

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR**

**CURSO DE DIREITO**

**ERIC ARAUJO ANDRADE OLIVEIRA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O TRIBUNAL DE CONTAS E AS COMISSÕES MISTAS PERMANENTES QUANTO AO JULGAMENTO E CONTROLE DAS CONTAS DO CHEFE DO EXECUTIVO: UMA ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 848.826, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Salvador

2018

**ERIC ARAUJO ANDRADE OLIVEIRA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O TRIBUNAL DE CONTAS E AS COMISSÕES MISTAS PERMANENTES QUANTO AO JULGAMENTO E CONTROLE DAS CONTAS DO CHEFE DO EXECUTIVO: UMA ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 848.826, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Fagner Vasconcelos Fraga.

Salvador

2018

OLIVEIRA, Eric Araujo Andrade. **Conflito de Competência entre o Tribunal de Contas e as Comissões Mistas Permanentes quanto ao Julgamento e Controle das contas do Chefe do Executivo:** uma análise do Recurso Extraordinário N. 848.826, pelo Supremo Tribunal Federal. 50 f. 2018. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2018.

**RESUMO**

Trata-se de uma pesquisa no campo do Direito Público material, abarcando a Administração pública Orçamentária; o Direito Constitucional no que diz respeito à divisão das competências entre os órgãos de controle externo e interno e o estudo do orçamento público em relação à fase de Previsão da Lei orçamentária. Este projeto de pesquisa virá a apreciar o conflito de competência entre o Tribunal de Contas e o Poder Legislativo, no que concerne ao julgamento das contas do chefe do Poder Executivo. Esta pesquisa busca esclarecer, além da resposta para o conflito de competência em si, os impactos gerados pela decisão do Supremo Tribunal Federal na economia e na sociedade, e busca também averiguar se a atividade financeira terá, portanto relevância na vida de todos os cidadãos em comum uma vez que todos estamos inter-relacionados com o Estado e com o seu respectivo Sistema Financeiro. Ao universo jurídico, a decisão do Supremo Tribunal Federal, por ter natureza vinculante, produzirá matéria jurídica com força de lei e de repercussão nacional, determinando com isso como proceder frente a conflito de competência entre o controle interno e o controle externo, no tocante ao julgamento das contas do gestor público. Sobre quem recairá a competência de julgar os atos do administrador público? Irá ser trazido à baila os impactos gerados pela Decisão do STF acerca do conflito de competência entre os Tribunais de Contas e o Poder Legislativo. E também, no caso positivo, qual a natureza desta sanção, e qual o procedimento processual deverá se seguir para que se chegue a uma condenação de fato; Também esclarecerá qual ato específico ligado à previsão orçamentária poderá acarretar crime de Responsabilidade Fiscal para o gestor público. Averiguar até que ponto o erro orçamentário, produzido no âmbito da proposta orçamentária, gerada pelo gestor público implicará em ato capaz de produzir sanção ao mesmo. Esta pesquisa seguiu o método bibliográfico, consubstanciando o aporte científico necessário à elucidação das questões; bem como o método qualitativo, uma vez que a interpretação e a compreensão são os métodos mais assertivos para se chegar a uma resposta mais esclarecedora. A metodologia deste trabalho é a Hipotético-dedutiva, levantando hipóteses acerca do tema, para que as mesmas sofram o processo de falseamento. Esta metodologia mostra-se mais assertiva, uma vez que a dedução é um importante meio de esclarecimento e de busca da verdade real no universo jurídico, servindo de forma mais próxima à temática deste projeto de cunho argumentativo, e a uma resolução mais precisa das questões suscitadas

**Palavras-chave:** Tribunal de Contas. Controle Orçamentário. Administração Pública. Crime de Responsabilidade. Recurso Especial. Conflito de Competência.

**SUMÁRIO**

[**INTRODUÇÃO** 5](#_Toc528223298)

[**1 DO CONTROLE FINANCEIRO** 7](#_Toc528223299)

[1.1 DO CONTROLE FINANCEIRO EXTERNO 8](#_Toc528223300)

[**2 DO CICLO LEGISLATIVO-ORÇAMENTÁRIO** 12](#_Toc528223301)

[2.1 DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTROLE E JULGAMENTO DAS CONTAS 15](#_Toc528223302)

[**3 DA LRF E DO CONTROLE** 18](#_Toc528223303)

[**4 DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS E CONSTITUCIONAIS** 20](#_Toc528223304)

[4.2 DO PROCEDIMENTO LEGISLATIVO ORÇAMENTÁRIO 22](#_Toc528223305)

[**4.2.1 Das hipóteses legais de responsabilização financeira de chefe do Poder Executivo** 24](#_Toc528223306)

[**4.2.2 Da hipótese de conflito de competência entre parecer do TCU e do controle legislativo de ato do chefe do Poder Executivo** 25](#_Toc528223307)

[**5 DOS REFLEXOS DO CONTROLE FINANCEIRO NA SOCIEDADE CIVIL** 26](#_Toc528223308)

[5.1 DOS EFEITOS DA DECISAO DO STF 26](#_Toc528223309)

[**5.1.1 Das questões financeiras levantadas pelo precedente da decisão vinculante do STF** 27](#_Toc528223310)

[**5.1.2 Do Macro cosmo social e dos efeitos das políticas Financeiras Na sociedade** 28](#_Toc528223311)

[**6 CONCEITOS DO SISTEMA FINANCEIRO** 29](#_Toc528223312)

[6.1 CONCEITOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 29](#_Toc528223313)

[6.2 DO ORÇAMENTO POR RESULTADOS 30](#_Toc528223314)

[6.3 DA TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL 34](#_Toc528223315)

[**6.3.1 Do Conceito de Empresa e Dos Modelos de Sociedade Empresária** 36](#_Toc528223316)

[**6.3.2 Da Falência Empresarial, impactos na economia e Créditos ao Fisco** 37](#_Toc528223317)

[**6.3.3 Planejamento tributário** 39](#_Toc528223318)

[**6.3.4 Tributos em espécie** 40](#_Toc528223319)

[**6.3.5 Instrumentos de Fiscalização da Gestão Fiscal** 42](#_Toc528223320)

[**6.3.6 Princípio Administrativo da Eficiência** 45](#_Toc528223321)

[**7 CONSIDERAÇÕES FINAIS** 46](#_Toc528223322)

[**REFERÊNCIAS** 48](#_Toc528223323)

# INTRODUÇÃO

Tanto a Administração Pública, quanto os demais Poderes adotam um sistema de normas e procedimentos visando salvaguardar o seu patrimônio. Tal se configura o conceito de Controle, que pode ser observado tanto no âmbito interno, quanto no âmbito externo. O Tribunal de Contas é um órgão técnico, dotado de autonomia e cujas decisões não produzem coisa julgada, entretanto, são de fundamental importância para a manutenção do sistema financeiro brasileiro, uma vez que seus pareceres técnicos são dotados de apurado e acertado método de auditoria das contas do Poder Executivo, na medida das suas competências, os Tribunais de Contas são os órgãos competentes para realizar o controle externo das contas do Chefe do Executivo, sendo, todavia, órgãos auxiliares do controle externo do Poder Legislativo.

Na esfera do orçamento público, ocorre controle orçamentária externo pelo Poder Legislativo, que ao receber as Propostas de Lei Orçamentária, irão observá-las e, se preciso for, realizar o controle das contas apresentadas pelo Ente Federado Competente. Tal se dá tanto através do poder de emendabilidade pelas Comissões Mistas de Orçamento, quanto através do veto presidencial. Todavia, existem hipóteses na qual tanto o controle externo pelo Poder Legislativo, quanto o controle exercido pelos tribunais de contas ao recaírem sobre o mesmo objeto geram decisões diversas. Neste sentido, buscamos analisar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação ao Recurso Extraordinário de número 848.826.

Tal julgamento teve como relator o ministro Roberto Barroso, sendo o recorrente José Rocha Neto cujas contas foram alvo da divergência de julgamento entre o Tribunal de Contas e o Poder Legislativo, o recorrido o Ministério Público Eleitoral. Levando-se em conta a análise fática e teórica da doutrina e jurisprudência a respeito deste tema e havendo uma divergência real entre a posição dos julgamentos das contas, qual das decisões seria aplicada ao caso concreto, modificando as contas do Chefe do Poder Executivo?

O caráter legal das decisões proferidas pelo legislativo, apesar de talvez não dotadas de tanta qualidade técnica, seriam levadas em consideração frente ao julgamento dos Tribunais de Contas. O chefe do executivo poderá incorrer em erro, ao confeccionar através dos órgãos pertinentes o projeto de lei orçamentária. O erro orçamentário terá consequências fáticas, mas não implicarão necessariamente em penalidade fiscal ao chefe do executivo. As penalidades em si decorreriam muito mais da natureza das ações que ocasionaram o erro.

Havendo entendimento pacífico por parte do STF, a decisão poderá acarretar efeitos diversos sobre a tributação, uma vez que estará ligada ao quantum do orçamento que sofreu de fato uma mudança expressiva. Dada à responsabilidade funcional e precípua do Congresso Nacional no que tange ao controle financeiro das contas públicas, e à força de lei de suas decisões, principalmente através das Comissões Mistas de Orçamento, em confronto com parecer meramente técnico dos Tribunais de Contas, em especial o TCU, que tem competência originária para fazer o controle externo das contas do chefe do executivo; intui-se que em relação ao conflito de competência trazido pelo STF no que concerne à decisão vinculante, certamente prevalecerá o controle financeiro interno das Comissões Mistas de Orçamento.

Esse conflito de competência, embora, em primeiro plano possa parecer distante dos anseios sociais poderá vir a impactar de forma significativa a tributação, que, por sua vez, determinará a subsistência financeira de todo o Estado. A divergência entre dois julgamentos, irá certamente apresentar resultados práticos ao erário, embora não se possa precisar com exatidão se irá impactar de forma positiva ou negativa. Os Tribunais de Contas por se tratarem de órgãos técnicos e dotados de autonomia funcional, possuem maiores chances de apresentar julgamentos como melhor liquidez e assertividade.

Esta pesquisa buscou esclarecer, portanto, além da resposta para o conflito de competência em si, os impactos gerados pela decisão do Supremo Tribunal Federal na economia e na sociedade, e também averiguar se a atividade tem, portanto, relevância na vida de todos os cidadãos em comum, uma vez que todos estamos inter-relacionados com o Estado e com o seu respectivo Sistema Financeiro.

Ao universo jurídico, a decisão do Supremo Tribunal Federal, por ter natureza vinculante, produzirá matéria jurídica com força de lei e de repercussão nacional, determinando com isso, como proceder frente a conflito de no tocante ao julgamento das contas do gestor público.

# 

# 1 DO CONTROLE FINANCEIRO

Deve-se atentar, em primeiro plano, que o orçamento público, trata-se de um controle das receitas e das despesas públicas, mas que as mesmas sofrem fiscalização de órgãos diversos da própria administração pública, assim como sofrem fiscalização da própria administração pública, respeitando ao princípio da tripartição dos poderes. O controle financeiro recairá sobre o poder executivo, ou seja, os entes federados que tem como incumbência de administrar a porção do território sobre a qual lhe compete governar mediante mandato eletivo. Governar, por sua vez, segundo as palavras de Edna Delmondes, é uma atividade que abarca ao menos quatro ações quais sejam: dirigir, planejar, organizar e controlar (DELMONDES, 2007, p. 7). É, portanto, um componente básico da própria atividade executiva, o controle, tal a sua importância.

O sistema financeiro brasileiro, sobretudo, é um dos pilares que mantém coeso e consistente as bases da própria sociedade e permeiam a existência de um Estado propriamente dito. Isso por que os recursos angariados à título de tributação, e as benesses econômicas provindas das políticas de fomento, angariam todos os recursos financeiros capazes de dar forma e função aos órgãos estatais, permite o desenvolvimento setorial da economia em pontos geográficos específicos, visando aquecer a economia, e retorna consequentemente na forma de prestação de serviços básicos à sociedade. Será abordado aqui o mérito prático do bom uso dos recursos adquiridos pelo Estado, a título de retorno para os contribuintes (no caso, todo aquele não pertencente ao poder público e, indiretamente, a todos os membros da sociedade).

O controle estatal exercido pelo Estado, ou autogoverno, se dá através de instituições e agências estatais possuidoras de poderes, de direito e de fato, para realizar atividades de acompanhamento dos procedimentos administrativos e de responsabilização dos agentes que tenham atentando contra a ordem jurídica e econômica do Estado (DELMONDES, 2007, p. 14). Tendo em vista a pluralidade de órgãos, e a tripartição dos poderes, o Estado brasileiro adota um sistema de controle dual, ou seja, abarca tanto o sistema de controle interno, quanto externo. Trata-se de um movimento que não permeia apenas ao Estado Brasileiro, tendo sido abarcado pela maioria dos países (BALBE, 2013, p. 79).

