

Controle das finanças públicas, direitos fundamentais e cidadania fiscal: dos tribunais de contas à sociedade na Constituição de 1988

Public finance control, fundamental rights and fiscal citizenship: from Audit Courts to society in the 1988 Brazilian Constitution

Marcus Abraham¹
Carlos Alberto C. Santos²
Fernando Raposo Franco³

RESUMO:

O objetivo deste artigo é, de forma resumida, apresentar um panorama de algumas tendências do controle democrático das finanças públicas, lançando luzes sobre o tema do controle mediante o exercício da cidadania fiscal, dos contornos constitucionais e legais deste (com destaque para a figura dos tribunais de contas), e por fim, da abertura para uma fiscalização pluralista que empenhe nessa tarefa diferentes segmentos da sociedade, apesar das resistências naturais a uma ampliação desse controle.

Palavras-Chave: Finanças públicas. Cidadania fiscal. Controle público. Transparência. Fiscalização.

ABSTRACT:

The objective of this article is to present a brief overview of some trends of the democratic control of the public finances, casting light on the subject of control through the exercise of fiscal citizenship, constitutional and legal

1 Doutor em Direito Público (UERJ). Professor Adjunto de Direito Financeiro pela mesma Universidade. Desembargador Federal no Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Coordenador do Nefit/UERJ – Núcleo de Finanças e Tributação da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. E-mail: mabraham@uol.com.br.

2 Mestrando em Finanças, Tributação e Desenvolvimento (UERJ). Pós-graduado em Direito Administrativo (UCAM). Advogado. Pesquisador do Nefit/UERJ. E-mail: carlos.acesan@gmail.com.

3 Mestrando em Finanças, Tributação e Desenvolvimento (UERJ). Advogado. Pesquisador do Nefit/UERJ. E-mail: fernando.franco@oi.net.br.



outlines of this control (especially the institution of Audit Courts), and finally, the opening to a pluralist supervision of public finance, engaging in this task different segments of society, despite the natural resistance to an expansion of this control.

Keywords: Public finance. Fiscal citizenship. Public control. Transparency. Supervision.

1 INTRODUÇÃO

Dentro do atual contexto de globalização, de avanço tecnológico e de amplo acesso às informações, as sociedades contemporâneas ocidentais e os seus cidadãos exigem cada vez mais transparência nas atividades realizadas pelos governantes, obrigando o administrador público a adotar gestões mais democráticas e participativas, inclusive nas finanças públicas.

Como decorrência dessa busca por maior acessibilidade, passa-se a um segundo momento: uma vez disponíveis os dados, inicia-se uma etapa do controle democrático a ser feita não somente pelos órgãos burocráticos com atribuição legal para a fiscalização das finanças públicas, mas também por agentes como organizações não governamentais, imprensa, associações e demais entes integrantes da sociedade civil, chegando ao próprio cidadão, dotado não apenas de meios de denúncia, mas inclusive de meios jurisdicionais de controle, tal como a ação popular.

O objetivo deste artigo – elaborado no âmbito do Núcleo de Finanças e Tributação da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Nefit/UERJ) – é justamente apresentar um panorama de algumas tendências desse controle democrático, lançando luzes sobre os temas do controle mediante o exercício da cidadania fiscal, dos contornos constitucionais e legais deste (com destaque para a figura dos Tribunais de Contas), e por fim, da abertura para uma fiscalização pluralista que empenhe nessa tarefa diferentes segmentos da sociedade, apesar das resistências naturais a uma ampliação do controle.



2 FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITOS FUNDAMENTAIS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Os direitos fundamentais e as finanças públicas guardam uma profunda relação de essencialidade, denotando tanto elementos de dependência quanto de justificação moral. Tais direitos dependem da atividade financeira para sua integridade e defesa, na medida em que, ao mesmo tempo, servem de fundamento para sua compreensão jurídica.

A atividade financeira se caracteriza pela sua instrumentalidade. A arrecadação de receitas e a realização de despesas não constituem um fim intrinsecamente, assim como o próprio Estado, não existindo senão para a consecução de objetivos e finalidades públicas politicamente concebidas no Estado democrático de direito.

Tanto é assim que o tributo é a categoria estrutural de receita no Estado de direito, no que se chamou de “Estado fiscal”, em que tal contribuição pecuniária pode ser entendida como o “preço da liberdade”, tal como alertado desde o século XVIII por Adam Smith, para quem “cada imposto é, para a pessoa que o paga, um símbolo de liberdade, não de servidão. Indica que esta pessoa está, de fato, sujeita ao governo, mas que, por ter alguma propriedade, ela mesma não pode ser propriedade de um senhor” (SMITH, 2010, p. 1.089).

O tempo presenciou a evolução das teorias que fundamentaram a tributação em relação à liberdade desde então – tema que foge às pretensões deste trabalho –, relação essa que nunca perderá o destaque. Entre nós, Ricardo Lobo Torres, em uma laureada passagem, afirma que “não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo. A própria definição de tributo se inicia pela noção de liberdade” (TORRES, 1999, p. 9).

A existência paralela entre direitos, deveres e obrigações fundamentais correspondentes tem lugar apenas no Estado de direito. Essa ligação é importante por dois aspectos: primeiro, pois embora a titularidade e o exercício dos direitos correspondam ao homem e aos grupos sociais, seu reconhecimento, garantia e condições para sua efetiva colocação em prática em um sentido jurídico-político dependem da ideia de Estado (poder político, instituições, grupos de pressão, entre outros); segundo, pois não se permite

que se esqueça do fato de os direitos já reconhecidos não serem ilimitados, podendo ser restringidos em defesa da dignidade, segurança ou da convivência social, de forma que, por exemplo, os direitos políticos, que implicam a participação cidadã e política responsável, não podem comportar abuso ou arbitrariedade do poder político, e a garantia da integridade física e moral ao mesmo tempo impõe o dever de se respeitar a integridade dos semelhantes, em um nexo entre direitos e deveres que não pode ser ignorado (FERNÁNDEZ, 1982, p. 76-77).

Por isso, Eusebio Fernández afirma que o poder político reflete uma dupla face – garantidora e transgressora – dos direitos humanos fundamentais e explica que, apesar da aparente simplicidade, sendo amplamente admitido e defendido, o tema implica em grandes dificuldades, pois não se pode esquecer que a história do reconhecimento e proteção dos direitos humanos é muito inferior em tempo do que a história de sua negação, ou seja, a sua ignorância, sendo comum, tanto na época contemporânea como outrora, ao lado das mais solenes declarações de direitos e das suas mais brutais violações e transgressões (Ibidem, p. 77).

