalização dos gastos públicos exercidos pelo Tribunal de Contas do Município.

A metodologia a ser utilizada basear-se-á em um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa do tipo bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos, enfim, publicações especializadas, imprensa escrita e dados oficiais publicados na Internet, que abordem direta ou indiretamente o tema em análise. A utilização e a abordagem dos resultados serão puras, à medida que terá como único fim a ampliação dos conhecimentos. Qualitativa, buscando apreciar a realidade do tema no ordenamento jurídico pátrio. E quanto aos objetivos, será descritiva, posto que buscará descrever, explicar, classificar, esclarecer o problema apresentado. E exploratória, objetivando aprimorar as idéias através de informações sobre o tema em foco.

No capítulo 1, foi feita uma análise sobre a competência do estado na tributação, definindo as principais funções do poder político e analisando alguns princípios constitucionais e tributários.

No capítulo 2, estudamos sobre o orçamento público e a previsão de despesas, e um pequeno comparativo sobre recursos públicos e recursos privados.

No capítulo 3, as relações processuais em matéria tributária.

E por fim, no capítulo 4, a verificação do controle externo e o Tribunal de Contas do Município.

# 1 A COMPETÊNCIA DO ESTADO NA TRIBUTAÇÃO

O Estado soberano tem o poder de coordenar e organizar todos os indivíduos dentro do seu território diante do plano internacional, sendo soberana à vontade do Estado à vontade da sociedade, não aceitando que nenhuma outra vontade seja superior a sua. MACHADO (2009, p. 50) conceitua Direito Tributário como:

[...] o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

A denominação Direito Tributário tem predominado entre nós, e na verdade parece ser a que melhor designa a matéria em estudo. Entretanto, outras denominações têm sido utilizadas, tais como Direito Financeiro, Direito Fiscal, Legislação Tributária.

O poder de tributar inicialmente trata da soberania do Estado, no plano internacional, representa uma nação perante as outras nações, e no plano interno, governa os indivíduos, que os faz gerar recursos para o Estado, não reconhecendo poder superior ao mesmo, sendo superior à vontade de todas em detrimento à vontade de individuais. Assim, o fornecimento de recursos dos indivíduos nada mais é do que o próprio tributo já especificado anteriormente. A soberania estatal pode ser observada pelo seu poder de tributar. MACHADO (2009, p. 29) diz que:

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. O estudo desse aspecto, entretanto, não se comporta nos limites deste curso, ou mesmo desta disciplina, mas no campo da Ciência Política, eis que pertinente à legitimidade do próprio poder estatal.

Um mito que ainda hoje pode ser observado é o fato de não ser entendido como relação jurídica a relação de tributação, sendo esta analisada como poder. O que não se pode deixar entender nos dias de hoje como uma relação de escravidão, tendo ficado esse pensamento por sua origem remota, mas ainda visível. Não se

trata de uma relação de quem perde ou quem ganha, pois, a tributação não é um jogo, mas uma máquina estatal, por assim dizer, necessita de manutenção e aperfeiçoamento nas suas engrenagens, o que faz movimentar esta máquina é o dinheiro pago pelo contribuinte com seus impostos, taxas, entre outros tributos. É uma relação de consciência do cidadão com o Estado, partindo desse princípio, podemos exigir mais eficiência nos serviços públicos prestados pelo Estado e realizados com a pecúnia do contribuinte em geral, somos todos responsáveis direta ou indiretamente pelas benfeitorias realizadas ou não pelo nosso administrador governante.

A nossa Constituição Federal de 1988 organizou juridicamente o Estado, e partilhou o poder tributário entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Sendo este poder delimitado e chamado de competência tributária, que só pode ser exercido através de lei que o sancione. O artigo 147 diz que: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

Analisando os princípios que regem a relação jurídica que são limitações constitucionais que, ora aparecem como vedações, ora como proibições, ou então na esteira da proteção dos direitos e garantias individuais, e por último, com limitações de competência tributária as diversas pessoas de direito público. Sabemos que o efeito retroativo só ocorrerá para favorecer o contribuinte. O mesmo não ocorre se não houver o favorecimento, sendo assim a lei não terá efeito retroativo, pois seria o mesmo que admitir a edição de leis tributárias retroativas. Os princípios que iremos analisar serão: legalidade, anterioridade da lei tributária, igualdade ou isonomia, irretroatividade, direito à proteção jurisdicional, uniformidade da tributação, capacidade contributiva e o da vedação do confisco.

O princípio da legalidade está na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º com o consagrado inciso II que diz: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” E com o artigo 150, inciso I, também da nossa Constituição, pois ele vem tratar da segurança do aumento do tributo, pois nenhum tributo será instituído ou aumentado se não for através de lei como nos diz a Constituição em sua Seção II, que se intitula como “Das Limitações do Poder de Tributar” conferimos em seu artigo 150, inciso I, que diz: “Sem prejuízo

de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” COSTA (2009, p. 56) ensina que:

O art. 5º, II, CR declara que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. Fundamental garantia deferida aos cidadãos significa que o Estado somente pode modular o comportamento destes mediante o instrumento denominado lei. Em outras palavras, para impor-se um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo. Outra espécie de ato normativo – um ato administrativo, por exemplo – é inidônea para tal fim.

MACHADO (2009, p. 34-35) faz uma análise sobre a vontade do povo:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

CARVALHO FILHO (2008, p. 17) entende que o princípio da legalidade é a diretriz básica da conduta de agentes da Administração, devendo ser autorizada por lei toda e qualquer atividade administrativa, quando não sendo ilícita. Esse princípio veio a ser consagrado após séculos de evolução política, observando sua origem mais próxima, a criação do Estado de Direito, ou seja, a respeitabilidade do Estado com suas próprias leis.

## 1.1 Conceito de Princípio

Princípios são as proposições básicas que informam e orientam as ciências. Para o Direito, o princípio é seu fundamento, a base que irá informar e orientar as normas jurídicas. Observando o entendimento de alguns autores quanto ao conceito de princípio podemos observar que todos concordam que são necessários para iniciar, ou embasar uma ciência, vejamos:

Na lição de REALE (1996, p. 299) “princípios são ‘verdades fundantes’ de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter

operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades de pesquisa e da *praxis*".

MELLO (1995, p. 537-538) esclarece que princípio "é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico".

CARVALHO (1991, p. 90) afirma que princípios são "linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas".

Os princípios muitas vezes se confundem com alguns institutos e outros que apenas coexistem no mundo jurídico. A norma não tem seu conceito pacífico, mas é uma prescrição objetiva e obrigatória, tendo o sentido de orientar, regular conduta e tem caráter imperativo. GRAU (1991, p. 127) diz que "Norma jurídica é gênero, englobando como espécies regras e princípios. Princípios são normas jurídicas."

As regras se diferenciam por estarem previstas no ordenamento jurídico, e os princípios nem sempre estão expressos no ordenamento jurídico, e servem de base para as regras, que orientam os princípios e a formação de todo o sistema. MARTINS (2005, p. 74):

As regras são instituídas tomando por base os princípios. Orientam os princípios a formação de todo o sistema, enquanto a regra está inserida nele, sendo influenciada pelos princípios. O princípio pode ser levado em consideração para a interpretação da regra, enquanto o inverso não ocorre. A aplicação dos princípios é um modo de harmonizar as regras.

Alguns princípios possuem um alto grau abstração, podendo ser vagos, amplos e indeterminados, se fundam na exigência de justiça ou na idéia de direito. Permitem verificar a razão da lei, fundamentam as regras. Como nos diz MELLO (1995, p. 538):

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção do princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de

comandos. É a mais grave forma de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais.

A diferença entre princípios e diretrizes quem nos dá é MARTINS (2005, p. 77): “Princípios distinguem-se de diretrizes. Diretrizes são objetivos almejados, que podem ou não ser atingidos. Princípios não são objetivos, pois fundamentam o sistema jurídico.”

Os princípios têm várias funções, a função informadora que inspira e orienta o legislador, e posteriormente servirão de auxílio ao interprete da norma jurídica positivada; a função normativa para complementar as lacunas e omissões da lei; e por fim a função interpretativa, pois algumas normas jurídicas devem ser interpretadas de acordo com os princípios, servindo de critério para os interpretes e os aplicadores da lei.

Todos esses conceitos são fundamentados na Lei de Introdução ao Código Civil, temos que o art. 4º da LICC, Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, permite ao juiz, quando a lei for omissa, decidir o caso concreto que lhe foi submetido de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do Direito. O art. 126 do CPC dispõe que o juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide, caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito. O juiz, porém, só decidirá por equidade nos casos previstos em lei (art. 127 do CPC). Isso significa que serão utilizados quando houver lacuna na lei, completando a norma jurídica. Poderão também ser utilizados como forma de interpretação, quando a norma não for suficientemente clara para o caso a ser dirimido.

Em nosso sistema, os princípios não têm função retificadora ou corretiva da lei, pois só são aplicáveis em caso de lacuna da lei. A finalidade dos princípios é de integração da lei. Havendo norma constitucional ou legal, os princípios não são aplicáveis.

Os princípios serão o último elo em que intérprete irá se socorrer para a solução do caso que lhe foi apresentado. São, portanto, os princípios espécies de fontes secundárias para aplicação da norma jurídica, sendo fundamentais na elaboração das leis e na aplicação do Direito, preenchendo lacunas da lei.

## 1.2 Princípio da anterioridade e da irretroatividade

O princípio da anterioridade da lei trata da sujeição dos tributos, sendo a sua cobrança realizada somente a partir do exercício seguinte ao da instituição ou da alteração do tributo. Este princípio é mais qualificado para tratar da segurança jurídica ao da irretroatividade de lei e sendo o mais específico do Direito Tributário. De acordo com MACHADO (2009, p. 38):

[...] O princípio da anterioridade quer dizer que nenhum tributo pode ser cobrado sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada antes do início do exercício da cobrança. Um imposto instituído em lei publicada em 1999, somente a partir de 2000 pode ser cobrado. Mas poderá ser cobrado também nos anos seguintes, indefinidamente. O princípio da anualidade é diferente porque segundo ele, além da lei de criação ou aumento do imposto, há necessidade de previsão da cobrança no orçamento de cada ano. A previsão de cobrança, na lei orçamentária anual, é indispensável.

A Constituição veda a cobrança de tributo que é cobrado sem lei anterior que o instituiu ou aumentou. Analisando princípio embasado na Constituição no que diz o *caput* do artigo 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.” O que não pode ocorrer é confundir igualdade de fato com igualdade jurídica, necessária para se alcançar a igualdade jurídica, no entanto esta não alcança a igualdade de fato. SABBAG (2009, p. 52-54) diz que:

Em outras palavras, o princípio da anterioridade tributária avoca a análise da *eficácia da lei tributária*. O plano eficaz da norma possui particularidades temporais que transmitem ao destinatário do tributo “ondas” de segurança jurídica, por meio das quais se saberá o que o aguarda, no plano da tributabilidade, amplificando-lhe a confiança no Estado Fiscal.

