

TRIBUNAIS DE CONTAS E GESTÃO TRIBUTÁRIA:

limites constitucionais do controle externo sobre a arrecadação, a renúncia de receita e a responsabilização de gestores públicos

Beatriz de Lima Oliveira Araújo

Orientador: Prof. Rodrigo José Rodrigues Bezerra

Resumo: O presente artigo examina os limites constitucionais da atuação do Tribunal de Contas no exercício do controle externo sobre a gestão tributária, investigando a tensão entre o princípio da legalidade tributária, o postulado da eficiência administrativa e a preservação da discricionariedade do gestor público. A pesquisa, de natureza qualitativa e exploratório-descritiva, vale-se do método dedutivo para analisar a trajetória histórica e a natureza jurídica das Cortes de Contas, sua competência para a fiscalização de receitas e renúncias fiscais, os fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal e os reflexos do controle de resultados sobre políticas tributárias. Examina-se, ainda, o debate acerca das restrições impostas pelo Tribunal de Contas da União à utilização de prejuízos fiscais em transações celebradas junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, confrontando argumentos favoráveis ao controle de legitimidade com a crítica doutrinária que identifica potencial usurpação de competência legislativa. Conclui-se que o equilíbrio entre eficiência arrecadatória e segurança jurídica exige autorrestrrição institucional, diálogo interinstitucional e auditorias operacionais orientadas à indução de boas práticas, sem que a função fiscalizatória se converta em coadministração ou ativismo que viole a harmonia entre os Poderes.

Palavras-chave: tribunais de contas; controle externo; gestão tributária.

Abstract: This article examines the constitutional limits of the Court of Auditors' action in exercising external control over tax management, investigating the tension between the principle of tax legality, the postulate of administrative efficiency, and the preservation of the public administrator's discretion. The qualitative, exploratory-descriptive research uses the deductive method to analyze the historical trajectory and legal nature of Audit Courts, their competence to supervise revenues and fiscal waivers, the foundations of the Fiscal Responsibility Law, and the effects of performance control on tax policies. The study also examines the debate on restrictions imposed by the Federal Court of Auditors on the use of tax losses in transactions with the National Treasury Attorney General's Office, contrasting arguments favorable to legitimacy control with doctrinal criticism identifying potential usurpation of legislative competence. It concludes that the balance between collection efficiency and legal certainty requires institutional self-restraint, inter-institutional dialogue, and operational audits aimed at inducing best practices, without the supervisory function becoming co-administration or activism that violates harmony among the Powers.

Keywords: courts of auditors; external control; tax management.

1. INTRODUÇÃO

Discorrer sobre a trajetória dos Tribunais de Contas no Brasil pressupõe evidenciar sua correlação direta com a consolidação democrática e a probidade na gestão do erário. Sob essa ótica, observa-se o amadurecimento institucional dessas Cortes, que transcenderam a natureza de meros órgãos de fiscalização administrativa para se consolidarem como instituições autônomas de controle externo. Nesse processo, sobressai a relevância de sua função orientadora, a qual fomenta uma atuação de caráter preventivo junto aos gestores, visando mitigar irregularidades e aperfeiçoar a governança antes mesmo da consumação de eventuais danos ao patrimônio público.

No que tange à gênese histórica do controle de contas no Brasil, observa-se que a pretensão de instituir um órgão fiscalizador remonta a 1826, logo após a Independência,

embora sua efetivação tenha sido postergada. A concepção do Tribunal de Contas da União (TCU) é creditada a Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda do Governo Provisório, por intermédio do Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890. À época, conferiu à instituição a competência de liquidar as receitas e despesas, atestando-lhes a legitimidade antes do encaminhamento ao Congresso Nacional. Com a promulgação da Constituição de 24 de fevereiro de 1891, o Tribunal ascendeu ao status constitucional, o que assegurou a salvaguarda de suas funções pela Lei Maior e consolidou sua natureza de órgão de controle externo. Malgrado a previsão constitucional, a instalação fática do TCU ocorreu apenas em janeiro de 1893, após superar resistências políticas inerentes ao período. Sob esse prisma, a Carta Magna de 1891 revelou-se um marco imperioso, provendo a estabilidade institucional indispensável à fiscalização das finanças da recém-instaurada República.

Hodiernamente, os Tribunais de Contas exercem função indispensável no ordenamento jurídico brasileiro, consolidando-se como órgãos de controle externo responsáveis pela fiscalização rigorosa da gestão dos recursos públicos, em auxílio ao Poder Legislativo. Sua atuação, pautada na legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e moralidade administrativa, transcendeu o mero formalismo fiscalizatório, passando a abranger a análise da qualidade do gasto público, da governança orçamentária e da efetividade das políticas públicas. Nesse contexto, compete a essas Cortes assegurar que os recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais da Administração Pública, direta e indireta, sejam aplicados em estrita observância ao interesse coletivo, reprimindo desperdícios, prevenindo irregularidades e combatendo práticas lesivas ao erário. Dotados de autonomia funcional, administrativa e financeira, os Tribunais de Contas consolidaram-se, ainda, como verdadeiros guardiões dos princípios insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, afirmando-se como pilares da transparência, da ética e da eficiência na gestão pública.

