

ALCANCE SUBJETIVO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NO CONTROLE DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

SUBJECTIVE SCOPE OF THE FEDERAL AUDIT COURT IN TAX INCENTIVES CONTROL

HENDRICK PINHEIRO*

RESUMO

Artigo científico que aborda o alcance subjetivo da competência do Tribunal de Contas da União (TCU) no controle de programas de incentivo tributário. Problematiza quem são os agentes submetidos à competência do TCU no controle desses programas. Toma como hipótese que o TCU tem como alvo primordial a figura do responsável pela gestão dos programas de incentivo tributário. Está dividido em três partes. Na primeira, busca-se reconstruir as normas que disciplinam a atividade do TCU na Constituição Federal. Na segunda, reconhecer a figura do agente público responsável como destinatário primordial do controle. Na terceira, analisar a possibilidade de submissão dos agentes privados à competência fiscalizatória e sancionatória do órgão. Conclui-se que o alvo principal da competência do TCU são os agentes responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos. Nos programas de incentivo tributário, o alvo principal são os agentes públicos responsáveis pela sua gestão. Os agentes privados beneficiários apenas poderiam ser alcançados na qualidade de terceiros interessados, diante do descumprimento dos requisitos legais em incentivos condicionados. Este artigo é fruto de uma pesquisa qualitativa, de caráter exploratório-dogmático, realizada a partir da análise de enunciados da Constituição Federal e de leis federais, interpretados a partir de comentários doutrinários, com recurso à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para a reconstrução do campo semântico das disposições constitucionais, e do Tribunal de Contas da União, para a compreensão da forma como o órgão interpreta a própria competência.

PALAVRAS-CHAVE: Renúncia de receitas. Gastos tributários. Política fiscal. Competência do TCU.

ABSTRACT

The article addresses the subjective scope of the Federal Audit Court (TCU) in the control of tax incentive programs. The research question asks which agents are submitted to the competence of the TCU in the control of these programs. As hypothesis, It considers that TCU's primary target is the figure responsible for managing tax incentive programs. In the first, it seeks to interpret the norms that govern TCU's activity in the Federal Constitution. In the second, it reconstructs the figure of the responsible public agent as the primary recipient of control. In the last one, it analyzes the possibility of submitting taxpayers to the supervisory and sanctioning powers of the court of accounts. It concludes that the TCU's competence extends to agents responsible for the management of public goods and resources. In tax incentives, those responsible would be the public agents who were assigned responsibility for managing the program. Beneficiary taxpayers could only be reached as interested third parties, given the non-compliance with legal requirements in conditional incentives. It is the result of a qualitative research, of an exploratory-dogmatic nature, carried out from the analysis of the Constitution and federal statutes, interpreted from doctrinal comments, with recourse to the jurisprudence of the Federal Supreme Court for the reconstruction of the semantic field of the constitutional provisions, and of the Federal Court of Auditors, to understand how the body interprets its own competence.

KEYWORDS: Revenue waiver. Tax expenditures. Fiscal police. TCU's competence.

* Professor de Direito Financeiro e Tributário na Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Doutor em Direito, na área de Concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). E-mail: hen_drick@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4603-2134>.

INTRODUÇÃO. 1. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA COMPETÊNCIA DO TCU. 2. A FIGURA DO RESPONSÁVEL COMO ELEMENTO DELIMITADOR DA COMPETÊNCIA DO TCU. 3. FISCALIZAÇÃO E APLICAÇÃO DE SANÇÕES A AGENTES PRIVADOS. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

O artigo busca reconstruir o universo de agentes que está abrangido pela competência do Tribunal de Contas da União (TCU) no controle de programas de incentivo tributário. Tais programas representam uma fatia expressiva dos gastos tributários da União, que estão estimados globalmente em R\$ 456,09 bilhões de reais para o exercício de 2023, o que representa 4,29% do Produto Interno Bruto (PIB) e 21,72% das receitas federais.¹ A relevância econômica desta modalidade de atuação estatal justifica a importância de uma análise jurídica sobre os limites subjetivos da competência da corte de contas federal no seu controle.

Incentivos tributários são medidas de política fiscal manejadas para fomentar a atividade de agentes privados por meio de estímulos econômicos.² Podem ser *condicionados*, nos casos em que o benefício tributário é restrito àqueles sujeitos que atendem a alguns requisitos e condições,³ firmando contratos fiscais com a Administração;⁴ ou *incondicionados*, nas hipóteses em que o acesso ao tratamento diferenciado é conferido a todos aqueles sujeitos que integram o universo de destinatários da norma fomentadora, independentemente da exigência do cumprimento de condições, o que garante a realização dos princípios da igualdade na tributação e da capacidade contributiva.⁵

O TCU, como titular de uma competência de controle, é sujeito ativo de uma norma de competência e sua atividade submete um conjunto de agentes, que devem respeitar suas decisões suportando seus efeitos.⁶ Pensar que o TCU pode fiscalizar a execução de programas e, eventualmente, emitir comandos e aplicar sanções importa refletir sobre quais agentes estão sujeitos a sua competência. Assim, por *alcance subjetivo*, este trabalho se refere ao conjunto de sujeitos — agentes públicos ou privados — abrangidos pela competência do TCU e que, portanto, devem responder perante o órgão, podendo ser objeto de comandos e sanções.

1 BRASIL, 2023.

2 ORTIZ, 1999, p. 290.

3 TORRES, 2005, p. 142

4 POLIZELLI, 2013, p. 139.

5 SAMPÁIO DÓRIA, 1986, p. 149.

6 GAMA, 2009, p. 76-81.

O problema de pesquisa enfrentado questiona quais agentes estão sob o alcance subjetivo da competência do TCU e, nessa condição, podem ser objeto de comandos e sanções no controle de programas de incentivo tributário.

A hipótese que será testada pela argumentação teórico-dogmática desenvolvida propõe que a competência do TCU tem como alvo primordial a figura do responsável pela gestão dos programas de incentivo tributário.

O objetivo geral perseguido é compreender a figura do responsável como elemento central para definir o alcance subjetivo da competência do TCU. Nesse caminho, o trabalho propõe uma análise em três partes. Na primeira, busca-se reconstruir as normas que disciplinam a competência do TCU na Constituição Federal, para evidenciar a figura do responsável como centro da competência. A partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e da Lei Orgânica do TCU (LOTUCU), a segunda seção busca reconhecer quem pode ser colocado na posição de responsável. A etapa final é dedicada à análise da possibilidade de submissão dos agentes privados ao órgão de controle.

Trata-se de pesquisa qualitativa, de caráter exploratório-dogmático, realizada a partir da análise de enunciados da Constituição Federal e de leis federais, interpretados a partir de comentários doutrinários, com recurso à jurisprudência do STF para a reconstrução do campo semântico das disposições constitucionais, e do Tribunal de Contas da União, para a compreensão da forma como o órgão interpreta a própria competência.