Esse sistema, fundamentado na captação de recursos provindos do cidadãoe da atividade econômica, seguindo princípios e sendo limitado por Imunidades e Isenções, necessitaria, por óbvio, possuir um sistema de fiscalização, sem o qual infortunadamente correríamos o risco de grande evasão de pecúnia do erário. No Brasil, por conseguinte, possuímos um duplo sistema de fiscalização orçamentária, ou acertadamente um duplo controle das contas prestadas pelos administradores públicos; temos a forma interna de controle das contas públicas, assim como, também, temos uma forma externa, propiciando uma retificação mais apurada das contas prestadas.

## 1.1 DO CONTROLE FINANCEIRO EXTERNO

Detendo-se na forma externa de controle das contas públicas, temos, no Brasil, um órgão específico, qual seja: O Tribunal de Contas, que é um órgão técnico, dotado de autonomia e cujas decisões não produzem coisa julgada, entretanto, são de fundamental importância para a manutenção do sistema financeiro brasileiro, uma vez que seus pareceres técnicos são dotados de apurado e acertado método de auditoria das contas do Poder executivo, fundadas na *accountability* e na auditoria de desempenho. Na medida das suas competências: Federal; Estadual e Municipal, os Tribunais de Contas são os órgãos competentes para realizar o controle externo das contas do Chefe do Executivo, sendo, todavia, órgãos auxiliares do controle externo do Poder Legislativo. Entretanto, tem o tribunal de Contas competência ampliativa à simples assistência ao controle legislativo, também podendo vir a analisar: gestão, a eficiência, economicidade, a relação entre o ato administrativo e o resultado pretendido, portanto, constituindo controle finalístico do ato administrativo como bem coloca Raul Miguel Freitas de Oliveira.

A respeito da análise do caráter constitucional do artigo 31 §2º da CF/88, cujo texto segue *in verbis*: “Constituição FederaL, /88, artigo 3, §2º) § 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.” Que assevera o caráter vinculante dos pareceres técnicos, em especial o parecer técnico dos Tribunais de Contas, pois em paráfrase ao texto constitucional, o parecer só poderá deixar de prevalecer se houver decisão de dois terços da Câmara, o que, por outro lado, não afasta a legalidade, e o caráter originário do controle externo pelo congresso nacional, de acordo com o entendimento arguido no Recurso Especial observado na seção plenária. Os tribunais de contas possuem competências constitucionalmente delegadas quais sejam as previstas no artigo 71, *caput*, incisos e §§ 1º ao 4º (MARTINS, 2012, p. 78).

O Controle financeiro externo ocorre também através do Poder Legislativo, que ao receber as Propostas de Leis Orçamentárias, (Compõem as leis orçamentárias: a LOA Lei Orçamentária Anual; A LDO Lei de Diretrizes Orçamentárias; e o PPA Plano Pluri Anual que apesar da nomenclatura trata-se também de lei) irá observá-las e se preciso for, realizará os atos de controle das contas apresentadas pelo Ente Federado Competente. Tal se dá tanto através do poder de emendabilidade pelas Comissões Mistas de Orçamento, órgãos da administração pública (CUNHA, 2008, p. 569).

Quanto através do veto presidencial, que deve seguir determinados requisitos para ter satisfeita a sua finalidade. O controle externo das Comissões Mistas de Orçamento, também chamado de Controle Legislativo é aquele exercido pelo Poder Legislativo sobre os atos da Administração púbica do Poder Executivo e do Poder Judiciário. Sendo, portanto, um controle tanto político quanto financeiro (Ibidem, p. 577).

De forma complementar as contas públicas são também averiguadas pelos seus próprios órgãos executivos, de forma à atender de maneira eficiente às demandas do Estado e satisfazer os próprios desígnios máximos da constituição. Trata-se do controle interno, ou autocontrole das contas públicas, é aquele exercido pelo próprio órgão responsável por dar efetividade ao orçamento público, e demanda de um princípio basilar da administração pública qual seja o princípio da Publicidade, que prega tanto o acesso da população às contas e vencimentos da administração pública, quanto a clareza e concatenação dos vocábulos utilizados para tornarem-se inteligíveis ao público em geral sem perder o seu caráter técnico. Tal princípio, qual seja, o da Publicidade encontra-se na CF/88 no caput do seu artigo 37, *in verbis: “*A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

É válido destacar que dentro da administração pública, existem órgãos especializados no controle interno como é o caso da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Com a singularidade de que este órgão ao contrário dos Tribunais de Contas exercerá o controle interno. O controle financeiro interno, realizado pelo administrador público é, portanto, uma modalidade de Controle administrativo, segundo a conceituação de Dirley da Cunha Júnior é o controle exercido que os administradores das respectivas entidades federativas exercem sobre os seus respectivos Estados, municípios, Distrito Federal e a Própria União (CUNHA, 2008, p. 576).

Sabe-se que a administração pública possui órgãos ligados ao ente federado de forma indireta, e são esses órgãos na sua inteireza que prestarão a fiscalização do orçamento público consubstanciando na modalidade interna de Controle, integrando ainda, a esse modelo, os recursos administrativos apresentados pelo “cidadão-administrado” (Ibidem, p. 572), sendo estes: A Representação; A Reclamação administrativa; O pedido de reconsideração; O recurso hierárquico e a Revisão.

A auditoria é, portanto, parte intrínseca e indispensável dos mecanismos de controle, tanto interno quanto externo, e tem-se observado evoluções e desenvolvimentos, principalmente após o surgimento da “Nova Gestão Pública” (BALBE, 2013, p. 85). Essa nova Gestão Pública seria exercida através de ações avaliativas capazes de produzir informações ou opiniões sobre desempenho com alto teor de confiabilidade, e de elaboração de relatório que possam vir à ser usados na seara da *“acconuntability*”. Passa à se tornar uma terminologia muito comum à auditoria de desempenho, terminologia essa derivada da nova organização das Gestões dos Gastos Públicos.

O controle envolve um intricado sistema de atos voltados à fiscalização, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, monitoramento, que são exercidos sobre as atividades administrativas. Há de se destacar que, afora os Controles: Interno e Externo, existe ainda uma terceira subcategoria denominada Controle Social, sendo esse executado pelos próprios cidadãos, uma vez que sendo eles legítimos contribuintes do erário; tal modalidade de controle também pode ser tratada como Controle popular.

O controle popular passou à ganhar forma no momento histórico do pós primeira guerra mundial (1914-1919), momento esse no qual os movimentos proletários e sindicais começaram à efervescer na sua luta pelos Direitos Básicos do trabalhador e do cidadão como um todo. A ação popular nasce no Brasil, instituída por meio do texto constitucional da carta magna de 1934, Constituição essa promulgada no governo do presidente Juscelino Kubitschek. Tal remédio constitucional propicia a participação efetiva da sociedade no que concerne ao acompanhamento das atividades estatais.

O controle social possui um amplo corpo normativo constitucional, e é composto pelos seguintes artigos: Constituição Federal/88 artigo 5º, incisos: “XXXIV, a, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b, a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.”

Afora o mandado de segurança, existem outras modalidades de controle social também constantes no texto constitucional, Constituição Federal: artigo 5º LXX Mandado de segurança coletivo; artigo 5º LXXII Habeas data; artigo 10º. É assegurada a participação dos trabalhadores e empregadores nos colegiados dos órgãos públicos em que seus interesses profissionais ou previdenciários sejam objeto de discussão e deliberação; artigo 14º, I Plebiscito; artigo 14, II Referendo; 14,III, Iniciativa popular; artigo 37º, §3º, Exame e apreciação em contas municipais; art.74, §2º, Denúncia ao Tribunal de Contas; art.103, IX, propositura de ADI por sindicato ou entidade de classe; art.206, VI, Gestão democrática do ensino público. E no texto infraconstitucional: Lei complementar nº 101/2000, artigo 48º, instrumentos de transparência, ampla divulgação, das leis orçamentárias, quais sejam: LOA, LDO, PPA, transparência e divulgação também dos pareceres prévios: RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária), RGF (Relatório de Gestão Fiscal) e suas versões simplificadas (MARTINS, 2012, p. 112-114).

# 

# 2 DO CICLO LEGISLATIVO-ORÇAMENTÁRIO

A atividade de gerência estatal está intrinsecamente ligada ao Ciclo Financeiro-Orçamentário, sistema macro da atividade Estatal que cuida, dentre outras atividades, da receita, da dívida, do orçamento, dos créditos púbicos, ou seja, a atividade econômica estatal como um todo. Decerto, as atividades do executivo que perpassam a seara das contas e das finanças públicas, abarcam diversas subcategorias do Ciclo Financeiro, ciclos tais como: O Ciclo Orçamentário-Legislativo; Ciclo das Despesas Públicas; Ciclo das Receitas; O Ciclo do Crédito Público, dentre outros. O ciclo que melhor encerra a temática do controle é o ciclo legislativo-orçamentário, que é um ato que se inicia através da iniciativa do gestor público, do ente federado, e permeia a participação do Poder Legislativo, uma vez que o orçamento está intrinsecamente ligado às leis Orçamentárias (LOA, LDO, PPA), respeitando princípios como o da: Legalidade; Anterioridade; Indisponibilidade das receitas públicas; Universalidade; Unidade; Anualidade; Exclusividade; Especificação; Não afetação da receita; Especificação; Equilíbrio; Programação e Transparência, dentre tantos outros, dada a seriedade e importância desse procedimento (MARTINS, 2012, p. 67-69).

Outro tema também muito importante para a atividade financeira e que se desenvolve dentro do ciclo orçamentário é o crédito público. O crédito público é a ação pelo meio do qual o Estado obtém recursos para o erário, entretanto, gerando uma contrapartida pecuniária, ou seja, gera a responsabilidade de retornar o valor percebido acrescido de juros. O crédito público, então, terá como primeira característica o fato de aumentar o passivo do Estado, ou seja, aumenta a dívida do Estado, é, portanto, um dos processos que desencadeiam a dívida pública. Tem o crédito público a natureza de Contrato, segundo a linha de pensamento dos autores abordados neste artigo; não são considerados receita Pública, uma vez que não irão integrar o erário de forma definitiva. Podem, eles se subdividirem em: Forçados e Voluntários, sendo os primeiros advindos do poder de império do Estado, consubstanciando-se na intervenção do Estado na propriedade particular em situações imprevisíveis e ou emergenciais.

Já os voluntários são aqueles contraídos de forma espontânea junto aos investidores e instituições financeiras. Ou podem se subdividirem em Internos e Externos, sendo os primeiros os empréstimos obtidos pelo Estado por meio de títulos do governo no mercado anônimo de capitais; e os Externos são aqueles contraídos com instituições estrangeiras públicas, ou privadas, tais como as instituições financeiras internacionais: FMI (Fundo Monetário Internacional), BID (Banco Mundial), BIRDE (Banco Interamericano de Reconstrução e Desenvolvimento Econômico). E também entre o Brasil e quaisquer outros países. Deve-se ressaltar que os Estados, municípios e o Distrito Federal poderão realizar acordos creditícios com órgãos estrangeiros, mas deverão atuar com intermédio da União.

A Dívida Pública, consequência do Crédito Público, gera, por conseguinte, obrigações de curto e longo prazo. Ela compreende os juros e a amortização de capital, e se subdivide em Dívida Flutuante e Dívida Fundada. A Dívida Flutuante é aquela que deverá ser paga no mesmo período financeiro em que é contraída, são integrantes dessa classificação: restos a pagar; serviços da dívida a pagar; os depósitos e os débitos de tesouraria. Já a dívida fundada é aquela que o pagamento da mesma excederá o período financeiro em que foi contraída. Todas as operações de emissão de créditos públicos devem ser autorizadas por lei de acordo com o princípio da legalidade que rege o Direito Financeiro (MARTINS, 2012, p.112-114).

Para se encerrar os ciclos concomitantes do Sistema financeiro temos o ciclo das Despesas o ciclo das Receitas, sendo que um justifica a existência do outro, compondo os dois, o ciclo Orçamentário. A Receita Pública possui quatro estágios, sendo eles: Previsão; Lançamento; Arrecadação e Recolhimento, consubstanciando-se na atividade Tributária dos Entes Federados e nas demais modalidades pelo intermédio das quais o Estado virá a auferir recursos ao Tesouro Nacional. Podem ser conceituadas como o movimento de Ingresso de divisas aos cofres públicos visando sanar as despesas cuja estimativa se encontre presente em lei orçamentária (HARADA, 2018, p. 41-42).

As Receitas públicas classificam-se em: extraordinárias, que são aquelas que tenham sido demandadas de forma excepcional, auferida por meio de empréstimo compulsório por motivo decorrente de guerra externa, calamidade pública; e por meio de Impostos Extraordinários, cuja incidência se dará apenas enquanto perdurarem os motivos de sua criação. Ordinárias que são aquelas as quais permanentemente ingressam ao erário, por intermédio da atividade financeira normal (Ibidem, p. 43).

A primeira fase da receita é a previsão, ou seja, a partir de estimativa da despesa pública, se executará o planejamento de instrumentos capazes de suprir a mesma. Se buscará, então, em primeiro lugar o equilíbrio do *Déficit* Governamental por meio do aumento do seu ativo, através, então, do *Superávit*. Essa etapa deverá ser permeada pelos critérios estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2001.