A problemática central deste artigo reside na investigação dos limites da atuação do Tribunal de Contas frente à gestão tributária, especificamente no que tange à tensão entre o controle da renúncia de receita e o postulado da legalidade tributária, devidamente exposto por meio do artigo 150, I, da CRFB/88. Tal controvérsia ganha relevo nas recentes restrições impostas pela Corte à utilização de prejuízos fiscais em transações celebradas junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o que suscita o debate sobre se tais intervenções configuram uma exegese legítima da norma ou uma usurpação da competência legislativa. Complementarmente, essa discussão deságua na fronteira da discricionariedade administrativa, pois ao impor soluções específicas sob o manto do controle de legitimidade e economicidade, o Tribunal de Contas arrisca transmudar-se em administrador substitutivo.

Assim, questiona-se em que medida a interferência da Corte nas escolhas técnicas do gestor público nas ações de política tributária mitiga a margem de liberdade necessária à consecução do interesse público, desafiando a harmonia entre os Poderes e comprometendo a segurança jurídica e as legítimas expectativas dos contribuintes.

Portanto, o presente artigo científico tem por escopo analisar a complexa delimitação da competência do Tribunal de Contas no exercício do controle externo da gestão tributária, investigando o equilíbrio prospectivo entre a observância do princípio da legalidade e o postulado da eficiência administrativa. A pesquisa propõe-se a examinar em que medida a fiscalização técnica pode fomentar a otimização arrecadatória e a efetividade na recuperação de créditos, sem que tal atuação resulte em ingerência indevida na discricionariedade do gestor ou na violação das garantias fundamentais dos contribuintes. Para tanto, discute-se a natureza do Tribunal não apenas como órgão de censura e conformidade, mas como agente indutor de boas práticas voltadas à sustentabilidade fiscal e à justiça tributária no âmbito do Estado Democrático de Direito.

A metodologia adotada se firma em uma abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, valendo-se do método dedutivo para o exame das normas e princípios que regem o controle externo. O percurso metodológico compreenderá um levantamento bibliográfico exaustivo, em interface com a análise documental de acórdãos e da jurisprudência do Tribunal de Contas da União, a fim de identificar padrões decisórios e critérios de eficiência. Sob esse prisma, objetiva-se correlacionar o arcabouço teórico-jurídico à praxis fiscalizatória, proporcionando uma compreensão crítica acerca dos limites da intervenção técnica na esfera da arrecadação e na gestão das receitas públicas.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1 Natureza jurídica

O Tribunal de Contas consolida-se como a instituição técnica basilar na fiscalização da despesa pública brasileira. No plano federal, tal prerrogativa é exercida pelo Tribunal de Contas da União (TCU), ao passo que, nas esferas estadual e municipal, o encargo recai majoritariamente sobre os Tribunais de Contas dos Estados (TCEs). Em estrita observância às suas competências territoriais e administrativas, essas cortes examinam a regularidade das contas dos entes públicos, operacionalizando, de forma cogente, o chamado controle externo.

Conquanto o controle externo configure uma competência compartilhada entre as funções do Estado, o Tribunal de Contas atua como instância autônoma, provendo suporte técnico imprescindível ao Poder Legislativo no desempenho dessa incumbência. Sob esse prisma, a Corte audita a gestão orçamentária dos Poderes Executivo e Judiciário, bem como do próprio Legislativo, sem, todavia, integrar a estrutura orgânica da magistratura ou submeter-se a qualquer subordinação hierárquica perante o Parlamento. Tal natureza jurídica singular consagra uma entidade fiscalizadora de cúpula, dotada de autonomias funcional, administrativa e financeira, prerrogativas fundamentais para a higidez e o pleno exercício de suas atribuições constitucionais.¹

Para além de um estrito controle de legalidade, a Corte de Contas exerce um papel proeminente na indução do aperfeiçoamento jurídico e operacional das políticas públicas. A expansão de suas competências, deflagrada pela Constituição de 1988, outorgou ao Tribunal o múnus de auditar e avaliar o planejamento e a gestão governamental sob o prisma dos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade e eficiência. Nesse cenário, o TCU consolida-se como um fórum pluridimensional e técnico, apto a debater a complexidade das obrigações estatais e a desempenhar sua função histórica de salvaguardar a higidez e a integridade do ordenamento orçamentário brasileiro.

Essa contribuição ao aperfeiçoamento das políticas públicas deriva, intrinsecamente, de sua envergadura como instituição de Estado, cujas deliberações ostentam caráter técnico-administrativo especializado. Tal natureza jurídica faculta ao controle externo transcender o exame meramente formalista, alcançando a sindicância de resultados e viabilizando diagnósticos objetivos acerca da aplicação dos recursos públicos. A legitimidade da intervenção da Corte ancora-se, por conseguinte, em sua aptidão para atuar como vetor de transparência e garantidor da segurança jurídica nos modelos de gestão contemporâneos.²

Sob tal perspectiva, a atuação da Corte de Contas transmuda-se em instrumento estratégico de governança, notadamente ao exercer funções pedagógicas e preventivas. Ao empreender auditorias operacionais vocacionadas à aferição da efetividade dos programas estatais, o Tribunal não se limita à identificação de irregularidades; ao revés, diagnostica gargalos estruturais e recomenda ajustes corretivos, preservando incólume a discricionariedade do gestor público. Em última análise, a densidade técnica dessas instituições é o que viabiliza um controle apto a mitigar riscos de desperdício e a converter a vigilância fiscal em vetor basilar de aperfeiçoamento institucional e eficiência administrativa.