A expressão “direitos fundamentais”, embora já aparecesse na França desde o movimento político que culminou com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, ganha grande destaque a partir da promulgação, na Alemanha – então em recuperação do pós-guerra –, da Lei Fundamental de Bonn de 1949, que pretendeu organizar um sistema de relações entre o indivíduo e o Estado enquanto fundamento de toda a ordem jurídico-política (LUÑO, 2005, p. 29-31), o que levou juristas a sustentarem o conceito de que os direitos fundamentais seriam aqueles positivados na Constituição (derivados da Lei Fundamental).

Inegavelmente, este texto e as ideias que lhe foram subsequentes influenciaram o desenvolvimento da democracia e dos textos constitucionais posteriores em diversos países pelo mundo, dentre eles o da Constituição de 1988. Pode-se dizer que esse pensamento sobre o papel do Estado e da Constituição serviu de grande contribuição para o paradigma do Estado democrático de direito, cujas características básicas seriam: o reconhecimento da força normativa da Constituição, a constitucionalização de direitos sociais e econômicos, o fortalecimento da democracia e a aceitação de alguma conexão entre o direito e a moral.

A despeito de a terminologia utilizada neste trabalho não se prender



à diferença de categorias entre direitos fundamentais e direitos humanos – embora não se ignorem as distinções teóricas entre elas (TORRES, 2005, p. 09-12) –, eles são tratados aqui como aqueles inerentes à pessoa humana, dotados de eficácia em face do Estado e de terceiros, e que atualmente não se restringem aos individuais, mas compreendem os transindividuais, coletivos e difusos, contemplados de forma não exaustiva pela Constituição.

Essa convicção pressupõe a aceitação de uma liberdade democrática e positiva, a ser efetivada pelo Estado de direito, que caracterizou a transição de uma noção puramente formal para uma noção material. O valor da democracia influencia o surgimento de uma noção de liberdade de participação nas decisões coletivas. A legalidade é vista apenas como garantidora de segurança e previsibilidade jurídica, incapaz de substituir a legitimidade. Assim, há uma mudança na leitura dos direitos fundamentais que coloca o Estado para além das garantias individuais, legitimando e estimulando a realização de objetivos e tarefas materiais (BÖCKENFÖRDE, 2000, p. 32).

Caracteriza-se um movimento em que se responsabiliza a Administração pela tarefa de proporcionar à generalidade dos cidadãos as prestações necessárias e os serviços públicos adequados para o pleno desenvolvimento de sua personalidade, não só através de liberdades tradicionais (negativas), mas também por meio do mínimo existencial e da consagração constitucional de direitos sociais, econômicos e culturais. Contudo, a orientação democrática não significa a renúncia de garantias jurídico-formais do Estado de direito e a compatibilidade é feita de acordo com a Constituição. O abandono da concepção formalista de Estado de direito não conduz à subtração da necessidade de submissão do poder público à legalidade (LUÑO, 2005, p. 230-235).

A liberdade positiva oferece uma concepção de governo democrático que poderá intervir, informado por valores de justiça e igualdade social, direcionando finalidades estatais à realização de finalidades do Estado, notadamente direitos sociais e econômicos, na medida em que “uma comunidade deve tomar decisões coletivas sobre a justiça e a moral, e deve poder impor coercitivamente estas decisões” (DWORKIN, 2012, p. 387). Não obstante, esta liberdade é frequentemente apontada como conflituosa à noção negativa, assumindo nuances diferentes conforme as disputas ideológicas entre liberdade *versus* igualdade, liberdade *versus* justiça e constitucionalismo *ver-*

sus democracia⁴.

Isto coloca muito relevo no debate sobre uma tributação fiscal que limite a liberdade. A forma de enxergar a democracia como antiliberal, oposta ao reconhecimento de direitos individuais e funcionando fora dos domínios da moral, é equivocada (NINO, 1997, p. 103-104). A atuação positiva estatal pode significar a única forma de considerar a dignidade e o respeito igual pela vida, momento em que a liberdade positiva constitui condição de liberdade⁵, revelando sua jusfundamentalidade (TORRES, 1999, p. 12-13).

A referida mudança de paradigma se impôs também com duas outras características particularmente muito importantes para este trabalho. A primeira, com a superação do caráter apenas negativo dos direitos fundamentais na autolimitação do poder do Estado, consiste na afirmação de um princípio democrático que desloca o papel dos direitos fundamentais de meros limites da atuação estatal para se transformarem em instrumentos jurídicos de controle da sua atuação positiva. A segunda consiste na afirmação do princípio democrático para o reconhecimento da abolição da separação entre a sociedade e o Estado, assumindo que ele pode e deve atuar para a transformação da ordem econômica e social com inspirações de igualdade material (LUÑO, 2005, p. 232-233).

A Constituição Brasileira de 1988 refletiu em especial a perspectiva de anseios e esperanças de transformação de uma realidade social, econômica e cultural. Um desafio, um modelo de Estado a ser perseguido. Note-se que o mesmo fora feito pela paradigmática Lei Fundamental de Bonn em 1949, quando a Alemanha se recuperava de um dos momentos mais angustiantes de sua história e a efetividade dos direitos positivados também poderia ser vista como utópica ou de árdua realização.

4 Dworkin ensina que o conflito é possível e até provável se uma comunidade seguir uma concepção errada de uma das liberdades ou de ambas, porém é possível uma concepção integrada. Há que se diferenciarem os tipos de constrangimentos, notando que a "autonomia [freedom] total de uma pessoa é sua capacidade de agir como quiser, livre de condicionalismos ou ameaças impostas por outros ou por uma comunidade política. A liberdade negativa é a área da sua autonomia que uma comunidade não lhe pode retirar sem a ofender de algum modo especial, comprometendo a sua dignidade, ao negar-lhe preocupação igual ou uma característica essencial da responsabilidade pela sua própria vida" (Dworkin, 2012, p. 375).