De fato, a noção de *segurança jurídica* alastra-se por todo o ordenamento jurídico, em todas as direções, influenciando sobremaneira alguns postulados, em matéria tributária, com os quais se entrelaça ou, ainda, nos quais se desdobra, *v.g.*, o próprio princípio da anterioridade tributária.

Assim, a anterioridade objetiva ratificar o sobreprincípio da segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária.

O princípio da anterioridade da lei tributária e a anualidade não se confundem. O princípio da anualidade estava somente presente na Constituição de 1946 em seu artigo 141, § 34, que era necessário para a cobrança do tributo não só

a lei que o criava, mas também ser prevista na lei orçamentária, sendo penalizado com a vedação da cobrança. Entende-se pela doutrina dominante não existir mais o princípio da anualidade, pelo exposto na Constituição de 1988, no art. 150, item III, letra “b” e “c”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

SABBAG (2009, p. 57) afirma:

Evidencia-se que o princípio da anterioridade, nas duas alíneas, dispõe sobre um átimo de tempo que deve intermediar a data da lei instituidora ou majoradora do gravame e a data de cobrança do tributo. Tal espaço se abre para duas exigências temporais, com dupla “espera”, a ser cumprida no tempo: a anual e a nonagesimal.

O princípio da irretroatividade constante do inciso XXXVI do artigo 5º da Carta Magna está explicitamente previsto nas limitações ao poder de tributar, sendo a regra a irretroatividade, e a exceção apenas nos casos das leis interpretativas que de fato não retroagem, apenas permitem a apreciação de norma preexistente. Alguns autores entendem que: “o princípio vedativo da irretroatividade apanha qualquer espécie de regra jurídica, emana de qualquer autoridade estatal, ou ligada ao Estado”. Nem mesmo a lei poderá vir a prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Observamos o artigo 150 inciso III, alínea a da Constituição de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (Grifo nosso)

Deve-se uma observação à palavra vedado, pois nem a União, nem os Estados, Distrito Federal e os Municípios podem nos trazer insegurança jurídica. A Constituição nos assegura um lapso temporal significativo para a tomada de



consciência de alteração ou instituição de uma lei. SABBAG (2009, p. 143-144) diz que:

No plano histórico, insta realçar que o postulado tributário da irretroatividade transitou por todos os textos constitucionais domésticos, desde 1824, tirante a Constituição Federal de 1937, que o omitiu. Com efeito, a Constituição do Império, à época, pôde se abeberar do tema em fontes alienígenas, a saber, a Constituição Norte-americana de 1787, considerada o primeiro instrumento normativo a positivizar o postulado da irretroatividade tributária, como cânone constitucional.

### **1.3 Princípio da igualdade e da proteção jurisdicional**

O princípio da igualdade ou isonomia está embasado na Constituição no inciso I do artigo 5º: “todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza...” O que não se pode ocorrer é confundir igualdade de fato com igualdade jurídica, BARBOSA (1944, p. 10-11), diz que: “a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”, necessário para se alcançar a igualdade jurídica, no entanto esta não alcança a igualdade de fato. Esse princípio aparece em nossa Constituição como um superprincípio podendo verificar também no artigo 150 *caput* e inciso II, que diz:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

SABBAG (2009, p. 94) nos ensina:

No período que sucedeu à ditadura, foi possível notar que aquelas odiosidades no tratamento tributário cederam passo à adoção de um critério de razoabilidade, na concessão de benefícios, no intuito de evitar a ofensa a tão sublime postulado constitucional. O princípio da igualdade tributária passou, assim, a servir como um estudo garantidor, em nítida proteção, contra as injustiças discriminações em razão de classe ou condição social do cidadão-contribuinte.

A maneira Constitucional de tratamento diferenciado busca alcançar a igualdade, como por exemplo, nos casos de hipossuficiente, que tende a ficar sempre em desvantagem ao seu opositor, com essa possibilidade de tratamento

diferente os diferentes e iguais os iguais, faz com que eles se igualem de alguma forma. Vemos também no caso do empregador estar em situação mais vantajosa que o empregado, mas a Constituição os trata de forma diferenciada para minimizar a distância de fato verificada, de forma que se equiparem. COSTA (2009, p. 55-56) diz que:

A idéia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerada por muitos seu princípio mais relevante.

[...]

Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei não de atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais.

O princípio do direito à proteção jurisdicional está elencada no artigo 5º em seu inciso XXXV que vem a consagrar este princípio: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” Tudo que se relaciona a lesão ou ameaça a direito será apreciado pelo Poder Judiciário, sendo aplicado integralmente este princípio quando se tratar de matéria tributária. Será considerada agressão a um direito fundamental vedação de acesso à prestação jurisdicional, sendo esta vedação inconstitucional.

#### **1.4 Princípio da uniformidade da tributação e da capacidade contributiva**

O princípio da uniformidade da tributação está descrito no artigo 150 em seu inciso II da Constituição de 1988, o amparo a este princípio que trata da uniformidade da tributação. A União não pode instituir um tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que venha a trazer diferença ou preferência de Estado ou Município, em detrimento de outro, vemos na literalidade do artigo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Já em relação aos incentivos fiscais a situação é bem diferente, pois ela vai depender da necessidade de desenvolvimento daquela região. Podemos ter como exemplo a ser tomado da diferenciação entre uniformização e incentivo, o IPVA dos veículos importados que está constitucionalmente previsto no artigo 152, CF, sem estar ocorrendo desvio da uniformidade. Vejamos: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” Sendo hoje não mais previsto em lei ordinária dos Estados a diferença de alíquotas de veículos nacionais e importados.

O princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, § 1º, da Constituição. Este princípio inspira-se na ordem natural das coisas, entendendo que onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, buscando assim, não atingir o contribuinte mais carente, evitando a contribuição excessiva. Então podemos concluir que há uma semelhança com o princípio da igualdade. MACHADO (2009, p. 283) diz:

A multa tributária, como as sanções em geral, tem o objetivo de desestimular o cometimento de infração à lei. Para alcançar esse objetivo deve ser pesada, deve consubstanciar um efetivo sacrifício para o infrator. A não ser assim, vale dizer, se a multa pode ser normalmente assimilada pelo contribuinte de sua atividade, ela perde inteiramente a finalidade.

Vemos que na Constituição existem regras no sentido de favorecer o desenvolvimento econômico e social, no art. 170, e em seu inciso IX, da C.F, podemos verificar com mais clareza na afirmação de MACHADO (2009, p. 40):

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e ao apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.

## **1.5 Princípio da vedação do confisco**

Sobre o princípio da vedação do confisco é importante a noção sobre a existência do poder de confiscar, que significa tomar para o fisco, quando ocorre o desapossar de alguém de seus bens para o benefício do Estado. O confisco somente será utilizado para inibir a inutilização de propriedades, sempre levando em conta o bem social, garantido pelo Estado.

Confiscar significa tomar para o fisco, ocorre o desapossar de alguém de seus bens para o benefício do Estado. A Constituição proíbe o confisco, mas as propriedades devem ser utilizadas para o bem comum. Então quando um proprietário não faz uso de seu bem, a sociedade está perdendo, pois não está ocorrendo o fim social da propriedade que é um fundamento Constitucional, podemos ver então que o confisco vem para garantir a utilização dessa propriedade para o bem de todos. E quem deve estar garantindo isso é o Estado. E cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório ou não. SABBAG (2009, p. 187) diz que:

É da essência do texto constitucional que a carga tributária seja aceitável, razão por que o legislador houve por bem regradar o poder de tributar com as conhecidas limitações principiológicas a este poder, destacando-se, sobretudo, o postulado constitucional que veda o tributo com efeito de confisco.

Reportamo-nos ao regime constitucional anterior no qual o tributo confiscatório, para não negar o direito de propriedade, é garantido pela Constituição. Essa vedação está diretamente ligada ao tributo, pois este não pode ser uma penalidade pecuniária, já a multa, diferentemente do tributo, porque sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. SABBAG (2009, p. 187) explica:

Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o “efeito de confisco”, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade –, além de estribar-se na guarda do direito de propriedade, igualmente de matiz fundamental. (Grifo original)

O tributo deve ser ônus suportável, sem sacrifício do desfrute dos bens da vida, portanto não pode ser confiscatório. No caso da multa sua finalidade é representar um ônus significativamente pesado, sua cobrança é efetivamente desestimuladora, podendo ser confiscatória. MACHADO (2009, p. 43) nos remete ao entendimento do Supremo Tribunal Federal:

É certo que o Supremo Tribunal Federal evoluiu quanto à fundamentação adotada no deferimento da cautelar, passando a considerar que a multa em tela contraria o princípio da razoabilidade. Mesmo assim, afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que

não tenham elas natureza de tributo (ADI n. 551-1-RJ, j. 24.10.2002, com ementa publicada no *DJU-I* 14.2.2003).

Temos a conclusão do Supremo Tribunal Federal como correta, mas errônea a fundamentação, na qual deveria compreender como a vedação ao tributo o efeito confiscatório que não se estende às multas tributárias, impedindo a cominação de multas exorbitantes, devendo haver uma proporção, de acordo com o princípio constitucional da proporcionalidade, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente.

## 2 ORÇAMENTO PÚBLICO E PREVISÃO DE DESPESAS

A análise do orçamento pode ser considerado como o plano financeiro elaborado de forma estratégica pela administração, sobre um determinado exercício, tanto governamental quanto privado. No caso de orçamento do governo, trata-se de um período de exercício determinado, podendo ser anual, semestral, trimestral, plurianual, etc. Ele é derivado do processo de planejamento de gestão, devendo estabelecer objetivos e metas para um período determinado, que serão materializados em um plano financeiro.

O orçamento é estudado antes da Independência do Brasil, BALEEIRO (1998, p. 417) traz um breve comentário sobre o orçamento brasileiro conforme concepção de Pimenta Melo no ano de 1926:

Antes da Independência, Nogueira da Gama já levantava para o príncipe regente dados comparativos da receita e da despesa do Brasil, mas esses quadros ainda não eram um orçamento, embora se aproximassem das estimativas rudimentares de Sully e Colbert.

A Constituição de 1824 deu à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis de impostos (art. 36, nº 1) e ordenou que o Ministro da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas de suas repartições, apresentaria àquela Câmara, anualmente, um balanço geral da receita e da despesa do Tesouro de ano a ano antecedente e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância total de todas as contribuições e rendas públicas (art. 172).

Mas o primeiro orçamento nacional elaborado, em conformidade com esse dispositivo, que abrigava as principais regras da matéria foi votado para o exercício 1831-1832. Desde 1828, havia orçamento do Tesouro na Corte e Província do Rio de Janeiro.

O orçamento remonta à década de 1920, e a gestão organizacional vem dando saltos de qualidade desde o Século XIX na Revolução Industrial. A evolução da elaboração dos orçamentos passou por várias técnicas, sempre partindo dos conceitos tradicionais: o orçamento de desempenho, o sistema de planejamento, programação e orçamento (PPBS), o orçamento base zero, o orçamento-programa, dentre outras.