¹CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2024.

²ZYMLER, Benjamin. O Controle Externo da Administração Pública. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

2.2 Competência para a fiscalização de gestão tributária

A competência das Cortes de Contas para a fiscalização da gestão tributária ancora-se no controle de externalidade e na sindicância da legalidade, eficiência e economicidade das receitas e despesas públicas. Sob a égide do artigo 71, inciso II, da Constituição Federal, incumbe ao Tribunal de Contas da União (TCU) e, por simetria constitucional, aos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público. No âmbito tributário, essa fiscalização transcende a mera conferência aritmética da arrecadação, estendendo-se ao exame rigoroso das renúncias de receitas e ao cumprimento das exigências estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000).

Tal prerrogativa de controle decorre da ampliação das atribuições conferidas pela Carta Magna de 1988, a qual outorgou às Cortes de Contas o múnus de auditar e avaliar o planejamento e as operações dos entes governamentais. Essa competência permite que o Tribunal incida sobre o sistema político-orçamentário-financeiro, núcleo onde se processam as demandas mais sensíveis do planejamento e das finanças públicas. No exercício desse encargo, a Corte salvaguarda a integridade do sistema ao escrutinar se as desonerações e renúncias de receita observam os cânones da unidade e da universalidade orçamentária, obstando que a gestão tributária comprometa o equilíbrio fiscal do Estado.³

Nesse prisma, a ingerência do controle externo sobre a arrecadação e a desoneração de tributos configura-se como um mecanismo de assunção partilhada da responsabilidade social. A fiscalização, desvencilhada de um viés meramente contábil, institui um fórum pluridimensional vocacionado ao debate sobre a funcionalidade das normas tributárias e financeiras. Ao deflagrar auditorias voltadas à mitigação de lacunas na gestão do erário, a Corte desempenha seu múnus histórico de aprimoramento normativo, sedimentando a segurança jurídica nas relações entre o Fisco e os contribuintes, além de catalisar o aperfeiçoamento operacional das políticas de financiamento do Estado.

Depreende-se, por conseguinte, que a competência para fiscalizar a gestão tributária constitui corolário lógico da missão constitucional de salvaguardar a integridade do erário. Em consonância com o magistério de Weder de Oliveira, tal atuação faculta à Corte de Contas uma participação ativa no processo de indução ao aperfeiçoamento das políticas fiscais. Ao garantir a funcionalidade e a máxima efetividade do gasto público indireto, operacionalizado

³HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2025.

mediante incentivos fiscais, o Tribunal de Contas consolida-se como pilar indispensável à transparência e à estrita observância dos princípios vetores que regem a Administração Pública.⁴

2.3 Da jurisdição do tribunal de contas

A jurisdição do Tribunal de Contas ostenta natureza contábil-administrativa, encontrando seu esteio constitucional nos artigos 70 e 71 da Carta Magna de 1988. Sob esse prisma, diversamente da jurisdição contenciosa judicial, a competência das Cortes de Contas possui caráter compulsório e detém natureza real, recaindo sobre qualquer pessoa física ou jurídica, seja de direito público ou privado, que utilize, arrecade, guarde ou gerencie dinheiros, bens e valores públicos. Assim, o liame jurisdicional não se define pela condição subjetiva do agente, mas pela origem estatal do recurso gerido, consolidando o dever indeclinável de prestar contas perante o Estado e a sociedade.

Dessa forma, a competência fiscalizatória das Cortes de Contas desvincula-se de uma perspectiva puramente orgânica ou estatutária do administrador, deslocando seu eixo gravitacional para a natureza pública do patrimônio sob gestão. Sob essa ótica, o liame jurisdicional não se define pela condição subjetiva do agente, ou seja, se o gestor integra formalmente os quadros da administração direta ou indireta, mas sim pela origem estatal do recurso gerido, alcançando inclusive entidades privadas, organizações sociais e terceiros que se saturem de verbas públicas. Consolida-se, por conseguinte, o dever indeclinável de prestar contas perante o Estado e a sociedade, erigindo a transparência e a responsabilidade fiscal como obrigações inerentes ao manejo de todo e qualquer ativo financeiro de matriz coletiva.⁵

Sob o prisma da jurisprudência pátria, revela-se imperativo sublinhar que tal jurisdição alcança, inclusive, entidades de direito privado que logrem o recebimento de recursos públicos. Isso ocorre porque o nexó determinante para a atuação fiscalizatória reside na gênese estatal da verba, e não na natureza jurídica do sujeito gestor. Esse entendimento consagra o princípio de que o dever de prestar contas acompanha o recurso público onde quer que ele se encontre, independentemente da personalidade jurídica do administrador, conforme se depreende da dicção normativa colacionada:

Em decorrência da amplitude das competências fiscalizadoras da Corte de Contas, tem-se que não é a natureza do ente envolvido na relação que permite, ou não, a

⁴OLIVEIRA, Weder de. Contribuição do controle externo para o aprimoramento de política pública: o caso da compensação ambiental e a atuação do Tribunal de Contas da União. In: MARQUES, Florian; ZYMLER, Benjamin (org.). Tratado de Direito Administrativo: Controle Externo e Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 245-268.