5 Dworkin afirma que a dignidade de uma pessoa enquanto cidadã igual exige que o governo a proteja desse modo. Não é ofensivo para uma pessoa aceitar que uma maioria dos seus concidadãos tenha o direito de determinar e aplicar regras de trânsito, desde que as regras que escolherem não sejam más ou completamente disparatadas; ou que tenham o direito de definir quem é que detém cada propriedade e quais os direitos e proteções decorrentes dessa propriedade. No entanto, seria certamente ofensivo para uma pessoa aceitar que uma maioria tenha o direito de impor a sua convicção ou prática religiosa (Loc. cit.).



A tarefa de se construir esse “Estado de direitos” passa em grande medida pela responsabilidade das cortes constitucionais na interpretação e concretização da Constituição – como a construção das teorias da reserva do possível pela Corte Constitucional alemã, conciliando as expectativas com a realidade econômica –, mas não se esgota aí, como se demonstrará neste estudo, pois outros atores assumem um papel fundamental neste processo, sobretudo pelas noções propostas de “controle democrático” e “fiscalização pluralista”.

Levar esses direitos a sério significa atentar também para o fato de que a sua efetivação depende da saúde e do equilíbrio da atividade financeira estatal, instrumentos para o atingimento de seus fins, afinal “as finanças públicas, em todas as suas dimensões – tributária, patrimonial, monetária, orçamentária e promocional, encontram-se em permanente e íntimo contato com os direitos fundamentais” (TORRES, 2014, p. 35).

A atividade deve ser enxergada tal como um processo do qual o cidadão é parte, gerando para este, quanto ao orçamento, “o direito de ter acesso a mecanismos para participar na gestão desse custo ao lado dos poderes estatais, desde a formulação das políticas públicas, passando pelo dispêndio de recursos, até o controle da execução” (ABRAHAM, 2015, p. 190).

Não obstante, a constatação de que a democracia representativa enfrenta uma crise de legitimidade, marcada sobretudo pelo sentimento generalizado de que as decisões políticas tomadas pelos representantes eleitos se distanciam cada vez mais da opinião e vontade públicas, não é exatamente nova.

Do mesmo modo, também não são inéditas as tentativas de enfrentamento do problema por meio de mecanismos que induzam ou privilegiem a participação direta da sociedade na definição das escolhas que nortearão o agir estatal, bem como na execução destas.

Trata-se, com efeito, de uma tendência que ganha força sob o marco do Estado democrático de direito e que, no caso brasileiro, pode ser identificada nas disposições da Constituição Federal de 1988, que estabelecem como formas de exercício da soberania popular o referendo, o plebiscito e a elaboração de leis por iniciativa popular (BRASIL, 1988, art. 14), dentre outros mecanismos voltados à promoção daquilo que ficou conhecido pela expressão “cidadania participativa”.

No que se refere à participação social em assuntos relacionados à temática das finanças públicas, convencionou-se designar por “cidadania fiscal” (Ibidem, p. 291) o movimento que busca devolver à sociedade civil



parte do protagonismo perdido com a ascensão do modelo de democracia representativa, no que tange às decisões a respeito do modo como o Estado arrecada, gere e aplica os recursos que lhe são atribuídos.

De modo geral, quando se fala em “cidadania fiscal” costuma-se aludir com maior ênfase aos mecanismos que buscam partilhar com a população as decisões a respeito da alocação dos recursos públicos, incentivando a participação popular nos ciclos orçamentários, seja por meio do orçamento participativo ou da realização de audiências públicas voltadas à discussão do tema.

De fato, não é de se estranhar que os anseios por maior representatividade social no processo decisório, que busca definir quanto, onde e como os recursos estatais serão gastos, ecoassem com maior força num país como o Brasil, ainda muito distante de um estágio de desenvolvimento social considerado avançado e no qual as numerosas expectativas e necessidades de grande parte do substrato social esbarram nas limitações das finanças públicas.

Some-se a isso o fato de que o país permaneceu sob o controle de um governo autoritário até meados da década de 1980 e, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, as camadas mais pobres da população ainda eram ostensivamente alijadas do já restrito espaço democrático – consequentemente, sub-representadas na arena política – e será fácil compreender por que logo no ano de 1989, pouco depois da redemocratização do país e ainda sob o alvorecer da nova ordem constitucional, o mecanismo do orçamento participativo foi adotado pela primeira vez por uma capital brasileira, Porto Alegre.

Desde então, a experiência gaúcha foi replicada em diversas outras grandes cidades do Brasil e do mundo, revelando a um só tempo, tanto o aumento gradativo das pressões sociais por maior espaço para o exercício da cidadania direta, quanto a pretensão dos agentes políticos em buscar, numa tênue abertura das atividades financeiras à participação limitada da sociedade, a legitimação para suas ações.

Embora, de fato, a adoção de tais mecanismos de participação social direta no processo de elaboração dos orçamentos públicos ainda possa ser vista como uma exceção – já que é, de modo geral, limitada ao âmbito municipal e, ainda assim, a um reduzido número de municípios e a uma diminuta parte do orçamento das municipalidades em que foram implementadas (Ibidem, p. 293; HOROCHOVSKI; CLEMENTE, 2012) –, fato é que ainda mais incomuns são as iniciativas que buscam promover a penetração da influência social nas demais etapas da atividade financeira estatal.



O avanço dessa concepção de gestão das finanças públicas depende da sua admissão no contexto de um ciclo virtuoso composto por educação fiscal, transparência e participação ativa da sociedade, desenvolvendo-se e firmando raízes na prática brasileira como forma de progresso e fortalecimento da democracia (Ibidem, p. 206), esta que, por sua vez, se mostra como transcendente à noção básica de legitimidade pelo voto.

A educação fiscal se coloca como elemento de inclusão e conscientização a respeito das políticas públicas decorrentes da atividade financeira, agregando novos controladores à cena. A transparência e clareza alimentam as possibilidades de fiscalização e compreensão, e a participação ativa representa o elo que mantém viva a conexão entre esses pontos.

O entendimento da trajetória e das potencialidades dessa concepção moderna de controle, no caminho de ser mais democrática e efetiva, denota o seu papel na busca pelo equilíbrio, tão caro à consecução das finalidades públicas essenciais à efetivação de direitos fundamentais.

3 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO RUMO AO CONTROLE DEMOCRÁTICO

O controle da atividade financeira tem o seu desenvolvimento ligado ao avanço do constitucionalismo, tanto no Brasil quanto no direito comparado, o mesmo podendo ser dito da noção de tribunal de contas como órgão de controle externo, cujas competências foram ampliadas no discurso político. A análise do cenário encontrado no direito comparado é relevante tanto para o exame do novo papel desempenhado pelas cortes de contas a partir das últimas décadas do século XX, quanto para investigação das bases que suportaram o desenvolvimento de uma noção democrática de participação.

