

A CONDIÇÃO FINANCEIRA DE EFICÁCIA DA LEI E O SEU CONTROLE PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

THE FINANCIAL CONDITION OF EFFECTIVENESS OF THE LAW AND ITS CONTROL BY THE FEDERAL COURT OF ACCOUNTS

LA CONDICIÓN FINANCIERA DE LA EFICACIA DE LA LEY Y SU CONTROL POR LA CORTE FEDERAL DE CUENTAS

Paulo Roberto dos Santos Corval*
Leonardo Oliveira Tognoc**

1 Introdução. 2 O Acórdão n.º 1907/2019 do TCU e a ineficácia da lei por descumprimento, pelo Legislativo, das regras de responsabilidade fiscal. 3 O controle da lei por descumprimento, pelo Legislativo, das regras de responsabilidade fiscal no Direito Financeiro Brasileiro. 4 Considerações finais. Referências.

RESUMO

Objetivo: Buscou-se neste artigo analisar a postura institucional do Tribunal de Contas da União a partir da compreensão de suas competências e do modo como tem ampliado o seu protagonismo político-administrativo por meio não apenas das atividades de controle e fiscalização das políticas públicas aprovadas e implementadas, mas, também,

* Doutor em Ciência Política pelo Programa de Pós-Graduação em Ciência Política (PPGCP) da Universidade Federal Fluminense (UFF), Niterói, RJ, Brasil. Mestre em Ciências Jurídicas pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Professor no mestrado do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional (PPGDC) da Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor de Direito Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense (UFF). Coordenador do Grupo de Estudos Interdisciplinares sobre Estado, Finanças e Tributação (Geieft). Niterói, RJ, BR. E-mail: <paulocorval@id.uff.br>. <https://orcid.org/0000-0001-9210-1375>

** Mestrando pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Faculdade de Direito da UFF - (PPGDC - UFF). Pós-graduado em Direito e Advocacia Pública pela (Uerj). Graduado em Direito na (PUC-Rio). E-mail: <leonardo_tognoc@id.uff.br>. <https://orcid.org/0000-0001-9564-7154>



de forma especial, pelo controle financeiro da eficácia da lei e, por conseguinte, do próprio Legislativo.

Metodologia: a pesquisa teórica do tipo jurídico-dogmática foi desenvolvida a partir do estudo do acórdão paradigmático de nº 1907/2019, prolatado pelo Tribunal de Contas da União, bem como do exame da normatividade constitucional e infraconstitucional voltada às finanças públicas, dialogando com trabalhos doutrinários que exemplificam o estado da arte aplicável ao tema e ao objeto no âmbito do direito financeiro e constitucional.

Resultados: considerou-se, ao final, que ao Poder Legislativo, por meio da legislação orçamentária, autolimitado por suas escolhas institucionais em finanças públicas, cabe, originariamente, o controle da condição financeira da eficácia da lei, sem prejuízo de que o órgão autônomo de contas, tendo em vista a autolimitação legislativa reforçada nos últimos anos pela textualidade constitucional, verifique a eficácia do atos legislativos que mobilizam recursos públicos como mecanismo adequado, inclusive, ao reforço da preservação dialógica da autonomia e harmonia dos Poderes.

Contribuições: a principal contribuição deste estudo consiste no apontamento da insuficiência do instrumental analítico oferecido pela dogmática jurídico-financeira contemporânea – e seu legado histórico – para promover o aprofundamento reflexivo da temática aberta pelo Acórdão n.º 1907/2019, de modo a indicar, na forma de três teses programáticas integradas, direcionamentos que à doutrina cabe acolher com imaginação institucional construtora, pois o campo epistêmico do direito financeiro não contempla, de forma sistematizada, o referido protagonismo político-administrativo da Corte de Contas da União.

Palavras-chave: Tribunal de Contas da União. Executivo. Legislativo. Ineficácia da Lei.

ABSTRACT

Objective: this article sought to analyze the institutional posture of the Federal Audit Court from the understanding of its powers and how it has expanded its political-administrative role through not only the activities of control and supervision of public policies approved and implemented, but especially through the financial control of the effectiveness of the law and, therefore, of the Legislature itself.

Method: the theoretical research of the legal-dogmatic type was developed from the study of the paradigmatic judgment of 1907/2019, issued by the Federal Court of Auditors, as well as the examination of constitutional and infra-constitutional normativity focused on public finances, dialoguing with works doctrinaires that

exemplify the state of the art applicable to the subject and object in the scope of financial and constitutional law.

Result: it was considered, in the end, that the Legislative Power, through budget legislation, self-limited by its institutional choices in public finance, is originally responsible for controlling the financial condition of the effectiveness of the law, without prejudice to the autonomous body. After all, taking into account the legislative self-limitation reinforced in recent years by the constitutional textuality, check the effectiveness of legislative acts that mobilize public resources as an adequate mechanism, including the reinforcement of the dialogic preservation of the autonomy and harmony of the Powers.

Contribution: the main contribution of this study consists in pointing out the insufficiency of the analytical tools offered by contemporary legal-financial dogmatics - and its historical legacy - to promote the reflective deepening of the theme opened by Judgment No. 1907/2019, in order to indicate, in the form of three integrated programmatic theses, directions that the doctrine must accept with constructive institutional imagination, since the epistemic field of financial law does not systematically contemplate the aforementioned political-administrative protagonism of the Court of Auditors of the Union.

Keywords: Federal Court of Accounts. Executive. Legislative. Ineffectiveness of the Law.

RESUMEN

Objetivo: este artículo buscó analizar la postura institucional del Tribunal Federal de Cuentas desde el entendimiento de sus competencias y cómo ha ampliado su rol político-administrativo a través no solo de las actividades de control y fiscalización de las políticas públicas aprobadas e implementadas, sino especialmente a través de el control financiero de la vigencia de la ley y, por ende, de la propia Legislatura.

Metodología: la investigación teórica de tipo jurídico-dogmático se desarrolló a partir del estudio de la sentencia paradigmática de 1907/2019, emitida por el Tribunal de Cuentas Federal, así como del examen de la normatividad constitucional e infraconstitucional centrada en las finanzas públicas, dialogar con obras doctrinarios que ejemplifiquen el estado del arte aplicable al sujeto y objeto en el ámbito del derecho financiero y constitucional.

Resultados: se consideró, al final, que el Poder Legislativo, a través de la legislación presupuestaria, autolimitado por sus opciones institucionales en las finanzas públicas, es originalmente responsable de controlar la condición financiera de la vigencia de la ley, sin perjuicio de la autonomía autonómica. Al fin y al cabo, teniendo en cuenta la

autolimitación legislativa reforzada en los últimos años por la textualidad constitucional, comprobar la efectividad de los actos legislativos que movilizan recursos públicos como un mecanismo adecuado, incluyendo el refuerzo de la preservación dialógica de la autonomía y armonía de la Potestades.

Aportaciones: el principal aporte de este estudio consiste en señalar la insuficiencia de las herramientas analíticas que ofrece la dogmática jurídico-financiera contemporánea - y su legado histórico - para promover la profundización reflexiva del tema abierto por la Sentencia No. 1907/2019, a fin de señalar, en forma de tres tesis programáticas integradas, orientaciones que la doctrina debe aceptar con constructivo imaginario institucional, ya que el campo epistémico del derecho financiero no contempla sistemáticamente el citado protagonismo político-administrativo del Tribunal de Cuentas de la Unión.

Palabras clave: La Corte Federal de Cuentas. Poder Ejecutivo. Legislativo. Ineficacia de la Ley.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo se volta à postura institucional do Tribunal de Contas da União (TCU) a partir da compreensão de suas competências e do modo como tem ampliado o seu protagonismo político-administrativo por meio não apenas das atividades de controle e fiscalização das políticas públicas aprovadas e implementadas, mas, também, de forma especial, pelo controle financeiro da eficácia da lei.

A fim de delimitar os contornos da investigação, elegeu-se como objeto o Acórdão paradigmático n.º 1907¹, julgado pelo TCU no início do segundo semestre de 2019, em sessão realizada no dia 14 de agosto, ocasião em que apreciou consulta formulada pelo então Ministro de Estado da Fazenda Eduardo Refinetti Guardia acerca dos procedimentos que o Executivo deveria adotar no caso de medidas legislativas aprovadas pelo Congresso² que não cumprissem as normas enunciadas nos artigos 15, 16 e 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n.º 101/01), no artigo 112 da Lei n.º 13.473/2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2018 - LDO), no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e no art. 167, II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹O julgado pode ser consultado, eletronicamente, em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1907/%20/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuid=bece5420-d6d2-11e9-8c87-f18df6fb03e2>. Acesso em: 28 mar. 2021.

² Havia especial preocupação, na consulta, com o Projeto de Lei n.º 9.206/2017, convertido na Lei n.º 13.606/2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) e autorizou renegociações de dívidas rurais.

O TCU, no caso, concluiu que as medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira são, embora existentes e válidas, inexecutáveis, na medida em que “não ingressam, ainda, no plano da eficácia”. Estaria o Executivo, por conseguinte, desobrigado de implementá-las. Prosseguiu a Corte, assim, na rota expansiva de suas atribuições, deflagrada na primeira década do século e, simbolicamente, sacramentada na reprovação da prestação de contas da Presidente Dilma Rouseff atinente ao exercício de 2014 (Acórdãos números 2459, 2460 e 2461³)⁴.

Para o TCU, há, no ordenamento jurídico pátrio, uma condicionante financeira à eficácia/exequibilidade da lei que implica gastos públicos ou perda de receitas. Atos legislativos que deixarem de observar as restrições demarcadoras da responsabilidade fiscal, por conseguinte, somente mais tarde, se e quando satisfizerem os requisitos normativos de boa governança financeira, produzirão os seus efeitos esperados ou, na linguagem do TCU, serão aplicados. Ao TCU competiria esse controle autônomo de eficácia da lei por meio do processo de consulta manietado para salvaguardar o gestor de consequências deletérias de futura prestação de contas.

A solução da consulta traz, dessa forma, direta ou indiretamente, provocações e questionamentos importantes que merecem ser enfrentados pela dogmática do direito financeiro. Ao menos três indagações moldam a problemática: (a) Qual a extensão dos poderes de fiscalização/normatização financeira nos processos de consulta? (b) Será da Corte de Contas da União, no exercício da função julgadora que lhe é reconhecida há muito no direito brasileiro, a palavra final? (c) Existiria, pela via da consulta, uma renovada construção dialógica da coordenação dos Poderes Legislativo e Executivo?