⁵PETTER, Lafayette Josué. Direito Financeiro. 11. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2024.

incidência da fiscalização da Corte de Contas, mas sim a origem dos recursos envolvidos, conforme dispõe o art. 71, II, da Constituição Federal. Denegação da segurança. (STF, MS 24379, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 05-06-2015 PUBLIC 08-06-2015)

No que tange ao regime sancionatório, as deliberações das Cortes de Contas que resultam em imputação de débito ou aplicação de multa prescindem de uma prévia chancela ou fase de conhecimento perante o Poder Judiciário. Isso decorre da força impositiva imediata outorgada pelo artigo 71, § 3º, da Constituição Federal, o qual confere a tais decisões a natureza jurídica de título executivo extrajudicial. Na prática, a certeza, a liquidez e a exigibilidade da obrigação de ressarcir o erário são inteiramente constituídas no âmbito do processo administrativo de controle externo, autorizando que a Fazenda Pública deflagre diretamente a ação de execução fiscal. Esse atributo processual confere máxima celeridade à recomposição do patrimônio público, blindando a eficácia das sanções aplicadas contra os entraves burocráticos de uma nova discussão de mérito na via judicial.⁶

3. GESTÃO TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

3.1 Princípio da legalidade tributária (Artigo 150, I, CRFB/88)

O princípio da legalidade tributária consagra-se como fundamento basilar do Estado Democrático de Direito, vedando ao ente estatal instituir ou majorar tributos sem a devida previsão legal. Nesse contexto, o Tribunal de Contas, no exercício de sua função constitucional de controle externo, fiscaliza não apenas a arrecadação pública, mas também a regularidade das isenções e benefícios fiscais concedidos, assegurando que a atuação estatal permaneça estritamente subordinada aos limites impostos pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, a Corte de Contas reafirma a supremacia da lei sobre o poder de tributar, fortalecendo a transparência, a responsabilidade fiscal e a proteção do erário.

A fiscalização da gestão tributária pelo Tribunal de Contas encontra sua razão de ser na necessidade de validar o princípio da autoimposição tributária, diretriz que determina que a exigência de qualquer carga fiscal demanda a autorização prévia e soberana dos representantes eleitos pelo povo no Poder Legislativo. Sob essa perspectiva, a atuação das Cortes de Contas transcende a mera auditoria contábil para salvaguardar o pacto político-tributário originário, garantindo que o cidadão só seja compelido a entregar parte de

⁶LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para Tribunais de Contas*. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2024.

seu patrimônio ao Estado se houver o consentimento parlamentar. Como bem destaca Roberto Caldas, a necessidade de normas emanadas formalmente de órgãos legislativos para a imposição de obrigações constitui a própria base de sustentação dos Estados Constitucionais. Nesse sentido, o controle exercido pelas Cortes de Contas assegura que a arrecadação e a instituição de gravames não se convertam em atos arbitrários ou unilaterais do Poder Executivo, mas permaneçam como uma execução fiel e estrita da vontade legislativa, preservando a legalidade histórica que nasceu justamente para frear o arbítrio fiscal.⁷

Além disso, a atuação do Tribunal torna-se ainda mais estratégica diante do fenômeno da "legalidade mitigada" no Estado de Bem-Estar Social. Geraldo Ataliba ressalta que, embora o Executivo precise de agilidade técnica, subsiste o conflito com a forma ortodoxa de legalidade, sendo missão dos juristas "aprimorar os mecanismos de controle de sua ação, para o fim de torná-los (os tais mecanismos) mais seguros e eficazes". Assim, o Tribunal de Contas atua precisamente nesse aprimoramento, controlando a delegação de competências normativas e garantindo que, mesmo em um cenário de flexibilização, a tributação permaneça submetida ao "império da lei formal na instituição de tributos", evitando que a discricionariedade administrativa comprometa a segurança jurídica do contribuinte.⁸

Em suma, a convergência entre o princípio da legalidade tributária e a atuação do Tribunal de Contas estabelece uma blindagem institucional contra o arbítrio fiscal e a opacidade administrativa. Enquanto a legalidade provê o fundamento democrático para a tributação, a Corte de Contas confere a eficácia técnica imprescindível para que tal preceito não se converta em mera retórica, adaptando o controle rigoroso às complexidades do Estado contemporâneo. Por conseguinte, a harmonia entre a norma positiva e a fiscalização ativa consolida um ambiente de segurança jurídica, no qual a soberania do Legislativo é preservada e o patrimônio do contribuinte permanece salvaguardado sob o império da lei e o crivo perene do controle externo.

3.2 Princípio da eficiência administrativa (Artigo 37 caput CRFB/88)

A integração do princípio da eficiência como vetor principiológico da Administração Pública de acordo com o artigo 37, *caput*, CRFB/88 consolidou uma transição paradigmática no controle externo, deslocando o foco da estrita conformidade legal para a sindicância da legitimidade e da resolutividade da ação estatal. Nesse cenário, o Tribunal de Contas passa a atuar como catalisador de uma gestão racional, exigindo que o administrador público adote

⁷CALDAS, Roberto. Direito Tributário e Constitucionalismo. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

⁸ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

posturas proativas e desburocratizantes na alocação de recursos. A fiscalização da eficiência, por conseguinte, mescla o comando constitucional de otimização de resultados à temática da gestão orçamentária, permitindo que a Corte de Contas analise se a opção administrativa representou a melhor relação custo-benefício sob o prisma da supremacia do interesse público.