Ricardo Lobo Torres afirma que na década de 1980 foram introduzidas modificações substanciais nas legislações de vários países (Suécia, Inglaterra, Suíça, Estados Unidos, Canadá etc.), sendo intensa, em outros, a discussão sobre a necessidade de reforma. Destaca ainda a redação do art. 114 da Lei Fundamental de Bonn, que teria influenciado a redação da Constituição Brasileira de 1988: “O Tribunal Federal de Contas, cujos membros possuem a independência judicial, controlará as contas assim como a economicidade e

a legalidade da gestão orçamentária e econômica” (TORRES, 1993, p. 32-33).

As normas sobre tribunais de contas encontraram amparo nas Constituições da Itália (1947, Art. 100, *Corte dei Conti*), Espanha (1978, Art. 136, *Tribunal de Cuentas*) e México (1917, Art. 79, *Auditoria Superior de la Federación*).

A realidade italiana concebe a figura do controle de legitimidade pela *Corte dei Conti* – preventivo – e da gestão do orçamento – sucessivo – de acordo com os princípios da coordenação e equilíbrio orçamentários, modelo também apontado como fonte de inspiração.

Na Espanha, o texto também apresenta elementos semelhantes, tendo, a corte de contas, as funções de fiscalização e julgamento contábil, submetendo a atividade econômico-financeira aos princípios da legalidade, eficiência e economicidade.

A carta política mexicana conta com disposições mais recentes. Instituíram-se as reformas constitucionais dos artigos 73, 74, 78 e 79 em julho de 1999, e a promulgação da *Ley de Fiscalización Superior de la Federación* em dezembro de 2000. A partir dessas bases funciona a *Auditoria Superior de la Federación*, que atua em um amplo rol de competência fiscalizatória da atividade financeira e administrativa segundo princípios de legalidade, definitividade, imparcialidade e confiabilidade (SANTOS, 2015, p. 285).

É importante ressaltar, mesmo anteriormente à Constituição de 1988, a importância do tribunal de contas na ordem jurídica brasileira. Victor Nunes Leal analisou o valor das decisões do tribunal sob a égide das Constituições de 1934 e 1946, cujas competências contemplavam a fiscalização de delegações legislativas, execução do orçamento, julgamento de contas de gestores e julgamento da legalidade de contratos e aposentadorias, constatando uma inclinação doutrinária para a definitividade das decisões nos casos de competência para julgar (LEAL, 1948).

A Carta de 1988 representa, conseqüentemente, a releitura do controle de legalidade que, embora denote a parte formal, apresenta-se aberto a novos aportes de seu significado, que suplantam a fiscalização meramente formal, e prestigiam a concepção material consubstanciada no controle da economicidade e da legitimidade. O órgão desponta institucionalmente com um papel importante na busca pelo equilíbrio entre saúde financeira estatal e promoção de direitos fundamentais, acumulando, para tanto, as funções fiscalizadora, opinativa, julgadora, sancionadora, corretiva, consultiva, infor-



mativa, ouvidora e normativa.

E, por óbvio, a outorga de relevantes competências aos tribunais de contas pelo texto constitucional deve implicar o deferimento implícito, a esse mesmo órgão, dos meios necessários à integral realização dessas atribuições, tal como enfatizado pelo Min. Celso de Mello no julgamento do MS nº 24.510, com apoio na doutrina construída pela Suprema Corte norte-americana a partir do célebre caso *McCulloch versus Maryland* em 1819. Como consequência, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido até mesmo a existência de um poder geral para adotar medidas cautelares voltadas a assegurar real efetividade às suas deliberações finais.

A evolução do controle no Brasil e seu consequente destaque na Constituição de 1988 aconteceu, dentre outros motivos, em resposta ao que se acreditava serem deficiências causadoras da crise econômica. A fiscalização, o combate à corrupção, à ineficiência e à morosidade são atributos da ideia contemporânea de controle, muito mais ampla que aquela concebida em sua origem. Os instrumentos idealizados com o surgimento da noção de Estado de direito (legalidade formal) tornaram-se insuficientes em um cenário no qual as relações entre a Administração e os administrados ou contribuintes se apresentam mais complexas e nos mais variados setores da ordem jurídica, econômica e social.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro enumera, com apoio na obra de Charles Debbasch, *Administration et Administrés en Europe*, o que seriam as três tendências no processo de atualização do modelo de controle da Administração. A primeira, que “consiste em passar de meios de controle individuais para formas de ação coletiva” se vale de uma atuação por intermédio de entidades representativas que conduziriam a um resultado mais atento à igualdade e ao descongestionamento do Poder Judiciário. A segunda diz respeito à passagem dos métodos formais para os informais a partir da criação de figuras como o *Ombudsman* – típico dos países escandinavos – ou ouvidorias. A terceira “consiste em passar de uma ação exterior à Administração (pelo Legislativo e Judiciário) para um controle interno à Administração” por meio da instituição de procedimentos que visem a proteger o administrado, seja pela participação do cidadão, acesso à informação, motivação ou ferramentas extrajudiciais de proteção de interesses (DI PIETRO, 2014).

Os instrumentos e competências previstos na Carta Constitucional desafiavam, inclusive, a legitimidade dos atos praticados, também expondo ao



olhar de um maior número de controladores a gestão administrativa, conforme será exposto no sentido da busca por uma fiscalização pluralista.

Segundo João R. Catarino, dentre as funções financeiras estatais que ainda carecem da devida atenção dos estudiosos e de maior permeabilidade à participação da sociedade civil, há de se destacar a atividade de controle, a qual, tal como delineada nos arts. 70 a 74 da Constituição Federal, se expressa na “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” sobre o ente estatal, sob os aspectos da “legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação das subvenções e renúncias de receitas” (CATARINO, 2012).

O uso dos conceitos de fiscalização e controle são amplamente coincidentes e frequentemente imprecisos. Antes de desenvolver a parte deste trabalho dedicada à noção de controle democrático, faz-se interessante ressaltar que o conceito de controle transborda, em determinada medida, o de fiscalização. Ricardo Lobo Torres explica que fiscalizar “representa a fase final de um ciclo que se inicia com a elaboração do orçamento pelo Legislativo”, ao passo que a noção de controle, “além de se inserir na fiscalização financeira, pode também se ligar às fases anteriores de exame e aprovação do orçamento, quando o legislativo controla o executivo” (TORRES, 2000, p. 330).