1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA COMPETÊNCIA DO TCU

Os tribunais de contas no Brasil têm origem na Constituição do Império de 1824, com o papel de auxiliar o Poder Legislativo na fiscalização orçamentária, fornecendo informações e colaborando para o exame das contas públicas.⁷ Sua atuação era focada no controle *a posteriori* das contas,⁸ pouco influenciando no processo de execução orçamentária. Esta estrutura institucional experimentou mutações durante a história constitucional brasileira.

Na ordem republicana de 1891, o Tribunal de Contas assumiu funções de controle *a priori*⁹ e condicionante à realização das despesas,¹⁰ modelo que era alvo de críticas por sua ineficiência.¹¹

O controle preventivo foi modificado na ordem constitucional de 1967, que reduziu significativamente o número de processos submetidos ao registro da corte em razão da criação dos sistemas de controle interno,¹² mas manteve

7 ROURE, 1916, p. 191.

8 BUZAID, 1967, p. 39.

9 SOUZA, 1989, p. 36.

10 MARANHÃO, 1980, p. 46.

11 PEREIRA, 1967, p. 467.

12 GALLOTTI, 1978, p. 1.

o modelo de controle prévio e posterior de legalidade, com a introdução de algumas competências para a realização de auditorias e fiscalizações.¹³

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB) buscou superar um modelo de tribunal de contas responsável apenas pelo controle formal e contábil das atividades da Administração Pública,¹⁴ em prol de uma visão mais crítica dos programas governamentais voltada para a “análise de equivalência entre as despesas feitas e resultados atingidos”.¹⁵

Essa visão pode ser evidenciada com a ampliação das competências do órgão,¹⁶ que passou a atuar antes (prévio), durante (concomitante) ou depois (posterior) da implementação de medidas pela Administração Pública.¹⁷

A evolução do papel do Tribunal de Contas — que deixou uma perspectiva de controle voltada para a regularidade formal dos atos para assumir a função de órgão de avaliação e acompanhamento que colabora com o aprimoramento da atividade administrativa — também refletiu na sua independência, visto que, com a CRFB, assumiu a competência para praticar isoladamente um rol extenso de atividades.¹⁸

A outorga de competências específicas pela CRFB é uma evidência de que o órgão deixou de ser um mero auxiliar ou “preposto” do Poder Legislativo no exercício da função de fiscalização orçamentária,¹⁹ para assumir a posição de órgão independente, que executa suas competências de maneira próxima, em harmonia com aquele Poder.²⁰

Essa independência em relação à capacidade de atuação foi acompanhada de um alargamento do poder de fiscalização, que passou a abranger tanto a aplicação direta, por meio do processo de realização da despesa pública, quanto a aplicação indireta, que implique renúncia de receita (art. 70, *caput*, da CRFB).

Trata-se de uma competência ampla no que tange ao seu *objeto*, pois atinge “o conjunto de fatos, atos e procedimentos da Administração Pública ou de terceiros que o tribunal examina”, e ao seu *parâmetro*, podendo ser exercida sob a ótica da legalidade, legitimidade ou economicidade, mas restrita em relação ao produto, pois, embora sua capacidade de representar seja extensa, seu poder e comandar é limitado.²¹

13 ROSAS, 1970, p. 52.

14 CABRAL, 2014, p. 119.

15 FAGUNDES, 1989, p. 199.

16 LENZ, 2004, p. 280.

17 SOUTO, 1999, p. 33.

18 ROSILHO, 2018, p. 36.

19 CRETELLA JÚNIOR, fev. 1986.

20 SUNDFELD, 2017.

21 SUNDFELD; CÂMARA, 2013, p. 182.

Os programas de incentivo tributário, por implicarem potencial renúncia de receita, estão abrangidos no contexto de sua jurisdição. Isso significa que os fatos, atos e procedimentos envolvidos na gestão dos programas, praticados por agentes da Administração ou terceiros (objeto), estão submetidos à análise do Tribunal de Contas, que pode exercer sua competência sob a ótica da legalidade, legitimidade ou economicidade (parâmetro).

A ampliação do escopo de fiscalização foi acompanhada de um alargamento do universo de sujeitos abrangidos pela competência dos tribunais de contas na ordem constitucional de 1988.²² A abrangência dessa competência é ampla, atingindo todos aqueles sujeitos obrigados a prestar contas e elencados no art. 70, parágrafo único, da CRFB, cujo enunciado busca, em um primeiro momento, universalizar o conjunto de sujeitos abrangidos pela competência: “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada”. O objetivo dessa locução é incluir no dever de prestar contas sujeitos integrantes da Administração ou agentes privados envolvidos na gestão do patrimônio público.

A segunda parte do parágrafo único do art. 70 da CRFB estabelece outro critério: está submetido à fiscalização todo aquele “que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda”, estendendo essa responsabilidade, ainda, para aqueles que assumem obrigações pecuniárias em nome da Administração federal. De acordo com esse critério, administradores e demais agentes aos quais foi atribuído o dever de curar por bens ou dinheiros públicos devem prestar contas.²³

O patrimônio público é integrado por “todo bem, material ou imaterial, que tenha valor econômico e pertença, direta ou indiretamente ao poder público”.²⁴ São sujeitos ao controle todos os bens “que representam a tradução em objetos economicamente estimáveis, do que antes foram os dinheiros públicos, ou seja, dos bens em que se converteram estes dinheiros”.²⁵

É possível associar o dever de prestar contas de todo aquele que administra bens e recursos públicos à chamada “relação de administração”, que atrela o gestor do patrimônio público à realização de uma finalidade.²⁶ Na Administração Pública, “os bens e os interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. Antes, para este coloca-se a obrigação, o dever, de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos”.²⁷

A vinculação de todo aquele que administra bens e dinheiros públicos a uma finalidade estabelecida pela constituição e pela lei atrai o dever de

22 CABRAL, 2017, p. 98.

23 ATALIBA, 2011, p. 85.

24 CONTI, 1998, p. 4.

25 ATALIBA, 1982, p. 108.

26 CIRNE DE LIMA, 1948, p. 62.

27 ATALIBA, 2011, p. 168.

prestar contas sobre sua atuação, sendo o TCU um dos titulares do direito de exigir o cumprimento desse dever, que é intransferível (excetuada a hipótese de atribuição de responsabilidade patrimonial aos sucessores hereditários até o limite do quinhão correspondente), e, diante de eventual omissão, o Tribunal de Contas poderá proceder à tomada de contas.²⁸

Nesse contexto, a competência constitucional do TCU, descrita no art. 70, parágrafo único, da CRFB, atinge a todos os *agentes responsáveis pela gestão do patrimônio público*.²⁹ Nessa posição podem estar agentes públicos ou privados, que devem prestar contas pelos atos praticados na gestão de bens e valores públicos.

Essa compreensão abrangente da regra constitucional brasileira (art. 70, parágrafo único, da CRFB) que estabelece o universo de sujeitos que devem prestar contas ao controle vibra em uníssono com o dever correspondente aos direitos de fiscalizar o emprego de recursos públicos e de exigir prestações de contas da Administração,³⁰ previstos nos arts. 14 e 15 da Declaração de Direitos do Homem e Cidadão de 1789.³¹

O direito de fiscalização a atuação estatal e de exigir prestação de contas foram concebidos para a proteção do indivíduo contra o Estado,³² e sua contrapartida, consubstanciada no dever de transparência na administração do patrimônio público e no dever de prestar contas, submete à fiscalização os responsáveis pela gestão dos bens e recursos públicos.