Sob o prisma operacional, o exercício desse controle material se manifesta, prioritariamente, por intermédio das auditorias operacionais, as quais dotam o Tribunal de Contas do instrumental técnico indispensável para aferir, objetivamente, a razoabilidade dos atos administrativos. Partindo da premissa de que a ineficiência configura uma violação jurídica, dado que o administrador não detém a faculdade de gerir de forma antieconômica, o controle externo transmuda o dever de eficiência em um padrão de comportamento vinculante, sujeito a sanções em caso de inobservância. Assim, a Corte de Contas atua como garantidora de que a discricionariedade técnica do Executivo não se desvie da busca pela solução mais proveitosa e eficaz, assegurando que a gestão do erário permaneça adstrita a critérios de racionalidade econômica e legitimidade substantiva.

Em última análise, a atuação do Tribunal de Contas como garantidor da eficiência administrativa representa a transição de um controle de mera legalidade estrita para um controle de legitimidade plena. Essa evolução institucional assegura que o gasto público não seja apenas lícito, mas também racional e estratégico, transformando o Tribunal em um agente fundamental para a modernização do Estado. Ao exigir que o gestor paute suas decisões na melhor relação custo-benefício, a Corte de Contas deixa de ser um entrave burocrático para tornar-se uma instituição que viabiliza a entrega de resultados efetivos à sociedade.

Conclui-se, portanto, que a eficiência e a economicidade deixaram de ser recomendações éticas para se tornarem imperativos jurídicos sindicáveis. O fortalecimento das auditorias operacionais e a aplicação do princípio da razoabilidade pelo Tribunal de Contas conferem a densidade necessária para que a discricionariedade administrativa seja exercida com responsabilidade fiscal e social. Dessa forma, o controle externo consolida-se como o elo vital entre o planejamento orçamentário e a concretização dos direitos fundamentais, garantindo que a máquina pública opere sob o signo da excelência e do respeito ao Erário.

3.3 Lei de Responsabilidade Fiscal e o dever de arrecadar (Artigo 14 da LC nº 101/2000)

A base da gestão fiscal responsável, conforme delineado no art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000, estabelece a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente federado como requisitos essenciais à responsabilidade fiscal. Sob a exegese das Cortes de Contas, tal dispositivo transcende a natureza de norma programática para consolidar-se como um padrão de comportamento administrativo auditável. O controle externo atua, portanto, para obstar que a inércia do gestor na cobrança de créditos tributários ou a desídia na gestão da dívida ativa comprometam a higidez do erário. Isso ocorre porque a renúncia de receita ou a negligência na arrecadação, desprovidas das compensações exigidas pelo art. 14 da LRF, configuram afronta direta ao princípio da indisponibilidade do interesse público, sujeitando o administrador às sanções legais pertinentes.

A fiscalização do dever de arrecadar harmoniza-se com a busca pela legitimidade plena, em consonância com a doutrina de Paulo Soares Bugarin. Entretanto, é imperioso salientar que o controle da administração pública brasileira deve transcender a legalidade formal dos atos para privilegiar os aspectos materiais, com ênfase na resolutividade e na economicidade da atuação estatal. Sob esse prisma, a Corte de Contas não se limita à análise procedimental da cobrança; ao revés, o Tribunal avalia se o gestor adotou uma postura proativa e desburocratizante, apta a garantir que os créditos devidos pela coletividade ingressem, efetivamente, no erário. Tal fiscalização consagra o entendimento de que a eficiência na arrecadação é pressuposto inafastável para a viabilidade das políticas públicas e para a preservação do patrimônio social.⁹

Sob esse prisma, a Corte de Contas não se limita à análise procedimental da cobrança, ao revés, o Tribunal avalia se o gestor adotou uma postura proativa e desburocratizante, apta a garantir que os créditos devidos pela coletividade adentrem, efetivamente, no erário. Tal fiscalização consagra o entendimento de que a eficiência na arrecadação não é uma faculdade, mas um pressuposto inafastável para a viabilidade das políticas públicas e para a preservação do patrimônio social, exigindo que o administrador minimize as perdas por omissão e maximize a resolutividade na recuperação de ativos estatais.

Ademais, o Tribunal de Contas desempenha um papel estratégico no controle das renúncias de receitas, garantindo que as benesses fiscais não sejam instrumentalizadas como mecanismos de arbitrariedade política ou desvio de finalidade. A atuação da Corte assegura

⁹BUGARIN, Paulo Soares. O papel das Cortes de Contas na fiscalização das receitas públicas. In: PEREIRA, Ronny Charles L. de Torres (org.). *Controle da Administração Pública: uma visão moderna e integrada*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 115-138.