A segunda fase, ou etapa do Ciclo da Receita Pública, é o Lançamento, procedimento que legitima o Estado à proceder a arrecadação de receitas, ação Estatal que retroagirá até a data do Fato Gerador que legitima a cobrança por parte do Estado. No âmbito da tributação, só se pode exigir o tributo após a etapa de lançamento, cuja natureza é constitutiva. É atividade plenamente vinculada da Administração Pública, cujo descumprimento acarretará ao agente fiscal, responsabilização por infração de acordo com literatura da seção IV do Código Tributário Nacional, CTN artigos: 136,137 e 138. Nesta etapa, observando-se a existência de fato gerador e presente, os pressupostos autorizativos, sobre o qual recaia tributo, será lavrado o Auto de Infração que conterá: A data de Ocorrência do fato gerador; o tipo de tributo e a modalidade de lançamento (de ofício; por declaração; por homologação).

Findo o lançamento, proceder-se-á à arrecadação, momento no qual o montante em dinheiro estabelecido pelo Auto de Infração sairá do contribuinte para as instituições arrecadadoras. Por fim, na etapa denominada Recolhimento, os valores arrecadados pelas instituições arrecadadoras é repassado ao administrador público que o submeterá à conta exclusiva do Tesouro Nacional.

A Despesa Pública representa um ciclo complementar ao ciclo das Despesas públicas, sendo, portanto, justificadoras para a própria existência das Receitas Públicas. Ela abrange o orçamento da Seguridade Social; Os Investimentos; As ditas Necessidades Públicas, ou as atribuições do próprio Estado; O pagamento de Funcionários; Os Restos à Pagar, dentre tantas outras obrigações que o Estado contrai e que necessitam ser sanadas. O ciclo das Despesas, ou processamento das despesas, possui quatro etapas: Previsão; Empenho; Liquidação; e Fixação. A previsão se dá no âmbito do Poder Executivo no processo de Elaboração do projeto de Lei Orçamentária. Deve-se ter em mente que as Despesas são um fator abrangente do próprio Orçamento, exaurindo por outro lado todas as funções e objetivos do mesmo. A proposta de Lei Orçamentária deverá ser encaminhada ao Poder Legislativo, e será entregue juntamente com Mensagem, que afora a fixação de Despesas e a previsão de Receitas, conterá a previsão também de créditos adicionais que se submeterão ao crivo do Legislador. A segunda etapa do Processamento das Despesas é o Empenho, que irá estabelecer relação entre o particular e o poder público. O empenho é uma fase de apuração do Crédito Tributário e irá se encerrar por meio de Nota de Empenho, documento que deve conter o detalhamento das etapas anteriores.

A terceira etapa qual seja a etapa de liquidação, onde se analisará se houve Direito adquirido por parte do credor do crédito tributário, antes de se remeter o mesmo ao setor responsável pelo pagamento. Os documentos atinentes à essa verificação são: O comprovante de entrega e as certidões. Se encerrará nesta etapa a função da nota de empenho.

Por último será encaminhado o crédito líquido para o setor responsável pelo pagamento por meio de uma Nota de pagamento. Nesta última etapa, qual seja a de Pagamento se encerra o Ciclo das Despesas. Os créditos que não forem pagos serão inscritos como restos à pagar e serão regidos pelo sistema de recebimento via precatório, devendo respeitar a fila dos precatórios, com base na determinação do texto legal do artigo 100 da Constituição Federal de 1988 (SANCHES, 1993).

## 2.1 DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTROLE E JULGAMENTO DAS CONTAS

O Ciclo Orçamentário possui quatro etapas a serem desempenhadas ordenadamente, sendo elas: Elaboração; Apreciação e Votação; Execução e Controle. Nos deteremos na quarta etapa do ciclo orçamentário-legislativo, qual seja o Controle, que, por sua vez, abrange: Prestação de contas e o Julgamento de Contas. A etapa de Controle permeará concomitantemente todas as etapas do ciclo orçamentário. Será a etapa pelo meio da qual irá se apurar a legalidade dos atos e a regularidade das contas apresentadas.

Tal apuração se dará pela ação conjunta dos Tribunais de Contas e pelo Poder Legislativo, na figura das Comissões Mistas. A Prestação de Contas é o momento de apuração propriamente dita, sendo atividade vinculada, na qual o ente federado por meio dos seus gestores, deverá submeter suas prestações de contas tanto aos Tribunais de Contas, quanto às Comissões Parlamentares de Orçamento, no prazo de 60 dias da abertura da sessão Legislativa.

Posteriormente às contas apresentadas, os órgãos de Controle irão, através de procedimento próprio, julgar a legalidade e a correição contábil das contas dos Gestores Públicos. Os Tribunais de Contas por meio de parecer técnico cuja matéria e prevista pelo artigo 71, *caput*, incisos I à XI, e §§ 1º ao 4º da Constituição Federal e cujo teor se encontra no artigo 56 da Lei Complementar 101/2000. Por sua vez, o julgamento das contas pelas Comissões Mistas serão disciplinadas no artigo 166, §1º, I da Constituição Federal, deve-se observar que os pareceres apresentados pelas Comissões Mistas serão sujeitos à apreciação pelas duas casas do Congresso Nacional, na forma regimental (MARTINS, 2012, p. 67-69).

Deve-se ter em mente que quanto às decisões dos Tribunais de Contas, existe um procedimento próprio, sempre em consonância à própria estrutura do Tribunal. Tendo previsão constitucional e também infraconstitucional, os Tribunais são organizados em diretorias técnicas especializadas. A documentação entregue ao Tribunal é protocolizada, autuada e distribuída a um relator, que poderá determinar diligências. Poderá também o relator solicitar aos órgãos técnicos do Ministério Público de Contas que se manifeste acerca da documentação. Ocorre então a fase tramitação inicial, fase essa processual onde se dará a citação, concessão de vista e oportunidade de ampla defesa. Após ao que o relator do processo virá à elaborar o seu voto, e colocará o mesmo em pauta para julgamento de uma das câmaras ou do Tribunal Pleno.

O colegiado dos Tribunais emitirão as sentenças em três possíveis formas: Decisão Preliminar; Decisão Definitiva e decisão Terminativa (MARTINS, 2012, p. 208). Os Tribunais de Contas tem sua origem histórica nas Câmaras de Contas, organizações que remontam a idade média (476 d. C. até 1453 d. C.). Apesar de haver pouco material didático acerca dessas Câmaras, elas visivelmente possuem ligações com o aparecimento do Estado-Nação, característica embrionária dos Estados representativos e Administradores.

As Câmaras à princípio possuíam apenas função jurisdicional, aplicando a lei ao caso concreto tão somente. Com os efervescentes movimentos sociais que se deflagraram na Europa no fim do século XVIII e início do século XIX (Revolução Francesa; Revolução dos países das Américas); houve uma reestruturação do Direito como um todo, e de seus órgãos, a exemplo da edição do Estatuto do Tribunal de Contas, órgão esse criado e sancionado durante a gerência do imperador Napoleão Bonaparte, no ano de 1805. Se tem também o Erário Egrégio, criado em Portugal no ano de 1761, órgão cujas atribuições permeariam a criação do Tribunal de Contas Português em 1849.

Geograficamente, o órgão Tribunal de Contas está presente predominantemente: Na Europa continental; No oriente médio; Na África subsaariana no países de influência Francesa e Portuguesa e em alguns países da América Latina. São órgãos de destaque Constitucional (PARDINI, 1997)*.*

Embora tenha a característica de ser um órgão que exerça o controle externo de forma complementar ao Poder Legislativo, não seria acertado classificar o Tribunal de Contas como preposto ao Legislativo, isso por quê trata-se de um órgão independente, desvinculado da estrutura tripartite de poderes do Estado, possuindo entretanto as mesmas garantias e prerrogativas do Poder Judiciário (SOARES, 2001, p. 117).

É válido ressaltar também que os Tribunais de Contas tem sua organização proveniente de regimento interno, A corte dos Tribunais de contas é disciplinada por lei orgânica, qual seja a lei de número 8.443/92, artigos 62 à 68.É também atribuição dos Tribunais de Contas à prestação de Informações, com supedâneo no princípio administrativo e financeiro da transparência, é o que se intui da leitura do inciso VII do artigo 71 da Constituição Federal de 1988. Outra importante atribuição dos Tribunais de Contas é a possibilidade de Sustar e Impugnar contratos onde se verifique ilegalidade, sendo que a própria Corte dos Tribunais de Contas poderão sustar ou impugnar estes contratos. Quedando-se silentes o Congresso Nacional ou o Poder Executivo em geral, à respeito da sustação ou impugnação de contrato pela Corte do Tribunal de Contas por mais de noventa dias, a decisão do Tribunal vinculará, é o texto dos parágrafos 1º e 2º do artigo 71 da Constituição Federal de 1988 (MARTINS, 2012, p. 157-175).

É também competência dos Tribunais de Contas exercerem a contabilidade dos limites da Despesa efetiva com os integrantes do Executivo e da Câmara Municipal. A Lei de Responsabilidade Fiscal impõe responsabilidade ao Tribunal de Contas no tocante ao acompanhamento mensal das metas, dos limites e das condições estabelecidas para o controle do Executivo e para o controle da Câmara Municipal. Deverão os Tribunais se manifestar de forma imediata quando ocorrida a transgressão das regras estabelecidas (FRAGA, 2016).

# 3 DA LRF E DO CONTROLE

A LRF, ou lei de Responsabilidade Fiscal, se trata de uma Lei Complementar, no caso a Lei Complementar de número 101 de 4 de maio de 2000. Trata-se de um importante diploma normativo uma vez que possui a função precípua de adicionar, complementar e explicar algo à Constituição Federal. Possui portanto um quórum de aprovação diferenciado em relação às Leis Ordinárias, de acordo com o texto do artigo 69 da Constituição Federal, a aprovação de Lei Complementar se dará por maioria absoluta, ao contrário da aprovação das Leis Ordinárias que se dão por maioria simples.

Trata-se de uma Lei extensa possuindo 75 artigos, e já em seu preâmbulo pode-se notar a sua relação direta com o sistema financeiro, uma vez que ela estabelecerá “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. É objetivo claro do legislador, estabelecer a melhoria da eficiência da gestão pública, buscando-se através da ação planejada e transparente do administrador público prevenir riscos e desvios que venham à afetar as contas públicas (MARQUES, 2013).

É uma lei de abrangência Nacional, recaindo sobre todos os entes federados: União; Estados; Distrito Federal (deve-se levar em conta que para os efeitos dessa lei o Distrito Federal será tratado como Estado) e Municípios; Autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes; Tribunais de Contas em todas as suas Esferas, além dos órgãos integrantes do Judiciário: Tribunais Regionais, Tribunais de Justiça, Varas, O Superior Tribunal de Justiça, O Tribunal do Júri, dentre tantos outros; Órgãos integrantes do Poder Legislativo e o Ministério Público.

Esta lei Complementar permeará toda a matéria Financeira atinente ao Orçamento, estabelecendo Diretrizes e requisitos para a correta execução de cada etapa da atividade financeira do estado, fixando limites à certos gastos e a endividamento. No que concerne à Prestação de Contas, A LRF possui uma seção específica, qual seja a de número “V” para tratar deste ínterim, respectivamente os artigos 56, 57 e 58.

Da leitura do texto legal depreende-se que as contas prestadas pelos chefes do Executivo, deverão abarcar as contas prestadas dos presidentes dos órgãos do Poder Legislativo e do Judiciário, além das do Ministério Público. Com isso observa-se que a extensão da prestação de contas não se deterá somente na Administração do Ente Federado, perpassando também as contas dos dois outros poderes do Estado e do Ministério Público, contas essas que, pelo caráter de transparência e eficiência impingido pela LRF, denunciarão o desempenho arrecadatório, com supedâneo no equilíbrio entre a previsão e a arrecadação efetiva. Entretanto é válido ressaltar que existe entendimento no sentido de que o texto de lei em relação às contas do Chefe do Executivo entra em conflito com o texto do artigo 2º da Constituição Federal, uma vez que a prestação de Contas dos Chefes dos outros poderes deveriam ser da competência deles mesmos e não do Chefe do Executivo, de acordo com o princípio da Harmonia e da Independência dos Poderes.

Importante observar que quanto aos Tribunais de Contas, órgãos pertencentes ao Controle externo, não lhes será lícito entrar em recesso enquanto houverem contas de órgãos públicos pendentes em parecer prévio (ABRAHAM, 2015).

# 4 DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS E CONSTITUCIONAIS

Deve-se ter em mente que a Constituição Federal Brasileira, assim como muitas outras no transcurso do século XX, adotaram a constitucionalização das finanças públicas, processo advindo da segunda dimensão dos Direitos Fundamentais. O legislador passa à enxergar o sistema financeiro como indispensável à concretização das demandas estatais (CONSTITUIÇÃO, 2018).