O princípio da transparência, decorrente dos direitos de fiscalizar e exigir contas em relação à Administração, surge como uma exigência que impregna a atividade financeira como um todo, orientando o funcionamento da Administração Pública.³³ Somente há condições para o exercício do direito de fiscalizar no contexto de uma Administração permeável, ao que a transparência é indispensável para a construção da responsabilidade fiscal.³⁴

De nada adianta também a transparência dissociada da sinceridade das informações prestadas. O princípio da sinceridade também pode ser considerado como implícito aos direitos a fiscalizar e a exigir prestações de contas³⁵ e,

28 FURTADO, 2007, p. 62.

29 ROSILHO, 2019, p. 185.

30 BORGUETTO, 1993, p. 149.

31 “Art. 14°. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração. Art. 15°. A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.” (FRANÇA, 1789).

32 SILVA, 2013, p. 160.

33 SY, 2017, p. 240.

34 TORRES, 2001.

35 PANCAZI, 2012, p. 266.

aplicado à atividade financeira do Estado, exige que as informações prestadas correspondam efetivamente à realidade.³⁶

A concepção de agente *responsável pela gestão* do patrimônio e dos dinheiros públicos para a configuração da competência do TCU circunscreve um conjunto amplo de sujeitos, não limitado ao campo dos integrantes da Administração Pública, sendo importante compreender quais agentes podem figurar nessa posição.

2 A FIGURA DO RESPONSÁVEL COMO ELEMENTO DELIMITADOR DA COMPETÊNCIA DO TCU

A necessidade de otimização dos princípios da transparência e da sinceridade deve orientar a interpretação da regra do art. 70, parágrafo único, da CRFB, de forma a legitimar uma interpretação ampla sobre sua aplicabilidade. Essa visão extensiva em relação à abrangência subjetiva da competência do TCU é presente na jurisprudência do STF.

A jurisprudência da corte constitucional brasileira, ao julgar casos em que se discutia a submissão de determinados agentes à competência do TCU, reconheceu que estão sob o alcance subjetivo da corte os agentes responsáveis: a) pela gestão de recursos de origem pública aplicados em nome da União, ou; b) pela administração ou gestão de bens que podem causar repercussões negativas ao patrimônio público.

Em relação aos responsáveis pela administração de recursos de origem pública em nome da União, o STF foi provocado, em diversas oportunidades, a julgar ações que discutiam os limites do art. 70, parágrafo único, da CRFB.

Foi com base no art. 70, parágrafo único, da CRFB, que a corte constitucional reconheceu a competência do TCU para fiscalizar o Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF). Nesse caso, questionava-se a capacidade do órgão de fiscalizar um fundo instituído e gerido pelo Governo do Distrito Federal. A decisão considerou que esse fundo recebe recursos federais e os aplica no financiamento da polícia civil, polícia militar e corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, cuja organização compete à União por determinação constitucional (art. 21, XIV). Assim, a origem federal dos recursos e o fato de serem aplicados em uma atividade de interesse da União foram importantes para colocar os gestores na condição de responsáveis, que devem prestar contas ao TCU.³⁷

Em caso em que se aferia a legalidade de fiscalização do TCU sobre Entidades Fechadas de Previdência Privada (EFPPs), foi reconhecido em decisão monocrática que essas entidades estariam incluídas no campo de aplicabilidade

36 HORVATH, 2014, p. 149.

37 STF, Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 28.584/DF (BRASIL, 2019a).

do art. 70, parágrafo único, da CRFB.³⁸ Nesse ponto, embora a decisão de extinção tenha tido como foco o caráter privado das entidades (superado pela EC n. 19/2001), o critério utilizado para negar a liminar e ordenar a prestação de contas (reconhecendo, portanto, a competência do TCU) foi o fato de essas entidades administrarem recursos de origem pública e os aplicarem para garantir a previdência de servidores federais.

No caso das Organizações Sociais, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a constitucionalidade da Lei n. 9.637/1998, conferiu interpretação conforme a Constituição “para afastar qualquer interpretação que restrinja o controle, pelo Ministério Público e pelo TCU, da aplicação de verbas públicas”.³⁹ Ao julgar o alcance subjetivo da competência da corte de contas, o STF considerou que essas entidades privadas devem prestar contas por aplicarem recursos federais (origem pública), no desenvolvimento de contratos de gestão, destinados ao fomento de atividades interesse público da União.⁴⁰

Ao julgar questionamento proveniente dos conselhos profissionais (Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA, Conselho Regional de Medicina – CRM, Conselho Regional de Odontologia – CRO, etc.), o STF entendeu que são autarquias federais e que as receitas das contribuições que arrecadam possuem natureza tributária,⁴¹ fato que os submeteria à fiscalização do TCU.⁴² Neste julgamento, o critério para definir a extensão da competência do TCU foi a natureza das receitas percebidas pelos conselhos profissionais: como essas entidades se financiam, preponderantemente, por meio de contribuições, instituídas por lei federal, mas cuja arrecadação e cobrança é delegada a essas entidades (parafiscalidade⁴³), trata-se de receitas públicas e a fiscalização de sua aplicação estaria na esfera de alcance do TCU. Nesse caso, o interesse da União na aplicação estaria fundado no fato de que a regulamentação dessas profissões integra a competência federal.

Em relação às organizações integrantes do chamado “Sistema S” (Sesc, Senai, Senac, Senar, etc.), a situação é semelhante àquela dos conselhos profissionais. O STF, apesar de reconhecer a autonomia financeira dessas entidades de direito privado, reconhece também que há competência do TCU para fiscalizar a aplicação dos recursos por elas recebidos, que têm origem pública (contribuições), na realização das finalidades de interesse da União, outorgadas pela própria Constituição.⁴⁴

38 STF, Mandado de Segurança n. 21.207/DF (BRASIL, 2008).

39 Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.923/DF (BRASIL, 2015a).

40 STF, Mandado de Segurança n. 26.969/DF (BRASIL, 2014a).

41 STF, Recurso Extraordinário n. 138.284/CE. (BRASIL, 1992).

42 STF Mandado de Segurança n. 21.797/RJ (BRASIL, 2001); STF, Segundo Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 28.469/DF (BRASIL, 2013).

43 BARRETO, 2006, p. 112.

44 Recurso Extraordinário n. 789.874/DF (BRASIL, 2014b).

Outro caso que importa para a compreensão do alcance da competência do TCU para fiscalizar é aquele dos convênios firmados com a União Federal. O STF entendeu que a origem federal dos recursos configura o interesse da União na sua aplicação, o que seria suficiente para estender a competência do TCU para fiscalizar contratos que tenham sido firmados diretamente por estados⁴⁵ ou municípios.⁴⁶

Para além das hipóteses em que a competência fiscalizatória está ligada à origem federal dos recursos, aplicados na realização de finalidades de interesse da União, a jurisprudência do STF também reconhece que há competência fiscalizatória da Corte de Contas sobre agentes que administram bens, cuja gestão pode trazer repercussões negativas para o patrimônio público.