que a pretensão arrecadatória ou a liberalidade fiscal temerária do Executivo sejam contidas pelos limites cogentes do ordenamento jurídico, consolidando os pilares da transparência e da responsabilidade fiscal. Esse controle é robustecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que ratifica a competência das Cortes de Contas para fiscalizar a regularidade da concessão de incentivos e a abdicação de receitas, sob pena de nulidade dos atos que negligenciem as metas de resultados fiscais estipuladas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A fiscalização operacional, sob o prisma do magistério de Paulo Soares Bugarin, consolida-se como o instrumento primordial para a sanção da ineficiência administrativa na gestão tributária. Partindo da premissa de que o administrador não detém a faculdade de agir de forma ineficiente, a omissão no dever de arrecadar é interpretada como uma patologia jurídica, sujeitando o gestor a sanções pecuniárias e à emissão de alertas, em estrita observância ao artigo 59, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse contexto, o Tribunal de Contas atua como o garantidor da legalidade estrita e da razoabilidade, assegurando que o ciclo da receita, desde sua gênese institucional até a efetiva arrecadação, submeta-se a critérios técnicos e racionais que salvaguardem a integridade do patrimônio público.

No plano prático do direito sancionatório, a responsabilização do gestor por essa ineficiência arrecadatória desdobra-se em penalidades de natureza pecuniária e institucional. Em primeiro lugar, o Tribunal de Contas pode aplicar multas sancionatórias autônomas, cujo fato gerador é o descumprimento do dever de diligência e a violação direta das normas de responsabilidade fiscal. Ademais, caso a inércia administrativa culmine na prescrição irreversível de créditos tributários legítimos, configurando claro dano ao erário por receitas não auferidas, a Corte ostenta a prerrogativa de imputar débito ao administrador desidioso, obrigando-o a ressarcir os cofres públicos com seu patrimônio pessoal pelo montante que deixou de ingressar no tesouro. Por fim, esse cenário de negligência fiscal contumaz atrai reflexos político-administrativos severos, uma vez que a omissão na salvaguarda das receitas públicas fundamenta o julgamento pela irregularidade das contas de gestão, funcionando como vetor para a declaração de inelegibilidade do agente perante a Justiça Eleitoral e a caracterização de atos de improbidade administrativa.

Em arremate, o dever de arrecadar, sob o escrutínio do Tribunal de Contas, representa a materialização do Estado Democrático de Direito na esfera fiscal. O mutualismo entre o rigor da Lei de Responsabilidade Fiscal e a fiscalização técnica da eficiência obsta que o orçamento público seja erodido pela evasão fiscal ou pela gestão temerária da receita. Ao exigir que a arrecadação configure uma execução fidedigna da vontade legislativa, a Corte de Contas salvaguarda a base de financiamento das políticas públicas, garantindo que o império

da lei formal se transmude em resultados efetivos e em segurança jurídica para toda a coletividade.

4. A TENSÃO ENTRE EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (PRECEDENTES, DIÁLOGOS INSTITUCIONAIS E COMPLIANCE TRIBUTÁRIO)

4.1 O controle de resultados e seus limites

O controle de resultados exercido pelas Cortes de Contas transita entre a imperatividade da eficiência administrativa, alicerçada no art. 37, *caput*, da Constituição Federal e a salvaguarda da discricionariedade política do gestor. No domínio das receitas, tal fiscalização exorbita a mera conferência aritmética para alcançar a avaliação da economicidade, em estrita consonância com o art. 70 da Carta Magna Brasileira. Contudo, o limite intransponível dessa atuação reside na vedação ao órgão de controle de substituir o juízo de conveniência e oportunidade inerente ao administrador.

No que tange à provocação acerca da otimização arrecadatória, a atuação das Cortes de Contas encontra-se estritamente balizada pelos princípios da reserva de lei e da autonomia federativa. Conquanto o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00) estabeleça como requisitos essenciais da gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos de competência do ente, tal dispositivo não outorga ao órgão de controle o poder de determinar a majoração de alíquotas ou a criação de gravames. Sob essa perspectiva, é cediço que os órgãos de controle externo não detêm função legislativa para interferir em escolhas políticas de receita e despesa que dependam de processo legislativo estrito. Por conseguinte, embora o Tribunal de Contas possua competência para sancionar a desídia administrativa na cobrança da dívida ativa, caracterizada pela omissão indevida no zelo pelo erário, não possui competência para coagir o ente federado à elevação da carga tributária sob o pretexto de otimização de resultados, sob pena de flagrante usurpação de competência e violação ao pacto federativo.¹⁰

A intervenção em políticas de incentivo fiscal constitui outro ponto de fricção entre o controle externo e a gestão administrativa, em que a fiscalização de resultados deve priorizar a transparência e a estrita observância ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Sob esse

¹⁰MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

prisma, as Cortes de Contas detêm competência para auditar o *compliance* tributário da renúncia de receita, exigindo a demonstração fidedigna do impacto orçamentário-financeiro e das respectivas medidas de compensação. Todavia, tal atuação encontra seu fundamento e, simultaneamente, seu limite no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, que impõe a reserva de lei específica para a concessão de qualquer subsídio ou isenção.

Nessa linha de intelecção, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.699, reafirmou a imprescindibilidade da via legislativa para a outorga de benefícios fiscais, sedimentando que a exigência de lei formal atua como salvaguarda do princípio democrático e da separação de poderes. Os fundamentos dessa decisão fixam que a renúncia de receita atinge diretamente o pacto orçamentário e a repartição de recursos, razão pela qual o Poder Executivo não pode exercer uma soberania fiscal unilateral à revelia do Parlamento, tampouco utilizar a flexibilização procedimental para atropelar o crivo do legislador ordinário. Esse entendimento legitima a atuação do Tribunal de Contas para invalidar atos infralegais, como decretos ou portarias, que busquem instituir ou ampliar isenções de modo autônomo, consolidando o papel da Corte como guardião da legalidade estrita e da higidez do erário.