HARADA (2001, p. 79-80) emite um conceito de orçamento em uma versão mais moderna afirmando que:

Classicamente, o orçamento é conhecido como uma peça que contém a aprovação prévia da despesa e da receita para um período determinado.

Sabemos que, atualmente, o orçamento deixou de ser mero documento de caráter contábil e administrativo, para espelhar toda a vida econômica da Nação, constituindo-se em um importante instrumento dinâmico do Estado a orientar sua atuação sobre a economia. De fato, de há muito, o princípio do equilíbrio orçamentário deixou de constituir-se em cláusula de ouro das finanças públicas.

No Estado moderno, não mais existe lugar para orçamento público que não leve em conta os interesses da sociedade. Daí por que o orçamento sempre reflete um plano de ação governamental. Daí, também, seu caráter de instrumento representativo da vontade popular, o que justifica a crescente atuação legislativa no campo orçamentário.

A natureza jurídica do orçamento no entendimento de HARADA (2001, p. 82) é o de que “[...] o orçamento é uma lei ânua, de efeito concreto, estimando as receitas e fixando as despesas, necessárias à execução da política governamental.” Os orçamentos englobam as despesas que são os gastos, e as receitas que são os provimentos recebidos podendo ser receitas de natureza patrimoniais, de rendas extraordinárias e rendas tributárias (essas são exclusivas do governo).

A Constituição Federal na Seção II trata dos orçamentos e em seu artigo 165, estabelece que cada poder deve acompanhar e avaliar sua execução financeira, contábil, e o Legislativo tem a competência de exercer o controle externo das coisas públicas: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais.”

A análise dos orçamentos demanda conhecimentos do direito tributário, ciência das finanças, direito financeiro, e sobre a teoria do estado, da constituição e seus princípios constitucionais. A atividade financeira do Estado busca atender a satisfação das necessidades da coletividade, informando por regras da ciência das finanças, esta não tem necessidade de saber o por que ou para que o Estado existe, esses questionamentos são feitos no campo de pesquisa do direito constitucional e da pesquisa da teoria geral do estado. Sendo objeto da ciência das finanças a atividade financeira do Estado.

BALEEIRO (1998, p. 411) conceituando orçamento expõe:

Os orçamentos documentam expressivamente a vida financeira de um país ou de uma circunscrição política em determinado período, geralmente de um ano, porque contêm o cálculo das receitas e despesas autorizadas para o funcionamento dos serviços públicos ou para outros fins projetados pelos governos. A sua importância, sob vários pontos de vista, é imensa, como a própria evolução das idéias orçamentárias o testifica.

A estreita ligação do direito tributário com a ciência das finanças é de que o direito tributário necessita da ciência das finanças para não se reduzir a um simples trabalho técnico, e a ciências das finanças, sem o controle do direito positivo, não passa de especulação abstrata.

HARADA (2001, p. 44) diz que: “Podemos dizer que o Direito Financeiro é o ramo do Direito Público que estuda a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico.”

BALEEIRO (1998, p. 34) entende que:

O Direito Financeiro, à semelhança do Administrativo, é ramo do Direito Público. Para alguns juristas, ele se enquadra no Direito Administrativo.

Mas, para a maioria dos escritores contemporâneos, deve ser havido como ramo autônomo, a despeito de suas conexões com aquela disciplina jurídica.

As relações jurídicas específicas que decorrem da tributação e da despesa, a índole específica do orçamento e até as peculiaridades dos contratos de empréstimos, quando o devedor é o Estado, definem claramente a autonomia do Direito Financeiro.

Por sua vez o direito tributário se compreende no sistema das receitas, dentre de outras atividades financeiras do Estado. Mas não podemos esquecer de que o direito tributário não trata de todo o sistema das receitas, mas somente as de natureza coercitiva, que são os tributos.

O estudo da investigação do direito tributário é um ramo do direito público que vem regular as normas relativas à imposição, fiscalização e arrecadação dos tributos e disciplina a relação entre o fisco e contribuinte.

Os períodos dos orçamentos podem ser: Anual, que ocorre nos próximos 12 meses; Trimestral ou também conhecido como *quarter* americano; ocorrendo de três em três meses, e o Plurianual, que ocorre acima de dois anos. O orçamento é



também chamado de Orçamento – Programa. Assim, pode-se definir o exercício como o ano em que há a "execução orçamentária".

## **2.1 Orçamento, finanças e tributação**

A ciência das finanças, direito financeiro, direito tributário, e sobre o estado e o poder de tributar e princípios constitucionais e tributários serão analisados para melhor compreensão do estudo da tributação. O direito financeiro e a ciência das finanças distinguem-se onde está encontra-se no rol das ciências econômicas, e àquele por sua vez pertence ao grupo de ciências jurídicas. Entraremos no âmbito do direito tributário que se compreende somente do sistema das receitas, dentre tantos outros sobre a atividade financeira do Estado. Mas não podemos esquecer de que o direito tributário não trata de todo o sistema das receitas, mas somente as de natureza coercitiva, que são os tributos. Justamente por isso, a doutrina passou a chamar de função tributária o momento de realizar a captação coercitiva de recursos que o poder público desempenha.

Para entender a necessidade de uma força superior, uma entidade que estivesse acima das relações entre as pessoas dentro de uma sociedade, criando parâmetros, regulando, fiscalizando. Temos o nascimento do Estado a partir dessa necessidade, que pode ser centralizado, Estado unitário, ou descentralizado, quando o Estado é federal. Se fizermos uma retrospectiva histórica, veremos o Brasil como um país unitário, especialmente antes da Constituição de 1988, após a sua criação o país deu um grande passo para o federalismo, mesmo com a verificação de uma dependência muito grande dos Estados e Municípios, mas podemos entender como um retrocesso o fato da Constituição atual ser alvo de emendas que fazem do Estado Federado novamente muito centralizado, trazendo uma concentração muito grande para a União.

Em relação à iniciativa de ordem econômica é especialmente de ordem privada, quando não sendo imperativos da segurança nacional, tratando de relevante interesse da sociedade, sendo encontrado no artigo 173 da Carta Magna de 1988: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

Com certeza, a tributação tem um fator de grande relevância para o Estado capitalista que se mantém da arrecadação de tributos, pois necessita dela para realizar seus fins sociais, sendo o tributo o único modo de não se estatizar toda a economia de um país. Tendo ganhado grande importância até mesmo nos países comunistas, que para sobreviver não utilizam mais somente a estatização, mas sim a abertura para a privatização com visão nos tributos.

Mas existe um ponto muito importante a ser lembrado acerca da carga tributária elevada, causando grande desestímulo aos contribuintes, pois eles não visualizam a utilização desses tributos em serviços públicos de qualidade proporcional ao pagamento efetuado exigido e gerado pelo Estado. Um bom funcionamento de serviços públicos requer uma ótima administração. O que nos leva a indagar sobre os altos valores tributários contrapostos aos serviços públicos de péssima qualidade.

## **2.2 Recursos públicos X recursos privados**

A descentralização na prestação dos serviços públicos. Pode-se falar em centralização e descentralização em sentido político e em sentido administrativo. Sob o primeiro aspecto, elas designam formas de organização do Estado, em que se contrapõem o Estado unitário (caracterizado pela centralização política) e o Estado federal (caracterizado pela descentralização política); sob o segundo aspecto, indicam formas diversas de organização da Administração Pública, centralizada e descentralizada, ou, para empregar terminologia consagrada no direito positivo brasileiro, administração pública direta ou indireta.

De acordo com o entendimento de DI PIETRO (2002, p. 51-52), a atividade da administração pública pode ser exercida de forma direta, independente da forma de organização do Estado, se centralizada ou descentralizada, exercendo por meio de seus próprios órgãos, por transferência de suas atribuições seja a outras pessoas, físicas ou jurídicas, públicas ou privadas.

Uma atividade que não definida legalmente como serviço público, exercida pelo Estado, não se tem uma descentralização propriamente dita, como temos no artigo 173 da Constituição Federal, ocorre quando o Estado cria uma empresa estatal para desempenhar sua atividade, não se está na verdade transferindo uma ativi-

dade sua, mas saindo de sua órbita própria de ação para atuar no âmbito da atividade privada, sendo a intervenção no domínio econômico.

Quando da atividade do Estado liberal, ela se restringia muito mais à defesa externa e à segurança interna, do que à descentralização das atividades administrativas. A função de polícia é indelegável, por ser autoridade, e ter a coerção sobre o indivíduo para beneficiar o bem-estar geral.

DI PIETRO (2002, p. 57) diz que:

À proporção que o Estado foi assumindo outros encargos nos campos social e econômico, sentiu-se a necessidade de encontrar novas formas de gestão do serviço público e da atividade privada exercida pela Administração. De um lado, a idéia de especialização, com vistas à obtenção de melhores resultados, que justificou e ainda justifica a existência de autarquias; de outro lado, e com o mesmo objetivo, a utilização de métodos de gestão privada, mais flexíveis e mais adaptáveis ao novo tipo de atividade assumida pelo Estado, em especial a de natureza comercial e industrial; em alguns países, como a Alemanha, isso foi feito com fins de socialização e, em outros, especialmente nos subdesenvolvidos, com vistas ao desenvolvimento econômico.

Depois desse momento do Estado repressivo, o conceito de serviço público entrou em crise, mas os serviços industriais e comerciais, privativos dos particulares, passaram a ser também da Administração Pública, deixando de ser delimitadores, o regime jurídico, os conceitos de serviço público e a atividade privada.

Primeiramente foi delegada a execução de serviços públicos a empresas particulares, com a possibilidade do Estado de prestar serviço público essencial, sem necessidade de inverter recursos públicos e sem correr os riscos do empreendimento, esse procedimento utilizado é a concessão. Com o passar do tempo, o poder público teve que necessariamente interferir na empresa concessionária, ajudar financeiramente, assegurar um equilíbrio econômico com um contrato e podendo possibilitar a continuidade na prestação do serviço.

### **2.3 A responsabilidade do Estado**

Tendo o Estado a responsabilidade de reconhecer a supremacia da sociedade e a natureza instrumental do aparato estatal, atua sob o direito, sendo responsável pelas suas ações e omissões, no momento no qual ao infringirem a ordem jurídica e quando lesam terceiros.

Não podemos confundir a responsabilidade administrativa com a responsabilidade civil do Estado.

A responsabilidade administrativa é derivada diretamente da soberania popular resultado da submissão do aparato estatal a um dever jurídico-político, pois o exercente do poder político e o titular de competências administrativas são os representantes do povo. O dever de prestar informações é também responsabilidade administrativa, que é o dever de dar a sociedade o conhecimento geral dos eventos ocorridos no âmbito interno da organização estatal. O sigilo só é permitido quando a lei autorizar, para não comprometer os valores essenciais, podendo omitir as informações sobre os eventos pertinentes a atividade administrativa.

A prestação de contas é função inerente à administração que é o exercício das competências próprias, com transferência dos benefícios e assunção dos prejuízos para a comunidade. E por fim, a manifestação da responsabilidade administrativa em diversos institutos, tais como o direito de petição e de obtenção de informações, o direito de obter a correção de informações sobre a conduta ou a identidade do particular.