Nesse contexto, houve uma mudança na posição da corte. O STF, ao julgar a submissão de empresas públicas e sociedades de economia mista, que não integram a administração direta e atuam em regime de direito privado, embora tenha entendido, no início, pela exclusão dessas entidades,⁴⁷ passou a entender que tais entidades estariam abrangidas pela competência do TCU.⁴⁸ Mesmo em um caso onde a União Federal era acionista minoritária de uma empresa pública (Terracap), foi reconhecida a competência da corte de contas federal em razão da possibilidade de repercussão econômica negativa no patrimônio público derivada de problemas na administração dessas entidades.⁴⁹

Nos casos analisados, a jurisprudência do STF utiliza ora o critério da administração de recursos de origem pública em finalidades de interesse da União (EFPP, OSCIP, conselhos profissionais, serviços sociais autônomos e convênios), ora a possibilidade de repercussões negativas para o patrimônio público (empresas públicas e sociedade de economia mista) para submeter organizações ou pessoas responsáveis pela administração de recursos públicos sob a competência fiscalizatória do TCU. Assim, é possível concluir que o “controle realizado pelo TCU abrange os atos e contratos que digam respeito à realização de receita e à execução da despesa e os que tenham o potencial de gerar prejuízo ao erário”.⁵⁰

A análise desses julgados do STF sobre a competência do TCU permite compreender que, no centro da competência, existe um *agente responsável*

45 STF, Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 30.946/RS (BRASIL, 2018); Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 669.952/BA (BRASIL, 2016a).

46 STF, Mandado de Segurança n. 24.328/DF (BRASIL, 2002).

47 STF, Mandado de Segurança n. 23.875/DF (BRASIL, 2004a); STF, Mandado de Segurança n. 23.627/DF (BRASIL, 2006a).

48 STF, Mandado de Segurança n. 25.092/DF (BRASIL, 2006b); STF, Mandado de Segurança n. 25.181/DF (BRASIL, 2006c); STF, Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 23.168/DF (BRASIL, 2019b).

49 STF, Mandado de Segurança n. 24.423/DF (BRASIL, 2009).

50 ALVES, 2018, p. 212.

(público ou privado) pela administração e aplicação de recursos de origem pública ou de bens cuja gestão pode gerar repercussões negativas para o patrimônio público.

O artigo 5º da LOTCU, ao detalhar a abrangência da jurisdição desse órgão, também coloca no foco a figura do *responsável*: a) pela utilização, arrecadação, guarda, gerenciamento ou administração de recursos públicos (inciso I); b) pela perda ou extravio de bens que resultem em dano ao erário (inciso II); c) pela direção ou liquidantes de empresas federais (inciso III); d) pelas contas nacionais das empresas supranacionais (inciso IV); e) pelas entidades parafiscais que recebam recursos federais (inciso V); f) pela aplicação de recursos de convênios e seus sucessores (incisos VI e VII); g) por atos de gestão ruínosa em empresas estatais e sociedades anônimas das quais a União participe.

Em todas as hipóteses, ao fazer referência ao *responsável*, a norma de competência está indicando um sujeito, figura à qual o ordenamento atribui a função de gerenciar bens e recursos públicos federais.⁵¹

Entender a figura do *responsável* como aquele que gerencia bens, associada à origem pública dos recursos e/ou à possibilidade de repercussão negativa no patrimônio público, confere uma ideia do conjunto de sujeitos submetidos à fiscalização.

Compreender esse universo de sujeitos submetidos a essa fiscalização é importante, na medida em que a jurisdição do TCU, justamente por ser limitada na sua capacidade de interferência direta, tem por característica fundamental a realização de controle sobre os sujeitos (responsáveis) pela atuação administrativa, e não propriamente sobre o objeto dessa atuação (conteúdo dos atos e contratos).⁵²

Em relação às despesas diretas da União, a figura do ordenador de despesas concentra em um determinado sujeito — responsável pelos atos de empenho, autorização de pagamento ou suprimento de fundos — o dever de prestar contas ao TCU (arts. 80 e seguintes do Decreto-Lei n. 200/1967).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ampliou o papel dessa figura, que passou a ser responsável, entre outras funções, por declarar a adequação com a Lei Orçamentária Anual (LOA) e a compatibilidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o com Plano Plurianual (PPA) de despesas que impliquem criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesas (art. 16, inciso II, da LRF). Com este regime, o ordenador de despesa passou de um especialista em pagamento para um “verdadeiro analista de finanças públicas”, responsável por garantir o funcionamento e a coordenação das despesas com o sistema orçamentário de planejamento.⁵³

51 MILESKI, 2018, p. 302.

52 SUNDFELD, 2013, p. 195.

53 JACOBY FERNANDES, 2000, p. 154.

Embora a figura do ordenador de despesas esteja exclusivamente ligada à estrutura dos gastos diretos no Brasil, a figura do responsável pela execução, acompanhamento e avaliação de programas federais é universal e está prevista expressamente pela Lei n. 10.180/2001 (art. 7, inciso I).

Ou seja, ainda que não haja ordenador de despesa nos gastos indiretos, sempre deverá haver responsáveis pelo acompanhamento dos programas que impliquem renúncia de receitas, em especial dos programas de incentivo tributário.

Nos programas de incentivo tributário, cabe ao responsável pela sua execução, acompanhamento e avaliação o dever de prestar contas ao TCU, por se tratar de uma modalidade de gerenciamento de recursos públicos (art. 5, inciso I, da LOTCU). Trata-se de modalidade de alocação econômica indireta de recursos, via renúncia de receita.

Identificando falta de clareza sobre os órgãos responsáveis pela administração de programas que implicam renúncia de receita na esfera federal (não expressamente identificados na norma instituidora ou no regulamento do programa), o Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão n. 1.205/2014, recomendou a criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação, com a identificação dos agentes responsáveis.⁵⁴

A análise desse acórdão reforça que, em nível federal, mesmo nos casos de programas que podem implicar renúncias de receitas, sempre haverá um agente público responsável pelo seu acompanhamento, nos termos do art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.180/2001, a quem cabe o dever de prestar contas ao TCU.

Essa responsabilidade pelo acompanhamento dos programas sujeita os agentes públicos à competência do TCU para fiscalizar os atos e fatos por eles praticados, bem como os procedimentos conduzidos na gestão dos programas (objeto), sob as óticas da legalidade, legitimidade e economicidade (parâmetros), podendo esses agentes serem sujeitos a atos de comando (produtos) e a representações perante outros órgãos de controle, caso sejam identificadas irregularidades.⁵⁵

Pensar na responsabilidade dos agentes públicos aos quais foi atribuída a função de execução, acompanhamento e avaliação dos programas de incentivo tributário está diretamente ligado à própria competência do TCU para fiscalizar renúncias de receitas (art. 70, *caput*, da CRFB).