Em última análise, o diálogo institucional e o *compliance* tributário se consolidam como mecanismos fundamentais para a mitigação de tensões, colimando o equilíbrio entre a imperatividade da arrecadação e a proteção das garantias do contribuinte. Nesse cenário, ganha relevo a aplicação da Súmula nº 347 do Supremo Tribunal Federal, a qual preceitua que o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, detém competência para apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. Tal prerrogativa faculta às Cortes de Contas o afastamento de normas eivadas de inconstitucionalidade no curso de sua atividade fiscalizatória, resguardando o ordenamento jurídico de distorções administrativas. Em síntese, o controle de resultados transfigura em um autêntico instrumento de *accountability*, capaz de induzir governanças fiscais hígdas. O escopo finalístico desse controle não é o arbítrio, mas a garantia de um Estado eficiente na gestão e obtenção de recursos, que opere em estrita harmonia com as garantias fundamentais e a autonomia dos entes federativos, sob o pálio do Estado Democrático de Direito.

4.2 Discricionariedade administrativa e separação de poderes (Embate do controle de legalidade com o controle de mérito e o risco de ativismo institucional)

A fronteira entre o controle de legalidade e o controle de mérito representa um dos maiores desafios dogmáticos no Direito Público contemporâneo, especialmente no âmbito dos

Tribunais de Contas. A discricionariedade administrativa, amparada nos critérios de conveniência e oportunidade, permite que o gestor escolha o melhor caminho para o interesse público entre as opções legais disponíveis. O controle de resultados, embora previsto no art. 70 da Constituição Federal, não deve transbordar para um "ativismo de controle", sob pena de violar o princípio da separação de poderes, em conformidade com o art. 2º da CRFB/88.

No embate entre a legalidade e o mérito administrativo, o risco de ativismo institucional exsurge quando as Cortes de Contas pretendem impor uma única solução correta a problemas complexos de alocação de recursos públicos. Sob essa perspectiva, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem sinalizado a imperatividade da autorrestrição por parte dos órgãos de controle. No julgamento do Mandado de Segurança nº 35.500, a Corte Suprema reiterou que a intervenção do Tribunal de Contas da União em atos administrativos discricionários deve revestir de excepcionalidade, circunscrevendo-se às hipóteses de flagrante ilegalidade ou desvio de finalidade. Por conseguinte, a transposição desse limite com o intuito de compelir o gestor a agir de forma predeterminada na seara arrecadatória, quando a legislação lhe outorga margem de manobra, configura inequívoca usurpação de competência, atentando contra o sistema de freios e contrapesos.

A proteção da discricionariedade encontra respaldo imperativo na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), notadamente nos artigos 20 e 21, introduzidos pela Lei nº 13.655/2018. Tais dispositivos estabelecem que, nas esferas administrativa, controladora e judicial, as decisões não devem se embasar em valores jurídicos abstratos sem a devida ponderação das consequências práticas e das dificuldades reais enfrentadas pelo gestor. Sob essa ótica, ao avaliar políticas de incentivo fiscal ou a eficiência arrecadatória, o Tribunal de Contas está legalmente adstrito a considerar os obstáculos fáticos e as alternativas legítimas à disposição do administrador. Por conseguinte, a inobservância desse dever de realismo jurídico pelo órgão de controle não apenas afronta o texto legal, mas configura uma violação à segurança jurídica, na medida em que ignora a complexidade e a volatilidade da governança tributária, especialmente em cenários de crise econômica.

Por fim, o diálogo institucional surge como o antídoto ao ativismo e à paralisia administrativa. Em vez de uma postura puramente punitiva ou de substituição, o controle de resultados deve privilegiar o monitoramento e a recomendação, respeitando a autonomia dos entes federados. Portanto, o *compliance* tributário, dentro desse cenário, serve para balizar a atuação do gestor conforme a legalidade, enquanto o Tribunal de Contas deve atuar como um garantidor da transparência, sem converter sua função fiscalizatória em uma tutela política sobre a administração da receita.

4.3 O papel de auditorias operacionais na gestão tributária

As auditorias operacionais representam o ápice da evolução do controle externo, transcendendo a mera verificação formal de contas para perquirir as dimensões da eficiência e da efetividade na gestão fazendária. Diferentemente da auditoria de conformidade adstrita ao exame da legalidade estrita, a modalidade operacional voltada à gestão tributária visa diagnosticar gargalos estruturais na máquina arrecadadora, aferindo a capacidade do ente público em converter a previsão orçamentária em receita fática. Alicerçada no art. 71, inciso IV, da CRFB/88, que outorga aos Tribunais de Contas a competência para realizar inspeções de natureza funcional e operacional, essa vertente de controle busca assegurar que a Administração Tributária opere sob a égide da otimização de recursos. O escopo principal reside em alcançar o máximo retorno fiscal com o menor custo operacional, observando-se, nesse processo, o binômio da economicidade e da celeridade administrativa.