Já a responsabilidade civil do Estado consiste no dever de recompor os prejuízos acarretados por terceiros, indenizar perdas e danos materiais e morais sofridos por terceiros em virtude de ação ou omissão antijurídica imputável ao Estado. Quando a responsabilidade civil do Estado está no dever de indenizar perdas e danos, essa se faz com pagamento de quantia certa em dinheiro, a título de indenização por perdas e danos; e quando são danos materiais e morais sofridos será o valor correspondente aos danos emergentes e aos lucros cessantes. Sendo essa responsabilidade civil derivada de conduta própria do Estado, mas podendo ser também de conduta de terceiro, o exemplo encontramos na Lei Federal nº. 10.744 de 2003, que são os atentados terroristas ou atos de guerra contra aeronaves de empresas aéreas brasileiras.

Existem vários regimes jurídicos para essa responsabilidade, fazendo essa distinção encontramos a Constituição Federal de 1988 que estabelece no seu artigo 37, §6º, que são as pessoas jurídicas de direito público, e as de direito privado prestadoras de serviços públicos, vislumbramos ai dois regimes jurídicos distintos, sendo o regime próprio de responsabilidade civil das pessoas de direito público, e

aquele pertinente a pessoas de direito privado, não prestadoras de serviços públicos, que é regida pelo regime jurídico da responsabilidade civil privada. Não interessando ao direito administrativo o regime da responsabilidade civil privada, pois é objeto do direito privado.

Sobre a prescrição podemos observar no artigo 1º do Decreto-lei n. 20.910/32 dispôs que as dívidas passivas dos entes federativos, bem como “todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda” prescrevem em cinco anos, contados da data em que verificado o fato em que se fundarem. No entendimento de JUSTEN FILHO (2005, p. 812) existindo direitos renováveis como diária, mensal ou anualmente, a prescrição quinquenal não atinge o direito em si mesmo, mas cada prestação isoladamente, o que pode ocorrer é que esse direito da qual derivem as prestações, tenha sido negado.

O Decreto-lei n. 4.597/42 renovou a regra da prescrição quinquenal para as ações contra a Fazenda Pública, estendendo-a explicitamente para as autarquias e “entidades e órgãos paraestatais, criados por lei e mantidos mediante impostos, taxas ou quaisquer contribuições ...” (art. 1º).

O art. 1º-C da Lei n. 9.494/97 editou norma específica no sentido de que “Prescreverá em cinco anos o direito de obter indenização dos danos causados por agentes de pessoas jurídicas de direito público e de pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviços públicos”.

No entanto, há orientação (já referida) no sentido de que “A ação de desapropriação indireta prescreve em 20 (vinte) anos” (Súmula 119 do STJ), a qual se funda, em última análise, em que o bem imóvel somente se incorporará ao patrimônio público mediante a indenização devida ou o decurso do prazo de usucapião. Não se afigura que essa orientação será abalada pela legislação superveniente.

O Decreto-lei n. 4.597/42 também dispôs sobre a interrupção da prescrição das ações que veiculem pretensão contra a Fazenda Pública. Lembre-se que “A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo” (Súmula 383 do STF).



### 3 NOÇÕES SOBRE AS RELAÇÕES PROCESSUAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O processo judicial tributário desenvolveu-se a partir da necessidade de soluções céleres para os conflitos fiscais, tendo a Administração Pública e o Poder Judiciário sido provocados a decidir tais lides, e com um grande aumento no número de processos nesse sentido, paralelamente, veio a desenvolver-se, intensamente, doutrina acerca do que se convencionou chamar de *processo judicial tributário*, como categoria dotada de certa autonomia em relação ao direito processual civil.

As lides tributárias não se distinguem muito das lides de outra natureza, sua distinção se dá pela própria relação de direito material que ostenta, as lides com a Fazenda Pública, mas quase não existe peculiaridade na relação processual. As normas que devem ser aplicadas serão as do Código de Processo Civil e a legislação extravagante, que de acordo com o art. 22, inciso I, da Constituição Federal de 1988, serão ditadas pela União, a quem compete legislar privativamente sobre direito processual. Tendo como exceções, para na verdade confirmarem a regra, são: a medida cautelar fiscal e a execução fiscal, que são ações propostas pelo Fisco que possuem regramento próprio.

Por fim temos que o **processo judicial tributário** nada mais é na visão de COSTA (2009, p. 404) “processo judicial referente a uma relação de direito material de natureza tributária”, não devendo ser tratado como tema didaticamente autônomo do processo civil.

Diferentemente do **processo administrativo tributário**, que possuem características próprias, podendo ser distinto do gênero de processo administrativo, tendo suas peculiaridades como o lançamento e a consulta, que são próprios do direito tributário.

A disciplina de que trata do sistema tributário nacional dentro da Constituição Federal vincula fortemente o legislador infraconstitucional, sendo cercado em inúmeras normas que deve observar seus princípios. Dessa forma

ocorre que com certa freqüência são elaboradas leis com vício de inconstitucionalidade na seara tributária. Por outro lado, a natureza *ex lege* da obrigação tributária faz haverem impugnações com origem homogênea.

Nesse sentido aponta-se dois seguimentos: o primeiro é o controle concentrado de constitucionalidade que é realizado pelo Supremo Tribunal Federal, e o segundo é o controle difuso que é efetuado por vários órgãos jurisdicionais. O controle concentrado é a solução mais adequada para a inconstitucionalidade da exigência fiscal dos conflitos entre Fisco e contribuinte, pois a decisão proferida, seja declaratória de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, gera efeitos *erga omnes*, prestigiando as idéias de segurança jurídica e isonomia.

Mas o primeiro seguimento a ser provocado pelos sujeitos passivos ao impugnarem a exigência fiscal é o controle difuso, não tendo efeitos *erga omnes*, acarretando decisões divergentes em relação às mesmas hipóteses, pois são decisões prolatadas por diversos órgãos jurisdicionais com competência para apreciar lides tributárias.

Depois de várias alterações nos últimos anos da legislação processual, a eficácia vinculante das decisões traz grande reprodução de ações idênticas na seara tributária. Para que essas decisões divergentes não traga mais insegurança jurídica e desfaça a igualdade entre os contribuintes, vemos as mais recentes *súmulas vinculantes*: (art. 103-A, CR, e Lei n. 11.147, de 2006); a *repercussão geral*, no âmbito do STF (art. 102, § 3º, CR, e Lei n. 11.418, de 2006) e a chamada *Lei dos recursos repetitivos*, no âmbito do STJ (Lei n. 11.672, de 2008).

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.



Questão que vem sendo alvo de especial atenção no tema ora em comento é a concernente à *modulação dos efeitos* da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária. Como sabido, quando o STF é provocado a apreciar a constitucionalidade de uma lei ou ato normativo, em ação direta, caso haja o pronunciamento de inconstitucionalidade, a decisão gera efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos. Esse é o padrão do sistema, apoiado na idéia de supremacia da Constituição.

O grande problema é que em nosso sistema proclama-se a irretroatividade como mecanismo de segurança, a retroatividade, em princípio, constitui fator de insegurança. Embora a irretroatividade seja princípio constitucional, quando opera o controle concentrado de inconstitucionalidade podemos ter exatamente o oposto, ou seja, se o STF declarar uma lei inconstitucional, essa decisão produz efeitos desde a edição da lei, portanto, eficácia retroativa. A compatibilização da eficácia *ex tunc* dessa decisão com a segurança jurídica enseja uma infinidade de dificuldades práticas.

As leis que disciplinam os procedimentos das ações diretas de constitucionalidade e de inconstitucionalidade, procurando com inovações legislativas diminuir esse problema de insegurança é o mecanismo da argüição de descumprimento de preceito fundamental, bem como a súmula vinculante (Leis ns. 9.868 (art. 27) e 9.882 (art. 11), de 1999, e 11.417, de 2006 (art. 4º), respectivamente), contemplam preceito tratando de aspecto que comumente se tem denominado de *efeitos prospectivos da decisão do Supremo Tribunal Federal*.

Mesmo com essas soluções que trazem a segurança jurídica apontadas acima, a legislação somente permite que sejam utilizadas em situações excepcionais, permanecendo a regra de que a eficácia das decisões reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em ação direta é retroativa.

Alguns reflexos se vêm nas decisões declaratórias de inconstitucionalidade de lei tributária, são as repetições do indébito e de compensação, sem esquecer da coisa julgada, que nos traz duas hipóteses, como bem lembrado por COSTA (2009, p. 408):

“1) essa pessoa obteve a coisa julgada no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária e, posteriormente, o STF vem a proclamar a constitucionalidade da mesma lei; ou 2) exatamente o

inverso, a pessoa obtém, numa ação individual, coisa julgada no sentido da constitucionalidade da norma e, supervenientemente, o STF declarou que a lei é inconstitucional.”

Com a atuação dos mecanismos de eficácia vinculante, essas situações tendem a mudar. Observa-se que também há conflitos entre dois mecanismos de segurança jurídica, como a coisa julgada e a máxima efetividade da jurisdição constitucional, sendo de difícil solução para os especialistas em processo civil, juristas e estudiosos do direito tributário.

De um lado invoca-se teoria já bastante difundida, da *flexibilização* ou *relativização da coisa julgada*, ou seja, a coisa julgada é ser intangível pela lei, por atos administrativos e por outras decisões judiciais, salvo se houver pronunciamento do STF em ação direta em sentido oposto àquele que foi consignado na decisão individual. De outro lado, há quem entenda que isso não é possível, porque a coisa julgada é o limite, ou um dos limites da retroatividade. Logo, a retroatividade é admissível desde que não ofenda a coisa julgada, art. 5º, XXXV, CF: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

Tendo um contribuinte obtido uma decisão reconhecendo a constitucionalidade da exigência fiscal, e, portanto, seu pedido foi julgado improcedente, mas posteriormente o STF proclamou a inconstitucionalidade da lei que fundamentava tal exigência. Se considerar a coisa julgada um limite, não é possível rescindir essa decisão, teve a coisa julgada no sentido da inconstitucionalidade na decisão individual e, se posteriormente, proclama-se sua constitucionalidade numa ação direta, a coisa julgada também não vai poder ser desfeita. Assim, se o contribuinte não poderá buscar a rescisão do julgado, o Fisco também não.

A coisa julgada é intangível pela superveniente declaração do Supremo Tribunal Federal quanto à de constitucionalidade da lei ou ato normativo, porquanto, preservar a coisa julgada, na hipótese, é a idéia maior de segurança jurídica prestigiada pelo ordenamento constitucional.