Quanto à legalidade dos atos administrativos, é válido ressaltar, que ao contrário do que se sucede nos atos firmados entre pessoas físicas e pessoas jurídicas não pertencentes ao Estado, todos os atos devem possuir seus alicerces na lei, do contrário não terão validade (AGUIAR, 2011, p. 286).

Sabidamente, o legislador constituinte originário, ressaltou a importância do sistema financeiro brasileiro, criando para ele um espaço considerável, tratado pela doutrina e pela jurisprudência como uma sub constituição, ou mesmo como uma Constituição Financeira, ocupando nada menos do que dois Títulos: Da Tributação e do Orçamento; e Da Ordem Econômica e Financeira. Abarcando 48 artigos da Constituição.

É válido salientar que a temática das finanças públicas não é inteiramente prevista na constituição, sendo formado também por leis complementares, dentre as quais o Código Tributário Nacional, Lei N.5172, 25/10/66, as Leis De Diretrizes Orçamentárias (LDO), As Leis Orçamentárias Anuais (LOA) e as leis comumente denominadas de Plano Pluri Anual (que apesar de sua nomeação é de fato uma lei que respeita uma determinada periodicidade cíclica).

Pode-se ver claramente o quão entranhado na própria natureza da Constituição está o Sistema Financeiro, e as finanças públicas, da mesma forma possui caráter constitucional o sistema tributário Nacional. A respeito do tema, vale transcrever passagem de Geraldo Ataliba, que define o Sistema Tributário como o “Conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do Direito Tributário vigentes em determinado país” (ATALIBA, 1968, p. 121).

Intui-se que o sistema tributário, possuidor do seu próprio sistema normativo, composto por normas constitucionais e infraconstitucionais pertença a um sistema macro, qual seja o Sistema Financeiro Nacional, mesmo não sendo este abarcado por uma lei ordinária que o discipline na sua quase inteireza como é o caso do Sistema Tributário, tendo em vista que o Direito Tributário é ramo pertencente ao Direito Financeiro.

O Sistema Financeiro (portanto, assim como ele, o orçamento público e o sistema tributário), dada a sua complexidade, e importância, é repartido em relação à competência com os três poderes: Executivo; Legislativo; e Judiciário tendo a participação específica de cada um deles em determinadas etapas do mesmo.

Dessa forma, é de competência originária do poder executivo gerir a ordem econômica, não se admitindo as teorias liberais de autorregulação da economia do Estado, no nosso contexto histórico social, característica latente da longa *manus* do estado, em paráfrase ao Ministro Alexandre de Moraes (MORAES, 2017, p. 859).

Válido ressaltar, ainda, que, num sistema democrático sério, é impensável o ato lesivo ao erário sem que exista um tipo penal para caracterizá-lo, de forma a punir tais atos e em certa medida inibir a replicação dos mesmos. Percebe-se então que os atos do gestor público são permeados também pelo Direito penal, devendo a probidade necessariamente figurar como pré-requisito e princípio básico da gestão pública. São, portanto, passíveis de punição e tipificados os crimes contra a Administração Pública praticados por funcionários, tanto na sua forma dolosa quanto culposa (PRADO, 2010, p. 387-388).

À título de exemplificação, quanto às condutas praticadas por agente público que em certa medida se relacionam (algumas condutas mais diretamente, outras menos) com o orçamento público, temos os crimes de: Responsabilidade, CF art. 85 caput e inciso; Peculato, CP art. 312; Peculato Mediante Erro De Outrem, CP art.313; Emprego Irregular De Verbas Públicas, CP art. 315; Concussão e Excesso De Exação, CP art. 316; Corrupção Passiva, CP art.317 (PRADO, 2010). É válido intuir, que graças à importância e complexidade do ciclo orçamentário e das finanças públicas, se faz necessário um aporte legal robusto capaz de permear as condutas capazes de lesarem o erário e, por conseguinte, ao próprio Estado e à própria nação.

Uma gestão improba afora os resultados penais e administrativos afetará o ente federado também na seara eleitoral, uma vez que com o advento da lei da ficha limpa, Lei Complementar Número 135, art. 2º, aquele que agir de forma improba contra a Ordem Financeira estará afastado dos seus Direitos e prerrogativas políticas.

4.1 DA PREVISAO CONSTITUCIONAL DO CONTROLE FINANCEIRO

Como já destacado, o controle financeiro é um mecanismo de fiscalização das contas públicas, que contam com a participação objetiva dos três poderes, dada a sua importância. O controle interno dos municípios, por exemplo, está previsto no caput do artigo 31, que determina ser, portanto, competente à câmara municipal, o controle externo das contas e pelos sistemas de controle interno do próprio poder executivo, determina também que os Tribunais de Contas municipais virão auxiliar as respectivas câmaras municipais.

A respeito da necessidade da atividade financeira para o Estado, tem-se que o Estado tem como função precípua o bem estar social, função essa alcançada através de uma organização Financeira Estatal (MORAES, 2017, p. 40). A atividade financeira se dá através de um procedimento da administração pública que tem como finalidade arrecadar recursos em pecúnia (dinheiro), tendo em vista o custeio das despesas estatais para atender demandas que emanem das necessidades sociais (BRITO, 2016, p. 61).

O Estado se organiza por sua vez através da administração pública, pelo meio da qual realizará diversas funções, dentre elas o controle da atividade financeira do Estado, e a auto regulação da própria Administração, que pode ser caracterizada como um grupo de pessoas imbuídas do exercício de atividades de administração pública (CUNHA, 2008, p. 30).

## 4.2 DO PROCEDIMENTO LEGISLATIVO ORÇAMENTÁRIO

Para que se possa compreender a natureza das decisões legislativas que incidem sobre as contas do chefe do poder executivo é necessário que se tenha em perspectiva a própria ideia do Processo Legislativo Orçamentário; seria ele atividade legislativa de competência privativa e indelegável do Poder Executivo, atividade inescusável do administrador público, que não o fazendo incorrerá em crime de responsabilidade (PORTELLA, 2012), catalogando também invariavelmente os representantes do poder executivo, também denominados de representantes dos Entes Federados. Um dos traços mais marcantes que diferenciam o processo legislativo das leis orçamentárias refere-se à existência da chamada Comissão Mista Permanente. A proposta do orçamento será encaminhada para análise conjunta das duas casas do Congresso Nacional, por meio da Comissão Mista formada por Senadores e Deputados. Isso só ocorre em matéria orçamentária, sendo traço peculiar dessa espécie.

O Estado realiza o orçamento através de três dispositivos legais instrumentais quais sejam: PPA (Plano Pluri Anual), LDO (Lei das diretrizes orçamentárias) e LOA (Lei orçamentária anual). Assim como o congresso Nacional, quanto os Tribunais de Contas tem as suas respectivas responsabilidades originárias e derivadas, é o que define Ricardo Lobo Torres em sua obra curso de Direito Financeiro e Tributário (TORRES, 2003). Sendo de importância basilar a caracterização das leis orçamentárias, indispensáveis para todo o ciclo orçamentário do gestor público, cujo processo legislativo pertinente às mesmas. Alexandre de Moraes (2017, p. 335) discorre que: “Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regime comum (CF, art.166)”.

Portanto, é válido apropriar também do conceito de responsabilidade, amplamente tratada no Direito Civil, mas com valoração também expressiva no Direito Público, termo esse provindo da palavra *responsabilitatis,* do latim, cujo significado é consubstanciado no verbo responsabilizar-se, sendo que essa responsabilidade se refere ao ato que tenha sido praticado pelo agente público (MOTA, 1999, p. 330).

Outra linha de pesquisa à respeito da terminologia responsabilidade indicava que sua origem semântica tenha provindo do verbo latino *respondere*, cujo significado é a obrigação que o sujeito tem de assumir as consequências jurídicas de sua atividade (STOLZE; PAMPLONA, 2017, p. 866).

O julgamento das contas públicas é uma fase do ciclo orçamentário, parte tal que virá abarcar a atuação dos órgãos de controle externo e interno, dos regimes jurídicos de contas públicas. Afora as contas prestadas pelo Estado, existem também as contas de gestão, estas provém dos atos de ordenamento de despesas apresentadas ou tomadas pelo administrador público pelos tribunais de contas para objetivando o julgamento técnico realizado com caráter de definitividade (FURTADO, 2007).

### 4.2.1 Das hipóteses legais de responsabilização financeira de chefe do Poder Executivo

Tão importante é a probidade para administração pública, que a sua não observância pode acarretar o desligamento do chefe do poder executivo através do procedimento denominado de *impeachment*, tema bastante atual dada a repercussão de processo semelhante contra a nossa anterior Presidente da República Dilma Rousseff. A improbidade administrativa está dentro do rol exemplificativo do artigo constitucional que prevê o crime de responsabilidade, qual seja art.85, inciso V CF/88. Ação que atente também contra a Leio Orçamentária, ensejará crime de responsabilidade (art. 85, inciso VI CF/88). Intui-se então o quão impactante são os resultados ocasionados através da ingerência dos recursos públicos (CARVALHO, 2017).

É o chefe do executivo alvo de controle realizado pelos Tribunais de contas, pois é responsabilidade precípua do Tribunal de Contas apreciar a prestação de contas do Presidente da República, por meio de parecer prévio, ato esse de natureza técnico-opinativa (AGUIAR, 2011, p. 193). Portanto, a atividade executiva do administrador público, o então denominado ente político é permeado pela fiscalização civil, penal e contábil dos seus atos, tendo em vista que o exercício de atividade ilícita ou de improbidade virá à afetar não só ao erário público, mas em igual medida a própria sociedade, dado ao volume dos recursos pecuniários geridos pelo administrador e sobre a sua responsabilidade. A responsabilidade de natureza jurídico-contábil provém das infrações cometidas às regras que aflijam direta ou indiretamente as finanças públicas, sendo tipificadas pelas Leis nº 4.320/64 e nº 101/00 (LRF), e também nas resoluções do Senado Federal modificadas pela resolução nº 03/02.

A aplicação das sanções referentes à Responsabilidade Fiscal compete aos órgãos de controle que irão recair sobre os agentes públicos que cometam ato ilícito no exercício de suas funções. Dentre as sanções previstas no texto Constitucional, observa-se uma de suas características práticas relevantes qual seja a da restituição dos valores subtraídos do erário (AGUIAR, 2011, p. 381-383).

Afora as penas culminadas em lei, serão imputadas ao administrador público, multa proporcional ao dano causado ao erário, como bem colocado em linhas supra, tal medida busca além do caráter punitivo-educacional, a reparação do dano causado, possuindo semelhança material com o instituto civil da Reparação do Dano. Observa-se também que dada à gravidade do ato, o erário, e a sociedade como um todo, necessitam em certa medida que a multa seja aplicada sobre pena de permanecerem lesionadas frente ao ato praticado.

### 4.2.2 Da hipótese de conflito de competência entre parecer do TCU e do controle legislativo de ato do chefe do Poder Executivo

É válido de forma preliminar caracterizar o que vem à ser o conflito de competência, termo que, por sua vez, permeia a própria concepção deste artigo,. Que nada mais é do que o conflito gerado por questão incidental que venha a ter repercussão entre dois ou mais órgãos da justiça. Não é outra coisa senão o embate entre as atribuições de dois ou mais órgãos que recaem sobre um mesmo fato ou objeto, causando portanto dúvidas sobre a qual deles recai a sua responsabilidade (TOURINHO, 2013, p. 715).

Os Tribunais de Contas em linhas supra foram caracterizados como órgãos auxiliares do poder Legislativo no que concerne ao controle externo das contas Públicas. Todavia, suas competências e atribuições não se limitam a isso, podendo inclusive realizar auditorias e diligências dos demais órgãos participantes da gestão pública, fazendo além da análise do quesito pecúnia, a análise da gestão, eficiência e se os atos administrativos praticados atendem às suas respectivas finalidades. Neste interim é, portanto, crível que possa haver discordâncias, materiais e ou formais entre os pareceres técnicos emitidos pelos tribunais de contas para com o Controle prestado pelas Comissões Mistas de Orçamento.

A relação entre o poder Legislativo e os Tribunais de Contas, em relação ao cumprimento das suas atribuições no controle do governo, é uma relação de interdependência, sendo, portanto, recíprocas entre si. Os Tribunais de Contas necessitam que os resultados de suas auditorias tenham repercussão nas casas legislativas, assim como as casas legislativas necessitam se apoiar nos Tribunais de Contas para exercer o controle de forma eficiente (SPECK apud DELMONDES, 2007, p. 1).

Essa hipótese de cabimento ainda não encontra legislação firmada à seu respeito, motivo pelo qual se vem à analisar o Recurso Extraordinário de número 848.826, cuja decisão, por possuir caráter vinculante, funciona como divisor de águas no que concerne à esse assunto.

# 5 DOS REFLEXOS DO CONTROLE FINANCEIRO NA SOCIEDADE CIVIL

Os entes federados assim como a União, Estados, Municípios e Distrito Federal têm o dever de dar praticidade e efetividade à LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) lei de número 101/2000, lei tal que tem como finalidade disciplinar a gestão dos recursos públicos. O desequilíbrio decorrente da inadequação decorrente da má gestão do Orçamento em contra ponto aos ditames da LRF, é fator que contribui para o aumento do déficit público.