O sistema de controle estabelecido em nível constitucional, portanto, vai muito além do exame do atendimento formal pelos atos estatais das condições previstas na legislação financeira (legalidade), buscando ainda verificar se a finalidade pretendida é consentânea com o interesse público e se o próprio ato é adequado ao atingimento desse fim (legitimidade), bem como se os recursos públicos empregados foram utilizados da forma mais eficiente sob o ponto de vista econômico (economicidade). Adicionalmente, preceitua a Constituição Federal o controle da aplicação das subvenções e renúncias de receitas exercidas em favor de entidades estranhas à Administração Pública (ABRAHAM, 2015, p. 312).

Busca-se, em suma, identificar e corrigir eventuais irregularidades, atribuindo-se a cada Poder da República o dever de controlar os próprios atos (controle interno), instituindo-se, ainda, os instrumentos necessários para que as atividades de um dos Poderes possam ser submetidas ao controle a ser exercido por outro (controle externo) – traço essencial do sistema classicamente chamado de freios e contrapesos, voltado a impedir o exercício desmedidamente abusivo e arbitrário do poder (ZYMLER, 2012).



Atenta à necessidade de democratizar o exercício do controle e convidando a sociedade a contribuir com a tarefa, a Constituição Federal, no § 2º do seu art. 74, atribuiu a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato a legitimidade para denunciar irregularidades ou ilegalidades aos Tribunais de Contas competentes. Outorgou, ainda, ao cidadão o instrumento para, quando julgar necessário, provocar o Poder Judiciário por meio da propositura de ação popular, a se pronunciar, dentre outras matérias, sobre os atos financeiros praticados no exercício da função financeira do Estado que se distanciem das regras e princípios que a regem (art. 5º, LXXIII)⁶.

Na mesma direção andou a legislação infraconstitucional, a exemplo das previsões contidas na Lei Complementar nº 101/2001, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sobretudo após as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 131/2009.

Além de reproduzir em seu art. 73-A o que dispõe o já mencionado art. 74, § 2º da CF/1988, determinando que os Tribunais de Contas e o os órgãos competentes do Ministério Público averiguem as denúncias sobre o descumprimento das prescrições nela contidas, a Lei de Responsabilidade Fiscal preocupou-se em assegurar a transparência em relação às informações fiscais, dando concretude aos arts. 5º, XXXIII, e 37, § 3º, II da Constituição, viabilizando, assim, o exercício do controle pela sociedade civil e suas organizações (BRASIL, 1988).

Merecem destaque, nesse sentido, as disposições do *caput* do art. 48 da LRF, que determinam a ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, dos i) planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; ii) prestações de contas e respectivos pareceres prévios; iii) Relatórios de Gestão Fiscal e Resumo da Execução Orçamentária; e iv) as versões simplificadas desses documentos. Esse último item, em especial, demonstra que o legislador complementar não se limitou a assegurar à população o acesso a toda e qualquer informação, exigindo também a divulgação dos dados de forma inteligível e que possa ser compreendida pela grande parcela da população que não possui formação técnica na área das finanças públicas.

Avançando no objetivo de revestir da maior transparência possível a atividade financeira estatal, a Lei Complementar nº 131/2009 acrescentou à LRF disposições que exigem dos entes federados a divulgação, em tempo

6 Cite-se, ainda, a possibilidade de propositura de ação civil pública por entidades da sociedade civil organizadas sob a forma de associações, nos termos da Lei nº 7.347/1985 – Lei da Ação Civil Pública (art. 5º, V).



real, de “informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público” (art. 48, parágrafo único, II) e a disponibilização a quaisquer pessoas, física ou jurídica, do acesso a informações detalhadas quanto às despesas incorridas e receitas auferidas pelo Estado (art. 48-A), sob pena de proibição do recebimento de transferências voluntárias (art. 73-C) (BRASIL, 2009).

Em seguida, tal como preconizado pelo art. 48, parágrafo único, inciso III da LRF, os mencionados dispositivos legais foram regulamentados pelo Decreto nº 7.185/2010, que prescreveu que as informações em questão devem ser disponibilizadas em portal mantido na internet, acessível independentemente do cadastramento de usuários e da utilização de senhas (art. 2º, III do Decreto), até o primeiro dia útil subsequente ao do registro contábil de cada evento, em sistema integrado de administração financeira e controle (art. 2º, II) (BRASIL, 2010).

Estas constatações são elementos significativos de uma tendência para a abertura do governo em direção à sociedade que é acompanhada, consequentemente, pela redução da discricionariedade e do dever de motivar as decisões de gestão e abrir canais de colaboração popular. A influência se coloca desde o planejamento à execução orçamentária. Em contrapartida, espera-se a participação ativa, pressupondo o percurso nas etapas anteriores de educação e transparência, com a tomada de consciência dando forma ao ciclo virtuoso da “cidadania fiscal”.

Conforme se expôs, diversas normas contemplam diferentes formas de participação do cidadão, aliadas sempre à instituição de ouvidorias de diferentes consultas, audiências e órgãos públicos, criação de conselhos representativos, sistemas de disque denúncia, pesquisa de opinião, iniciativa popular sobre projetos de leis e planos, e programas de desenvolvimento.

A evolução para a ideia de controle democrático se dá com a abertura do exercício da função de controlador para além dos órgãos oficiais dotados da competência específica, abrangendo toda a sociedade, com o estabelecimento de canais e instâncias de discussão e deliberação características da noção de democracia, além da transparência efetiva e da educação fiscal (SANTOS, 2016).



4 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO RUMO À FISCALIZAÇÃO PLURALISTA

A ideia de fiscalização pluralista está relacionada à ampliação dos atores envolvidos na atividade de fiscalização da gestão governamental, em face da realização de suas finalidades institucionais. Ao mesmo tempo em que funciona como um indicador de desenvolvimento social desponta como uma das características de transformação, ainda que em muitos casos incipiente, do Estado distante e demandante para outro, presente e prestador, revelando um amplo papel de controle dos gastos públicos e das políticas públicas, tanto no aspecto judicial quanto nos aspectos administrativo e político. Trata-se de um dos indicadores do Estado de direito no ambiente da pós-modernidade apontados por Diogo de Figueiredo, notadamente com a “ascensão da cidadania proativa, ampliando o papel das pessoas”, que superam a condição de súditos para se tornarem cidadãos com maior participação e vocacionados na proteção de direitos fundamentais (FIGUEIREDO, 2011, p. 69).