A idéia do processo administrativo tributário se pauta em duas justificativas, sendo a primeira, traduzida na relevância do assunto dada a visão contemporânea consubstanciada na compreensão de que o processo administrativo e, assim, o processo administrativo tributário, são *instrumentos de realização de*

*justiça*. O contribuinte tem confiado cada vez mais na justiça das decisões dos órgãos julgadores da Administração Fiscal; e a segunda justificativa diz com a importância dessa modalidade processual como filtro de lides a serem apreciadas pelo poder Judiciário. Entendimento de COSTA (2009, p. 410) que embora o ordenamento jurídico pátrio não condicione o acesso à jurisdição à prévia postulação na via administrativa (art. 5º, XXXV, CF), cabe salientar que, nos últimos anos, diante da morosidade na prestação jurisdicional, o processo administrativo passou a constituir um dos mais importantes *meios alternativos de solução de conflitos* entre Fisco e contribuintes. Por fim, a necessidade de utilização da via judicial restringir-se-á a casos singulares, de maior complexidade, tendo solucionado a maior parte dos litígios entre Fisco e contribuinte na instância administrativa.

Todos os entes políticos têm competência para legislar sobre direito administrativo e relações processuais, mas a Constituição de 88 deu certa importância ao processo administrativo definindo seus contornos.

Por primeiro, cabe destacar o disposto no art. 5º, XXXIV, a, que proclama serem a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra a ilegalidade ou abuso de poder. O *direito de petição* pode ser singelamente definido como o direito de obter do Poder Público uma manifestação a respeito do que lhe foi solicitado. Seu exercício é garantido gratuitamente, à vista da imunidade contemplada nesse dispositivo. Cuida-se, assim, do fundamento constitucional dos processos administrativos em geral.

O inciso XXXV, do mesmo artigo, acolhe o *princípio da universalidade da jurisdição*, traduzido na declaração de que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça a direito”. Conquanto abrigue o fundamento constitucional do *direito de ação*, tal preceito enseja diversas considerações pertinentes ao processo administrativo.

Os órgãos administrativos de julgamento não exercem jurisdição, função cujo monopólio pertence ao Judiciário. O Estado também aplica para dirimir conflito, mas, diversamente do que ocorre no processo judicial, no processo administrativo o aplicador da lei é, ao mesmo tempo, parte e juiz, sendo assim, no processo administrativo o *juiz é parcial*, ele é parte e julgador do processo.

Em relação a onerosidade processual, no processo administrativo existe a gratuidade, pois o Estado é parte interessada no conflito de interesses; e no processo judicial ele é oneroso, pois o Estado é chamado como terceiro para dirimir a lide.

Cabendo destacar que no processo administrativo não há coisa julgada, diferente do processo judicial, ou seja, não há definitividade, podendo o administrado não satisfeito com a decisão proferida em última instância recorrer da decisão na via judicial.

O processo administrativo tributário tem como objeto qualquer das modalidades da relação jurídico tributária, COSTA (2009, p. XX) cita três: 1) a *obrigação principal*; 2) a *obrigação acessória*; e 3) a *relação jurídica sancionatória*.

Por fim, o processo administrativo tributário é aquele que versa sobre litígio deduzido na via administrativa, referente a qualquer uma dessas relações de direito material, pelo que os litígios versarão sobre exigência de tributo, de cumprimento de obrigação acessória ou impugnação relativa à imposição de sanção tributária.

## 4 CONTROLE EXTERNO DO TRIBUNAL DE CONTAS

O conceito doutrinário da fiscalidade relaciona-se com à competência tributária, de acordo com COSTA (2009, p. 48-49) é a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Seria como simplesmente analisar o tributo, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita.

De acordo com MACHADO (2004, p. 232-233) a competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é regulada na legislação tributária. Assim como a validade dos atos jurídicos em geral exige a *capacidade* de quem os pratica, a validade dos atos administrativos requer a *competência* da autoridade ou agente público. Indispensável, portanto, que a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificamente, em função do tributo de que se tratar. A lavratura de um auto de infração, o julgamento de impugnação do mesmo pelo sujeito passivo, assim como todo e qualquer ato da Administração tributária, só têm validade se praticados por quem tenha competência para tanto.

O controle externo a cargo do Tribunal de Contas, é uma disciplina constitucional para o Tribunal assegura-lhe autonomia, estrutura e competências equivalentes às reservadas aos Poderes. Verificaremos a Súmula 248 do STF que diz: “É competente, originariamente, o Supremo Tribunal Federal, para mandado de segurança contra ato do Tribunal de Contas da União”. Sob o ponto de vista das atribuições, as funções desempenhadas pelo Tribunal de Contas não podem dizer-se propriamente de natureza legislativa. O Tribunal de Contas não é titular de competência para produzir normas jurídicas autônomas. A função primordial do Tribunal de Contas não é órgão dotado de poderes legiferantes.

Incumbe ao Tribunal de Contas o controle externo, especialmente na modalidade de fiscalização. Essa é uma atribuição que, em tese, pode enquadrar-se

no âmbito tanto do Poder Judiciário quanto ao Legislativo. Veja-se que a atividade do Tribunal de Contas é, quanto à sua natureza, muito mais próxima da função de controle reservada constitucionalmente para o Judiciário. Mais do que isso, a organização estrutural imprimida pela Constituição ao Tribunal de Contas é extremamente semelhante à do Poder Judiciário. A forma de investidura nos cargos de Ministro do Tribunal de Contas é peculiar, escapando à esquematização tradicionalmente admitida para os demais cargos públicos, especialmente pela previsão da indicação de membros direta e automaticamente pelo Parlamento. No desempenho de suas funções, os membros do Tribunal de Contas são subordinados a regime jurídico equivalente ao da magistratura, o que evidencia a complexidade da situação do órgão, tratado constitucionalmente como integrado na estrutura do Poder Legislativo. Não há qualquer vínculo de dependência hierárquica ou funcional entre o Tribunal de Contas e qualquer outro Poder.

A opção de não integrar o Tribunal de Contas na estrutura do Poder Judiciário resultou, por certo, da intenção de manter seus atos sujeitos ao controle jurisdicional. Mas não configura qualquer redução da dignidade ou autonomia do Tribunal de Contas.

A autonomia atribuída constitucionalmente ao Tribunal de Contas até poderia conduzir ao reconhecimento de sua qualidade de poder, na acepção em que a expressão é utilizada a propósito do Executivo, Legislativo e Judiciário. É juridicamente impossível qualquer autoridade integrante de algum dos três poderes intervir sobre o desempenho das competências do Tribunal de Contas, tanto quanto é inviável suprimir a existência ou reduzir suas atribuições por meio de medidas infraconstitucionais. Nem a circunstância de a Constituição ter tratado do Tribunal de Contas dentro do Capítulo do Poder Legislativo apresenta alguma relevância, já que o art. 44 da CF/88 deixa claro que o Tribunal de Contas não é órgão do mencionado Poder.

A extensão do controle pelo Tribunal de Contas de acordo com os arts. 70 e 71 da Constituição reservam ao Tribunal de Contas competências fiscalizatórias próprias, no tocante a um elenco de atividades administrativas. A Constituição consagrou competência mais ampla do que as anteriores, no tópico da fiscalização externa.

No sistema da Constituição anterior, a fiscalização externa envolvida apenas o exame da legalidade dos atos praticados. O art. 70 da Constituição de 1988 referiu-se à fiscalização da “legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas”. Essa redação não conduz à criação de competência para rever o mérito dos atos administrativos ou de invadir o âmbito de liberdade que incumbia à autoridade que praticou o ato.

Compete ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas a fiscalização. Logo, não lhes é reconhecido o exercício em nome próprio das atividades de que os outros órgãos investidos. Os órgãos de fiscalização não se substituem aos órgãos fiscalizados, que continuam titulares, com exclusividade, da competência (discricionária, em alguns casos) para a prática dos atos.

Não cabe ao Tribunal de Contas investigar o mérito dos atos administrativos. A discricionariedade consiste na liberdade para avaliar as conveniências e escolher a melhor solução para o caso, diante das circunstâncias. Por isso, o mérito da atuação discricionária não se sujeita a revisão, nem mesmo pelo Poder Judiciário. Se o mérito do ato administrativo pudesse ser revisto pelo Congresso Nacional e pelo Tribunal de Contas, desapareceria a discricionariedade.

O Tribunal de Contas não dispõe de competência jurisdicional, ainda que o art. 71, II, aluda a “julgar” a propósito de contas. O julgamento pelo Tribunal de Contas segue os princípios jurisdicionais, mas é revisável pelo Judiciário.

Já no controle externo como nos ensina JUSTEN FILHO (2005, p. 745) consiste na submissão da atividade administrativa à fiscalização exercitada por órgãos externos à estrutura administrativa do Estado.

Em termos gerais, pode-se aludir ao controle externo por parte do Poder Legislativo (o que abrange o Tribunal de Contas), do Ministério Público e do Poder Judiciário.

Uma questão essencial é a preservação da autonomia dos órgãos administrativos. A instituição do controle externo não significa a supressão da separação de Poderes nem importa a redução da autonomia no exercício de competências próprias. Isso significa a vedação a que, a pretexto de exercer controle-fiscalização, um órgão pretenda assumir o exercício de competências reservadas a outrem pela Constituição ou pela lei.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101), é um dispositivo do governo brasileiro que tenta evitar com que prefeitos e governadores endividem as cidades e estados mais do que conseguem arrecadar através de impostos. Tal medida é necessária já que diversos políticos costumavam no final de seus mandatos iniciarem diversas obras de grande porte, procurando se re-eleger.

Tal lei obriga que as finanças sejam apresentadas detalhadamente ao Tribunal de Contas (da União, do Estado ou do Município). Tais órgãos podem aprovar as contas ou não. Em caso das contas serem rejeitadas, será instaurada investigação em relação ao Poder Executivo em questão, podendo resultar em multas ou mesmo na proibição de tentar disputar novas eleições.

Embora seja o Poder Executivo o principal agente responsável pelas finanças públicas e, por isso, o foco da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Poderes Legislativo e Judiciário também são submetidos à referida norma.

A lei inova a Contabilidade pública e a execução do Orçamento público à medida que introduz diversos limites de gastos (procedimento conhecido como de Gestão Administrativa), seja para as despesas do exercício (contingenciamento, limitação de empenhos), seja para o grau de endividamento.

No entendimento de JUSTEN FILHO (2005, p. 791) o Estado brasileiro atua sob o direito e, por isso, é responsável por suas ações e omissões, quando infringirem a ordem jurídica e lesarem terceiros. A responsabilidade jurídica, tal como versado a propósito dos agentes estatais, consiste no dever jurídico de vinculação aos efeitos da conduta própria ou alheia e traduz, no tocante à estrutura administrativa estatal, uma característica da democracia republicana. A responsabilidade do Estado, numa acepção ampla, significa o dever de reconhecer a supremacia da sociedade e a natureza instrumental do aparato estatal.

A Lei Complementar nº 101 (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo nas normas constitucionais sobre finanças públicas (Capítulo II do Título VI da Constituição).

As disposições da LRF obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Ente da Federação a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município; Empresa controlada sociedade cuja maioria do capital social com direito a



voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação; Empresa estatal dependente empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária; Receita corrente líquida somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes.

A respeito da receita corrente líquida, ela será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades. A LRF não consigna especificamente nada sobre o Plano Plurianual de Investimentos (PPA) uma vez que a parte que tratava sobre o assunto foi objeto de veto.