Entende-se, hoje, que de 20% a 30% dos orçamentos são categorizados como ineficientes ou que durante o seu processo de elaboração tenham sido corrompidos, em especial na sua fase de execução, de acordo com dados de organizações nacionais e internacionais (CAVALHEIRO, FLORES, 2007).

## 5.1 DOS EFEITOS DA DECISAO DO STF

Com relação à repercussão da decisão do STF, terá como um de seus efeitos imediatos o impacto no orçamento, que pode ser descrito como uma peça provinda de proposta de lei pelo Executivo, aprovada pelo Poder Legislativo para então ser executada pelo próprio ente federado que a propôs (com as emendas, ou veto presidencial caso necessitarem), contendo a aprovação prévia das despesas e a previsão das despesas (HARADA, 2018, p. 76).

No julgamento do RE 848826 foi elaborada uma tese pelo ministro relator Ricardo Lewandowski. Contra ele divergiu o ministro Luís Roberto Barroso, cujo entendimento foi o de que pertencem aos vereadores a competência para julgar as contas do chefe do Executivo municipal, uma vez que representam os cidadãos daquele mesmo ente federado.

A primeira tese a respeito do Recurso Extraordinário determina que na apreciação das contas de prefeito. Tanto as contas de governo quanto as contas de gestão, serão exercidas pelas Câmaras Municipais, com auxílio dos Tribunais de Contas competentes, cujo parecer prévio somente deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos vereadores.

A segunda tese, esta elaborada pelo ministro Gilmar Mendes, relator do RE 729744 determina que o Parecer técnico elaborado pelo Tribunal de Contas tem natureza meramente opinativa, sendo de competência exclusivamente da Câmara de Vereadores o julgamento das contas anuais do chefe do Poder Executivo.

O presidente da Suprema Corte também esclareceu que a decisão irá refletir apenas nas causas de inelegibilidade do prefeito, não produzindo qualquer efeito sobre ações por improbidade administrativa ou criminais a serem movidas pelo Ministério Público contra maus gestores (BRASIL, 2015).

### 5.1.1 Das questões financeiras levantadas pelo precedente da decisão vinculante do STF

Tendo repercussão geral a decisão do julgamento deste recurso cria um precedente judicial no sentido de que com a definição do órgão competente, ou seja, a não correição das Contas Públicas, poderá gerar inelegibilidade do Chefe do Poder executivo. A rejeição das Contas Públicas, por irregularidade insanável, lhe acarretará a sua inelegibilidade (BRASIL, 2015).

O orçamento público, por ser um ramo do Direito Financeiro, encontra-se também relacionado à questão do Controle, sendo, por conseguinte, objeto do mesmo, o orçamento público apresenta características ao mesmo tempo contábeis, assim como políticas; econômicas e jurídicas (MARTINS, 2012, p. 63).

Os entes federados, eventualmente se depararam com situações nas quais, tenham que abrir mão de subterfúgios legais (ou não) para ter satisfeita a sua pretensão de sanar demandas intercorrentes. É, portanto imperativo que o Estado tome decisões, e que as mesmas emanem de preferências que melhor atendam às suas demandas, escolhas tais que podem ensejar conflitos de interesse entre os grupos que integram a sociedade (ROCHA et al, 2012).

### 5.1.2 Do Macro cosmo social e dos efeitos das políticas Financeiras Na sociedade

É inegável, que a gestão pública, especificamente a gestão dos recursos financeiros do Estado virá à impactar na Sociedade, motivo pelo qual, um conflito judicial em relação à competência das prerrogativas de controle das contas do Chefe do Executivo, entre dois ou mais órgãos, podem afetar de forma incisiva o erário, ao menos num panorama em que esta temática tenha sido trazido à tona várias vezes.

Isso por que, uma lide entre órgãos de controle, atrasaria o próprio tempo de julgamento das contas, e sobrecarregaria de forma desnecessária um judiciário que já se encontra sobrecarregado de demandas a serem solucionadas.

O fato é que tal questão vem sido trazida de forma reiterada, no âmbito dos entes federativos municipais, que remontam a maior parte do poder executivo no tocante a quantidade de administradores públicos. Por tal motivo o Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário de número 848.826, decidiu por auferir caráter vinculante à decisão do mesmo.

A atividade Financeira Do Estado, embora indispensável à subsistência do mesmo, deve levar em conta sempre o macrocosmo social-econômico do próprio país, não podendo se dissociar do mesmo. Uma administração Pública cuja tributação esteja aquém da capacidade contributiva do contribuinte será uma Administração ineficiente, e poderá também influenciar de forma negativa no mercado interno e externo. Uma administração cujas competências de seus respectivos órgãos não estejam bem delimitadas é uma administração fadada ao insucesso. Motivo pelo qual, com embasamento na eficiência e no orçamento por Resultados, o Estado deve vir à melhor dispor seus órgãos de forma a evitar falhas, duplicações de funções, ou com é o caso desta pesquisa, de sobreposições de funções. Tal sobreposição de funções termina por tornar menos eficientes os órgãos que se encontrem nesta relação, o que afetará ao erário e de forma indireta a própria sociedade e a economia.

É importante também um alinhamento das posturas e estratégias orçamentárias, para com modelos que tenham logrado êxito, tendo as diretrizes e apontamentos da OCDE Organização para Cooperação e Desenvolvimento funcionado como verdadeiras balizas nesta questão. O desenvolvimento da eficácia da máquina pública não deverá se pautar apenas num panorama nacional, deve-se buscar uma integralização orçamentária e tributária estratégica para com as demais nações no panorama Macro com vias a fortalecer o Estado e aquecer a economia (AGUIAR, 2011).

# 6 CONCEITOS DO SISTEMA FINANCEIRO

Tendo como ponto de partida a análise do conceito do direito financeiro e tributário e a hierarquia entre eles para a fundamentação desta pesquisa, temos que o Direito Financeiro se dá por meio de um conjunto de normas-princípios e regras, legais e constitucionais, com intuito de regular a atividade financeira estatal; a obtenção de recursos financeiros públicos; a realização das despesas; a dívida e o crédito público; e as políticas públicas de fomento. Com intuito de atender às finalidades do Estado (MARTINS, 2012, p. 39).

Sendo a tributação instrumento de que dispõe o Sistema Financeiro Nacional no que tange às receitas derivadas compulsórias, prevista no CTN. O tributo disciplinado no artigo 3º do CTN (Código Tributário Nacional) se caracteriza como toda prestação compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito (BRITO, 2016, p. 61).

## 6.1 CONCEITOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Tendo-se em vista que os tributos são a principal receita, advinda da atividade financeira do Estado, fez-se necessário uma subdivisão entre a ciência do Direito Financeiro e a do Direito Tributário, o que não significa um afastamento em relação às matérias abarcadas por ambos, mas tão somente uma divisão dentro das Finanças públicas de um campo específico para atividade da tributação, para os tributos em espécie; suas imunidades; o Direito Material consubstanciado no Código Tributário Nacional; e o Direito Processual também previsto pelo mesmo dispositivo legal; as resoluções extrajudiciais de conflitos; e os órgãos próprios tanto na ceara judicial como na administrativa tributária.

Pode-se notar em primeiro plano que o Direito Financeiro está mais ligado ao Orçamento Público, e às Leis Orçamentárias, enquanto que o Direito Tributário se adstringe às hipóteses de incidência dos Tributos, que venham à ser previstos em lei, dependendo então de que haja um fato gerador sobre o qual possa incidir e também todas as matérias advindas dos Tributos. São os Tributos, portanto receitas derivadas, que provem de bens e do patrimônio do particular, cujo objetivo maior é sanar a despesa pública. Poderia se dizer inclusive que a tributação é o principal mecanismo arrecadatório do ente público, lhe propiciando dar seguimento às atividades financeiras do Estado.

Assim como o Direito Financeiro o Direito Tributário é regido por princípios tais como: A Vedação da Tributação; A Vedação Ao Fisco; Legalidade, entre outros, também existe aqui uma preocupação do legislador em refrear o poder do Estado, mais precisamente em relação às suas prerrogativas no que diz respeito à quanto e de que forma poderá vir a captar recursos do particular (CREPALDI, 2017, p. 8).

As leis funcionarão como elemento equalizador, na relação do Estado para com o indivíduo. E graças à concepção do pacto Federativo, temos que cada ente federado, terá sua competência própria para tributar, assim como tributos próprios. Dois tributos não podem incidir sobre um mesmo Fato Gerador o que acarretaria tanto um episódio de bi tributação como uma invasão de competência tributária (CAPARROZ, 2017, p. 225-302).

## 6.2 DO ORÇAMENTO POR RESULTADOS

A ideia de um orçamento de caráter contra prestativo tem suas bases no século XVIII, já sendo tratada por autores como Adam Smith em seu Livro V da sua *opus magnus.* Que entendia os gastos públicos como dever do soberano, à exemplo: Gastos com a defesa; Gastos com a justiça; Gastos com obras públicas; Despesas com a ordem Pública e as Despesas para com a dignidade do orçamento. Deve-se ter em mente que no momento histórico ainda estava se vivendo a previsão constitucional dos Direitos de Primeira Dimensão, ou seja, o Poder de Polícia, sendo outro o panorama atual.

Com o advento da grave crise financeira de 1929 e das duas Grandes Guerras, os Estados passaram à incorporar novos Direitos e novas Diretrizes no âmbito dos seus textos constitucionais. Se dá então o surgimento do Estado Social, modelo estatal mais preocupado em assegurar Direitos e Garantias ao cidadão. Momento também em que, com o advento do neoliberalismo, se tem o surgimento efetivo do conceito de Orçamento por resultados (*performance budget)* nos Estados Unidos nos anos 50. Neste interim foi implementada a substituição do foco nos insumos (*inputs*), de modo que se abarcasse também os produtos (*outputs)* que derivam desses insumos. A temática foi bastante difundida no âmbito do Estado Norte Americano por meio da Convenção de Hoover em 1949, recomendava-se que o orçamento público do governo fosse fundado em: funções, atividades e projetos. Neste período Orçamento programa e Orçamento de Desempenho eram tratados como sinônimos pela Convenção Hoover (DIAMOND, 2003, p. 4).

Dando continuidade à iniciativa da Convenção o Estado Norte americano estabeleceu o PPBS, em 1961, inicialmente através do Departamento de Defesa, um sistema orçamentário caracterizado pela presença dos fundamentos do Orçamento Por Resultados quais sejam: Objetivos; Programas e Produtos, tendo permeado outras agências e órgãos governamentais e em decorrência disso, outros países (GIACOMONI, 2012, p. 163-163).

O orçamento se dava então por meio de um sistema de etapas: Primeira, de planejamento de objetivos (*planning);* Segunda de programação (*programing)* pelo meio do qual os objetivos traçados na etapa de planejamento eram relacionadas em programas que tinham hierarquia conforme a sua prioridade; e por último a terceira, de Orçamento (*budgeting)* propriamente dito, em que os programas Plurianual era convertido em ações anuais. Com o fracasso da PPBS por volta de 1971, o Estado Norte Americano adotou um modalidade de Orçamento- Programa, menos ambicioso, tendo seu marco no *“congressional and Impoundment Act”* de 1975 que estabeleceu uma reformatação e evolução dos Planos Pluri Anuais, implementou também o uso de técnicas avançadas de contabilidade e informação em prol da eficiência orçamentária.

Como resultado das políticas do Orçamento Programa nos EUA e seu sucesso fático, a Europa na década de 70 encabeçou uma agenda de compromissos com o desempenho macroeconômico, fundado na reforma político-orçamentária e extinção da burocracia no âmbito orçamentário.

Nos anos 80 o Reino Unido por meio das políticas de “new public management” organizados pela Primeira Ministra Margareth Thatcher, também adentrou na discursão e reforma do sistema orçamentário. Outros países seguem este movimento político-financeiro de reestruturação do orçamento tais como: A Nova Zelândia; Austrália e Suécia (BOECHAT, 2018, p. 33-42).

Em linhas supra ao tratar a respeito da LRF e da sua natureza, acabamos por nos deparar com o conceito de Eficiência, essa pautada no desempenho dos entes federados quanto da realização de seus orçamentos e na prestação de suas respectivas contas. Ocorre que afora o texto de legal, é de suma importância para a atividade Financeira a realização de programas de ação política, planos e programas governamentais com objetivos estratégicos que objetivam maximizar justamente a eficiência dos resultados implícitos nas Leis Orçamentárias, principalmente nas leis denominadas de PPA (Plano Pluri Anual), que estabelecem dentre outras medidas, plano de governo e a execução de programas de ação política de natureza continuada (COMPARATO, 1990).

Como já observada a atividade política, ou administrativa de gerência dos entes federados está diretamente ligada à atividade financeira, se consubstanciando talvez na atividade mais importante do ente federado, portanto é correto afirmar que as decisões políticas financeiras são emanações do poder financeiro, aqui compreendido como as finanças públicas (TORRES, 2003, p. 117-163).