Neste artigo, em específico, deseja-se aprofundar a compreensão do julgado e analisar a hipótese de que, achando-se o Legislativo, por meio da legislação orçamentária, autolimitado por suas escolhas institucionais em finanças públicas, cabe

³O julgado pode ser acessado, no seu inteiro teor, na Ata do TCU nº 40, de 7/10/2015: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2015_40.pdf. Acesso em: 28 mar. 2021.

⁴ É possível que essa tendência expansiva, por meio da qual a Corte de Contas assume papel não somente de controle, mas de orientação e fixação quanto às melhores práticas de governança e, ainda, aos cuidados e aos estímulos para o desenvolvimento sustentável, não seja peculiar ao TCU. Tratar-se-ia mesmo de tendência fomentada em âmbito internacional, por meio da “International Organization of Supreme Audit Institutions” (INTOSAI), sendo manifesta, contudo, a carência de aprofundamento dos estudos a esse respeito. Recentemente, no início de novembro de 2019, no pacote de alterações constitucionais propostas pelo governo para reformar o federalismo fiscal após as alterações trazidas pelas Emendas Constitucionais números 100, 102 e 103 (as PEC’s 186, 187 e 188), propôs-se, ao Tribunal de Contas, atribuições normativas centralizadoras no que tange à orçamentação. Na doutrina, em artigo de opinião no site Consultor Jurídico, Fernando Facury Scaff e Onofre Alves Batista Júnior expressam preocupação, também, com esse movimento centralizador. Confirma-se, a título de exemplo, o artigo “PEC 188 quer transformar TCU em um tribunal de contas da federação”, disponível no endereço eletrônico: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-05/opiniao-pec-188-transformar-tcu-tribunal-contas-federacao>. Acesso em: 7 abr. 2021.

seu controle a si próprio ou ao órgão autônomo que lhe serve de auxiliar, figurando-se o juízo de eficácia, de fato, o melhor mecanismo para preservar a autonomia e harmonia dos poderes e seu diálogo.

O excursus pela trajetória institucional do direito financeiro compõe estratégia analítica importante para saber se há experiência capaz de contribuir para a sistematização da matéria, sobretudo quando se percebe que a orientação decisória do TCU não está adstrita aos limites técnicos dos processos de consulta, mas integra, também, disputas que trazem consigo o conflito político entre os grupos que se fazem representar no Executivo e no Congresso, atuando mesmo a Corte como novo mediador, a exemplo daquilo que, há algumas décadas, se reconhece ocorrer no quanto ao Supremo Tribunal Federal (STF).

Caso recente, aliás, foi o da medida cautelar deferida monocraticamente pelo órgão de controle⁵ – poucos dias depois cassada pelo plenário⁶ – para que o Ministério da Economia somente reconhecesse, concedesse ou aprovasse direitos atinentes à mudança do limite de renda familiar *per capita* para fins de concessão do Benefício de Prestação Continuada (BPC) quando houvesse a implementação de todas as condições previstas na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)⁷. A demanda logo chegou ao STF, na ADPF 662/2020, proposta pelo Presidente da República, que logrou cautelar do Ministro Gilmar Mendes para suspender “a eficácia

⁵ A decisão, de 13/3/2020, foi noticiada no endereço eletrônico do TCU em 18/03/2020. O Ministério da Economia teria exposto que a inclusão de novos beneficiários no BPC geraria aumento no gasto público de R\$ 217 bilhões em dez anos, equivalentes a 27% da economia esperada com a reforma da previdência, dizendo o ministro-relator, Bruno Dantas, que “há a necessidade de sopesar outros valores essenciais mais amplos e perenes para o Estado e a sociedade, como o equilíbrio fiscal intertemporal e a sustentabilidade da dívida pública”. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-determina-a-nao-execucao-da-nova-lei-do-beneficio-de-prestacao-continuada.htm#.XnIF8RkXWcg.whatsapp>. Acesso em: 7 abr. 2021.

⁶ No mesmo dia da notícia da decisão do dia 13, conforme informado no sítio eletrônico do TCU em 24/3/2020, houve a revogação da cautelar pelo plenário. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-suspende-cautelar-sobre-o-beneficio-de-prestacao-continuada.htm>. Acesso em: 7 abr. 2021. A decisão do TCU está consubstanciada no Acórdão 593/2020.

⁷ A mudança aprovada pelo Projeto de Lei do Senado 55, de 1996 (PLS 55, de 1996 – PL 3.055, de 1997, na Câmara dos Deputados), alterou o critério de elegibilidade do BPC. Até então, eram elegíveis os idosos (maiores de 65 anos) e as pessoas com deficiências cujas rendas familiares mensais fossem inferiores a um quarto do salário mínimo. No projeto, ampliou-se esse limite para meio salário mínimo. Houve veto do Executivo, derrubado pelo Congresso Nacional, em meio à forte disputa retórica entre os chefes dos respectivos Poderes. Segunda rodada do debate ocorreu em torno do PL 873/2020, no qual se propunha, dentre outras medidas, maior extensão ao BPC. Aprovado no Congresso, o Presidente vetou “novamente a aplicação de imediato do novo critério de renda familiar *per capita* máxima para recebimento do benefício de Prestação Continuada (BPC), que passaria de 25% do salário mínimo para 50%, o que ampliaria o rol de beneficiários”. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/05/15/auxilio-emergencial-governo-sanciona-com-vetos-ampliacao-de-beneficiarios?fbclid=IwAR0waL3tnqAIJYeBE7mYiae6GDzCyOVWQ9Pd9rIpbamLojREFdX0pgqVruk>. Acesso em: 15 mar. 2021.

do art. 20, § 3º, da Lei 8.742, na redação dada pela Lei 13.981, de 24 de março de 2020, enquanto não sobrevier à implementação de todas as condições previstas no art. 195, §5º, da CRFB, art. 113 do ADCT, bem como nos arts. 17 e 24 da LRF e ainda no art. 114 da LDO”.⁸

Essas e outras questões impõem árduo trabalho à dogmática do direito financeiro, requerendo detença e amadurecimento reflexivo. Importa, no entanto, deflagrar o movimento, mapeando percursos e sinalizando rotas para que se possa avançar na construção do conhecimento nesse campo epistêmico embalado, muito mais, pelas necessidades pragmáticas da burocracia. Sem, portanto, pretensão de ofertar respostas definitivas aos questionamentos levantados, na próxima seção, apresentar-se-á com mais vagar a consulta consubstanciada no Acórdão n.º 1907/2019.

Em seguida, na terceira seção, discorrer-se-á sobre a existência de rastros de reflexão na trajetória formativa do direito financeiro brasileiro, a fim de auxiliar na construção dogmática envolta nos questionamentos apresentados, conquanto, de largada, o pressuposto a confirmar é de que muito pouco se logrará extrair de nossa experiência histórica quanto à temática.

Na quarta seção, as considerações finais farão, na forma de teses, a síntese desses primeiros passos de provocação à pesquisa sobre o tema no direito financeiro.

2 O ACÓRDÃO N.º 1907/2019 DO TCU E A INEFICÁCIA DA LEI POR DESCUMPRIMENTO, PELO LEGISLATIVO, DAS REGRAS DE RESPONSABILIDADE FISCAL

O procedimento de consulta no TCU é previsto no artigo 1º, XVII, da Lei nº 8.443/92. Pelo dispositivo, confere-se àquela Corte competência (supostamente harmonizada com as atribuições julgadoras, fiscalizadoras e de auxílio fixadas nos artigos 70 a 73 da Constituição de 1988) para decidir sobre consulta que seja “formulada por autoridade competente” e “a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência”. A solução da consulta, como enunciado no § 2º do artigo 1º da citada Lei, “tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto”.⁹

Ao Regimento Interno (Resolução TCU nº 146/2011 – RITCU) cabe detalhar o processamento. Nele, artigos 264 e 265, estatui-se competir à composição plenária da

⁸ A decisão monocrática do Ministro Gilmar Mendes, prolatada em 3/4/2020, pode ser consultada em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Destaque-se que a ação foi recebida, pelo Ministro, como ADI.

⁹ Vale registrar, no entanto, que o TCU, esclarecendo o instituto, já decidiu no Acórdão 935/2004, em processo de consulta que dizia respeito a contratos atinentes à PETROBRÁS, ser “possível conhecer de consulta, mesmo diante de situação motivada por caso concreto”.

Corte, com quórum mínimo de sete ministros (do total de nove), a solução da consulta. Fixa-se, também, rol exaustivo¹⁰ de autoridades consulentes que se subdividem entre aquelas com legitimidade geral (presidentes da República, do Senado Federal, da Câmara dos Deputados e do Supremo Tribunal Federal; o Procurador-Geral da República; o Advogado-Geral da União) e aquelas que, para formularem a consulta, precisam demonstrar certa pertinência temática “às respectivas áreas de atribuição das instituições que representam” (o Presidente de Comissão do Congresso Nacional ou de suas Casas; os Presidentes de Tribunais Superiores; os Ministros de Estado ou autoridades do Poder Executivo federal de nível hierárquico equivalente; e os Comandantes das Forças Armadas). Quanto à peça formuladora da consulta há condicionantes gerais: “conter a indicação precisa do seu objeto”, ser formulada “articuladamente” e instruída, “sempre que possível, com parecer do órgão de assistência técnica ou jurídica da autoridade consulente”.

No que tange aos critérios de legitimidade para sua proposição, aos cuidados com o quórum deliberativo e à disciplina atinente à força normativa da decisão final, como se vê, o processo de consulta guarda semelhanças com as condicionantes que encontramos, no direito brasileiro, para o controle concentrado de constitucionalidade. E, a par da dúvida quanto à sua compatibilidade às competências constitucionais discriminadas ao TCU (art. 71, CRFB), abre-nos à especulação acerca da extensão objetiva e subjetiva desse mecanismo ao qual estaria submetido, pela letra do RITCU, até o Supremo Tribunal Federal (submissão, em princípio, apenas no que toca às suas funções administrativas e financeiras, mas, também, podendo tangenciar em relação à legislação financeira até sua competência jurisdicional).