A Constituição de 1988 assegurou, assim como as emendas que a alteraram, os mais variados instrumentos de controle e controladores, tanto internos quanto externos ao responsável pela função administrativa, o que se pode denominar de fiscalização pluralista, pois se dedicou a ampliar o escrutínio das finanças valorizando a maior participação de atores, sobretudo a abertura democrática do “controle da comunidade” (TORRES, 2003, p. 637-643).

O art. 70 fala em fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, mas estas modalidades se integram e a enumeração extensa revela a intenção do constituinte de não deixar “espaços livres de controle” na atividade financeira do Estado (TORRES, 2000, p. 331).

Esse arcabouço normativo foi ainda mais fortalecido com a promulgação da Lei nº 12.527/2011, também denominada Lei de Acesso à Informação (LAI), por meio da qual pretendeu o legislador impulsionar a chamada transparência ativa ao definir como princípio basilar da Administração Pública a publicidade e reiterar ser o sigilo a exceção à regra (art. 3º, I), determinando assim a divulgação espontânea das informações de interesse público (art. 3º, II e art. 8º, dentre outros), sem deixar de garantir o acesso, a requerimento de qualquer cidadão, de forma célere, gratuita e independentemente de mo-



tivação, a informações que ainda não tenham sido tornadas públicas (art. 10 a 14) (BRASIL, 2011).

De todo modo, embora as regras dos arts. 48 e 48-A da LRF tenham se tornado de observância obrigatória por todos os entes estatais da Federação a partir de meados de 2013, quando passaram a alcançar até os municípios com população inferior a 50.000 (cinquenta mil) habitantes (art. 73-B da LRF), o cenário atual ainda permanece distante daquele preconizado pela legislação de regência.

Com efeito, ainda que se possa identificar um avanço gradativo nos últimos anos e afirmar que alguns estados e municípios em especial vêm se destacando por oferecer aos cidadãos amplo acesso às suas informações fiscais, verifica-se que, não obstante, os esforços empreendidos por instituições estatais, organizações da sociedade civil e diversos estados ainda resistem a cumprir satisfatoriamente os mandamentos legais, avaliação consideravelmente mais grave quando analisada a situação dos municípios.

Ademais, não é essa a conclusão a que se chega após as informações divulgadas pelo Ministério Público Federal (MPF) em página dedicada ao tema, mantida no portal da instituição na internet⁷. Conforme divulgado na página, o MPF pôs em prática projeto voltado a identificar e coibir o descumprimento da legislação em análise, realizando, entre os meses de setembro e outubro de 2015, uma primeira avaliação a partir da coleta de dados nos portais de transparência de 5.567 municípios dos 26 estados e do Distrito Federal, cujos resultados foram divulgados na forma de um *ranking* da transparência.

Os resultados pouco satisfatórios, consolidados numa média nacional de apenas 3,92 pontos (de um total de 10), levaram o MPF a expedir recomendações aos entes federados que deixaram de atender à legislação da transparência fiscal, estabelecendo o prazo de 120 dias para que fossem saneadas as irregularidades. Uma vez escoado o prazo, o órgão promoveu uma segunda avaliação, ocorrida entre abril e maio de 2016, cujo resultado⁸ demonstrou melhora significativa, embora insuficiente, dos níveis de transparência, tendo havido o aumento da média nacional para 5,21 pontos, além da melhora individual bastante expressiva de alguns entes federados⁹. Diante

7 Disponível em: <<http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

8 Disponível em: <<https://goo.gl/ERPneu>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

9 É o caso, por exemplo, dos Estados do Mato Grosso do Sul e de Rondônia, os quais passaram, respectivamente,



da recalitrância de boa parte dos entes em pôr em prática os parâmetros de transparência estabelecidos pela LRF e pela LAI, o MPF propôs 2.109 ações civis públicas, objetivando a correção das irregularidades identificadas. Em relação aos municípios que à época da segunda verificação sequer possuíam portais da transparência na internet, foi adotada linha de atuação de rigor exemplar, consistente em: i) recomendação à União Federal para suspender os repasses e transferências voluntárias, com fundamento no art. 73-C da LRF; ii) propositura de ações de improbidade administrativa contra os respectivos prefeitos, com fundamento no art. 11, incisos II e IV da Lei nº 8.429/1992¹⁰; e iii) representações às Procuradorias Regionais da República contra os alcaides recalitrantes pela prática do crime de responsabilidade tipificado no art. 1º, XIV do Decreto-Lei nº 201/1967¹¹.

A adoção dessas medidas é de fundamental importância para que a transparência dos atos estatais e informações de interesse público, sobretudo os relacionados à atividade financeira dos entes públicos, deixem de ser apenas uma promessa constitucional para serem convertidos em um padrão de comportamento rigorosamente observado em todos os níveis da Federação, de modo que restem assentadas em bases sólidas as condições necessárias para que, absorvendo cada vez mais o conceito de cidadania fiscal, a sociedade se converta em um ator de relevo no exercício do controle.

A fiscalização busca o confronto das ações públicas com suas finalidades a partir dos resultados, bem como a comparação de sua concepção

te, dos índices de 1,4 e 5,2 para 9,1 e 10. Dentre as capitais, merecem destaque a melhora apresentada pelos governos municipais de Palmas/TO, cujo índice subiu de 3,7 para 9,3 pontos, e Manaus, que teve seus 3,9 pontos na primeira avaliação incrementados para os 7,7 verificados na segunda. Ainda em relação às capitais, a menção honrosa fica com as prefeituras de Curitiba/PR, Florianópolis/SC, Porto Alegre/RS e Recife/PE pela nota máxima alcançada na segunda avaliação, que as três primeiras cidades já haviam atingido na análise anterior. Em relação aos demais municípios, o próprio MPF deu ênfase à evolução apresentada pelas municipalidades de Paes Landim/PI, São Lourenço do Piauí/PI, Cabeceiras do Piauí/PI e Balsa Nova/PR, os quais, da nota zero anterior (ausência de portal da transparência), alcançaram o score máximo na avaliação mais recente. Aliás, o índice agregado dos municípios piauienses experimentou um salto de 418,39% entre as duas fiscalizações, contrastando com o Distrito Federal, que viu o seu índice apresentar uma retração de 8,43%.