Os enunciados normativos, as leis orçamentárias propriamente ditas consubstanciam-se em objetivos, ou seja, no que tange aos gastos públicos, as mesmas se localizam no plano do Dever Ser, uma vez que o panorama econômico de um país é por demais complexo, seria incoerente uma liquidação absoluta das despesas públicas, elas não são estáticas e se dão fora do texto normativo na realidade concreta, no plano do Ser. A aproximação do texto Legal para com a realidade fática caracterizará um orçamento eficiente (BOECHAT, 2018, p. 23).

A eficiência prestada pelo Poder Administrativo visando o alcance de resultados busca também o desenvolvimento Nacional, objetivo inclusive insculpido no próprio corpo da CF: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: II - garantir o desenvolvimento nacional”.

Assegurar os Direitos Fundamentais não obstante tratar-se de um objetivo do Estado, eventualmente irá gerar gastos de natureza pecuniária para os entes Federados. O que não pode ser colocado num plano finalista que uma vez relativizados os Direitos Fundamentais estar-se-ia emergindo em um retrocesso histórico político muito exacerbado, uma vez que o Estado não é um fim em si mesmo, sendo a sociedade em si, verdadeiro objetivo final da ação estatal (SCAFF, 2008, p. 79-104).

À respeito dessa temática se manifesta Stephan Righi Boechat no sentido de que:

a garantia da propriedade privada é exercida pelo Estado e depende de todo um aparato governamental que permite o seu exercício. O direito de ir e vir é garantido e regulado pelo Estado, pelo estabelecimento de políticas de segurança pública, trânsito e acesso. A posse de um bem no Estado de direito só é legítima por força das instituições que garantem tal posse, como as polícias e o Poder Judiciário (BOECHAT, 2018, p. 31).

O orçamento público pode ser encarado também com uma ferramenta de controle político-democrática da atividade do ente estatal. Tendo sido superadas ideologias e políticas de caráter liberalistas, nas quais privilegia-se o mercado e o capital em detrimento dos Direitos básicos, o orçamento público perdeu a característica de apenas prever receitas e fixar despesas, devendo expressar também os anseios sociais, as políticas públicas, as prestações de serviço ao particular, a articulação e aperfeiçoamento dos órgãos públicos e das suas funções, dentre outras tantas que exsurgem de um momento social mais integralizado, havendo portanto no orçamento ampla democratização e supervisão por meio da coletividade.

A eficiência do gasto público é, portanto indispensável, fundamental para o atingimento dos objetivos da Constituição da República, dada a escassez de recursos para a efetivação dos direitos na situação de países em desenvolvimento como o Brasil. Funcionará também o orçamento como instrumento de intervenção no domínio econômico, objetivando o desenvolvimento econômico. Sabe-se que o Estado em média não poderá intervir no domínio econômico, exceto nas hipóteses de: Imperativo de Segurança Social e de Necessidade Coletiva (Ibidem, p. 32-33).

De acordo com a OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento econômico, existem desafios que o planejamento por resultado oferece quais sejam:

a) Dificuldades na mensuração do desempenho;

b) Resistências da cultura institucional burocrática que emana historicamente da própria evolução e disposição dos órgãos públicos no Estado Democrático de Direito;

c) Capacitação técnica e institucional do setor administrativo;

d) Envolvimento político e social.

O gasto público deverá integrar parâmetros de eficiência, e a gestão pública desses mesmos gastos deverá atender pré-requisitos de eficiência e qualidade de contraprestação. Ocorre que as diretrizes acerca da qualidade da gestão pública não são exaustivas nem exemplificativas, faltando a delineação do que viria á ser a qualidade da gestão pública (PINTO, 2015, p. 8).

Como resposta ao desafio do estabelecimento de um conceito mais fechado para a qualidade da gestão orçamentária, tem-se o estabelecimento de metas claras a serem cumpridas. Os programas governamentais, tratados internacionalmente pela nomenclatura *outcome,* exigem maior assertividade no que concerne ao delineamento de sua prestação, dada a sua natureza continuada. Motivo pelo qual as suas diretrizes e objetivos deverão obedecer á um plano de aplicação realista e sóbrio. Deve existir a preocupação imperativa de se superar as dívidas públicas pretéritas, em ordem de preferência à contrair novas, o que não deve obstar o saneamento de gastos fixos de natureza perene, como aqueles destinados à saúde, e pagamento dos funcionários públicos por exemplo, se faz imperativo a figura do Empenho, ou seja, a destinação de parte das receitas arrecadadas para um gasto específico.

Se faz também imperativo a colheita de dados, e a fiscalização dos mesmos, para que se tenha uma mensuração adequada do gasto público. O aparato técnico de informação se faz indispensável para se ter um orçamento mais acertado e uma controle dos *Déficits* e *Superávits* mais líquido. Entretanto um sistema de informação representará custo ao erário, de maneira que o custo-benefício do mesmo deve ser levado em conta (BOECHAT, 2018, p. 72-80).

## 6.3 DA TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL

A empresa como importante mecanismo de geração de renda, gera vultosos pagamentos de Tributos, como o IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), por exemplo, tal montante chega á ser superior do que os valores pagos pelo particular Pessoa Física, tendo em vista os Fatos Geradores da atividade empresarial propiciam muita riqueza, e consubstanciam a atividade econômica no país.

A atividade Tributária decorrendo de uma política econômica governamental, mais especificamente da atividade financeira do Estado de forma Macro, compreende toda atividade econômica produtiva. A relação do Estado para com o contribuinte, tem sido caracterizada historicamente como coercitiva, o que de certo modo recai também sobre as Empresas. Um país com uma carga tributária muito exacerbada poderia intimidar e até impedir o desenvolvimento da atividade empresarial, que por sua vez refletirá diretamente em toda a economia do mesmo país. Da mesma forma uma política tributária agressiva poderá restringir ou mesmo eliminar direitos básicos do cidadão, o que descaracterizaria a sua própria razão de ser, uma vez que os tributos devem possuir função social, além da econômica, pois os destinatários da arrecadação desses tributos é inegavelmente a própria sociedade.

As políticas de incentivo fiscal fomentam o aquecimento de setores estratégicos da economia geopolítica de um país se mostrando um eficiente mecanismo de incentivo à atividade empresarial. Deve-se ter em mente que o objetivo destas políticas fiscais também denominadas Extrafiscais, não tem como fim exclusivo a desoneração do devedor, mas sim tornar determinada área mais atraente, para que uma empresa possa estabelecer: suas filiais, e seus parques industriais, atraídos pela promessa de redução nas alíquotas devidas. Temos um exemplo histórico clássico no Polo Industrial de Manaus-AM, e no Polo Industrial de Camaçari-BA, localidades estratégicas que se desenvolveram substancialmente devido á atividade empresarial e à circulação de riqueza provinda dela.

Num panorama Globalizado também, as políticas Tributárias Fiscais e Extrafiscais, são determinantes para a captação ou não de empresas internacionais dispostas a perpetrar suas atividades no âmbito brasileiro, seja por meio de filiais, de linhas de montagem, de marketing, prestação de serviços, instalação de parques industriais, etc.

Ocorre que uma política tributária excessivamente onerosa afasta o interesse dessas empresas, afastando com elas a geração de riquezas e a tributação sobre a atividade econômica gerada, o que implicará em menos receita potencial ao erário, por outro lado, uma política tributária fundada apenas na Extra Fiscalidade, acaba pelo mesmo modo não obtendo recursos potenciais de forma eficiente, e acaba por privilegiar o setor empresarial externo em detrimento do interno, o que também é danoso para a própria geração de riqueza de um país (PERINI, 2009, p. 37-40).

### 6.3.1 Do Conceito de Empresa e Dos Modelos de Sociedade Empresária

A empresa, trata-se na verdade da atividade econômica organizada, não devendo ser confundida com o estabelecimento empresarial que é o local físico onde se desenvolve a atividade empresária, nem com o empresário que é a Pessoa Física responsável pela Direção e que exerce propriamente a atividade empresária. O estabelecimento empresarial é definido no Código Civil no seu artigo 1.142, e a figura do empresário se encontra caracterizada no artigo 966 do mesmo código.

A empresa ou sociedade empresária deverá ser inscrita na Junta Comercial da localidade de onde esteja estabelecida, onde lhe será conferido o Registro Público de Empresas Mercantis, que é obrigatório, contudo o mesmo é meramente declaratório.

Sociedade Empresária é a Pessoa Jurídica que exerça a atividade Empresarial, caracterizada pela pluralidade de agentes, é definida por natureza, e forma de exercício. Se a Sociedade Empresária explora de forma organizada os fatores de produção teremos uma empresa.

Subdividem-se as Sociedades Empresárias em: Nome Coletivo; Comandita Simples; Comandita Por Ações; Limitada; e Anônimas. Há também as Sociedades Simples, que são aquelas que não exercem a atividade empresarial, à exemplo das Cooperativas; Sociedades Advocatícias; Sociedades De Médicos, etc.

As Sociedades em Nome Coletivo são aquelas em que admitem por sócios apenas Pessoas Físicas, só podendo figurar na firma o nome dos sócios adicionado à expressão “e companhia”. Tem sua previsão disciplinada no artigo 1039 do Código Civil.

As sociedades em Comandita Simples são aquelas onde se observam a presença de duas espécies de sócios quais sejam: Comanditados, pessoas físicas que respondem ilimitadamente pelas obrigações da Sociedade; e Comanditários que podem ser pessoas Físicas ou Jurídicas que respondem limitadamente pelas obrigações da Sociedade, não podendo exercer atividades de gerência ou administração.

As sociedades Limitadas são aquelas, compostas por duas ou mais pessoas, cujo capital social seja dividido em quotas. Sendo que os sócios possuirão uma ou mais dessas quotas de acordo com a importância que aplicarem ao capital integralizado da Sociedade. A responsabilidade dos sócios restringe-se, via de regra, ao valor de suas quotas. As deliberações dos Sócios, da Sociedade Limitada se dará em: Reuniões e Assembleias, sendo que a contagem de votos levará em conta o valor da quotas de cada sócio. A figura da Sociedade Limitada é disciplina nos artigos 1052 à 1087 do Código Civil.

Se tem também a Sociedade Anônima, cujo capital social é fracionado em ações, que se consubstanciam em títulos que representam determinado percentual da empresa. Os membros da Sociedade Anônima, denominados de sócios acionistas respondem até o limite das ações que tiverem adquirido ou subscrito, são disciplinadas pela Lei das Sociedades por Ações, Lei número 6404/76, aceitando aplicação supletiva do Código Civil.

Subdividem-se em: Abertas, que são aquelas que tenham valores mobiliários admitidos em negociação na bolsa ou mercado de balcão; Fechadas, aquelas que não possuírem valores mobiliários admitidos em bolsa ou mercado de balcão.

A diretoria deve ser composta por pelo menos dois membros, e deve possuir a expressão S.A ou S/A. na sua firma. Por fim, temos a Sociedade por Comandita por Ações, cuja disciplina se dará por meio dos artigos 280 e seguintes da Lei de número 6404/76, Lei das Sociedades Por Ações. Nesta modalidade de Sociedade por Comandita, somente poderão ser administradores os sócios que possuam ações, sócios acionistas, respondendo os acionistas até o limite das ações que tenham adquirido ou subscrito (FERRAGUT, 2013, p. 21).

### 6.3.2 Da Falência Empresarial, impactos na economia e Créditos ao Fisco

Balizadas tanto pela Solução de Mercado, assim como pela própria tutela jurisdicional, as empresas como importantes movimentadoras do comércio e da atividade econômica em geral, possuem amparo jurídico na Lei número 11.101/2005 que tratará da Falência e da Recuperação das mesmas. Tal não pode se dar de forma leviana e arbitrária, uma vez que é indispensável a preservação de “boas empresas” em detrimento de “más empresas”. Para isso é imperativo que se observe primeiro a iniciativa do próprio mercado, a dita Solução de Mercado como meio de solução da crise da empresa. Válido ressaltar que a crise empresarial não se limita tão somente à Financeira, para que se chegue à necessidade de que seja decretada a Falência, é necessária também a crise Patrimonial, ou seja, mais passivo do que ativo, e a crise Econômica que emana da retração do mercado para que se tenham caracterizado os requisitos atinentes à falência.

A Solução de Mercado, como antevisto é preferível à atuação jurisdicional, contudo, tal não se pode dar num âmbito mercadológico onde as estruturas do Livre Mercado não estão funcionando muito bem. Neste caso faz-se necessária a intervenção judicial com o objetivo de minimizar os impactos econômicos causados pela quebra (falência) da empresa. E em determinadas situações é preferível à recuperação da atividade empresarial e a continuação da atividade provisória da empresa.