Nada disso foi objeto de maior preocupação no Acórdão n.º 1907/2019 (tampouco, ao que parece e carece de verificação, de processos de consulta precedentes), que simplesmente admitiu a consulta formulada pela satisfação literalista dos requisitos fixados na Lei n.º 8.443/92 e no Regimento Interno do TCU.¹¹ De igual modo,

¹⁰ O TCU, contudo, tem ampliado seus poderes ao admitir consulentes não discriminados no Regimento Interno. No Acórdão 892/2012, por exemplo, em uma consulta formulada pelo Sistema de Pessoal Civil do Poder Executivo (SIPEC), deliberou a Corte que é “possível, em caráter excepcional, conhecer de consulta formulada por autoridade não legitimada pelo Regimento Interno/TCU quando se tratar de matéria de interesse geral, com potencial de impacto em toda a Administração Pública”.

¹¹ Conforme decidido pela Corte de Contas no Acórdão 1907/2019, seguindo-se o voto do ministro relator: “em estrito cumprimento ao citado normativo, a indagação do consulente ‘quais os procedimentos a serem adotados pelo gestor público?’ deve ser entendida como se referindo aos procedimentos a serem adotados pelo gestor público, relativamente à aplicação da lei nova que for aprovada sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO), configurando claro conflito de normas, a exemplo da Lei n.º 13.606, de 2018, ou seja, a presente consulta deve, a meu ver, ser conhecida apenas e tão somente quanto a esse aspecto, porquanto somente este atende à hipótese prevista na LOTCU relativamente à ‘dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares”.

prosseguir-se-á aqui sem enfrentar o assunto que, sem dúvida, está entre o rol de questionamentos levantados na introdução a requerer pesquisa, inclusive pelo seu potencial experimentalista de inovação do sistema de controle do poder público.¹² Avançaremos, no entanto, na direção do teor decisório do Acórdão n.º 1907/2019, reafirmado, atualmente, no Acórdão n.º 2832/2020¹³, julgado em 21 de outubro de 2020 pelo Plenário do TCU.

A motivação dessa nova consulta foi, notadamente, a aprovação, pelo Congresso – que derrubou, inclusive, veto do Presidente da República – do Projeto de Lei n.º 9.206/2017, convertido na Lei n.º 13.606/2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), autorizando renegociações de dívidas rurais e, portanto, renúncias de receita com risco de vir o Executivo a descumprir o Regime Fiscal estabelecido nos artigos 106 a 114 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) pela Emenda Constitucional (EC) n.º 95/2016 e os regramentos trazidos pela EC n.º 109 de 2021.

Para o consultante, não teriam sido apresentadas, no Legislativo, as estimativas de impacto orçamentário e financeiro da renúncia, vilipendiando a edição da Lei n.º 13.606/2018, de modo específico, o artigo 113 do ADCT e o artigo 167, II, da Constituição de 1988, além das normas enunciadas nos artigos 15, 16 e 17 da LC n.º 101/01 e do artigo 112 da LDO para o ano de 2018¹⁴. Por esse motivo, solicitava ao TCU esclarecimento sobre o procedimento a ser adotado pelo gestor público ao verificar “medidas legislativas [...] aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente [...]” (BRASIL, 2019, *online*).

A consulta, como reconhecido no Acórdão, exorbita a problemática da previsão orçamentária para levar a efeito o gasto público ou mesmo a questão da insuficiência de disponibilidade financeira, para a qual, em regra, discute-se a respeito do controle dos empenhos (contingenciamento) e da reserva do possível. Antes, avança sobre situações em que proposições legislativas (no caso motivador da consulta proposta que implica concessão de benefícios tributários) deixam de apresentar ou apresentam de modo deficiente as estimativas dos efeitos financeiros e as medidas de compensação e/ou indicação da origem de recursos para a sustentabilidade das despesas e gastos.

¹²Transpondo as bitolas de uma interpretação mais literalista, na qual o processo de consulta no TCU, como vem sendo feito, beiraria mesmo à inconstitucionalidade, e no rumo, talvez, de um pensamento construtivista, não se mostra de todo absurdo conceber a consulta, notadamente quando manejada pelos legitimados gerais, como o próprio Supremo Tribunal Federal e a Procuradoria-Geral da República, para o fim de se estatuir um efetivo controle financeiro da norma, transcendendo os meros esclarecimentos sobre o atendimento das exigências da burocracia financeira.

¹³ Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/>. Acesso: em 30 mar. 2021.

¹⁴Enunciados similares ao constante no artigo 112 da LDO para o ano de 2018 são recorrentes, mas vêm sendo aperfeiçoados, normativamente, nas LDO's desta segunda década do século XXI.

Noutros dizeres, o TCU enfrenta o planejamento orçamentário e financeiro das políticas públicas traçadas noutros diplomas legislativos que, para sua implementação, carecem ser absorvidas pelo orçamento. Segundo observou o ministro Raimundo Carreiro, a controvérsia cinge-se “à aplicação a ser dada a leis aprovadas pelo Poder Legislativo sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente [...], configurando claro conflito de normas” (BRASIL, 2019, *online*)¹⁵.

Isso resultaria do próprio desenho institucional para a realização da despesa pública, uma vez que a aplicação dos recursos públicos, prevista e autorizada no orçamento, careceria, para sua concretização em gasto, não apenas do crédito ou rubrica, mas também da sua disponibilidade financeira. Desenho reforçado, por sua vez, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que nesse ponto buscava reverter à cultura de adaptação *posteriori* do orçamento às despesas engendradas sem observância de medidas de gestão da plurianualidade sustentável das finanças públicas.

A decantação desse entendimento, aliás, nos termos do relatório adotado pelo ministro Carreiro, estaria em harmonia, com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), que já teria assentado (deixou-se de observar no TCU que os dizeres no julgado referido foram *obiter dicta*), por exemplo, no julgamento do RE 403205/RS, que o “Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar”. Igualmente, na decisão cautelar prolatada monocraticamente pelo ministro Alexandre de Moraes na ADI 5816/RO, ter-se-iam destacados os riscos de concessão de renúncia de receita sem o atendimento de requisito previsto no art. 113 do ADCT, a teor do qual a “proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

Nos próprios precedentes do TCU, ainda de acordo com o relatório do Acórdão 1907/2019, ter-se-ia ensaiado o enfrentamento da temática. Seria o caso, em especial, do Acórdão 202/2019, atinente ao acompanhamento da previsão das receitas e da fixação das despesas contidas no Projeto de Lei Orçamentária da União para o exercício de 2019, e, também, do Acórdão 1360/2018, no qual, nos termos do artigo 59, § 1º, inciso

¹⁵No relatório do Acórdão 1907/2019, em que adota, na íntegra, o parecer lavrado no âmbito da Secretaria de Macroavaliação Governamental, já se afirmava que, “Para deslindar a questão, é preciso compreender que os requisitos aplicáveis para a instituição de despesa ou renúncia de receitas não são somente os constantes da lei específica que institui tal obrigação. Deve-se obediência, primeiramente, às condições para implementação de nova despesa ou renúncia de receita, presentes nas normas de Direito Financeiro elencadas pelo consultante (Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Constituição Federal), as quais, ou integram o texto constitucional, ou foram elaboradas em atendimento a dispositivo específico da Carta Cidadã (art. 163, §1º, para a LRF, e art. 165, II, da Constituição, para a LDO)”.

V, da LRF, referendou-se alerta ao Poder Executivo acerca da ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14, inciso II, § 2º, da LRF, no art. 112 da LDO/2018 e no artigo 113 do ADCT quando da implementação do Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN) e do Programa de Regularização Tributária Rural (PRR).¹⁶

No seu voto, ademais, o ministro Raimundo Carreiro, citando textos conhecidos de Milton Friedman, Cass Sustein e Noberto Bobbio¹⁷, enfatizou que todos os direitos impõem custos e requerem cuidados quanto à dinâmica da sua efetividade, razão pela qual as normas constitucionais e legais ordenadoras da renúncia das receitas e da efetivação dos gastos não podem deixar de ser consideradas pela legislação que, disciplinando a ação pública, impõe gastos ao Estado.

Nesse exercício de controle de conformidade da lei, por sua vez, considerou o TCU, nos termos do voto do relator, que as medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, deixando de atender dispositivos da Constituição, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei de Responsabilidade Fiscal, “são inexecutáveis, porquanto, embora se trate de normas que, após a sua promulgação, entram no plano da existência e no plano da validade, não entram, ainda, no plano da eficácia” (BRASIL, 2019, *online*).

Para o ministro, os fatos jurídicos, de acordo com lição de Pontes de Miranda há muito integrante do patrimônio jurídico brasileiro, perpassariam distintos planos: a existência, a validade e a eficácia. Assentado em referências a Santiago Nino, a Marcos Bernardes de Mello e a Tércio Sampaio Ferraz Junior¹⁸, o plano da validade diria respeito à “compatibilidade da aludida norma com as demais normas do ordenamento jurídico”; a eficácia, por sua vez, à “ocorrência concreta dos fatos que constituem o suporte fático da norma”. Às leis que deixam de observar as regras positivadas que impõem o adequado suporte de estimativa orçamentária e financeira para a criação de despesas e renúncias de receitas faltaria, assim, a ocorrência do seu suporte fático de incidência ou sua condição de aplicação.

¹⁶ Destacam-se, ainda, no relatório do Acórdão 1907 outros precedentes no TCU: Acórdão 2.937/2018, Acórdão 747/2010 e Acórdão 809/2014.

¹⁷Especificamente: FRIEDMAN, Milton. *There's no such thing as a free lunch*. Open Court Publishing Company, 1975. SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999. BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1992.

¹⁸Citam-se no voto, expressamente, as obras: MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. NINO, Carlos Santiago. *Introdução à análise do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

A solução não ignora interpretação alternativa no sentido de que o caso afetaria a própria validade da medida legislativa, mas opta o ministro, pragmaticamente, pela via do controle da eficácia no âmbito do TCU (BRASIL, 2019, *online*):

Diante do que afirmei acima, seria possível cogitarmos acerca da própria validade de normas tais como essas que ora são objeto da presente consulta, que são aprovadas sem o atendimento a outras normas de ordem constitucional e legal. Deixo, porém, de avançar, no presente caso, acerca dessa questão e o faço por duas razões: primeira, porque não me parece necessário, para que esta Corte possa oferecer uma resposta ao consulente; segunda, o Supremo Tribunal Federal, em situação que me parece assemelhada à que ora se analisa, tem entendido que não se trata de inconstitucionalidade, mas sim de ineficácia da norma.