Para os agentes administrativos, essa ideia de responsabilidade associada às competências do TCU para interferir direta ou indiretamente na atividade administrativa integra a chamada “competência corretiva”, que visa induzir comportamentos e práticas que buscam à manutenção da legalidade dos atos da administração, sanando vícios ou impedindo que eles ocorram.⁵⁶

54 Acórdão TCU n. 1.205/2014 (BRASIL, 2014c).

55 SUNDFELD, 2013, p. 182.

56 JORDÃO, 2014, p. 213.

O TCU tem a função de “fiscalizar os atos de gestão praticados por agentes públicos ou por particulares no exercício de funções públicas. Esse é o alcance da jurisdição do Tribunal.”⁵⁷ Em relação aos agentes públicos, esta ideia de fiscalização sobre “atos de gestão” é mais facilmente apreensível. Porém, em algumas hipóteses, os agentes privados também podem ser responsabilizados em razão do descumprimento de regras dos programas de incentivo tributário.

3 FISCALIZAÇÃO E APLICAÇÃO DE SANÇÕES A AGENTES PRIVADOS

A principal norma sobre o alcance da competência do Tribunal de Contas está na regra do art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal, que estende a capacidade de atuação do órgão para os *responsáveis* pela gestão de bens e da aplicação de recursos de origem pública.

Seria possível aventar que haveria competência do TCU para fiscalizar e sancionar, na *condição de responsáveis*, os particulares beneficiários de programas de incentivo tributário, na medida em que estes supostamente administrariam a parcela dos recursos públicos não entregue aos cofres públicos em decorrência da renúncia. Porém, é preciso afastar essa hipótese baseada no chamado “toque de midas” dos recursos públicos para os gastos indiretos.⁵⁸

Os agentes privados beneficiários de programa de incentivo tributário não administram recursos públicos ao serem beneficiados por uma norma que implica renúncia de receita. Os recursos que deixam de ser entregues ao Estado (renunciados) permanecem economicamente alocados para o financiamento de gastos relacionados a atividade privada desenvolvida pelo particular. Nesse contexto, nunca se tornam públicos, não havendo que se falar em disponibilidade do Estado sobre eles.

Os programas de incentivo tributário são estruturados a partir de normas que afastam determinados fatos da incidência da norma tributária. Como não há incidência da regra de tributação, não há que se falar em receita derivada, nos termos do art. 9º da Lei n. 4.320/1964, pois não há norma jurídica que estabeleça que tais valores pertençam ao Estado e que, portanto, devem ser integrados de maneira definitiva ao seu patrimônio.

É receita pública a entrada incorporada ao patrimônio público acrescendo-o como elemento novo e positivo.⁵⁹ O que diferencia a receita pública de meros ingressos transitórios (entradas que passam pelas contas do Estado) é justamente o fato de que aquelas integram o patrimônio do Estado em *caráter definitivo*.⁶⁰

57 BUGARIN, 2000, p. 341.

58 SCAFF, 2018, p. 447.

59 BALEEIRO, 1998, p. 126.

60 OLIVEIRA, 2013, p. 147.

As receitas públicas podem se classificar em originárias (fruto da exploração do patrimônio do Estado) e derivadas (obtidas compulsoriamente perante os particulares).⁶¹ Em qualquer um dos casos, existe uma relação jurídica (contratual, tributária, sancionatória, etc.) que estabelece a titularidade do Estado sobre os recursos.⁶²

A LOA deve prever o volume de receitas disponível e fixar a despesa (art. 165, § 8º, da CRFB). Apenas os ingressos qualificados como receita integram a LOA, instrumento que disciplina a aplicação de recursos públicos. Ou seja, só é recurso público aquilo que for qualificado como receita e cujo destino é estabelecido pela LOA.

Na origem da ideia de orçamento está a necessidade de consentimento para o emprego de recursos públicos.⁶³ Ao atrelar a competência do TCU a todo e qualquer agente responsável pela gestão de recursos públicos, o objetivo da Constituição é proteger o consentimento na forma como exarado na lei orçamentária. Isso vale tanto para as despesas, que devem ser executadas na forma como foram autorizadas, quanto para as receitas, que devem ser arrecadas na forma prevista para compor o patrimônio público.

O conceito de *receita pública* é fundamental para entender o alcance da competência do TCU em relação aos programas de incentivo tributário, pois esta somente abrange os recursos que pertencem ao Estado e que, por isso, podem ser qualificados como públicos (art. 70, parágrafo único, da CRFB). Somente é público o recurso que, para além de um mero ingresso, configura uma modalidade de receita pública em razão de uma norma jurídica que estabelece a titularidade estatal sobre eles.

Somente recursos qualificáveis como receitas públicas estão sujeitos à competência do TCU, pois sobre eles há titularidade do Estado. Assim, a referência a “receita” presente no enunciado do art. 41 da LOTCU — que define que o TCU “efetuará a fiscalização dos atos de que resulte receita ou despesa, praticados pelos responsáveis sujeitos à sua jurisdição” — deve ser compreendida como receita pública.

Quando há renúncia de receita, determinado volume recursos a que teria direito o Estado sequer é arrecadado, pelo afastamento da incidência da regra de tributação. Não é por outro motivo que a Constituição estabelece que o projeto de Lei Orçamentária Anual deve prever os impactos, sobre as receitas e despesas, das renúncias fiscais (art. 165, § 8º, da CRFB). Uma vez renunciados, os valores deixam de ser receita e tal “perda” de arrecadação deve ser considerada na apuração das disponibilidades (receita) e fixação de créditos orçamentários (despesa).

61 OLIVEIRA, HORVATH, 1997, p. 46.

62 BECKER, 2010, p. 252.

63 HORVATH, 2014, p. 388.

Diante de uma renúncia, os recursos não pagos, na origem, nunca chegaram a pertencer ao Estado e, assim, não haveria como estender a competência do Tribunal de Contas para fiscalizar sua aplicação, a partir do art. 70, parágrafo único, da CRFB.

A jurisprudência do STF, como demonstrado no tópico anterior, reconhece que o art. 70, parágrafo único, da CRFB inclui no campo da competência do TCU aqueles responsáveis pela administração de recursos com origem pública. Porém, em razão da renúncia de receitas, os tributos não pagos jamais convertem-se em receitas públicas nos programas de incentivo tributário. O montante renunciado não é recurso federal na origem e, portanto, não atrai a competência do TCU.

Mesmo a origem dos recursos não é um critério definitivo para definir o alcance da competência do TCU. O recebimento de recursos públicos por particulares não significa que estes recursos permaneceriam “atemporalmente públicos pelo fato de terem advindo de entes públicos”,⁶⁴ atraindo eternamente a competência do TCU sobre seus destinatários. Existem casos em que, mesmo sendo públicos os recursos na origem, como eles são recebidos diretamente pelo agente privado como contraprestação contratual, não há competência do TCU para fiscalizar a forma como o agente privado os aplica no desenvolvimento da sua atividade.