10 “Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, e notadamente: [...]”

II – retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício; [...]

IV – negar publicidade aos atos oficiais; [...]” (BRASIL, 1992).

11 “Art. 1º. São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores: [...]”

XIV – Negar execução à lei federal, estadual ou municipal, ou deixar de cumprir ordem judicial sem dar o motivo da recusa ou da impossibilidade, por escrito, à autoridade competente; [...]” (BRASIL, 1967).



formal com a realidade experimentada pela população. A fiscalização, por definição, transcende os autos dos processos administrativos e subsidia o controle de legitimidade, economicidade e político.

Observa-se, atualmente, que a participação social na fiscalização dos atos financeiros da Administração Pública se dá, de modo geral, por meio de entidades não governamentais e sem fins lucrativos, constituídas especial ou essencialmente para esse fim, no mais das vezes, sob a forma jurídica de associações.

É o caso, dentre outros tantos exemplos, do Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), da Transparência Brasil e da Contas Abertas, todas entidades que desenvolvem projetos e atividades com enfoque em assuntos ligados à temática das finanças públicas, envolvendo, além da educação fiscal e do incentivo à participação popular nos ciclos orçamentários, a promoção do controle social sobre os gastos estatais diretos e indiretos, a execução dos orçamentos públicos etc.

Para tanto, tais entidades costumam lançar mão de variados recursos comunicativos, visando a publicização ainda maior dos dados divulgados pelos entes estatais, com utilização de canais de comunicação como os próprios sites ou páginas em redes sociais mantidos pelas organizações, com penetração maior do que os portais governamentais, através dos quais as informações são, geralmente, apresentadas de forma simplificada e didática.

O controle promovido por essas entidades, já se voltou, inclusive, ao próprio cumprimento das disposições da legislação relativa à transparência dos dados fiscais, com a divulgação de índices refletindo o desempenho de diferentes entes federados antes mesmo de que o MPF adotasse iniciativas semelhantes¹².

Também a imprensa pode e deve assumir a sua parcela de protagonismo quando se fala na fiscalização exercida pela sociedade civil, seja revelando e repercutindo as irregularidades identificadas e os atos de legitimidade questionável, ou promovendo iniciativas como o Ranking de Eficiência dos Municípios (REM-F), ferramenta recentemente divulgada na internet pelo jornal *Folha de São Paulo* em conjunto com o instituto Datafolha, objetivando

12 Referimo-nos, aqui, ao “Índice de Transparência”, ranking da transparência das capitais e estados brasileiros, formulado com base em estudos realizados por um comitê promovido pela organização “Contas Abertas”, divulgado pela primeira vez em 2010 e reeditado em 2012 e 2014, bem como às iniciativas semelhantes postas em prática pelo Inesc nos anos de 2011 e 2014. Disponíveis, respectivamente, em: <<https://indicedetransparencia.com>> e <<https://goo.gl/8Q1TTA>>. Acesso em: 27 ago. 2016.



aferir quais prefeituras proporcionam à população mais serviços públicos básicos pelo menor custo financeiro¹³.

Trata-se, portanto, de um índice que procura revelar não só o nível dos serviços públicos básicos (saúde, educação e saneamento) fornecidos por cada um dos 5.281 municípios pesquisados, como também o volume de recursos consumido, permitindo que o visitante acesse dados, como a receita total de cada município; o percentual dessa receita oriundo de transferências intergovernamentais; o número de funcionários públicos da administração municipal; e a distribuição da despesa entre as áreas da saúde, educação e Poder Legislativo local, dentre outros.

Ressalte-se que a democratização dos meios de comunicação, proporcionada pela popularização da internet, pode ampliar sobremaneira o papel desempenhado pela imprensa em matéria de fiscalização, ao permitir a ascensão de novos e fragmentados polos de produção de conteúdo ao lado da imprensa tradicional, quase sempre controlada por grandes conglomerados de comunicação.

As iniciativas elencadas, ainda que em caráter ilustrativo, revelam, de um lado, que a sociedade tem uma relevante contribuição a oferecer na efetivação do controle sobre as atividades administrativas e financeiras. Sob outra perspectiva, porém, nota-se que a função de controle social ainda é muito dependente da ação isolada emanada de determinados focos organizados sob estruturas institucionalizadas e que não lograram atingir grande mobilização junto à sociedade.

Afora outros pontos relevantes que precisam ser enfrentados pela nossa sociedade, como a necessidade de se difundir a educação fiscal e mesmo a discussão de uma reforma política que busque lidar com os problemas que levaram ao agravamento da crise na democracia nesses últimos anos, parece-nos que o fortalecimento da atuação da sociedade civil na efetivação do controle passa também pela questão do próprio acesso da população a canais institucionais adequados para a deflagração dos mecanismos oficiais.

E frisamos que não parece ter existido época mais propícia para as transformações necessárias do que a atual, marcada pelo surgimento de uma forma absolutamente nova de relacionamento dos indivíduos entre si e com as instituições. Esse novo paradigma, chamado por muitos de “Era da Conec-



tividade”, caracteriza-se pela profusão de aplicativos e plataformas colaborativas ininterruptamente acessados e alimentados por centenas de milhões de usuários por meio de seus *smartphones*, *tablets* e os mais variados dispositivos móveis, mantidos permanentemente conectados em uma imensa rede, gerando um volume de dados sem precedentes na história (*big data*).

É fato inquestionável que a difusão do acesso à internet transformou o modo pelo qual pessoas e instituições interagem, tornando mais amplas, flexíveis e informais as possibilidades de comunicação. Contudo, se por um lado, as entidades privadas, pressionadas pelo risco permanente de sucumbirem ao caráter disruptivo da inovação tecnológica, parecem assimilar com maior rapidez essa profunda mudança social, as instituições públicas brasileiras, de modo geral, ainda parecem resistir às mudanças, carecendo de maior inserção nesse novo contexto.

A abertura de novos canais de comunicação institucional por meio das plataformas, aplicativos e redes sociais, permitindo que o cidadão estabeleça contato de forma ágil e desburocratizada com os órgãos responsáveis por levar a efeito as medidas voltadas ao controle da atividade financeira estatal, é medida que em muito poderia colaborar para um maior engajamento da sociedade nessa missão¹⁴.