A lei de diretrizes orçamentárias deverá compreender as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e orientar a elaboração da lei orçamentária anual. Também deverá dispor de alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O projeto de lei de diretrizes orçamentárias será integrado pelo Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Além do Anexo de Metas Fiscais, a lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem esses riscos.

O projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA), elaborado de forma compatível com o Plano Plurianual de Investimentos (PPA), com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e com as normas da LRF conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes no Anexo de Metas Fiscais e será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de incentivos fiscais, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao

aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; Conterá também uma reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

A Lei Orçamentária Anual também conterá todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, bem como o refinanciamento da dívida pública, que constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional. Ela conterá, ainda, atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada que não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica. A lei orçamentária não deverá consignar dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão.

Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos. O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais. Já o resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

A LRF determina que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. A LRF determina ainda que os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. Isso é uma forma de evitar que verbas com destinação específica, tais como os percentuais constitucionais destinados à saúde e educação sejam empregados em fins diversos.

Caso se verifique, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas. Porém, não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente (tais como os percentuais obrigatórios para saúde e educação), inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica de apresentação dos precatórios, como determina a Constituição. É requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, sendo vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe este procedimento, no que se refere aos impostos.

As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

A LRF determina que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. Até trinta dias após a publicação do orçamento, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de

combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais; ou estar acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que se inicia e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Considera-se obrigatória de caráter continuado a *despesa corrente* derivada de ato normativo que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um *período superior a dois exercícios*. Os atos que criarem ou aumentarem despesa obrigatória de caráter continuado deverão ser instruídos com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio, além do que, o ato deverá ser acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, serem compensados pelo aumento permanente de receita (elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição) ou pela redução permanente de despesa.

A necessidade de estimar o impacto orçamentário-financeiro não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal quando esta se tratar de revisão geral da remuneração dos servidores públicos, em determinada data-base. Além disso, considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

A LRF entende como despesa total com pessoal o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, além dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, os quais serão contabilizados como *Outras Despesas de Pessoal*. A despesa total com pessoal é apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

A LRF trata ainda do controle da despesa total com pessoal, estabelecendo que é nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não apresente estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes e a declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias e que não atenda às regras para criação de despesa obrigatória de caráter continuado ou ainda, que não atenda ao limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão.

Caso a despesa total com pessoal ultrapassar os limites definidos na LRF, sem prejuízo das medidas previstas acima, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências: redução das despesas com cargos em comissão e de confiança em pelo menos 20% (extinção ou redução de salário e redução da carga horária, este último é facultativo); exoneração de servidores estáveis.

Caso não se alcance a redução da despesa no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: receber transferências voluntárias;

obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. Estas restrições aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato.

Segundo a LRF, nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, atendidas ainda as exigências para criação de despesa obrigatória de caráter continuado. Dispensa-se da compensação exigida para criação de despesa de caráter continuado, o aumento de despesa decorrente de: concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente; expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados; reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Conclui-se que o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas é constitucional assegurando-lhe autonomia necessária à fiscalização dos gastos públicos, autonomia tal que é inviável suprimir a existência ou reduzir suas atribuições por meio de medidas infraconstitucionais.

Cabe ao Tribunal de Contas a liberdade de avaliar as conveniências e escolher a melhor solução para o caso, diante de cada uma das circunstâncias apresentadas, não sendo, portanto, sua atribuição a investigação dos atos administrativos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que as receitas de operações sejam menores que as das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. Sendo essencial a Lei de Responsabilidade Fiscal para o controle dos gastos públicos, e a extrema necessidade de um Tribunal de Contas, independente, dos outros órgãos, sejam eles do Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário. Pois como analisado, este órgão está definido na Constituição Federal junto com o Legislativo, mas expressamente afirma que o mesmo Tribunal não faz parte do citado Poder.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR JUNIOR, Ruy Rosado de. **Ministério Público: posição constitucional: conceito**. Disponível em :<<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/457>>. Acesso em: 13 out. 2010.

ALBUQUERQUE, Felipe Braga. Lei de responsabilidade fiscal e o poder legislativo: uma análise do papel dos tribunais de contas. *In: Anais do XIV Congresso Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – CONPEDI*. Fortaleza, 25 e 26 de maio de 2005. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/Felipe%20Braga%20Albuquerque.pdf>>. Acesso em 08 maio 2011.

ALBUQUERQUE, J. A. Gilhon. Montesquieu: sociedade e poder. *In: WEFFORT, Francisco C. (org.). Os clássicos da política, 1*. Vol. 1. 14. ed. São Paulo: Ática, 2006.

ARAÚJO, Julio Cesar Magalhães de. **Controle da atividade administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010.

ARISTÓTELES [384-322 a. C.]. **A política**. Tradução de Nestor Silveira Chaves. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.

BALLEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

\_\_\_\_\_. **O Supremo Tribunal Federal, esse outro desconhecido**. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BARROS. Lucivaldo Vasconcelos. TCU: Presença na história nacional. *In: Brasil. Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras*. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999, p. 221-280.

BARROS, Luís Roberto. **O controle da constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.



BITTENCOURT, Carlos Alberto Lúcio. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis**. Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso em: 26 set. 2011.

\_\_\_\_\_. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 16, de 1965**. Altera dispositivos constitucionais referentes ao Poder Judiciário. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-16-26-novembro-1965-363609-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 13 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Emenda Constitucional nº 01, de 1969**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Emenda Constitucional nº 07, de 13 de abril de 1977**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc07-77.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc07-77.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil (de 05 de outubro de 1988)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>.

Acesso em: 07 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm)>. Acesso em: 15 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666.htm)>. Acesso em: 03 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm)>. Acesso em: 16 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Lei de Acesso à Informação. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em: 03 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Ceará. Aposentadoria. **Acórdão nº 794-59**. Processo nº 15.816-58. Diário Oficial do Estado. 14 out. 1959. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br/doepesquisa/sead.do?page=visualizador&cmd=16&action=VisualizaImagem&idDiario=7584&numPagina=6&keyfile=SEADDO.1IGMH28.284LGHE>>. Acesso em: 02 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Ceará. Aposentadoria. **Acórdão nº 15.816-58**. Voto do Ministro Gentil Barreira. Diário Oficial do Estado. 14 out. 1959. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br/doepesquisa/sead.do?page=visualizador&cmd=16&action=VisualizaImagem&idDiario=7584&numPagina=8&keyfile=SEADDO.1IGMH28.284LGHE>>. Acesso em: 02 ago. 2012.

CONSTANT, Benjamin. **Escritos de política**. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

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

CUNHA FILHO, Francisco Humberto. Poder Estatal: a hodierna manifestação da função moderadora. *In: Revista Pensar*. Vol. 7. Ano 7. 2002. Disponível em: <[http://www.unifor.br/images/pdfs/pdfs\\_notitia/2822.pdf](http://www.unifor.br/images/pdfs/pdfs_notitia/2822.pdf)>. Acesso em: 02 ago. 2012.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Controle judicial as omissões do Poder Público: em busca de uma dogmática constitucional transformadora à luz do direito fundamental à efetivação da constituição**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira. **As funções do Tribunal de Contas e o Estado de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

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

Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquias, terceirização e outras formas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **The declaration of independence & the constitution of the United States**. Nova Iorque: Bantam Books, 2008.

FRANÇA, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabi, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HISSA, Carolina Soares. **Crise econômica e acesso ao crédito**. 125f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Fortaleza. 2012

ÍNDIA. **Les lois de Manou**. Tradução francesa (1833): Auguste-Louis-Armand Loiseleur Deslongchamps. Tradução espanhola (1924): V. García Calderón. Disponível em: <<http://www.yogadevi.org/textos/Leyes-de-Manu.pdf>>. Acesso em: 19 fev. 2012.

ITÁLIA. Corte dei Conti. **Site da Corte de Contas italiana**. Disponível em: <<http://www.corteconti.it/>> Acesso em: 03 ago. 2012.

KOERNER, Andrei. **Habeas-corpus, prática judicial e controle social no Brasil (1841-1920)**. Monografia vencedora do III Concurso IBCCrim de Monografias Jurídicas. São Paulo: IBCCrim, 1999.

LIMONGI, Fernando Papaterra. “**O Federalista**”: **remédios republicanos para males republicanos**. In: WEFFORT, Francisco C. (org.). Os clássicos da política, 1. Vol. 1. 14. ed. São Paulo: Ática, 2006.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Tradução de Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MELLO, José Luiz de Anhaia. **Da separação de poderes à guarda da constituição: as cortes constitucionais**. São Paulo: RT, 1968.

MELLO, Leonel Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. (org.). **Os clássicos da política**. 1. Vol. 1. 14. ed. São Paulo: Ática, 2006.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e . **As Organizações Sociais entre o Público e o Privado: uma análise de direito administrativo**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2009.

\_\_\_\_\_. A teoria dos órgãos públicos e o §8º do artigo 37 da Constituição Federal. In: **Revista Pensar**. Fortaleza. Vol. 9. N. 9. Fev. 2004. P. 97-104. Disponível em: <[http://www.unifor.br/images/pdfs/pdfs\\_notitia/1682.pdf](http://www.unifor.br/images/pdfs/pdfs_notitia/1682.pdf)>. Acesso em: 03 ago. 2012.

MORAES FILHO, José Filomeno. **A constituição democrática**. Fortaleza: UFC, Casa de José de Alencar Programa Editorial, 1998.

\_\_\_\_\_. A separação de poderes no Brasil. **Políticas públicas e sociedade**. Fortaleza: UECE, ano 1, nº 1, 37-45, jan/jun, 2001.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos Tribunais de Contas. In: **O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 77-130.

MONTESQUIEU, Charles – Louis de Secondat, Baron de la. **Do espírito das leis**. Tradução: Fernando Henrique Cardoso e Leônico Martins Rodrigues. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

PIÇARRA, Nuno. **A separação dos poderes como doutrina e princípio constitucional: um contributo para o estudo das suas origens e evolução**. Coimbra: Coimbra Editora Limitada, 1989.

RAPOSO, Amável. O Tribunal de Contas de Portugal a função jurisdicional. *In: Revista do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, n. 42, jul./dez. 2004, p. 43-66.

RESTON, Jamil. **O Município para Candidatos**. 4. ed. Rio de Janeiro, IBAM, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, Jair Lima. **Tribunal de Contas da União & controles estatal e social da Administração Pública**. Curitiba: Juruá, 2005.

SCHWARTZ, Stuart B. **Burocracia e sociedade no Brasil colonial: A Suprema Corte da Bahia e seus juizes: 1609-1751**. São Paulo: Perspectiva, 1979.

SCLIAR, Wremyr. Controle externo brasileiro: Poder Legislativo e Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, ano 46, nº 181, jan./mar., 2009, p. 249-275.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremo Tribunal Federal: jurisprudência política**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

# APÊNDICE



PÓS-GRADUAÇÃO

Ana Rodrigues Fabian

TCM E O CONTROLE EXTERNO

Fortaleza  
2010

Ana Rodrigues Fabian

## TCM E O CONTROLE EXTERNO

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Direito da Faculdade 7 de Setembro, como requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Direito Processual.