A eficácia, para o relator, dispensaria a análise do exame de compatibilidade normativa para fins de validade. Os juízos de validade seriam possíveis apenas em relação a normas reputadas existentes; os juízos de eficácia, contrariamente, poderiam recair tanto sobre válidas quanto sobre normas inválidas. Consequentemente, a seu aviso, mesmo que se entenda pela “invalidade de normas que concedam renúncia fiscal sem a observância da adequação orçamentária e financeira exigida pelos artigos antes citados, isso em nada prejudica a conclusão que ora apresento no sentido de que se trata de ineficácia da norma”.

Além disso, essa seria a fórmula pela qual o STF trataria a questão em sua jurisprudência, conforme seria possível depreender, por exemplo, da ADI 1585, na qual se controverteu sobre leis que concederam reajustes de remunerações de servidores públicos sem o atendimento ao disposto nos incisos I e II do §1º do art. 169 da Constituição.

Nos termos da ementa do acórdão do STF, julgado no ano de 1997, além de se mostrar necessário verificar, no caso, a suficiência da dotação orçamentária e da interpretação da LDO, “inclina-se a jurisprudência no STF no sentido de que a inobservância por determinada lei das mencionadas restrições constitucionais não induz à sua inconstitucionalidade, impedindo apenas a sua execução no exercício financeiro respectivo” (BRASIL, 2008, *online*).¹⁹

Não bastasse a normativa constitucional e legal no sentido da indispensabilidade, no Brasil, de uma prévia análise do impacto orçamentário e financeiro do ato legislativo para se liberarem os efeitos de aplicação da norma criadora de gastos ou abdicatória de

¹⁹ O STF assim decidira, anteriormente, na ADI 1.428-5/SC, na ADI n. 1.287 e na ADI 1243 MC. Mais tarde, na ADI 3599, relatada pelo Ministro Gilmar Mendes, o Plenário reiterou a orientação no sentido de que a ausência de dotação orçamentária prévia em legislação específica não autoriza a declaração de inconstitucionalidade da lei, impedindo tão somente a sua aplicação naquele exercício financeiro (ADI 3599, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 21/5/2007, DJe-101 DIVULG 13-09-2007 PUBLIC 14-09-2007 DJ 14-09-2007 PP-00030 EMENT VOL-02289-01 PP-00103 RTJ VOL-00202-02 PP-00569).

receitas²⁰, destaca o TCU, no Acórdão 1907, haver o próprio Poder Legislativo delimitado sua atividade. Seria o caso, já destacado, do artigo 112 da LDO para o ano de 2018, bem como do artigo 38 da própria Lei nº 13.606²¹.

O gestor público, desse modo, não deixaria de se achar, como se acha, vinculado aos mandamentos de conformidade de responsabilidade fiscal. Antes, ver-se-ia resguardado da eventual imputação de omissão ou mesmo de irresponsabilidade no que tange à implementação da lei que cria gastos ou abdica de receitas públicas, tendo ampliada, ainda, a sua subjetividade decisória quando capaz de fundamentar o descumprimento da lei na existência de fortes restrições orçamentárias e financeiras ou, ainda, na falta mesmo da adequada apreciação, pelo Legislativo, das medidas capazes de compensar ou de outro modo superar a suposta trava orçamentária.

Afinal, com a chancela do TCU, a lei aprovada sem a devida adequação orçamentária e financeira (notadamente o art. 167 da CRFB, o art. 113 do ADCT e os arts. 15, 16 e 17 da LRF) somente quando satisfizesse esses requisitos seria eficaz, obrigando o gestor. Não se encontra resolvido em definitivo, contudo, quem julgará, nos casos concretos, a adequação. Seja como for, assentou o TCU nele poder ser levado a efeito, pela via do processo de consulta, o controle da eficácia da lei geradora de despesa para o governo.

3 O CONTROLE DA LEI POR DESCUMPRIMENTO, PELO LEGISLATIVO, DAS REGRAS DE RESPONSABILIDADE FISCAL NO DIREITO FINANCEIRO BRASILEIRO

O campo epistêmico do direito voltado às finanças públicas não contempla, de forma sistematizada, o controle protagonizado pelo TCU no Acórdão n.º 1907/2019. À

²⁰A interpretação do TCU parece apontar na direção do sistema estadunidense do PAYGO, não se detendo apenas nas despesas obrigatórias e nos benefícios tributários. Sobre o modelo PAYGO vale conferir OLIVEIRA, Weder de. *Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Salvador: Editora Fórum, 2015.

²¹Este é o teor do art. 38: “O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do *caput* do art. 5º e do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estimará o montante da renúncia fiscal e dos custos decorrentes do disposto no inciso II do *caput* do art. 2º, no inciso II do *caput* do art. 3º e nos arts. 14, 15, 18, 19, de 20 a 24, de 26 a 28, de 30 a 33 e 36 desta Lei, os incluirá no demonstrativo que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual, nos termos do § 6º do art. 165 da Constituição Federal e fará constar das propostas orçamentárias subsequentes os valores relativos à referida renúncia. Parágrafo único. Os benefícios constantes do inciso II do *caput* do art. 2º, do inciso II do *caput* do art. 3º e dos arts. 14, 15, 18, 19, de 20 a 24, de 26 a 28, de 30 a 33 e 36 desta Lei somente serão concedidos se atendido o disposto no *caput* deste artigo, inclusive com a demonstração pelo Poder Executivo federal de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária anual, na forma estabelecida no art. 12 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias”.

vista disso, nesta seção, busca-se levantar indícios e subsídios para a pesquisa e desenvolvimento dogmático futuro. Com efeito, pistas sobre as orientações construídas na dogmática podem ser encontradas em tópicos disciplinares como a problemática do processo de estimativa das receitas e despesas na fabricação do orçamento, bem assim as questões atinentes à contabilidade e à própria execução do orçamento, ao seu controle e à sanção – no mais das vezes repressiva – que resultaria em nível institucional e pessoal pela inobservância das regras de responsabilidade fiscal.

Tradicionalmente, aliás, mesmo para autores que buscam uma dogmática mais atualizada no campo da regulação jurídica das finanças públicas, inexistiria, em princípio, produção sistematizadora do condicionamento da validade ou da eficácia da lei criadora da despesa pública por meio das regras de conformidade fiscal que balizam a gestão responsável da atividade financeira pública. O foco recai sobre a interconexão entre a lei geradora da despesa pública e a lei orçamentária.

Como esclarece Marco Antonio Ferreira Macedo, os debates dogmáticos no direito financeiro ficaram centrados na questão da “natureza” da lei orçamentária (se formal ou material, se autorizativa ou impositiva) como mecanismo conceitual simplificador de um conjunto de questões atinentes às finanças públicas (dentre outras, a criação de direitos subjetivos, a extensão dos poderes presidenciais, a anualidade tributária, etc.), olvidando-se que “a disputa sobre a natureza jurídica do orçamento é suficiente para abordar essa miríade de temas correlatos, mas não é necessária, ou seja, a relação entre a natureza do orçamento público e essas questões é contingente” (MACEDO, 2019, p. 294).

Na direção da transcendência dessa desgastada querela sobre a natureza da lei orçamentária como conceito simplificador se avança não apenas sobre os passos pós-positivistas do reconhecimento da justificação da norma como sua característica endógena²², mas também sobre uma compreensão atinente à estruturação e à funcionalização dos enunciados e normas de direito financeiro, de maneira que a despesa criada sofreria a incidência das regras delineadoras da orçamentação reputada responsável. É como parece caminhar Heleno Taveira Torres, embora, no cerne do excerto aqui destacado, ainda expresse o entrelaçamento da lei orçamentária com a legislação que institui gastos ou renúncias de receitas (TORRES, 2014, p. 396-397):

No Estado Democrático de Direito, as despesas públicas reclamam esta duplicidade de leis: aquelas que criam as despesas, e ficam condicionadas à autorização sucessiva apenas para que se possam manifestar concretamente os fatos jurídicos dos gastos públicos, e as leis que autorizam as despesas (orçamentárias), que as tomam (as leis materiais prévias) como condicionantes. Não quer dizer que se trata de “condição” jurídica no sentido clássico, de

²²Mérito doutrinário que se atribuiu, sem excessos, ao professor Ricardo Lobo Torres nos seus escritos e, especialmente, nos volumes do seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.

dependência material de efeitos jurídicos, ou mesmo quanto a algum dos seus elementos relativos à validade, vigência ou eficácia. Essa relação constitucional entre leis de despesas e leis de orçamento faz ver que as leis que criam despesas têm sua vigência e eficácia autônomas em face das leis de orçamento. Elas não se tornam menos “eficazes” se a lei orçamentária de determinado ano não promova a autorização orçamentária do respectivo gasto. A dependência é meramente funcional, para execução dos gastos, desde que a “autorização” seja conferida, nos estritos termos e limites, quanto a prazo, aspecto quantitativo ou condições materiais.

É justamente em virtude dessa relação constitucional entre as leis de orçamento, renovadas anualmente, e as leis materiais instituidoras das despesas públicas que se coloca a fundamental indagação quanto à sua função constitucional e eficácia, a considerá-la como lei em sentido “formal” ou lei em sentido “material”. Contudo, em conformidade com a Constituição Financeira, segundo ficou demonstrado, essa distinção queda-se superada, para dar lugar ao dever de aferição analítica das normas jurídicas que a lei orçamentária veicula ou aos requisitos legais estipulados para os respectivos créditos orçamentários.

De todo modo, ainda que sem pretensões de exaurir a problemática, convém perpassar alguns pontos de debate que, presentes no período formativo do Direito Financeiro no país (século XIX e primeira metade do século XX), transpassando a questão da natureza e funcionalidade do orçamento podem ter sedimentadas algumas ideias que ressurgem, agora, com o controle da eficácia da lei pelo Tribunal de Contas.

Ao longo do século XIX – bem ilustra o “Compêndio de Direito Financeiro” (1841), de José Antonio da Silva Maia, primeiro esforço dogmático-sistematizador do direito das finanças públicas no país, bem como os “Apontamentos de Direito Financeiro Brasileiro” (1855), de José Maurício Fernandes Pereira de Barros – a ilicitude e eventual invalidade no campo fiscal era objeto de estudo pela preocupação quase que exclusiva com o seu controle e repressão punitiva.