Nas relações contratuais regulares, os recursos recebidos a título de contraprestação, apesar de públicos na origem, remuneram uma atividade específica do particular, executada em nome próprio, e não em nome do Estado. Assim, a fiscalização da corte de contas federal restringe-se à execução do contrato, não à forma como o agente privado gasta os recursos que recebeu, como reconhece a própria jurisprudência do TCU.⁶⁵

Situação análoga ocorre com os contratos de concessão de serviço público, nos quais o particular está incumbido de realizar uma finalidade pública e, para tanto, pode receber recursos públicos provenientes da cobrança de tarifas. Nessas hipóteses, o próprio TCU entende que não lhe compete syndicar diretamente a aplicação dos recursos pelas concessionárias, mas sim examinar se o poder concedente está fiscalizando de forma adequada a execução dos contratos de concessão.⁶⁶ Ou seja, a atuação do TCU é uma atuação de segunda ordem, tendo como foco a Administração Pública, no desempenho da atividade fiscalizatória.⁶⁷

64 ROSILHO, 2019, p. 166.

65 Acórdão TCU n. 3.514/2017 (BRASIL, 2017).

66 Acórdão TCU n. 1.703/2004 (BRASIL, 2004b); Acórdão TCU n. 2.527/2015 (BRASIL, 2015b); Acórdão TCU n. 174/2019 (BRASIL, 2019c).

67 MERLOTTO, 2018, p. 131.

A compreensão de que não há legitimidade para fiscalizar diretamente a aplicação de recursos nas concessionárias está atrelada ao fato de que eles, ainda que sejam públicos na origem, convertem-se em receitas privadas quando remuneram a atividade do particular, o que afastaria a incidência do art. 70, parágrafo único, da CRFB.⁶⁸

Da mesma forma como ocorre nos contratos administrativos, o montante renunciado nos programas de incentivo tributário não configura uma receita pública administrada pelo particular e aplicada em nome do Estado. São receitas privadas e não há competência do TCU para fiscalizar sua aplicação, em simetria ao que já ocorre com os contratos administrativos. Em relações desse tipo, a competência do TCU restringe-se à fiscalização sobre a realização do objeto, quando há uma relação sinalagmática com o Estado, sendo vedado que a corte de contas fiscalize cada ato de aplicação dos recursos transferidos.

Para além da gestão de receitas públicas, o art. 70, parágrafo único, da CRFB estende a competência do TCU a agentes, públicos ou privados, que provoquem ou possam provocar prejuízo ao erário público.⁶⁹

Como também demonstrado, o potencial de dano ao erário foi o fundamento do STF para o reconhecimento do alcance da competência do TCU sobre as empresas públicas em que a União detém participação. Isto porque a gestão dessas entidades privadas (que gerem recursos privados) pode impactar negativamente o patrimônio federal. Diante desse quadro, questiona-se se haveria como incluir os agentes privados beneficiários de programas de incentivo tributário como *responsáveis* perante o TCU diante da frustração dos objetivos do programa ou caso, de alguma forma, seja constatada uma malversação da renúncia envolvida.

Diferentemente da hipótese do Estado acionista, cujos prejuízos podem derivar da má gestão de parte de seu patrimônio, representada pela participação acionária (ainda que minoritária), em um programa de incentivo tributário, o Poder Público é apenas agente fomentador de determinado comportamento, e não guarda, necessariamente, uma relação com o agente fomentado.

Os recursos não entregues ao Estado por força de uma norma de desoneração no escopo de um programa de incentivo tributário nunca integraram o patrimônio público. Assim, o agente privado não utiliza, não arrecada, não guarda, não gerencia nem administra recursos públicos e, portanto, sua atuação não poderia colocá-lo na posição de responsável direto por eventual dano ao erário.

O Estado pode ter prejuízos nas relações com particulares sem que isso acarrete a possibilidade de fiscalização dos particulares pelo TCU. A competência

68 ROSILHO, 2019, p. 186.

69 ALVES, 2018, p. 212.

para fiscalizar visando evitar prejuízos está ligada aos atos de gestão, ou seja, prejuízos provocados pelos agentes responsáveis pela gestão dos recursos públicos.⁷⁰ Um particular pode causar prejuízo ao Estado pelo descumprimento de um contrato sem que isso atraia a competência do TCU para fiscalizá-lo. Se não houver concurso do particular com um agente público, a corte de contas federal não pode buscar o ressarcimento do dano diretamente do particular, pois o prejuízo não derivou de um ato de gestão.⁷¹

Nos programas de incentivo tributário, os particulares não são *responsáveis* pela prática de atos de gestão. Eles se limitam a figurar no polo da relação jurídico-tributária exonerativa e sua atuação não poderia configurar um risco de prejuízo ao erário que poderia atrair a competência do TCU para fiscalizar.

A competência para fiscalizar (e, eventualmente, sancionar) agentes não é uma carta branca para a proteção do erário público; ela surge diante do exercício de uma função administrativa (*latu sensu*) por um sujeito colocado na posição de responsável pela gestão de bens ou aplicação de recursos públicos. Caso um particular, sem qualquer vínculo de sujeição especial com a administração, “vier a lesá-la, os caminhos para a reparação serão um processo administrativo ou um processo judicial, mas não um processo de controle externo (ou processo de contas)”.⁷²

Somente haveria competência do TCU para atuar contra os particulares com base nesse fundamento — atos de gestão que possam causar prejuízo ao erário — se houvesse concurso ou uma relação de interesse (terceiro interessado) no dano causado por um agente público.

Nesse contexto, vislumbra-se possibilidade de responsabilização de agentes privados pelo TCU por eventuais prejuízos ao erário apenas nos programas de incentivo tributário condicionado, nos quais há uma relação contraprestacional entre Poder Público e particulares beneficiários, na qual estes se comprometem a realizar um conjunto de condições para ter acesso à renúncia fiscal.

A ideia de contratos fiscais⁷³ abrange uma relação jurídica na qual os contribuintes formulam pedidos de adesão a um conjunto de condições e, havendo concertação administrativa,⁷⁴ tem lugar uma decisão outorgando um regime jurídico específico. Mesmo que se negue conceitualmente a natureza contratual de incentivos condicionados,⁷⁵ há que se reconhecer que há a

70 AGUIAR, 2011, p. 207.

71 BUGARIN, 2000, p. 341.

72 HELLER; CAVICHIOLI CARMONA, 2020, p. 56.

73 NABAIS, 1994, p. 181.

74 POLIZELLI, 2013, p. 269.

75 SCHOUERI, 2019, p. 734-742.

estipulação de requisitos específicos para acesso às condições favorecidas e que esta adesão depende de uma decisão administrativa.

Nas relações contratuais ordinárias, o TCU tem competência para determinar a adoção de medidas necessárias à correção de ilegalidade de ato e contrato (art. 45 da LOTCU). Entre tais medidas está a possibilidade de “aplicação de sanções ao contratado, pela violação ao contrato, no caso de omissão da autoridade administrativa”.⁷⁶

Condicionar o acesso às condições favoráveis de um programa de incentivo tributário ao cumprimento de condições implica o dever constitucional de monitoramento dessa política.⁷⁷ Na omissão desse dever, haveria competência do TCU para fiscalizar esse “contrato fiscal” da mesma forma como atingiria qualquer outra relação contratual da Administração Pública.