Tal impacto econômico que irá reverberar não somente na atividade do empresário, mas no meio empregatício dos funcionários subordinados á ela, e nos diversos credores da Empresa ou Sociedade empresária, deve ser minimizado, é o que disciplina o Princípio do Impacto Social da Crise da Empresa, insculpido no artigo 47 da Lei de Falência, Lei de número 11.101/05. Ademais, os créditos tributários advindos de relações entre a empresa e a Fazenda Pública, como forma incidental de captação de recursos, e sendo fundados em Direito Líquido, Certo, Exigível e Exequível não poderiam deixar de ser observados pelo Legislador, dada a importância dos valores arrecadados ao erário, á título de obrigações tributárias. Tais créditos continuam sendo devidos, e serão pagos á fazenda Pública no momento de sua execução, observada a Ordem Preferencial de Pagamento dos Credores.

É válido observar que dentro da ordem de pagamento dos créditos ao Fisco, existem duas categorias, os Créditos Fiscais, ou seja, aqueles advindos do Estado e de seus entes Federados, e os Parafiscais que advêm de entes que tenham recebido garantias e prerrogativas do Estado. Dentre os créditos Fiscais temos inclusive uma ordem de preferência de pagamento, sendo a União a primeira, os Estados e o Distrito Federal os segundos devendo receber por meio de rateio “pro rata”, e por último os municípios também devendo receber por meio de rateio “pro rata”. Válido ressaltar que os créditos tributários podem ser tanto tributários emanando do Poder de Tributar do Estado, assim como não tributários, advindo de obrigações contratuais e extracontratuais (ULHOA, 2018, p. 223-232).

Os créditos Fiscais na Falência não participam do concurso de credores propriamente dito, embora devam esperar o pagamento dos primeiros créditos concursais para só então serem adimplidos, estes sendo:

a) Créditos Trabalhistas até o limite de 150 salários mínios e advindos de Acidente de Trabalho;

b) Créditos com Garantia Real até o limite do valor do bem alienado, motivo pelo qual não se suspende a Execução Fiscal, e não se veda a execução em momento posterior à Falência da Empresa, é o que coloca o artigo 187 do Código Tributário Nacional.

Válido ressaltar que a ordem de recebimento dos créditos entre os Entes Federados, está disciplinado no Parágrafo Único deste mesmo artigo. Também válido ressaltar que as multas de natureza tributária não serão adimplidas juntamente com a obrigação principal. Elas se sujeitarão à um outra posição na Ordem e Pagamento dos Credores, qual seja a categorizada como créditos Sub quirografários (ULHOA, 2018, p. 342-345).

### 6.3.3 Planejamento tributário

É de ciência geral, a carga tributária relativamente alta no Estado Brasileiro, principalmente no que concerne a Tributação sobre produtos e Serviços Estrangeiros. No rol dos tributos federais, Estaduais e municipais o Sistema Tributário Nacional prevê a existência de 61 tributos, totalizando uma carga média de 35,3 % do valor do PIB Produto Interno Bruto do Estado Brasileiro em 2007 conforme o último estudo tributário divulgado pela RFB Receita Federal Brasileira. Apesar de não se tratar exatamente da carga tributária mais alta, qual seja a da Dinamarca, cujos apontamentos recentes discriminaram um percentual de 51,3 %, de acordo com Legislativas (2015).

Nesse interim, discursa o redator: “Na Dinamarca, os cidadãos têm uma forte consciência fiscal. Não pagar os impostos é estar à margem. O nível de fuga ao fisco é baixo e o esforço dos contribuintes também, apesar da elevada carga fiscal”.

Num contexto geopolítico macro no qual o Brasil está inserido é tido como um modelo ideal uma carga não superior a 25% do PIB. Contudo como já apontado a excessiva tributação poderá deflagrar inclusive uma diminuição da atividade econômica, servindo de empecilho para o desenvolvimento dos mercados interno e externo e para as empresas. Todavia a redução de tributos emana propriamente da vontade política, motivo pelo qual muitas empresas e sociedades empresárias recorrem ao planejamento tributário como meio de suportar o ônus fiscal (CREPALDI, 2017, p. 56-57).

Contudo, no âmbito das exportações, existe benefício fiscal e tributário por parte da iniciativa pública, objetivando tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado internacional. Tais benefícios se consubstanciam na imunidade atinentes ao pagamento de Imposto de Produtos Industrializados (IPI) e a não incidência de ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (CREPALDI, 2017, p. 226).

### 6.3.4 Tributos em espécie

De acordo com o texto de Lei do Artigo 3º do Código Tributário Nacional Tributo, ou exações são “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Devida à grande quantidade, e à diferente natureza dos tributos, O Legislador tratou por dividir os Tributos em cinco grandes sub grupos, quais sejam: Impostos; Taxas; Contribuições de Melhoria; Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais.

Os Impostos, que não raramente são confundidos com a própria concepção de tributo, embora tal se dê de forma errônea tendo em vista a variedade de tributos, estão previstos no artigo 145, inciso I, da C.F, tem como característica a não destinação, ou seja, os valores arrecadados a título de impostos não poderão ser destinados para um fim específico, deriva do poder de império do Estado, ou *jus imperii*. O fato gerador dos impostos é sempre independente da atividade estatal específica, se subdividindo em: Diretos, quais sejam aqueles nos quais o contribuinte suporta o ônus fiscal; Indiretos, quais sejam aqueles onde ocorrerá a repercussão econômica, podem ser subdivididos em: Pessoais, que são aqueles que levam em consideração a capacidade contributiva do particular, por meio de alíquotas, ou seja, por meio de percentuais tabelados do quantum do imposto que poderá ser cobrado; e Reais que são aquelas modalidade de imposto que não levam em conta a capacidade contributiva do particular.

A subcategoria de Tributos, denominada de Imposto comporta várias espécies de impostos, comumente reconhecíveis pelo radical “I” que funciona como abreviatura de imposto como:

a) Impostos Federais II (Imposto de importação); IR (Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza); IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); ITR (Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural);

b) Impostos Estaduais ITCMD (Imposto Sobre Transmissão causa mortis); IPVA (Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores);

c) Impostos Municipais IPTU (Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana); ICMS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

A segunda subcategoria ou subgrupo de Tributos denomina-se Taxa, tributos esses previstos no artigo 145, inciso II, da C.F, e estão diretamente ligados à atividade Estatal, emanando do Poder de Polícia ou da Prestação de Serviços Públicos específicos e divisíveis. Entretanto deve-se ter em mente que o não uso do Serviço Público não isentará o contribuinte de pagar a respectiva taxa, uma vez que a utilização de serviços públicos tem caráter compulsório, o contribuinte deverá pagar a taxa portanto mesmo que não tenha utilizado o serviço. A base de cálculo das Taxas deve ser diferente daquela usada para os impostos, é o que determina o artigo 145, parágrafo 2º da C.F. A Taxa não tem natureza jurídica de contraprestação, no entanto deverá buscar-se no momento da fixação da sua base de cálculo uma relação de custo-benefício entre o serviço efetivamente prestado, ou potencialmente utilizável e o valor cobrado pelo Tributo, que deverá atender critérios de razoabilidade, isso se dá por que uma arrecadação arbitrária acabaria por ferir a própria natureza existencial da taxa, assim como também iria de encontro ao princípio da Vedação ao Fisco.

O terceiro subgrupo dos Tributos é a Contribuição de Melhorias, disciplinados no artigo 145, inciso III da C.F. Decorrem, pois da utilização do Estado de imóvel do ente particular, visando, portanto a valorização imobiliária, sem a qual perde-se a legitimidade desta espécie de Tributo. No texto da Constituição de 1988 não mais subsiste a expressão: Valorização de Imóveis, elemento indissociável das Contribuições de Melhorias de acordo com o antigo texto da Constituição de 1967, trecho modificado pela Emenda Constitucional de número 23 de 1983, que alterou a expressão Valorização de Imóveis para Imóveis Beneficiados.

Os Empréstimos Compulsórios figuram como o quarto subgrupo dos Tributos estando previstos no artigo 148, incisos I e II da C.F. São de competência exclusiva da União, e só serão admitidos se instituídos por Lei Complementar, sendo portanto diferente das outras modalidades de Tributos quanto à sua natureza jurídica. Seu objetivo é justamente atender à despesas extraordinárias, que decorram de: Calamidade Pública; Guerra Externa; Ou Investimento Público urgente que emane de Relevante Interesse Nacional. Deve-se ter em mente que uma vez cessado Fato Gerador que originou essa modalidade de Tributo cessará também o Tributo, os valores arrecadados à título de Empréstimos Compulsórios se destinarão tão somente à despesa que lhe deu origem.

Por fim, temos as Contribuições Sociais, que podem ser encontradas em dois artigos da Constituição Federal: Artigo 149 e 195, subdividindo-se portanto em duas subespécies do gênero Contribuições Especiais. A primeira subespécie se refere àquelas Contribuições Sociais que incidirão sobre os servidores dos entes Federados, tendo como objetivo o custeio do Regime Previdenciário de caráter contributivo e solidário, disciplinado pelo artigo 40 da CF. Abarcam também no segundo parágrafo deste artigo as Contribuições Sociais que em espécie tais como: TMM (Taxa de Marinha Mercante); ATP (Adicional de Tarifa Portuária); IAA (Contribuições ao Instituto do Açúcar e do Álcool); IBC (Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café); Cide (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre a Importação de Petróleo e seus Derivados e Álcool Etílico).

No artigo 195 incisos I ao IV estão presentes a segunda subespécie de Contribuições Sociais, nessas contribuições a incidência não recairá sobre os funcionários dos entes federados, e sim diretamente sobre o contribuinte. Nessa modalidade o objetivo desses Tributos é a Seguridade Social, devendo ela ser financiada pela própria sociedade, que em determinado momento fará uso dos seus benefícios. Serão cobradas: I - Dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II - Dos trabalhadores; III - Da receita de concursos de prognósticos (HARADA, 2018, p. 315 a 339).

### 6.3.5 Instrumentos de Fiscalização da Gestão Fiscal

Seguindo os preceitos do princípio da Legalidade a administração Pública, e portanto a administração pública do orçamento se dará por meio de mecanismos próprios, vinculados à eficiência e qualidade da gestão. Tais instrumentos são: Consulta Administrativa; Representação Administrativa; Denúncia Administrativa; Sindicância Administrativa; Consulta Legislativa; Representação Legislativa; Denúncia Legislativa; Sindicância Legislativa; Reclamação Legislativa; e o Pedido de Sustação ao legislativo.

A Consulta Administrativa é um procedimento pelo meio do qual se exprime a participação do cidadão na atividade financeira do estado, como agente fiscalizador, emana diretamente do Princípio da Transparência. Trata-se de uma atividade plenamente vinculada, na qual o particular pleiteará junto á órgãos de consulta, informações no âmbito do orçamento público. As consultas terão estrutura formal de petição, e á depender do órgão ao qual for endereçada deverá possuir pré-requisitos próprios.

A Representação Administrativa se dá através da ciência de autoridade pública em relação a ato irregular e abusivo no tocante ao orçamento, e não possuindo os devidos poderes legais para ao reconhecimento e julgamento da matéria, e aplicação das sanções legais ao infrator, procede através deste instituto noticiar à autoridade competente da existência do ato. É disciplinado por meio da Lei Federal de número 4.898/65.

O instrumento será exercido por meio de petição de acordo com o parágrafo 2º, alíneas a, e b da Lei Federal de número 4898/65, sendo endereçada à: a- autoridade superior que tiver competência legal para aplicar, a autoridade civil ou militar, a respectiva sanção; b- órgão do Ministério Público que tiver competência para iniciar processo-crime contra a autoridade culpada. A Denúncia Administrativa trata-se de instrumento utilizado pelos administradores públicos para promover a acusação e a abertura do processo de investigação e julgamento de ilícito penal ou administrativo.

Se formaliza por meio de documento escrito que conterá:

a) Indicação do nome do órgão ou da autoridade a quem se dirige;

b) Indicação do nome completo, qualificação e endereço denunciante, para onde deverão ser encaminhadas as comunicações oficiais;

c) Descrição clara e circunstanciada dos fatos denunciados e do seu fundamento jurídico;

d) Anexação dos documentos comprobatórios dos fatos denunciados;

e) Indicação do órgão e respectiva data em que o fato denunciado ocorreu;

f) Indicação do nome da autoridade denunciada;

g) Indicação do local, data e assinatura do denunciante.

A Sindicância Administrativa é ato procedimental de natureza sumária que tem por finalidade ato ilícito, ocorrido nos órgãos públicos, com vias á colher elementos para a comprovação do mesmo, buscando-se a autoria e a materialidade do ato assim como o nexo causal entre ambos. Como resultado da abertura de uma Sindicância, por meio de Representação Administrativa, se tem dois resultados possíveis: O arquivamento da Sindicância, se comprovada a inexistência do fato, ou ausência de autoria, materialidade e nexo causal; e a Aplicação da penalidade prevista no prazo máximo de trinta dias contados da data de sua abertura.