Do lado do controle, buscavam-se mecanismos de escrituração contábil e de organização administrativa para dar conta do aperfeiçoamento da arrecadação das rendas públicas e sua aplicação no país, secundado pela previsão de delitos de responsabilidade dos Ministros da Fazenda, Presidentes de Províncias e empregados da Fazenda (MAIA, 1841, p. 102 et seq.).

A contabilidade, de vocação mais formalista e registradora, “objecto da maior importância em matéria de finanças”, voltava-se a “organizar e tomar as contas aos encarregadas da especial administração e aplicação das Rendas Publicas” (BARROS, 1855, p. 403).

A fiscalização, em um momento inicial da construção da capacidade estatal financeira pública, regia-se por uma perspectiva mais burocrática e operacional. Escrevendo no século XIX, já alertava José Antonio da Silva Maia que a fiscalização das receitas e despesas consistia,

pelo que pertence á Receita, em vigiar, se as Rendas arrecadadas, e administradas, o são pelo modo, e no tempo determinado nas Lei, e Ordens, que as autorisção, e regulão; e pelo que respeita á Despeza, em averiguar, se a distribuição das Rendas foi feita pelo modo, e no tempo marcado nas Leis, e Ordens, que a autorisa, e regula (MAIA, 1841, p. 8).

Uma exata fiscalização, afirmava Pereira de Barros, atestaria “a moralidade dos funcionarios publicos, faz augmentar os recursos do thesouro e impede muitas vezes que se lancem novas fintas e imposições sobre o povo” (BARROS, 1855, p. 17). Fiscalização que deveria afastar o exercício ilegal e corrupto, mas ambém cuidar para que, sob o manto do restrito cumprimento do dever, não viesse a se distanciar do seu compromisso último com o bom trato do contribuinte, pois tão prejudicial quanto o agir do funcionário “inepto, indolente ou prevaricador” seria a sua substituição por “um que zela ás vezes mais o fisco que sua própria dignidade” (BARROS, 1855, p. 18).

Publicistas imperiais, como Pimenta Bueno (1857), Tito Franco (1877) e Carreira (1889), pouco traziam para além dessa moldura, ressaltando, em harmonia com o liberalismo nascente, a primazia do Legislativo nas questões orçamentárias e de finanças públicas em geral (BUENO, 1857, p. 85).

Não sem motivo constataria, mais tarde, Agenor de Roure, que a fiscalização das contas pelo Legislativo era “um principio do direito orçamentário que nunca teve execução entre nós, graças exactamente ao regimen político adoptado” (ROURE, 1916 p. 177), sendo a única providência “realmente efficiente, tendo produzido os seus efeitos naturaes, independentemente da acção directa do parlamento, [...] a da discriminação das verbas da despeza” (ROURE, 1916, p. 181), ou seja, o princípio da especialização da despesa.

No período republicano, inaugurado no final do século XIX, pouco mudou no que respeita a essa compreensão das instituições financeiras públicas. Sofisticou-se, gradativamente, o olhar, a exemplo do que se acha nos relatórios do Ministério da Fazenda²³ e nos escritos de alguns poucos autores, como Cavalcanti (1896), ampliando-se a preocupação com o poder tributário, como serve de exemplo o “Tratado dos Impostos” de Castro (1910), assim como a contabilidade pública e o processo orçamentário, a exemplo do que escrevera Roure (1916).

A reflexão jurídica nascente sobre as finanças públicas, logo se vê, pouco (para não dizer quase nada) trazia sobre a problemática do controle das condicionantes financeiras das leis instituidoras de despesas públicas. Quando muito controvertia, sem sistematização, sobre o controle das condicionantes orçamentárias e financeiras da ação do Executivo, figurando o Legislativo, como recomendado pelo liberalismo político tradicional, na qualidade de sujeito controlador; nunca o controlado.

²³Sobre o tema confira-se CORVAL, P. R. S. *A questão financeira: o desenvolvimento das finanças públicas na passagem do império à república (1850-1906)*. Rio de Janeiro: CEJ, 2019.

Na República, com a previsão do Tribunal de Contas na Constituição de 1891, a temática passou a dar ensejo a maiores divagações, uma vez que dizia respeito à própria corte e à compreensão de suas funções. O desenho institucional do Tribunal era disputado.

Além da dificuldade de alocação do Tribunal de Contas no desenho tradicional da separação de poderes, sua estruturação, capitaneada por Rui Barbosa, oscilava entre dois modelos: um, de inspiração francesa, no qual a competência do Tribunal se resumiria ao julgamento das contas encerradas e à verificação, *a posteriori*, das ordens de despesa, “lançando a respeito declarações de conformidade ou não conformidade, em vista das leis e regulamentos” (CAVALCANTI, 1896, p. 489); outro, identificado como italiano, que revestiria o Tribunal de “atribuições amplíssimas” ao possibilitar-lhe o “exame prévio e de não-registro, se assim entender, de qualquer decreto ou ordem susceptível de despesa, ainda mesmo expedida pelo próprio Ministro da Fazenda em nome do chefe de Estado” (CAVALCANTI, 1896, p. 489).²⁴

No Brasil, segundo Amaro Cavalcanti, ter-se-ia conferido ao Tribunal de Contas pelo Decreto do Governo Provisório nº 966/1890 (o que a seu aviso era contrário ao texto constitucional), “não só, o direito de exame prévio e de não-registro, mas até, dando a esta função o caracter de veto absoluto, de que não se encontra exemplo no proprio systema italiano, apesar de ser reputado o mais rigoroso e exigente (...)” (CAVALCANTI, 1896, p. 490-491).

Era o modelo italiano, de fato, o preferido de Rui Barbosa (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1891, p. 434) e aquele mais parece haver inspirado a Constituição de 1889, a Lei nº 23/1891 (que disciplinava a organização dos serviços da administração federal) e o Decreto nº 1.166/1891, que, regulamentando aquela lei, organizou o Tribunal. Em 1896, contudo, com base em estudos promovidos por ordem de Rodrigues Alves, então Ministro da Fazenda, o Decreto do Legislativo nº 392/1896 e o seu regulamento (Decreto nº 2.409/1896)²⁵ mitigaram o controle prévio pela adoção de um sistema mais próximo ao belga, de exame prévio e veto limitado (VEIGA FILHO, 1923, p. 46). O propósito do governo com a mudança – e os governos do período lograram sucesso na

²⁴Dizia Amaro Cavalcanti que àquele tempo seguiam o “systema francez: além da França, a Alemanha, a Austri-Hungria, a Roumania, a Servia, a Suecia, a Grecia, etc. Seguem o italiano e/ou relação ao registro prévio, além da Italia, a Hollanda, a Belgica e Porugal. A Inglaterra não tem tribunal de contas, propriamente dito; mas faz parte da administração central das suas finanças uma repartição especial de que é chefe o «Comptroller & Auditor General” á qual incumbe a tomada do contas dos responsaveis e, bem assim, o «exame prévio» das ordens ministeriaes, susceptíveis de qualquer despesa.” (CAVALCANTI, 1896, p. 490). O sistema belga, explica João Pedro da Veiga Filho, era distinto por se trata de controle prévio, porém com veto limitado (o italiano seria com veto absoluto) (VEIGA FILHO, 1923, p. 42 et. seq.)

²⁵Confira-se em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-392-8-outubro-1896-540205-publicacaooriginal-40163-pl.html> e <http://legis.senado.leg.br/norma/396676/publicacao/15798119>. Acesso em: 28 mar. 2021.

letra da lei e, mais ainda, na práxis – era “abrir á ação executiva, na decretação da despesa, maior espaço do que faculta o regimen do decreto n. 1.166 [...]” (BRASIL, 1897, p. 176).

O conflito, entretanto, restringia-se ao Tribunal e ao Executivo, à discricção administrativa contraposta ao controle indispensável do legislador, pendendo Cavalcanti, dentre outros, para a governabilidade executiva (CAVALCANTI, 1896, p. 491):

Reconhecido ao Tribunal o direito de não-registro de uma ordem ou decreto, o Poder Executivo não póde, nem deve, por isso, ficar privado, em absoluto, de mandar realisar a despesa, si entender que o serviço publico a exige, inadiavel ou imprescindivelmente; do contrario, deixaria de ser um poder soberano, para tornar-se uma função subordinada ao Tribunal de Contas. (...) A regra é: Quando pelo Tribunal de Contas é recusado o registro á qualquer ordem de pagamento – ou porque a despesa não está autorizada ou por outro fundamento qualquer, – poderá, não obstante, a mesma ordem ser mantida, si o Poder Executivo insistir nella; e neste caso o tribunal é obrigado a registrl-a, muito embora o faça, debaixo de ressalva, e com direito de levar o facto em relatorio ao Poder Legislativo Nacional.

De te modo fica conciliada a fiscalização preventiva do Tribunal de Contas com o direito, não menos importante, do Poder Executivo, como autoridade suprema, que é, na execução das leis e serviços do Estado.

Não se cogitava, mesmo quando priorizada a ação executiva, do controle do Legislativo pelo Tribunal de Contas. O Tribunal funcionava, no máximo, como um auxiliador do Legislativo, um preparador do exame das contas do Executivo que, ao final, seriam deliberadas pelo Congresso. Na dicção da Constituição de 1891, artigo 89, o Tribunal liquidava as contas da receita e da despesa, verificando a realização da receita e a efetivação dos gastos em conformidade com a lei, lembrando Agenor de Roure que, mesmo na República, a “fiscalização pelo legislativo é um principio do direito orçamentário completamente abandonado entre nós” (ROURE, 1916, p. 181).

Àquele tempo – e isso não parece haver sido alterado no plano das ideias por muitas décadas – mesmo para quem, nas trilhas de Rui Barbosa, visualizava na Corte de Contas expressiva envergadura republicana, o órgão gozava de atribuições jurisdicionais apenas no que se referia ao julgamento das prestações de contas dos agentes do Executivo (inclusive o seu chefe, o presidente), caracterizando-se como “corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças [...], sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil” (BRASIL, 1891, p. 450).

A Constituição de 1934, quando já rumava o desenho institucional do país para o fortalecimento do Poder Executivo e a reconstrução dos moldes tradicionais da democracia liberal, trouxe em seu texto a previsão do Tribunal de Contas como órgão

de cooperação da atividade governamental, com a atribuição de acompanhar a execução do orçamento e julgar as contas dos agentes responsáveis pelos bens e dinheiros públicos.