Nesse sentido, consideramos revelador que o projeto mais votado pelo público no “Desafio de Impacto Social”, concurso anual promovido pela Google com o objetivo de identificar e viabilizar a execução de ideias que se utilizem da tecnologia de um modo criativo para melhorar a vida das pessoas, tenha sido o desenvolvimento de um aplicativo para telefones celulares que pretende criar uma rede de informações por meio da qual a própria população poderá acompanhar o andamento das obras de construção de creches e escolas públicas¹⁵.

Há, portanto, abertura jurídica e potencial institucional para a evolução desse cenário de fiscalização pluralista, alimentando o surgimento (e se

14 Embora o setor público ainda tenha um longo caminho a percorrer em relação a esse aspecto, algumas medidas adotadas por instituições públicas merecem ser citadas. Em junho de 2016, por exemplo, o Tribunal de Contas da União disponibilizou ao público um aplicativo para *smartphones* e *tablets*, permitindo que qualquer cidadão encaminhe em tempo real evidências de mau uso de recursos públicos, possibilitando, inclusive, o envio de fotos e vídeos em conjunto com os relatos. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por exemplo, não só desenvolveu aplicativo semelhante como também passou a prestar atendimento aos cidadãos por meio de uma conta no aplicativo de troca de mensagens *Whatsapp*, o mais popular do gênero no Brasil. Disponíveis em: <<https://goo.gl/Y5xi7S>> e <<https://goo.gl/RcCHtf>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

15 Informações disponíveis em: <<https://desafiosocial.withgoogle.com/brazil2016>>. Acesso em: 31 ago. 2016.



alimentando dele) de uma cidadania proativa e de modelos democráticos de controle. Parece-nos que a sociedade brasileira ainda não atingiu um grau ideal de engajamento político, incluindo-se aí o acompanhamento, controle e fiscalização das questões relacionadas com as atividades governamentais, inclusive as financeiras.

5 CONCLUSÃO

Pode-se dizer, numa analogia com aquilo que Peter Häberle (2007) convencionou chamar de “sociedade aberta dos intérpretes da Constituição”, que nos encontramos numa fase de ampliação do reconhecimento da importância da divulgação e controle das contas públicas, como fazem prova os recentes acontecimentos que culminaram no processo de *impeachment* da ex-Presidente da República.

A tarefa de conhecer minimamente sobre Direito financeiro e cobrar a obediência às suas normas, como se diz no jargão popular, “caiu na boca do povo”, num capítulo relevante de nossa história recente, que indica um caminho de amadurecimento da cidadania fiscal.

Felizmente, percebe-se o ressurgimento do Direito financeiro no cenário jurídico brasileiro, ganhando a importância e dimensão necessárias para realizar o seu múnus. Sendo o tributo o “preço da liberdade”¹⁶, deverá o cidadão possuir direitos e amplos mecanismos para participar ativamente, desde a formulação das políticas públicas, passando pelo dispêndio dos recursos, até o controle da execução orçamentária. Esse contexto faz-nos lembrar da célebre frase de Oliver Holmes, *Justice* da Suprema Corte norte-americana: “*I like to pay taxes. With them, I buy civilization*” (“Gosto de pagar tributos. Com eles, eu compro civilização”).

Por fim, percebe-se que o cumprimento das normas do Direito financeiro precisa ser exigido por todos para que se possa realizar o seu desígnio: oferecer ao cidadão brasileiro e aos governos os mecanismos necessários para o desenvolvimento econômico e social, com a criação de uma socieda-

16 Expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres (2003, p. 432), citando James McGill Buchanan Jr. (1975, p. 112), que fala em *liberty tax* para significar que o tributo implica sempre na perda de uma parcela de liberdade (“*one degree of freedom is lost*”), e Paul Kirchhof (1981) para quem “o direito fundamental do proprietário não protege a propriedade contra a tributação, mas assegura a liberdade do proprietário do Estado Fiscal”.



de mais digna e justa.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Curso de Direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015a.

_____. Orçamento público como instrumento de cidadania fiscal. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 188-209, 2015b.

BÖCKENFÖRDE, E. W. **Estudios sobre el Estado de Derecho y la democracia**. Madrid: Trotta, 2000.

BRASIL. Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado, 1988.

_____. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 jun. 1992.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 363.412. Tribunal Pleno, julgado em 19 de novembro de 2003. Relatora: Ministra Ellen Gracie, DJ, 19 mar. 2004.



_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009.

_____. Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 maio 2010.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

CATARINO, J. R. Problemas e perspectivas da governação financeira em ambiente aberto. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, n. 1, mar./ago., 2012.

DI PIETRO, M. S. Z. Limites do controle externo da Administração pública: ainda é possível falar em discricionariedade administrativa? **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 37, jan./mar, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/TCiSb7>>. Acesso em: 24 jan. 2016.

DWORKIN, R. **Justiça para ouriços**. Coimbra: Almedina, 2012.

FERNÁNDEZ, E. El problema del fundamento de los derechos humanos. **Anuario de derechos humanos – UCM**, Madrid, 1982.

HÄBERLE, P. **El Estado Constitucional**. Buenos Aires: Astrea, 2007.



HOROCHOVSKI, R. R.; CLEMENTE, A. J. Democracia deliberativa e orçamento público: experiências de participação em Porto Alegre, Belo Horizonte, Recife e Curitiba. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba. v. 20, n. 43, p. 127-157, out. 2012.

LEAL, V. N. Valor das decisões do tribunal de contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 12, p. 418, 1948.

LUÑO, A. E. P. **Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución**. Madrid: Tecnos, 2005.

NINO, C. S. **La constitución de la democracia deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997. SANTOS, C. A. C. Orçamento Público no México. In: ABRAHAM, M.; PEREIRA, V. P. (Orgs.). **Orçamento Público no Direito Comparado**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. A fiscalização pluralista e o controle democrático das finanças públicas. Uma breve introdução sobre a noção pós-moderna do controle do Estado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 131, nov./dez., 2016.

SMITH, A. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Vol. II. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2010.

TORRES, R. L. A Legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 194, out./dez., 1993.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição**. Vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, L. E. (Coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003a.

_____. Controles da administração financeira. In: MOREIRA NETO, D. de F. (Coord.). **Uma avaliação das tendências contemporâneas do Direi-**



to Administrativo. Rio de Janeiro: Renovar, 2003b. p. 635-646.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário:** os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário:** valores e princípios constitucionais e tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

ZYMLER, B. **Direito administrativo e controle.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