Embora os particulares não realizem a gestão de recursos públicos nos contratos — e, por isso, não estejam circunscritos ao dever de prestar contas do art. 70, parágrafo único, da CRFB⁷⁸ —, eles podem ser sancionados como *interessados*, caso tenham concorrido para o cometimento de dano ao erário (art. 16, § 2º, “b”, da LOTCU).

O descumprimento de condições poderia conduzir ao julgamento de irregularidade de contas e ter como efeito a condenação do beneficiário à devolução do valor equivalente ao tributo não recolhido, imputada como dano ao erário. Nesse caso, os agentes privados são sancionados na condição de interessados, que concorreram para dano cujo responsável é o agente público legalmente encarregado da gestão do programa.

Jamais estariam ao alcance do órgão os particulares destinatários de programas de incentivo tributário incondicionado, pois não haveria como atrelar a sua conduta a eventual dano ao erário derivado da má gestão do programa como um todo, que não atingiu objetivos e metas pré-estabelecidos. Ainda que pudesse ser apurada vantagem econômica desses terceiros (derivada da condição fiscal favorável), não haveria *interesse* para estender a eles as sanções que seriam aplicáveis aos responsáveis pela gestão do programa.

Somente estariam ao alcance da competência do TCU os particulares beneficiários de programas de incentivo tributário condicionado, em que haveria uma relação jurídica entre estes e o Estado, na qual o destinatário se compromete a realizar determinadas condições para ter acesso a uma condição fiscal favorável, diferente do regime aplicável aos demais. O descumprimento dos requisitos e condições poderia configurar o interesse dos agentes privados no dano ao erário emergente da frustração dos objetivos do programa (art. 16, § 2º, “b”, da LOTCU).

76 DIAS, 2010, p. 51.

77 BARCELLOS, 2018, p. 257.

78 Acórdão TCU n. 4.404/2016 (BRASIL, 2016b); Acórdão TCU n. 3.514/2017 (BRASIL, 2017).

CONCLUSÃO

A Constituição de 1988 concebeu o TCU como um órgão dotado de autonomia e independência, capaz de desenvolver atividade de controle que transcende os aspectos de legalidade formal em prol de uma posição de colaboração para o aprimoramento das ações da Administração Pública, o que inclui as medidas implementadas por meio de renúncias de receita, como os programas de incentivo tributário.

Na perspectiva do conjunto de agentes sujeitos à jurisdição do TCU (alcance subjetivo), é possível identificar na Constituição da República um alargamento da competência para atingir todos os agentes *responsáveis* pela gestão de bens e dinheiros públicos, sejam eles públicos ou privados (art. 70, parágrafo único, da CRFB).

Adotar a uma perspectiva ampla para o universo de agentes submetidos ao dever de prestar contas encontra lastro na ideia de relação de administração e é compatível com a necessidade de promoção dos princípios da transparência e sinceridade no orçamento público. Porém, é preciso refinar a ideia de *responsável* a partir de outros parâmetros do sistema, em especial para compreender como esta norma se comporta nos programas de incentivo tributário.

A análise da jurisprudência do STF é importante para compreender que a origem pública dos recursos e a possibilidade de repercussões negativas para o patrimônio público são elementos importantes para a configuração do agente responsável. No primeiro caso, aqueles que recebem e administram recursos públicos no interesse da União, assim como os sujeitos que administram bens cuja gestão temerária possa causar dano ao patrimônio público, são enquadráveis como responsáveis para fins da competência do TCU.

Nos programas de incentivo tributário federais, os agentes públicos que têm competência para praticar os atos de gestão, nos termos do art. 7, inciso I, da Lei n. 10.180/2001, são *responsáveis* e estão abrangidos pela competência do TCU, em posição similar àquela ocupada pelos ordenadores de despesa para programas executados por meio de gastos diretos.

No que tange aos particulares beneficiados, como o tributo não pago por força de uma norma tributária desonerativa nunca integrou o patrimônio público, não há que se atribuir aos destinatários dos programas de incentivo tributário a condição de responsáveis.

Diferentemente dos casos em que o particular arrecada e aplica recursos em nome do Estado, nos incentivos tributários que implicam renúncia de receita não há — nem nunca houve — disponibilidade do Estado sobre o montante renunciado. Assim, importância correspondente não configura receita pública, condição que atrairia a competência do TCU para fiscalizar sua aplicação em razão da *origem* dos recursos.

Também não há que se falar em submissão dos destinatários como responsáveis perante o TCU com base na possibilidade de *dano ao erário público*. Como o montante renunciado nunca integrou o patrimônio público, não há como atribuir aos particulares a responsabilidade sobre suposto prejuízo derivado da malversação desses recursos.

Diante de uma norma tributária fomentadora instituída com o objetivo de incentivar determinada atividade, o montante não pago pelos destinatários mantém a natureza de recurso privado, não havendo que se falar em ato de gestão dos particulares sobre parcela do patrimônio público, condição necessária para configurar a condição de responsável e atrair a competência do TCU.

Embora não se vislumbre a possibilidade de enquadrar os beneficiários como agentes responsáveis perante o TCU, é possível que sejam qualificados como terceiros *interessados* diante do descumprimento dos requisitos legais em incentivos condicionados.

O descumprimento das condições estabelecidas para o acesso a incentivos tributários pode atrair a responsabilização dos particulares como terceiros *interessados*, de maneira semelhante ao que ocorre com os particulares que, em uma relação contratual com a Administração Pública, concorrem para dano ao erário ao descumprirem cláusulas previstas em contrato.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan Diniz de; ALBUQUERQUE, Marcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **A Administração Pública sob a perspectiva do controle externo**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

ALVES, Francisco Sérgio Maia. Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas da União: espaço objetivo de incidência e parâmetro de legalidade. **Interesse Público – IP**. Belo Horizonte, v. 20, n. 108, p. 197-223, mar./abr. 2018.

ATALIBA, Geraldo. Bens públicos. **Revista de Direito Público**, v. 15, n. 61, p. 101-111, jan./mar. 1982.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARCELLOS, Ana Paula de. Políticas públicas e o dever de monitoramento: “levando direitos a sério”. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 8, n. 2, p. 251-265, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BORGUETTO, Michel. **La notion de fraternité en droit public français**. Paris: LGDJ, 1993.