De modo inovador trazia, no artigo 101, que os “contratos que, por qualquer modo, interessarem imediatamente à receita ou à despesa, só se reputarão perfeitos e acabados, quando registrados pelo Tribunal de Contas”, ficando acertado que a “recusa do registro suspende a execução do contrato até ao pronunciamento do Poder Legislativo”. Sem integrar o seu percurso de aperfeiçoamento, os atos administrativos de que resultasse obrigação de pagamento pelo Tesouro seriam apenas registrados, previamente, pelo Executivo, contribuindo para a fiscalização da execução orçamentária (art. 101, § 1º). No § 2º, por sua vez, fixava-se que a recusa ao registro, com caráter proibitivo do gasto, seria possível ante a falta de saldo no crédito orçamentário ou imputação em crédito impróprio. Nos demais casos, o Executivo poderia gastar mediante o “registro sob reserva do Tribunal de Contas e recurso para *ex officio* para a Câmara dos Deputados”.

O dispositivo, acaso perdurasse no ordenamento, abriria espaço, ao menos quanto aos contratos celebrados pelo Estado e à relação entre o Executivo e o Tribunal de Contas, para que se cogitasse do caráter complexo do aperfeiçoamento do contrato (similar ao que se verifica hoje com o ato de aposentadoria, que configura ato administrativo complexo, aperfeiçoando-se somente com o registro perante o Tribunal de Contas, por força do artigo 71, III, da Constituição de 1988), possibilitando, ainda, talvez, cogitar de um controle temporário da eficácia do negócio.

No texto de 1937, no entanto, retirou-se a previsão que, a toda evidência, fortalecia a autonomia do Tribunal de Contas e o controle pelo Legislativo, abrindo maior espaço para a discricionariedade do Executivo na direção e execução das finanças públicas. Pelo artigo 114, as atribuições constitucionais do Tribunal de Contas ficaram restritas a “julgar das contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos e da legalidade dos contratos celebrados pela União”, delimitando suas funções o Decreto-Lei nº 426/1938. Durante os anos de 1937 a 1945, “o Tribunal de Contas perdeu o seu sentido político, porque as contas da execução orçamentária teriam de ser aprovadas, como o foram, pelo próprio poder de fato que as prestou” (BALEIRO, 2012, p. 570).

Com o restabelecimento democrático em 1946 e o retorno ao desenho democrático representativo (legado do liberalismo político), a nova Constituição reabilitou as competências julgadoras e controladoras do Tribunal de Contas²⁶, inclusive

²⁶Sob o regime de 1946 já circulava, há tempos, entendimento que reconhecia ao Tribunal de Contas, como corolário do regime democrático, função jurisdicional específica, não violadora da jurisdição unitária porquanto fixada a sua competência para julgar pela própria Constituição. É o caso, em 1954, dos dizeres de Raul Freire, alicerçados no direito vigente à época, nos julgados da Corte de Contas. Igualmente, é o que se verifica na doutrina de Temístocles Cavalcânti. É o que se verifica, de modo

retomando, no artigo 77, a fórmula de 1934 no sentido de que os “contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas”, certo que a “recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional” (art. 77, § 1º). Quanto aos demais atos da Administração “de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste”, deixando-os sujeitos a obrigatório registro no Tribunal, “prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer” (art. 77, § 2º).

O Tribunal de Contas, nos termos do artigo 22 da Constituição de 1946, passou a ser reconhecidamente órgão auxiliar do Congresso na fiscalização da administração financeira, especialmente da execução do orçamento.²⁷ Regulamentou a matéria a Lei nº 830/1949. Desde 1946, aliás, o Tribunal figura dentro da parte da Constituição relacionada ao Poder Legislativo (SPECK, 2000, p. 45).

A prática do registro, no entanto, logo se enfraqueceu pela própria dinâmica que a maior complexidade da sociedade e do Estado impunha, pouco a pouco, à operacionalização e à regulamentação jurídica das finanças públicas. Perdia sentido que, publicado o orçamento, fossem os créditos registrados no Tribunal de Contas para logo em seguida, aferida sua regularidade, serem distribuídos às repartições pagadoras. Como explicava por aquele período Viana (1950, p. 192):

As formalidades de registro e distribuição de créditos têm se tornado obsoletas. Não parece lógico que o Tribunal [de Contas], reservando-se a prerrogativa de executá-las, concorra para complicar e arazar, inutilmente, a realização das despesas. O registro e a distribuição dos créditos, orçamentários ou adicionais, fluem, naturalmente, das leis que abrem esses créditos.

Já na metade do século XX, portanto, nem a tradicional disputa atinente à natureza da lei orçamentária – se lei formal ou material, ou mesmo se ato administrativo – nem as questões atinentes à fiscalização e ao controle orçamentário, notadamente os

exemplar, em consulta à Revista de Direito Administrativo, v. 38, p. 359-363. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/14361/13251>. Acesso em: 14 mar. /2021. DOI: <http://dx.doi.org/10.12660/rda.v38.1954.14361>.

²⁷Como já destacado em 1947, na decisão do Ministro Leopoldo Cunha Mello, no processo nº 12.912: “Nas Constituições de 1934, 1937 e 1946, o Tribunal de Contas, além de auxiliar do Congresso Nacional da fiscalização orçamentária passou a ter judiciárias, competindo-lhe também ‘Julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos e as dos administradores das entidades autárquicas’. Aliás mesmo ao tempo da Constituição de 1891 desde 1896, as delegações do Tribunal de Contas e ele próprio tinham funções de tomar contas dos responsáveis por dinheiros públicos. Tinham as funções sem caráter de julgamento. Embora não incluído entre os órgãos do Poder Judiciário como foi pretendido, o Tribunal de Contas, embora órgão auxiliar do Poder Legislativo, tem função julgadora, portanto, judiciária. ‘No plano material, é corpo judiciário; no formal, corpo auxiliar do Congresso Nacional’ (Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1946, vol. I, fls. 93)”. A decisão pode ser encontrada na Revista de Direito Administrativo, volume 13, 1948, no endereço eletrônico <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10701>. Acesso em: 2 fev. 2021.

debates relativos ao estabelecimento da competência e do desenho institucional do Tribunal de Contas, davam substrato para se pensar um controle da efetividade da lei pelo Tribunal de Contas, como, agora, na segunda década deste século XXI, inaugura-se.

Não que se ignorasse a possibilidade de se considerar ineficaz a lei válida, ainda que temporariamente. Para ficar apenas no campo das finanças públicas, era o que se considerava ocorrer, antes da mutação promovida pelo Supremo Tribunal Federal na década de 1950, quando se verificava o descumprimento da anualidade em matéria de tributação: a lei do tributo que não fosse autorizada pelo orçamento se reputava vigente e válida, porém, naquele ano, inexecutável, desprovida de eficácia. Todavia, não se cogitava submeter ao controle do Tribunal de Contas, em relação ao qual o Congresso (não as suas casas isoladas) figurava como instância superioro próprio Legislativo suprimindo-se a eficácia de seus atos legislativos.

Esse cenário de subordinação do Tribunal de Contas ao Legislativo e de não cogitação de um controle autônomo da validade ou da eficácia do ato legislativo – que, por certo, ainda é carente de pesquisa e aprofundamento – não parece haver se modificado no subseqüente regime militar, com as Constituições de 1967 e 1969, embora, nesse período, com o Decreto-lei nº 199 (art. 75) e o Decreto-lei nº 200 (arts. 4º, 20, 25, 26, 28, 75, 178, 183), a atuação do Tribunal tenha se reorientando “no sentido do contrôle posterior” (ROSAS, 1970, p. 52), alegadamente mais adequado a um país de maior complexidade.

Aliás, tudo indica que o predomínio doutrinário desde a primeira metade do século XX vinha no sentido de não configurar o TCU órgão consultivo a respeito da fiscalização financeiro-orçamentária, notadamente quando pudesse haver repercussão em tomada ou prestação de contas. Exemplar, nessa direção, decisão de 1964 do próprio Tribunal de Contas, Ministro Rubem Rosa (BRASIL, 1964, p. 294):

A atribuição conferida a êste Tribunal de responder consultas acêrca de dúvidas pela Administração suscitadas na execução das normas legais concernentes ao orçamento, à contabilidade e às finanças públicas (Lei n' 156, de 24 de dezembro de 1935, art. 23, § 2º, n.º 6), sempre foi utilizada com parcimônia. E isto, visto tôda consulta, ao lado ínsita subjetividade envolver: a) um caso concreto e portanto constituir um prejudgamento; b) não ter fôrça coativa; c) suprimir uma instância recursal.

Estas as razões porque a consulta perdeu sentido de realidade, em sendo privativa de Ministro de Estado. Acresce, ao demais, que a atribuição conferida pela Lei n. 156, cit., não foi recolhida nas posteriores leis orgânicas dêste Tribunal, inclusive na vigente.

Uma coisa, porém, é indiscutida nunca poderia estender-se ao campo judicial do Tribunal de Contas abrangido pelas contas dos responsáveis para com a União.

Ao que me recorde, a êste Tribunal jamais foi formulada qualquer consulta ao propósito.

Nada parece haver mudado com a redemocratização a partir de 1985 e, notadamente, com a Constituição de 1988, que financistas como Ricardo Lobo Torres celebraram pelo fato de recentralizar, nas finanças, a cidadania e seu feixe protetor de direitos fundamentais, abrindo “novas perspectivas para a reflexão jurídica [...] a[o] se afastar da ideia de uma legitimidade apoiada na norma ou no fato social para buscá-la nos próprios valores” (TORRES, 1993, p. 32-35). O controle da eficácia da lei pela inobservância de pressupostos de equilíbrio financeiro – notadamente, pelo Tribunal de Contas – não encontrava lugar na imaginação institucional dos anos que se seguiram à redemocratização.

A despeito de o Supremo Tribunal Federal, aqui e acolá, no julgamento de casos concretos, ao longo dos mais de trinta anos da Constituição de 1988 haver sinalizado essa possibilidade controladora, jamais a cogitara por órgão fora da estrutura do Judiciário ou se esforçara por sistematizar a temática que convoca não apenas a compreensão teórica sobre a validade e a eficácia jurídica das normas como requeria orientação quanto ao modelo de separação de poderes e ao controle do dinheiro e do patrimônio público.

Sem dúvida alguma, constitui mutação contemporânea na extensão e na profundidade do desenho institucional dos controles internos e externos fixados na vigente ordem constitucional que o Tribunal de Contas – órgão autônomo que auxilia o Legislativo nas suas atribuições controladoras – não apenas julgue e opere com critérios jurídicos de controle financeiro (a economicidade e a legitimidade) que ultrapassam o tradicional exame da legalidade como também examine, criticamente, a própria justificação e aceitabilidade da sua atividade controladora.