Professor orientador: Ms. Felipe dos Reis Barroso

Fortaleza

2010



## RESUMO

FABIAN, Ana Rodrigues. TCM e o Controle Externo. Fortaleza, 2009. Projeto de pesquisa – Curso de Pós-graduação, Faculdade 7 de Setembro.

O trabalho busca soluções para a eficácia da análise do Tribunal de Contas do Município, depois do projeto elaborado e concluso pelos técnicos do TCM eles acabam perdendo sua eficácia por não serem iniciados e executados. Compreender o que ocorre com os processos relativos ao TCM, analisando alguns processos, colocando suas informações em um banco de dados. O objetivo geral é a pesquisa sobre a eficácia dos processos transitados em julgado do Tribunal de Contas do Município e a Lei de Responsabilidade Fiscal. E específicos: Investigar quais os tributos municipais utilizados dentro do Município de Fortaleza; Pesquisar sobre o TCM, o controle externo e a Lei de responsabilidade fiscal; Analisar os processos do TCM e verificar sua eficácia; Estudar para identificar se esta lei contribui para a eficácia dos processos junto ao TCM. Compete aos municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no ICMS, definidos em lei complementar. O controle externo a cargo do Tribunal de Contas é uma disciplina constitucional que assegura-lhe autonomia, estrutura e competências equivalentes às reservadas aos Poderes. O TCM não desempenha atribuições propriamente de natureza legislativa. A Lei Complementar nº 101 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo nas normas constitucionais sobre finanças públicas. A metodologia a ser utilizada basear-se-á em um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa do tipo bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos, enfim, publicações especializadas, imprensa escrita e dados oficiais publicados na Internet, que abordem direta ou indiretamente o tema em análise.

**Palavras-chave:** Negociação Tributária. Impostos. Constitucionalidade.

## PROVÁVEL SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1 TRIBUTOS MUNICIPAIS

2 TCM, CONTROLE EXTERNO E LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3 ANÁLISE DOS PROCESSOS DO TCM E SUA EFICÁCIA

CONSIDERAÇÕES FINAIS

REFERÊNCIAS

APÊNDICES

ANEXOS

## 1 EXPOSIÇÃO DO PROBLEMA

O grande problema encontrado é a eficácia da análise do Tribunal de Contas do Município, depois do projeto elaborado e concluso pelos técnicos do TCM eles acabam perdendo a eficácia por não serem iniciados e executados.

Para conseguir saber melhor o que ocorre com os processos relativos ao TCM, iremos analisar alguns processos, colocando suas informações em um banco de dados, a verificação dessas informações serão muito úteis para nosso trabalho.

Existem muitos processos e soluções das mais diversas, por isso a necessidade de um banco de dados contendo na média de 10 a 15 processos onde o TCM está envolvido.

Muitos estudantes, professores, ou até a nossa sociedade não compreende o que ocorre quando um processo toma certo caminho, por esse motivo iremos trabalhar em cima dos tributos municipais, o TCM, controle externo e a Lei de responsabilidade fiscal.

A partir do exposto, buscam-se-a desenvolver pesquisa monográfica que responda aos seguintes questionamentos:

- 1) O TCM está de acordo com a Lei de responsabilidade fiscal?
- 2) Os processos do TCM tem realmente grande eficácia?

## 2 OBJETIVOS

### 2.1 Geral

Pesquisar a eficácia dos processos transitados em julgado do Tribunal de Contas do Município e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 2.2 Específicos

Investigar quais os tributos municipais utilizados dentro do Município de Fortaleza;

Pesquisar sobre o TCM, o controle externo e a Lei de responsabilidade fiscal;

Analisar os processos do TCM e verificar sua eficácia;

Estudar para identificar se esta lei contribui para a eficácia dos processos junto ao TCM.

### 3 METODOLOGIA

Compete aos municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana; a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no ICMS, definidos em lei complementar.

A partir da vigência da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, o município não mais tem competência para instituir o imposto de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel, como havia previsão no inciso III do art. 156 da Constituição, em sua redação original. O inciso III do referido artigo passou a tratar do ISS e o inciso IV do mesmo artigo foi revogado.

Entendo um pouco melhor sobre cada imposto municipal veremos sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana, Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos*.

Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana – IPTU é um imposto municipal, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, o sujeito passivo é o proprietário, o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (com *animus domini*) do bem imóvel. Diga-se que, no caso do IPTU, o bem imóvel pode ser “por natureza” ou “por acessão física”, o fato gerador dar-se-á com a propriedade, o domínio útil ou com a posse de bem imóvel localizado na zona urbana. Tem-se, à luz do elemento temporal, como ficção jurídica, a data “1º de janeiro” como demarcadora do fato jurígeno.

A base de cálculo é o valor venal do bem imóvel. É possível atualizá-la (com índices oficiais de correção monetária) por instrumentos infralegal, todavia, a “atualização” que represente aumento de tributo somente poderá ser por meio de lei. Após a EC n. 42/2003, a alteração na base de cálculo do IPTU passou a ser considerada uma exceção à anterioridade nonagesimal, consoante o art. 150, § 1º, *in fine*, da CF. A situação apresentada é regra à anterioridade anual e, diante do

cenário apresentado, é possível concluir: havendo alteração da base de cálculo em 31-12-2009, a nova base de cálculo incidirá a partir de 1º-1-2010.

A progressividade da alíquota após a EC n. 29/2000 ocorreu que passamos a ter quatro critérios de progressividade – “localização”, “valor”, “uso” e a “função social” - , conforme se depreende do art. 156, § 1º, I e II c/ art. 182, §4º, II, CF. Nesse passo, exsurgiram critérios estranhos à genuína progressividade do IPTU, dado-lhe esdrúxula feição de “imposto pessoal”. Por essa razão, é possível afirmar que, após a EC n. 29/2000, o IPTU ganhou nova progressividade – a “fiscal” -, a par da já consagrada progressividade “extrafiscal”. É a evidência da extensão do “princípio da capacidade contributiva” – somente válido para impostos pessoais.

Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS é um imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal, o sujeito passivo é o prestador dos serviços constantes da lista anexa à LC n. 116/2003, excetuados aqueles que prestam serviços *sem relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de Conselhos Consultivo e Fiscal de Sociedades*. Além das situações de exclusão de contribuintes citadas, não se dá o fato gerador na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (incidência do ICMS), na prestação de serviços para o exterior (imunidade específica) e na prestação de serviços pelo próprio ente tributante (imunidade recíproca).

O fato gerador dar-se-á com a prestação de serviços constantes da lista mencionada, que conta com cerca de 230 serviços, divididos em 40 itens. A base de cálculo é o preço do serviço, na impossibilidade de aferição do valor correspondente, é possível calcular o imposto a partir de um valor recolhido periodicamente – é o “ISS fixo”, comum aos profissionais liberais.

As alíquotas estarão disciplinadas em lei ordinária, respeitadas as normas gerais dispostas em lei complementar. É vedado à legislação ordinária estipular serviço não previsto na lista anexa à LC n. 116/2003. Os serviços da lista podem ser puros (sem utilização de mercadorias) ou mistos (com utilização de mercadorias).

Quanto ao local da prestação do serviço, vige a regra do recolhimento para o município do estabelecimento prestador. Todavia, a LC n. 116/2003 trouxe 22 situações de exceção à regra, nas quais o recolhimento do imposto deverá ser feito

para o município da prestação do serviço. O art. 156, §3º, I, da CF preconiza que competirá à lei complementar estabelecer alíquotas máximas e mínimas sobre o ISS. A LC n. 100/1999 fixou em 5% a alíquota máxima do imposto, percentual confirmado pela legislação posterior – a LC n. 116/2003. Quanto à alíquota mínima, o art. 88 do ADCT trouxe a previsão de 2%. Frise-se que este percentual não foi confirmado pela LC n. 116/2003, porém se deve entender que permanece válido.

A “locação de bens móveis” não é fato gerador do ISS, à luz da LC n. LC n. 116/2003, uma vez que sua previsão foi vetada na lista, conforme se pode detectar no item 3.01 (“vetado”) da legislação atual. A celeuma estava no fato de que a legislação anterior, com base no DL n. 406/68 previa o serviço como fato gerador. Com efeito, a locação de bem móvel não se confunde com a “prestação de serviços”, sob pena de se alterar o conceito de direito privado para alargar competência tributária. Ademais, a prestação de serviços é “obrigação de fazer”, afeta ao dever de cumprir o serviço prometido, enquanto a locação de bens é “obrigação de dar” a coisa locada ao locatário em condições de servir.

Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* – ITBI é um imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal. Também chamado de “sisa”, não pode ser confundido com o ITCMD – este, sim, estadual. O sujeito passivo é qualquer das partes da operação tributária de transmissão de bem imóvel. Geralmente, é o adquirente. O fato gerador dar-se-á com a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (“por natureza” ou por “acessão física”). Ademais, a transmissão de direitos reais sobre tais bens imóveis também representa fato gerador do tributo, ressalvados os direitos reais de garantia (anticrese e hipoteca). É mister mencionar que o fato gerador ocorrerá no momento do registro imobiliário, à luz do art. 530 do Código Civil, a par da jurisprudência mais abalizada do STF. Outrossim, registre-se que a propriedade adquirida por “usucapião” não gera a incidência do ITBI, por se tratar de modo originário de aquisição de propriedade. Nesse passo, a promessa particular de venda como contrato preliminar à escritura pública de compra e alienação não é igualmente alvo de incidência do ITBI. A base de cálculo é o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos.

Com relação às alíquotas, insta mencionar que deverão ser proporcionais, e não progressivas, uma vez que é vedada a progressividade para tal gravame, em função de se tratar de imposto real e da ausência de previsão de progressividade no texto constitucional. Portanto, não se pode variar o ITBI em razão da presumível capacidade contributiva do contribuinte, aplicando-se-lhe a “proporcionalidade” – técnica de variação do imposto, com imposição de alíquota única, graduando-se o gravame em função da base de cálculo.

Há importante imunidade para o ITBI no art. 156, §2º, I, da CF, segundo a qual não incidirá o imposto nas transmissões de bens ou direitos nas realizações de capital, fusões, incorporações, cisões ou extinções de pessoas jurídicas. Essa regra será excepcionada, isto é, haverá a incidência do imposto se a atividade preponderante do “adquirente” for o arrendamento mercantil, a locação ou a compra e venda desses bens imóveis. Acresça-se ao ITBI outra importante imunidade específica, prevista no art. 184, §5º, da CF, adstrita à desoneração do imposto nos casos de desapropriação de bens imóveis para fins de reforma agrária.

O controle externo a cargo do Tribunal de Contas, é uma disciplina constitucional para o Tribunal de Contas assegura-lhe autonomia, estrutura e competências equivalentes às reservadas aos Poderes. Verificaremos a Súmula 248 do STF que diz: “É competente, originariamente, o Supremo Tribunal Federal, para mandado de segurança contra ato do Tribunal de Contas da União”. Sob o ponto de vista das atribuições, as funções desempenhadas pelo Tribunal de Contas não podem dizer-se propriamente de natureza legislativa. O Tribunal de Contas não é titular de competência para produzir normas jurídicas autônomas. A função primordial do Tribunal de Contas não é órgão dotado de poderes legiferantes.