A Consulta Legislativa, cuja competência é fixada pelo Regimento Interno do Senado Federal à Comissão Permanente de Assuntos Econômicos, encontra-se disciplinada no artigo 99 da Resolução de número 18/89, tendo como finalidade, o estudo pela Comissão Permanente de matérias de controle e fiscalização de sua competência, para aplicação futura dos temas consultados por parte dos órgãos consulentes, sendo atividade vinculada, não podendo a Comissão Permanente se recusar a respondê-la. Dá-se por meio de documento escrito.

Representação Legislativa é ato semelhante à Representação Administrativa, no sentido de que qualquer autoridade pública poderá se utilizar desta, para apresentar perante o Senado Federal ou à Câmara Federal com objetivo de noticiar ou de participar a esses órgãos, acerca da existência de fato ilícito no âmbito da Gestão Pública.

A Denúncia Legislativa se fundamenta no Direito de Petição, presente na Constituição Federal artigo 5º inciso XXXIV, alínea a. Devendo se dar também por escrito, e com a característica imperativa do endereçamento, recaindo geralmente sobre os Crimes de Responsabilidade Fiscal.

A Sindicância Legislativa é ato que se consubstancia em procedimento sumário de averiguação de fato praticado por Deputado, devendo ser dirigida pelo Presidente da Câmara Federal ou ao Presidente da respectiva Comissão abrir a sindicância legislativa que proporá e aplicará as sanções cabíveis. A Reclamação Legislativa é ato que cabe à qualquer autoridade pública, tendo como objetivo buscar a celeridade do controle e da fiscalização de competência do Poder Legislativo.

Por último temos o Pedido de Sustação ao Ato Legislativo, que será justamente quando o ato administrativo restringe ou expande o alcance dos Direitos e obrigações estabelecidos na letra de lei, caracterizando vício ou ilegalidade. O pedido de correção do mesmo se dá tanto pela via Administrativa, quanto pela Legislativa, quanto pela judiciária (AGUIAR, 2011, p. 291-316).

### 

### 6.3.6 Princípio Administrativo da Eficiência

A Eficiência não norteará apenas a atividade financeira, embora seja de grande valia para a mesma, sendo trazido no caput do artigo 37 também como um princípio norteador da Administração Pública em geral. Desse princípio administrativo pode se extrair três aspectos: Rapidez; Perfeição e Rendimento.

Devida a sempre volumosa carga de demandas, a atividade administrativa deve adotar a celeridade como meio de atingir objetivos e afastar a burocracia. O aspecto Perfeição aqui colocado não remeterá á perfeição absoluta de fato, mas ao exercício satisfatório e completo da atividade administrativa, uma vez que do contrário, uma administração que exerça suas atividades de modo imperfeito e incompleto, abrirá brecha á reparações pelos danos causados, o que aumentará o passivo da Administração, e também tornará a prestação de serviços mais lenta e incapaz de suprir as suas próprias demandas; por último a Eficiência deverá se nortear pela Rentabilidade, ou seja, deverá prestar o serviço da melhor forma com menor gasto possível, o que refletirá no alcance de resultados de forma mais efetiva (CUNHA, 2008, p. 45).

# 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mecanismo do qual abriu mão o Supremo Tribunal Federal para o julgamento do Recurso Extraordinário de número 848.826 não foi outro senão o controle concentrado de constitucionalidade, adequando as normas infraconstitucionais com o texto constitucional. O Controle de Constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro se dá através dos órgãos integrantes do Poder Judiciário, subdividindo-se em controle difuso e o controle concentrado: o controle difuso, é aquele realizado por qualquer juízo ou Tribunal do Poder Judiciário; já o controle concentrado, só pode ser exercido pelo Supremo Tribunal Federal. O Brasil adotou o sistema híbrido de controle de constitucionalidade, ou seja, coexistem o sistema difuso e o concentrado (CALDAS et al, 2018).

No caso concreto, portanto, a competência originária para o julgamento das contas será a dos órgãos de controle: Comissões Mistas e os Tribunais de Contas, de forma suplementar, aparentemente não simultânea de acordo com a literatura dos artigos 71 e 72 da Constituição Federal. Tendo em vista o poder vinculante da decisão judicial à cerca do recurso de número 848.82 pelo Supremo Tribunal Federal e uma vez que a constituição prevê o poder hierárquico das Súmulas do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento de Recursos Extraordinários.

O art. 102, III da carta Federal traz duas situações em que o Supremo Tribunal Federal será demandado, por meio de recurso extraordinário, para manifestar-se em última instância sobre questões que envolvam direta ou indiretamente matéria constitucional atuando nestes casos como corte de última instância. Situações nas quais suas decisões reiteradas a respeito de qualquer matéria, poderão dar ensejo à súmulas, de natureza vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta (BARBOSA, 2002, p. 195).

Uma vez que o julgado produzirá efeito vinculante, se tem a ciência de que a repercussão do mesmo irá influir de forma direta na questão suscitada pelo tema deste artigo. Pode-se afirmar que os órgãos competentes para exercer o controle das Contas do Chefe do Executivo serão decerto: as Câmaras de vereadores quando se tratar de governo municipal; as assembleias legislativas, quando as contas em questão se referirem às apresentadas pelos governadores dos Estados Membros; e a Câmara dos Deputados quando as contas forem apresentadas pelo Presidente da República. Uma vez que por unanimidade os Ministros reafirmaram o caráter meramente opinativo dos pareceres dos Tribunais de Contas. Seria, portanto competência das Comissões Permanentes de Orçamento para julgamento das contas do chefe do executivo, numa hipótese de conflito de competência, recaindo tal responsabilidade por sobre as respectivas Câmaras de Vereadores dos municípios; As Assembleias Legislativas dos Estados Membros e A Câmara dos Deputados, que integra o poder Legislativo Federal.

Percebe-se então o surgimento de uma questão levantada pela questão originaria da pesquisa. Não basta apenas um sistema organizacional cujos órgãos não conflitem em relação às suas competências não conflitem para que se tenha melhor desempenho Orçamentário. Faz-se necessário que se sigam outros critérios para que haja um melhor aproveitamento no que tange ao binômio Déficit e Superávit das contas públicas.

# 

# REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

AGUIAR, A. G. **Tratado da Gestão Fiscal.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário.** Salvador: Editora Juspodivm, 2017.

ATALIBA, G. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. **Justitia** **Revista do Ministério Público de São Paulo**, n. 77, p.121, 1968.

BALBE, R. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

BARBOSA, C. M. **Os novos oráculos da lei:** a experiência do modelo misto canadense e a proposta da súmula de efeito vinculante no Brasil.272 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2002.

BOECHAT, R. S. **Orçamento por resultados e Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Edgard Blücher Ltda, 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinária de número 848.826. Min. Roberto Barroso. Brasília, 27 ago. 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=930852>. Acesso em: 26 set. 2018.

BRITO, E. **Atividade Financeira do Estado.** Salvador: Editora Saraiva, 2016.

CALDAS. B.; ARAÚJO, C.; LIMA, L. Estudo das leis orçamentárias dos estados segundo a jurisprudência do STF. Universidade Federal de Roraima, 2018. Disponível em: **<**http://ufrr.br/direito/index.php?option=com\_phocadownload&view=category&download=160:estudo-das-leis-orcamentarias-dos-estados-segundo-a-jurisprudencia-do-stf-autoras-barbara-araujo-b-caldas-claudia-emanuelle-florentino-de-araujo-line-luan-luma-lima-orientador-prof-msc-jose-edival-vale-braga&id=57:2016-1&Itemid=314>. Acesso em: 26 set. 2018.

CAPARROZ, R. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

CARVALHO, T. Procedimento no crime de responsabilidade e crimes comuns praticados pelo Presidente da República de acordo com ADPF 378 – STF. **JUS,** Brasília, out. 2017. Artigos. Disponível em: <https://thiagocarvalho93.jusbrasil.com.br/artigos/425096453/procedimento-no-crime-de-responsabilidade-e-crimes-comuns-praticados-pelo-presidente-da-republica-de-acordo-com-adpf-378-stf>. Acesso em: 26 set. 2018.

CAVALHEIRO, F. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Porto Alegre: Editora Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007).

COMPARATO, F. K. Ordem econômica na Constituição de 1988. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 23, n. 93, jan./mar. 1990.

CONSTITUIÇÃO financeira: constituição e sistema do direito financeiro. **TRILHANTE,** 2018. Constituição financeira. Disponível em: <https://www.trilhante.com.br/curso/fontes-e-normas-gerais-do-direito-

financeiro/aula/constituicao-financeira-2>. Acesso em: 26 set. 2018.

CREPALDI, S. **Planejamento Tributário Teoria e Prática.** São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

CRISÓSTOMO, P. R. M.; LIND S. B. F.; ALVES, J.; M. C. Reportagem Aqui “imposto” significa “querido” e isso diz muito sobre a Dinamarca. Disponível em: https://acervo.publico.pt/economia/noticia/aqui-imposto-significa-querido-e-isso-diz-muito-sobre-a-dinamarca-1705568.

CUNHA, D. da. **Curso de Direito Administrativo.** Salvador: Editora Jus Podivm, 2008.

DIAMOND, J. **From program to performance budgeting: the challenge for emerging Market economies**. IMF Working Paper WP/03/169. International Monetary Fund: 2003, p. 4.

DELMONDES, E. **A interação do tribunal de contas com o parlamento**. Rio de janeiro: Editora Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

FRAGA, F. V. **O descumprimento dos requisitos fiscais do CAUC e o financiamento municipal:** uma análise sobre a burocratização do serviço e o princípio de Eficiência. 126 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2016. Disponível em: <http://ri.ucsal.br:8080/jspui/bitstream/123456730/262/1/Dissertacao%20Fagner.pdf>Acesso em: 01 out. 2018.

FERRAGUT. M. R. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

FERREIRA, F. O processo legislativo orçamentário e suas peculiaridades. **Conteúdo Jurídico,** Brasília, 26 jun. 2012. Artigo. Disponível em: <http://www.conteudo juridico.com.br/artigo,o-processo-legislativo-orcamentario-e-suas-peculiaridades,37751.html>. Acesso em: 26 set. 2018.

FURTADO, J. R. C. O caso do prefeito ordenador de despesas. **JUS***.* Brasília, maio 2007. Artigos. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9916/o-caso-do-prefeito-ordenador-de-despesas>. Acesso em: 26 set. 2018.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2018.

LEGISLATIVAS, 12 ideias para Portugal. 2015. Disponível em: <https://acervo.publico.pt/economia/noticia/aqui-imposto-significa-querido-e-isso-diz-muito-sobre-a-dinamarca-1705568>. Acesso em: 25 out. 2018.

MARQUES, G. Qual a diferença entre lei ordinária e lei complementar? 2013. Disponível em: <https://gabrielmarques.jusbrasil.com.br/artigos/111572050/qual-a-diferenca-entre-lei-ordinaria-e-lei-complementar>. Acesso em: 25 out. 2018.

MARTINS, E. G. **Direito Financeiro e Controle Da Atividade Financeira Estatal**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

MORAES, A. de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

MOTA, C. P. C. **Curso prático de Direito administrativo**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999.

OECD. Organisation For Economic Co-Operation And Development. Performance budgeting in OECD countries, 2007, p. 69.

PRADO, L. **Curso de Direito Penal Brasileiro.** v. 3.Salvador: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PORTELLA, A. A. Sistema Orçamentário e Finanças Públicas. In: MARTINS, I. G. S.; MENDES, G. F.; NASCIMENTO, C. V. (Org.). **Tratado de Direito Constitucional**, v. 2. ed. 2. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROCHA, D.; MARCELINO, G.; SANTANA, C. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária Brasileira. **R. ADM.,** São Paulo v. 48, n. 4, p. 813-827, 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v48n4/14.pdf>. Acesso em: 26 set. 2018.

SANCHES, O, M. **O Ciclo Orçamentário:** uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. Rio De Janeiro: Biblioteca Digital FGV, 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8549/7290>. Acesso em: 01 out. 2018.

SANTOS, G.; MARQUES, V.; GOUVEIA, J. A importância do orçamento na contabilidade pública. **Semana acadêmica Revista Científica,** 2018.

SCAFF, F. F. República, tributação, finanças. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, 2008.

SOARES, M. L. Q. Poder Legislativo brasileiro e as funções constitucionais dos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, p. 117. 2001.

STOLZE, P.; PAMPLONA, R. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Editora Saraiva. 2017.

PARDINI, F. Tribunal de Contas da União: Órgão de Destaque Constitucional, *passim*. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, 1997.

PERINI, E. J. **Preservação da empresa na Lei de Falências**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

PINTO, É. G. Controle das políticas governamentais e qualidade dos gastos públicos: a centralidade do ciclo orçamentário. **Revista TCEMG**, p. 8, jan./mar. 2015.

TORRES, R. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** Rio de janeiro: Editora Jus Podivm, 2003.

TOURINHO, F. **Processo Penal.** São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

TORRES, H. T. **Direito constitucional financeiro**. São Paulo: RT, 2014, p. 117-163.

ULHOA, F. C. **Curso de Direito Comercial Direito de Empresa.** v. 3. São Paulo: Editora Thomson Reuters Revista Dos Tribunais, 2018.