Como se imaginava, inicialmente, ao se revisitar a trajetória histórica do campo epistêmico do direito financeiro, pouco é possível coligir de nossas experiências acumuladas para que o pensamento dogmático contemporâneo enquadre o movimento institucional levado a efeito no Acórdão 1907/2019.

A caracterização do Tribunal de Contas como órgão intermediário, que medeia como corpo autônomo o Executivo e o Legislativo, conquanto tributária das duas preocupações que dominaram as mentes na gênese das instituições superiores de controle – “a preocupação gerencial de administrar bem os recursos públicos” e a “apreensão liberal com a limitação do Poder Executivo” (SPECK, 2000, p. 31) – não trazem, na sua bagagem histórica, a extensão imaginativa que agora se vem de conferir, a si próprio, o TCU, tampouco as querelas sobre o controle prévio ou posterior.

Legado normativo importante, sem dúvida, encontra-se na aceitação, institucionalmente recente, da ideia reguladora do Tribunal de Contas como organização que funciona como efetiva garantia da liberdade (TORRES, 1993, p. 41). Com efeito, sem ignorar os conflitos de ideias e interesses no seu próprio âmbito, a Corte de Contas contribui para garantir o hígido funcionamento operacional das

instituições democráticas, derivando suas atribuições e balizas estruturais da própria eficácia objetiva dos direitos fundamentais e processuais.

Ocorre que, a despeito do ganho que proporciona à dogmática, o pensamento jurídico-financeiro atrelado à rede argumentativa sobre valores plurais e estruturas normativas de compostura e eficácia variada não parece transcender o enquadramento normativo tradicional, tampouco os arroubos sedutores das análises comportamentais, consequências e de custos. Os critérios de eficiência, economicidade e moralidade tampouco abriram, até o momento, oportunidades de se sistematizar o controle do ato legislativo pelo Tribunal de Contas. Ganhou-se, é verdade, no que tange ao reconhecimento de que as atribuições controladoras não se compaginam apenas com o modelo fiscalizatório-punitivo tradicional, abrindo-se, para além do controle legal-contábil de conformidade a procedimentos e regras preestabelecidas, ao controle operacional e de resultados, no qual, com sentido prospectivo, tenta-se “medir a qualidade e o efeito de determinados procedimentos, para suscitar um debate sobre melhorias possíveis” (SPECK, 2000, p. 157).

É preciso ir além do encaixe e desencaixe argumentativo à ideia reguladora que encaminha a estruturação do Tribunal de Contas na ordem constitucional de 1988 para verificar suas transformações e avaliar a expansão de seus poderes quando, a exemplo do que se viu no Acórdão 1907/2019, restringe a atividade do Legislativo ao desonerar o Executivo do cumprimento de leis que impliquem gastos públicos ou perdas de receitas e que, eventualmente, não observarem condicionantes financeiras à sua eficácia/exequibilidade. Com efeito, disso não dá conta nem a reflexão sobre a responsabilização retrospectiva dos atos individuais desconformes nem a indicação corretiva de falhas estruturais.

É necessário um esforço de imaginação institucional compreensiva e criadora²⁸ para cogitar construções dogmático-financeiras capazes de propor horizontes de ação para alguns dos questionamentos levantados na introdução deste artigo a partir da atuação do Tribunal de Contas no julgamento do Acórdão 1907/2019. Esforço que, nas subsequentes considerações finais, enunciar-se-á na forma de três teses como convite à reflexão.

²⁸Nesse sentido: CORVAL, P. R. S. Análise Integral do Direito (AID): primeiras aproximações e apontamentos para a pesquisa no direito público. *Revista de Informação Legislativa*, v. 54, p. 81-111, 2017. CORVAL, P. R.S. De volta à teoria da tributação. *Revista de Direito Público Contemporâneo*, v. 1, p. 006-032, 2017. Vale conferir, também, TEIXEIRA, Carlos Sávio. Experimentalismo e democracia em Unger. *Lua Nova Revista de Cultura e Política*, São Paulo, n. 80, p. 45-69, 2010. UNGER, Roberto Mangabeira. *What should legal analyses become?* New York: Verso, 1996.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da atuação institucional do TCU a partir do Acórdão Paradigmático n.º 1907/2019, reafirmado no Acórdão n.º 2832/2020, possibilitou verificar, no excurso da pesquisa, a hipótese de que ao Poder Legislativo, por meio da legislação orçamentária, autolimitado por suas escolhas institucionais em finanças públicas, cabe, originariamente, o controle da condição financeira da eficácia da lei, sem prejuízo de que o órgão autônomo de contas, tendo em vista a autolimitação legislativa reforçada nos últimos anos pela textualidade constitucional, apure a eficácia dos atos legislativos que mobilizam recursos públicos como mecanismo adequado, inclusive, ao reforço da preservação dialógica da autonomia e harmonia dos Poderes.

O controle da efetividade dos atos legislativos e o ingresso mais que mediador do Tribunal de Contas nas disputas institucionais e políticas que se dão entre os interesses e as ideias plurais representados no Executivo e no Legislativo são uma realidade construída na ordem constitucional de 1988, porém, sem dúvida, aprofundada neste século XXI.

A Corte de Contas e o seu corpo burocrático avançam sobre temas sensíveis à opinião pública, como o controle das desonerações de receitas levado a efeito, de certo modo, no processo de consulta que deu ensejo ao Acórdão 1907/2019. Na onda do suposto apoio coligido daquela opinião, muitas vezes, rarefeita, sob o manto da institucionalidade, ingressa diretamente nas querelas governamentais e, não raro, partidárias.

Não é difícil imaginar os interesses em disputa no que tange ao teor da tese levada a efeito no Acórdão 1907/2019, uma vez que o seu resultado, materialmente, bloqueia a desoneração tributária chancelada no Legislativo para setores que, de longa data, dominam o ambiente econômico e político no país, mesmo quando se tenha em conta que a medida, ao fim e ao cabo, prestava-se a garantir os planos de austeridade fiscal do governo de transição posterior ao impeachment de 2016. Qual seria, contudo, o limite dessa atuação expansiva?

Parafraseando as discussões e debates ocorridos nas últimas décadas a propósito do Judiciário, sobretudo do Supremo Tribunal Federal, o TCU estaria a experimentar, por sua própria iniciativa, uma espécie renovada de ativismo e de politização. Seu motor, entretanto, não residiria na proteção de direitos, mas na defesa de garantias institucionais relacionadas à sustentabilidade orçamentária e financeira cuja compreensão é disputada no campo controvertido das ideias e dos interesses políticos. A Corte de Contas, distanciando-se do seu legado histórico limitador do governo pelo Legislativo, amplia suas tradições republicanas gerenciais e cede espaço à proteção dos atos governamentais.

A autonomia do Tribunal, forjada, historicamente, para garantir o controle do Executivo estaria, agora, a seu favor, liberando-o de gastos e possíveis medidas de repressão por não haver o Legislativo observado os parâmetros fixados para a atividade administrativa que ele mesmo, o Poder Legislativo, dirige e encaminha.

Crê-se insuficiente, entretanto, o instrumental analítico oferecido pela dogmática jurídico-financeira contemporânea para promover o aprofundamento reflexivo da temática aberta pelo Acórdão n.º 1907/2019, apontando-se, aqui, por isso, na forma de três teses programáticas integradas, direcionamentos que à doutrina cabe acolher e atender com imaginação institucional construtora.

Esta é a primeira tese: o adequado enfrentamento do controle, pelo TCU, da eficácia da lei e, por conseguinte, da atuação do próprio Legislativo requer uma teoria do ilícito financeiro para além de uma compreensão meramente punitiva da conduta desconforme à regra, rumando em direção a mecanismos dialógicos, colaborativos e saneadores da ilicitude que distingam o ilícito financeiro administrativo e legislativo. A concepção processual e mais ampliada do gasto (CORREIA NETO, 2013; GOMES, 2015), a propósito, já manietadas aqui e ali na doutrina, constituem passos importantes nessa direção.

Segunda tese: é necessário sistematizar uma teoria autônoma de controle do ilícito financeiro que transcenda os limites dos juízos de simples correspondências normativas aos textos das leis e da Constituição, para abrir espaço ao controle político das diretrizes atinentes às finanças públicas e, quem sabe, à reconfiguração orgânica das estruturas a que caberá o exercício de tão significativa competência. Movimentos nessa direção doutrinária veem-se, exemplificados, nos anos mais recentes, na obra “Orçamentos Públicos e Direito Financeiro” (CONTI; SCAFF, 2011).

Terceira tese: achando-se o Legislativo, na legislação orçamentária, autolimitado por suas escolhas institucionais em finanças públicas, cabe-lhe, originariamente, o controle da condição financeira da eficácia da lei, sem prejuízo das atribuições controladoras do órgão autônomo de contas, figurando-se o juízo de eficácia, de fato, o melhor mecanismo para a preservação dialógica da autonomia e harmonia dos Poderes.

No que se refere à *primeira tese*, o controle externo, ainda que promova uma série de acomodações quando da aplicação das normas de finanças públicas, muitas vezes, com forte sensibilidade ao contexto político e socioeconômico, encontra-se ainda centrado sob a reprovação punitiva e compensatória do ilícito financeiro. A atividade fiscalizadora e repressiva é a que se destaca nas prestações de contas, tomadas de contas especiais e demais procedimentos, tendo o Executivo e os particulares que se relacionam com a Administração seus principais destinatários.

Muito pouco se modifica quando se observa a mudança rumo ao controle prospectivo e orientador que resulta das auditorias e aferições diversas encetadas pelo Tribunal de Contas. Houve, de fato, novidades, alinhando-se à dogmática aos

mecanismos dialógicos, colaborativos e saneadores que possibilitem a justa harmonização entre a indispensável conformidade ao ordenamento que cabe aos controladores realizar e a complexa teia normativa que envolve, em todos os níveis da federação, a regulação da atividade financeira.

Acontece que, a despeito da importância da mutação decorrente do alargamento dos critérios constitucionais de controle, o foco ainda é a atividade administrativa e, notadamente, o Executivo. É preciso discutir a existência do ilícito financeiro quanto ao ato Legislativo e à forma de seu controle pela Corte de Contas. Afinal, o TCU, na sua função constitucional histórica, sem qualquer embaraço à sua autonomia, configuraria órgão submetido ao desenho constitucional que põe prioritariamente no Legislativo a legitimidade representativa para fixar as linhas de ação e diretrizes das finanças públicas.