BRASIL. Ministério da Economia. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2023**. Brasília, setembro de 2023. Disponível em <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-2023.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.923/DF**. Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 16 abr. 2015, DJ 16 dez. 2015a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 28.584/DF**. Rel. Min. Edson Fachin, 2ª T., j. 28 out. 2019, DJe n. 250, pub. 12 nov. 2019a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 23.168/DF**. Rel. Min. Rosa Weber, 1ª T., j. 28 jun. 2019, DJe n. 169, pub. 02 ago. 2019b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 30.946/RS**. Rel. Min. Dias Toffoli, 2ª T., j. 04 abr. 2018, DJe n. 089, pub. 08 maio 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 669.952/BA**. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 09 nov. 2016, DJe 251, pub. 24 nov. 2016a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 21.207/DF**. Decisão Monocrática, Min. Joaquim Barbosa, j. 20 ago. 2008, DJ 11 set. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 21.797/RJ**. Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 09 mar. 2000, DJ 18 maio 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 23.627/DF**. Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 07 mar. 2002, DJ 16 jun. 2006a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 23.875/DF**. Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 07 mar. 2003, DJ 30 abr. 2004a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 24.328/DF**. Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 24 out. 2002, DJ 06 dez. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 24.423/DF**. Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 10 set. 2008, DJe n. 035, pub. 19 fev. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 25.092/DF**. Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 10 de nov. 2005, DJ 17 mar. 2006b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 25.181/DF**. Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 10 nov. 2005, DJ 16 jun. 2006c.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança n. 26.969/DF**. Rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. 18 nov. 2014, DJe n. 244, pub. 12 dez. 2014a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 138.284/CE**. Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 01 jul. 1992, DJ 28 ago. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 789.874/DF**. Rel. Min. Teori Zavaski, Tribunal Pleno, j. 17 set. 2014, DJ 18 nov. 2014b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 28.469/DF**. Rel. p/ Acórdão Min. Luiz Fux, 1ª T., j. 19 fev. 2013, DJe n. 087, pub. 09 maio 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.205/2014**. Rel. Min. Raimundo Carreiro, Plenário, 14 maio 2014c.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.703/2004**. Rel. Min. Augusto Nardes, Plenário, j. 03 nov. 2004b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 174/2019**. Rel. Min. Benjamin Zymler, Plenário, j. 6 fev. 2019c.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.527/2015**. Rel. Min. Bruno Dantas, Plenário, j. 14 out. 2015b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 3.514/2017**. Rel. Min. Vital do Rêgo, 1ª C., j. 23 maio 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 4.404/2016**. Rel. Min. Augusto Sherman, 1ª C., j. 05 jul. 2016b.

BUGARIN, Bento José. O controle externo no Brasil: evolução, características e perspectivas. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 31, n. 86, p. 338-352, 2000.

BUZUID, Alfredo. O Tribunal de Contas do Brasil. **Revista da Faculdade de Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo**, v. 62, n. 2, p. 37-62, 1967.

CABRAL, Dafne Reichel. **O controle externo como instrumento para a concretização do direito fundamental à boa administração pública**. 2017. 170 p. Dissertação (Mestrado em Direitos Humanos) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2017.

CABRAL, Flavio Garcia. **O Tribunal de Contas da União na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Vebratim, 2014.

CIRNE DE LIMA, Ruy. O conceito fundamental do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 12, p. 59-64, 1948.

CONTI, José Maurício. **Direito financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Oliveira de Menezes, 1998.

CRETELLA JÚNIOR, José. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 166, p. 1-16, fev. 1986.

DIAS, Eduardo Rocha. Os tribunais de contas e o sancionamento de licitantes e contratados. **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, v. 5, n. 1, p. 47-62, 2010.

FAGUNDES, Miguel Seabra. Controle prévio e posterior. **Revista de Direito Público**, v. 22, n. 89, p. 195-200, jan./mar. 1989.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. [1789]. Embaixada da França no Brasil, 13 jan. 2017. Disponível em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 30 dez. 2021.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 109, p. 61-89, 2007.

GALLOTTI, Luiz Octavio. O Tribunal de Contas da União e a prática de sua competência constitucional. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 131, p. 1-10, jan. 1978.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

HELLER, Gabriel; CAVICHIOLI CARMONA, Paulo Afonso. Reparação e sanção no controle de atos e contratos administrativos: as diferentes formas de responsabilização pelo Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 279, n. 1, p. 51-78, abr. 2020.

HORVATH, Estevão. **O orçamento no século XXI: tendências e expectativas**. 2014. 418 p. Tese (Titularidade em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. O ordenador de despesas e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 38, n. 151, p. 153-170, 2000.

JORDÃO, Eduardo. A intervenção do TCU sobre editais de licitação não publicados: controlador ou administrador? **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 12, n. 47, p. 209-230, out./dez. 2014.

LENZ, Carlos Eduardo Thompson Flores. O Tribunal de Contas e o Poder Judiciário. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 238, p. 265-282, out. 2004.

MARANHÃO, Jarbas. Origem, importância e competência do Tribunal de Contas. **Revista de Ciência Política**, v. 23, n. 1, p. 43-48, 1980.

MERLOTTO, Nara Carolina. **A atuação do Tribunal de Contas da União sobre as agências reguladoras: entre a independência e o controle**. 2018. 268 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 5. ed. São Paulo: RT, 2013.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: RT, 1997.

ORTIZ, Gaspar Ariño. **Principios de derecho público económico**. Granada (ESP): Marcial Pons, 1999.

PANCRAZI, Laurent. **Le principe de sincérité budgétaire**. Paris: L'Harmattan, 2012.

PEREIRA, Osny Duarte. **A constituição do Brasil (1967)**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1967.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro**. 2013. 305 p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ROSAS, Roberto. Aspectos dos tribunais de contas. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 101, p. 44-52, set. 1970.

ROSILHO, André Janjácómo. Tribunais de Contas no Brasil: quem controla o controlador? In: ALMEIDA, Fernando Menezes de; ZAGO, Marina Fontão. **Direito público francês: temas fundamentais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 33-49.

ROSILHO, André Janjácómo. **Tribunal de Contas da União: competências, jurisdição e instrumentos de controle**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

ROURE, Agenor de. **Formação do direito orçamentário brasileiro**. Rio de Janeiro: Typ. Jornal do Comércio, 1916.

SAMPÁIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Direito constitucional tributário e “due process of law”**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SOUTO, Humberto Guimarães. Congresso Nacional, tribunal de contas e controle externo. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 79, p. 31-41, 1999.

SOUZA, Luciano Brandão Alves de. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 175, p. 36-46, jan. 1989.

SUNDFELD, Carlos Ari et al. O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidades em contratos. **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 13, n. 3, p. 866-890, dez. 2017.

SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacinto Arruda. Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites. In: SUNDFELD, Carlos Ari (org.). **Contratações públicas e seu controle**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 177-230.

SY, Aboubakry. **La transparence dans le droit budgétaire de l'état en France**. Paris: LGDJ, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de benefícios fiscais: efeitos no tempo. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 121, p. 127-146, out. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência no direito financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradorias do Novo Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, 1999, n. 8, p. 133-156, 2001.

NOTA DE AGRADECIMENTO

Agradeço ao Dr. Estevão Horvath e ao Dr. José Maria Arruda de Andrade, professores associados da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, pelas valiosas discussões que contribuíram para construção da análise conduzida nesse trabalho.

Recebido em: 11/02/2023

Aprovado em: 04/10/2023