Incumbe ao Tribunal de Contas o controle externo, especialmente na modalidade de fiscalização. Essa é uma atribuição que, em tese, pode enquadrar-se no âmbito tanto do Poder Judiciário quanto ao Legislativo. Veja-se que a atividade do Tribunal de Contas é, quanto à sua natureza, muito mais próxima da função de controle reservada constitucionalmente para o Judiciário. Mais do que isso, a organização estrutural imprimida pela Constituição ao Tribunal de Contas é extremamente semelhante à do Poder Judiciário. A forma de investidura nos cargos de Ministro do Tribunal de Contas é peculiar, escapando à esquematização



tradicionalmente admitida para os demais cargos públicos, especialmente pela previsão da indicação de membros direta e automaticamente pelo Parlamento. No desempenho de suas funções, os membros do Tribunal de Contas são subordinados a regime jurídico equivalente ao da magistratura, o que evidencia a complexidade da situação do órgão, tratado constitucionalmente como integrado na estrutura do Poder Legislativo. Não há qualquer vínculo de dependência hierárquica ou funcional entre o Tribunal de Contas e qualquer outro Poder.

A opção de não integrar o Tribunal de Contas na estrutura do Poder Judiciário resultou, por certo, da intenção de manter seus atos sujeitos ao controle jurisdicional. Isso não configura qualquer redução da dignidade ou autonomia do Tribunal de Contas, uma vez que os atos próprios dos demais Poderes também estão assujeitados ao controle jurisdicional.

A autonomia atribuída constitucionalmente ao Tribunal de Contas até poderia conduzir ao reconhecimento de sua qualidade de “*Poder*”, na acepção em que a expressão é utilizada a propósito do Executivo, Legislativo e Judiciário. É juridicamente impossível qualquer autoridade integrante de algum dos três poderes intervir sobre o desempenho das competências do Tribunal de Contas, tanto quanto é inviável suprimir a existência ou reduzir suas atribuições por meio de medidas infraconstitucionais. Nem a circunstância de a Constituição ter tratado do Tribunal de Contas dentro do Capítulo do Poder Legislativo apresenta alguma relevância, já que o art. 44 da CF/88 deixa claro que o Tribunal de Contas não é “*órgão*” do aludido Poder.

A extensão do controle pelo Tribunal de Contas de acordo com os arts. 70 e 71 da Constituição reservam ao Tribunal de Contas competências fiscalizatórias próprias, no tocante a um elenco de atividades administrativas. A Constituição consagrou competência mais ampla do que as anteriores, no tópico da fiscalização externa.

No sistema da Constituição anterior, a fiscalização externa envolvia apenas o exame da legalidade dos atos praticados. O art. 70 da Constituição de 1988 referiu-se à fiscalização da “*legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”. Essa redação não conduz à criação de

competência para rever o mérito dos atos administrativo ou de invadir o âmbito de liberdade que incumbia à autoridade que praticou o ato.

Compete ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas a fiscalização. Logo, não lhes é reconhecido o exercício em nome próprio das atividades de que os outros órgãos investidos. Os órgãos de fiscalização não se substituem aos órgãos fiscalizados, que continuam titulares, com exclusividade, da competência (discricionária, em alguns casos) para a prática dos atos.

Não cabe ao Tribunal de Contas investigar o mérito dos atos administrativos. A discricionariedade consiste na liberdade para avaliar as conveniências e escolher a melhor solução para o caso, diante das circunstâncias. Por isso, o mérito da atuação discricionária não se sujeita a revisão, nem mesmo pelo Poder Judiciário. Se o mérito do ato administrativo pudesse ser revisto pelo Congresso Nacional e pelo Tribunal de Contas, desapareceria a discricionariedade.

O Tribunal de Contas não dispõe de competência jurisdicional, ainda que o art. 71, II, aluda a “julgar” a propósito de contas. O julgamento pelo Tribunal de Contas segue os princípios jurisdicionais, mas é revisável pelo Judiciário.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101), é um dispositivo do governo brasileiro que tenta evitar com que prefeitos e governadores endividem as cidades e estados mais do que conseguem arrecadar através de impostos. Tal medida é necessária já que diversos políticos costumavam no final de seus mandatos iniciarem diversas obras de grande porte, procurando se re-eleger.

Tal lei obriga que as finanças sejam apresentadas detalhadamente ao Tribunal de Contas (da União, do Estado ou do Município). Tais órgãos podem aprovar as contas ou não. Em caso das contas serem rejeitadas, será instaurada investigação em relação ao Poder Executivo em questão, podendo resultar em multas ou mesmo na proibição de tentar disputar novas eleições.

Embora seja o Poder Executivo o principal agente responsável pelas finanças públicas e, por isso, o foco da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Poderes Legislativo e Judiciário também são submetidos à referida norma.

A lei inova a Contabilidade pública e a execução do Orçamento público à medida que introduz diversos limites de gastos (procedimento conhecido como de Gestão Administrativa), seja para as despesas do exercício (contingenciamento, limitação de empenhos), seja para o grau de endividamento.

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) entrou em vigor em 4 de maio de 2000, durante o Governo FHC. A LRF provocou uma mudança substancial na maneira como é conduzida a gestão financeira dos três níveis de governo (RESTON, 2000). Tornou-se preciso saber planejar o que deverá ser executado, pois além da execução deve-se controlar os custos envolvidos, cumprindo o programado dentro do custo previsto (FURTADO, 2002).

A Lei Complementar nº 101 (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo nas normas constitucionais sobre finanças públicas (Capítulo II do Título VI da Constituição).

As disposições da LRF obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Ente da Federação a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município; Empresa controlada sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação; Empresa estatal dependente empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária; Receita corrente líquida somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes.

A respeito da receita corrente líquida, ela será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades. A LRF não consigna especificamente nada sobre o Plano Plurianual de Investimentos (PPA) uma vez que a parte que tratava sobre o assunto foi objeto de veto.

A lei de diretrizes orçamentárias deverá compreender as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e orientar a elaboração da lei orçamentária anual. Também deverá dispor de alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O projeto de lei de diretrizes orçamentárias será integrado pelo Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Além do Anexo de Metas Fiscais, a lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem esses riscos.

O projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA), elaborado de forma compatível com o Plano Plurianual de Investimentos (PPA), com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e com as normas da LRF conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes no Anexo de Metas Fiscais e será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de incentivos fiscais, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; Conterá também uma reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

A Lei Orçamentária Anual também conterá todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, bem como o refinanciamento da dívida pública, que constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional. Ela conterá, ainda, atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada que não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica. A lei

orçamentária não deverá consignar dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão.

Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos. O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais. Já o resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

A LRF determina que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. A LRF determina ainda que os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. Isso é uma forma de evitar que verbas com destinação específica, tais como os percentuais constitucionais destinados à saúde e educação sejam empregados em fins diversos.

Caso se verifique, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas. Porém, não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente (tais como os percentuais obrigatórios para saúde e educação), inclusive aquelas destinadas ao

pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica de apresentação dos precatórios, como determina a Constituição. É requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, sendo vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe este procedimento, no que se refere aos impostos.

As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

A LRF determina que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. Até trinta dias após a publicação do orçamento, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais; ou estar

acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que se inicia e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Considera-se obrigatória de caráter continuado a *despesa corrente* derivada de ato normativo que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um *período superior a dois exercícios*. Os atos que criarem ou aumentarem despesa obrigatória de caráter continuado deverão ser instruídos com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio, além do que, o ato deverá ser acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, serem compensados pelo aumento permanente de receita (elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição) ou pela redução permanente de despesa.

A necessidade de estimar o impacto orçamentário-financeiro não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal quando esta se tratar de revisão geral da remuneração dos servidores públicos, em determinada data-base. Além disso, considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

A LRF entende como despesa total com pessoal o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, além dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, os quais serão contabilizados como *Outras Despesas de Pessoal*. A despesa total com

pessoal é apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

A LRF trata ainda do controle da despesa total com pessoal, estabelecendo que é nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não apresente estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes e a declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias e que não atenda às regras para criação de despesa obrigatória de caráter continuado ou ainda, que não atenda ao limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão.

Caso a despesa total com pessoal ultrapassar os limites definidos na LRF, sem prejuízo das medidas previstas acima, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências: redução das despesas com cargos em comissão e de confiança em pelo menos 20% (extinção ou redução de salário e redução da carga horária, este último é facultativo); exoneração de servidores estáveis.



Caso não se alcance a redução da despesa no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. Estas restrições aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato.

Segundo a LRF, nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, atendidas ainda as exigências para criação de despesa obrigatória de caráter continuado. Dispensa-se da compensação exigida para criação de despesa de caráter continuado, o aumento de despesa decorrente de: concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente; expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados; reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

## TIPOS DE PESQUISA

A metodologia a ser utilizada basear-se-á em um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa do tipo bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos, enfim, publicações especializadas, imprensa escrita e dados oficiais publicados na Internet, que abordem direta ou indiretamente o tema em análise. A utilização e a abordagem dos resultados será pura, à medida que terá como único fim a ampliação dos conhecimentos. Qualitativa, buscando apreciar a realidade do tema no ordenamento jurídico pátrio. E quanto aos objetivos será descritiva, posto que buscará descrever, explicar, classificar, esclarecer o problema apresentado. E exploratória, objetivando aprimorar as idéias através de informações sobre o tema em foco.

Faculdade 7 de Setembro  
 Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-graduação  
 Orientador: Prof. Ms. Felipe dos Reis Barroso  
 Orientanda: Ana Rodrigues Fabiam

## CRONOGRAMA DA MONOGRAFIA

Item	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	maio/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	Responsável
Entrega do capítulo 1		1ª								Aluno
Revisão do capítulo 1		2ª								Professor
Entrega do capítulo 2			1ª							Aluno
Revisão do capítulo 2			2ª							Professor
Entrega do capítulo 3				1ª						Aluno
Revisão do capítulo 3				2ª						Professor
Entrega da introdução, resumo, considerações finais e referências.					1ª					Aluno
Revisão final					2ª	1ª				Professor
Depósito da monografia						2ª	1ª			Aluno

Obs: Nos meses, a numeração ordinal refere-se à primeira e segunda quinzenas.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 15. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.
- BALLEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição de República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000.
- CARRASQUEIRA, Simone de Almeida. **Investimentos das Empresas Estatais e Endividamento Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 19. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FURTADO, Luiz Roberto Fortes. **Um novo conceito em análise de obras públicas com relação à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Palestra proferida na SEAERJ. Rio de Janeiro, setembro de 2002.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. **As Organizações Sociais entre o Público e o Privado: uma análise de direito administrativo**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2009.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RESTON, Jamil. **O Município para Candidatos**. 4 ed. Rio de Janeiro, IBAM, 2000.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.