O Legislativo, quando promove ou derruba vetos, ou quando simplesmente modifica o ordenamento jurídico, manifesta a desconformidade da pluralidade de facções nele hegemônicas contra aquelas que se fizeram majoritárias até o momento e, não raro, contra aquelas que se instalaram no Executivo. Independente dos interesses e das ideias acolhidos aqui e ali, não há nada que assegure que opinião pública apoie, nesse enfrentamento, um ou outro Poder.

A intervenção do TCU nesse embate o alçará à posição de órgão de veto semelhante ao Judiciário e, em específico, ao Supremo Tribunal Federal. Na linha do Acórdão 1907/2019, os poderes controladores do TCU podem mesmo se mostrar mais amplos do que o do Judiciário. Ao se deixar de lado o juízo de validade da norma para se concentrar na sua eficácia – solução teoricamente plausível e, ao que tudo indica, para o caso concreto, razoável – o Tribunal de Contas poderá expandir suas atribuições controladoras. Afinal, o que importará é a eficácia, pouco significando a validade ou invalidade da regulação jurídica financeira. Universalizar-se-ia o controle sem que seja possível antever seus justos limites, de maneira que se passaria a conviver, na complexa teia normativa das finanças públicas, com (i) normas válidas e eficazes, (ii) inválidas e eficazes, (iii) válidas e ineficazes e (iv) inválidas e ineficazes.

O aspecto novidadeiro e problemático, sem dúvida, recai nas hipóteses (ii) e (iii), notadamente nesta terceira, pois se estará diante de atos legislativos válidos, em linha de princípio, mas bloqueados na sua eficácia e efetividade por uma compreensão do órgão de controle externo. Nos casos em que o Legislativo se autolimita na própria legislação orçamentária por ele editada, como ocorrido no Acórdão 1907/2019, a deliberação controladora talvez se mostre mais bem harmonizada. O controle assim efetivado, entretanto, pode expandir como ocorrido no caso do BPC (referido, acima, na introdução). Isso tudo, diga-se, sem que haja competência expressa nessa direção no rol fixado no texto da Constituição de 1988.

É preciso que avancemos a dogmática, portanto, como proposto na *segunda tese*, na direção de uma teoria autônoma de controle do ilícito financeiro que transcenda os

limites dos juízos de simples correspondências normativas aos textos das leis e da Constituição, para abrir espaço ao controle político das diretrizes atinentes à política das finanças públicas. Talvez seja o caso, inclusive, de se rever a estrutura orgânica do controle dos atos legislativos atinentes às finanças públicas, redefinindo questão conhecida; a quem cabe o controle e a palavra final?

A atividade financeira pública talvez esteja a requer, nesses novos tempos, uma compreensão que transite entre a conformidade jurídica e política, promovendo um campo de ação ainda inexplorado tanto pelo pensamento autonomizador do direito quanto pelas perspectivas mais integralizadoras. Os Tribunais de Contas cobram esse esforço quando se tem em vista o julgamento das contas dos chefes do Executivo, que obedecendo, embora, ao sistema de compatibilidades normativas, emite, ao fim e ao cabo, deliberações ponderadas e estruturadas por compreensões a que se alcunharia, tradicionalmente, políticas.

O exercício das atribuições controladoras do TCU constitui atividade não apenas embebida das especificidades técnicas da área e do juízo de conformidade imparcial que se idealiza para bem fluir a ação administrativa. Há alta dose de subjetividade política e influência na operação do sistema político-administrativo nessa atividade.

A ilicitude e sua reprimenda, quando construída preponderantemente sobre alicerces de repressão e punição deixa de lado, exatamente, a possibilidade de mediação e azeitamento político do controle das contas que o TCU, de certo modo, já no Acórdão 1907/2019, leva a efeito por meio do processo de consulta.

Vista sob aquele prisma controlador-repressor a atuação do TCU no Acórdão 1907/2019 beiraria mesmo um controle indevido do Legislativo, ao qual, no desenho institucional da Constituição de 1988, cumpre apenas servir e auxiliar. O TCU esvaziaria a liberdade de conformação legislativa em matéria financeira, mitigando mesmo os poderes políticos de controle da ordem econômica e financeira pelo Parlamento e tornando mais forte o direcionamento governamental pelo Executivo.

Romper esses parâmetros – como parece haver querido, conquanto timidamente, no Acórdão 1907/2019, que se favoreceu, repita-se, da autolimitação provisória do Legislativo na LDO – exige revisitar nossas compreensões quanto ao ilícito financeiro em perspectiva institucionalmente dialógica e cooperativa, segregando a atividade consultora que o TCU exerceria quando voltado ao Executivo e à Administração daquela voltada, como no caso em exame, ao ato do Legislativo.

No que toca à *terceira tese*, a questão nuclear estaria na possibilidade de se deter a dogmática apenas na disputa sobre a autocontenção do Legislativo por suas escolhas institucionais em finanças públicas, avançando nos marcos da doutrina já consolidada sobre o estabelecimento do órgão ao qual caberia o controle: o próprio Legislativo ou o órgão autônomo que, em algumas hipóteses, serve-lhe de auxiliar? De um ou de outro modo, limitar-se-ia o Judiciário? Como preservar a autonomia e harmonia dos poderes e

seu diálogo? Um novo poder financeiro se ergueria ou se faria necessário em nosso desenho institucional? Há mais dúvidas que certezas.

Não são poucas as indagações e os caminhos abertos à reflexão dogmática do direito financeiro. Espera-se, aqui, sem embargo, haver alcançado os objetivos de mapeamento e provocação que se propôs. Aos colegas que labutam no vasto e sempre inquietante campo do direito está posto o convite.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARROS, José Maurício Fernandes Pereira de. **Apontamentos de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1855.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório apresentado ao Presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda do ano de 1899**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900. Disponível em: <http://www-apps.crl.edu/brazil/ministerial/fazenda>. Acesso em: 13 mar. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório do ano de 1890 apresentado em janeiro de 1891**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: <http://www-apps.crl.edu/brazil/ministerial/fazenda>. Acesso em: 13 mar. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório apresentado ao Presidente da República dos Estados Unidos do Brasil pelo Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda do ano de 1896**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1897. Disponível em: <http://www-apps.crl.edu/brazil/ministerial/fazenda>. Acesso em: 13 mar. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n.º 1907/2019**. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Processo CONS 039.853/2018-7. Ata 30/2019. Sessão de 14/08/2019. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1907%2520ANOACORDAO%253A2019/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=4ff6c890-06d7-11ea-be07-ebf7bc06fc96. Acesso em: 7 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n.º 2832/2020**. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carneiro. Processo REPRES 026.994/2018-6. Ata 40/2020. Sessão de 21/10/2020. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2832%2520ANOACORDAO%253A2020/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em: 7 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Fiscalização Financeiro-Orçamentária. Consulta. Voto do Relator Ministro Rubem Rosa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 78, p. 293-295, 1964. Disponível em:

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/26339/25204>. Acesso em: 7 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1585/DF** – Distrito Federal. Plenário. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1585%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yx3jm7mc>. Acesso em: 7 abr. 2021.

BUENO, José Antonio Pimenta. **Direito público brasileiro e análise da Constituição do Império**. Rio de Janeiro: Typographia Imp. e Const. de J. Villeneuve &. C., 1857.

CARREIRA, Liberato de Castro. **História financeira e orçamentaria do império do Brasil desde a sua fundação**: precedida de alguns apontamentos acerca da sua independência. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1889.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado dos impostos**: estudo theorico e pratico. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de Finanças**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2011.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Orçamento público**: uma visão analítica. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal, 2008. Prêmio SOF de Monografias. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4675/1/tema-2-3o-lugar.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2020.

CORVAL, P. R. S. **Teoria constitucional e exceção Permanente**: uma categoria para a teoria constitucional no século XXI. Curitiba: Juruá, 2009.

CORVAL, P. R. S. A sétima tese: uma contribuição ao pensamento jurídico-financeiro no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 22, p. 67-90, 2014.

D'ALMEIDA, Tito Franco. **A grande política**: balanço do Império no Reinado Actual: Liberais e Conservadores: estudo político-financeiro. Rio de Janeiro: Imperial Instituto Artístico, 1877.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015.

MACEDO, Marco Antonio Ferreira. A natureza jurídica do orçamento público e suas implicações para o seu processo decisório: um problema concreto da “Constituição Orçamentária” brasileira? In: AZEVEDO, Carlos Alexandre de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos fundamentais e Estado**

fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

MAIA, José Antonio da Silva. **Compêndio do Direito Financeiro**. Rio de Janeiro. Typographia Nacional, 1841.

ROSAS, Roberto. Aspectos dos Tribunais de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, FGV, v. 101, p. 44-52, jul./set. 1970.

ROURE, Agenor de. **Formação do Direito Orçamentario Brasileiro**. Rio de Janeiro: Typ. do Jornal do Commercio, 1916.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: teoria da constituição financeira. [S.l.]: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro, n. 194, p. 31-45, out./dez. 1993.

VEIGA FILHO, João Pedro da. **Sciencia das Finanças**. 4. ed. São Paulo: Off. Graph. Monteiro Lobato & C., 1923.

VIANA, Arizio. **Orçamento Brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.H., 1950.

NOTA

Este artigo é resultado das atividades do coautor Paulo Corval no Geieft, em que, aos pesquisadores e aos estudantes, redigiu versão estendida do texto aqui apresentado, orientando, ainda, todo o processo de aprofundamento da pesquisa que o lastreia, bem como os ajustes aos moldes requeridos para a apresentação ao público. A contribuição do coautor Leonardo Tognoc, no artigo, é resultado de suas atividades no Geieft, em que, sob orientação do professor Paulo Corval, contribuiu tanto para o aprofundamento reflexivo do conteúdo da pesquisa que lastreia o artigo quanto para o exame bibliográfico, legislativo, e das decisões do TCU, além de auxiliar na revisão redacional da sua estrutura.

Como citar este documento:

CORVAL, Paulo Roberto dos Santos; TOGNOC, Leonardo Oliveira. A condição financeira de eficácia da lei e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, v. 20, n. 33, p. 1-30, jan./abr. 2022.