O funcionamento do controle interno e externo nessas avaliações é balizado por diretrizes internacionais e nacionais, como as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB). Essas normas estabelecem que o desempenho deve ser medido por indicadores de impacto e resultado, e não apenas por processos. No âmbito da gestão tributária, o Tribunal de Contas avalia o cumprimento do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), verificando se o ente político utiliza todos os seus instrumentos de cobrança. Contudo, essa avaliação deve ser técnica e impessoal, evitando o que a doutrina de Luiz Henrique Lima descreve como "voluntarismo controlador", onde o auditor substitui os critérios de eficiência do gestor por visões puramente subjetivas.¹¹

Não obstante, a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal reitera que os resultados dessas auditorias operacionais ostentam natureza predominantemente recomendatória e indutora de boas práticas. Consequentemente, tais exames não possuem o condão de invalidar atos administrativos discricionários pautados em critérios estritamente econômicos, exceto quando caracterizado o desvio de finalidade. No julgamento da ADI nº 5.699, a Corte Suprema enfatizou a imprescindibilidade de lastro legal para as renúncias de receita, o que legitima a atuação das auditorias operacionais no questionamento da efetividade de benefícios fiscais que não logram comprovar o retorno socioeconômico pretendido. Sob essa ótica, a auditoria atua como um mecanismo estratégico de *compliance*, aferindo se o custo de conformidade da exação não excede o benefício de sua arrecadação. Dessa forma,

¹¹LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para Tribunais de Contas. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2024.

promove-se um diálogo institucional vocacionado a sanar distorções sistêmicas, sem que haja o vilipêndio à autonomia administrativa do ente federado.

Por fim, a eficácia dessas auditorias depende da integração entre o controle interno da instituição tributária e o controle externo exercido pelo Tribunal. O art. 74 da Constituição Federal impõe que o controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Na gestão tributária, isso se traduz no monitoramento de metas de arrecadação, na redução da evasão fiscal e na modernização dos sistemas de cobrança. A utilização do Manual de Auditoria Operacional do TCU serve como referencial teórico para que os demais tribunais brasileiros estruturarem seus planos de fiscalização, garantindo que a busca pela efetividade arrecadatória não desnature as garantias do contribuinte, mantendo o equilíbrio entre a necessidade de recursos estatais e a proteção contra o excesso de poder fiscalizatório.

4.4 Restrições impostas pela corte à utilização de prejuízos fiscais em transações celebradas junto à procuradoria-geral da fazenda nacional

A utilização de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) converteu-se em importante moeda de troca nas transações tributárias celebradas junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com amparo na Lei nº 13.988/2020. Esse mecanismo permite que contribuintes utilizem créditos escriturais para amortizar juros, multas e encargos de dívidas ativas substanciais. Diante do impacto direto dessas operações no fluxo de caixa da União, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a exercer uma fiscalização minuciosa sobre tais acordos, sob o argumento de que a aceitação indiscriminada desses ativos fiscais poderia mascarar renúncias de receita indiretas e comprometer a hígidez do erário, atraindo a incidência do artigo 71, inciso II, da Constituição Federal.

Os defensores da legitimidade das intervenções da Corte de Contas argumentam que o Tribunal não inova na ordem jurídica, mas realiza um controle de legitimidade e economicidade essencial à preservação do patrimônio social. Sob esse prisma, o controle externo atua para evitar que o poder regulamentar da PGFN transborde os limites econômicos da autorização legislativa, funcionando como um filtro de responsabilidade fiscal. Em consonância com o magistério de Benjamin Zymler, o controle de resultados exercido pelos Tribunais de Contas deve alcançar a substância dos atos financeiros que impactam a receita, garantindo que o ciclo de arrecadação e a mitigação de créditos públicos observem parâmetros

de estrita racionalidade e indisponibilidade do interesse público, sem dar margem a privilégios fiscais desprovidos de lastro real.¹²

Por outro lado, uma vertente doutrinária robusta sustenta que as restrições impostas pelo TCU avançam indevidamente sobre escolhas políticas de arrecadação, configurando uma usurpação da competência do Poder Legislativo. Como a própria lei formal outorgou à autoridade fiscal a discricionariedade técnica para definir os limites e as condições de aceitabilidade dos prejuízos fiscais no âmbito da transação, a interferência do órgão de controle mutila a própria funcionalidade do instituto. Conforme leciona Humberto Ávila, a segurança jurídica e a legalidade tributária exigem que as regras do jogo fiscal sejam estavelmente definidas pelo legislador e aplicadas pela administração, de modo que o arbítrio de controle não pode substituir a valoração técnico-política da fazenda pública, sob pena de gerar instabilidade sistêmica e violar o princípio da separação de poderes inserido no artigo 2º da Carta Magna.¹³

Conclui-se, por conseguinte, que o impasse entre a exegese legítima e o ativismo de controle demanda um rigoroso juízo de ponderação analítica no âmbito do Direito Público contemporâneo. Embora a fiscalização operacional do Tribunal de Contas seja indispensável para garantir o *compliance* e obstar fraudes na utilização de créditos de prejuízo fiscal, a fixação de restrições abstratas e generalizadas por via de acórdãos administrativos ameaça a segurança jurídica dos contribuintes que aderiram de boa-fé aos programas transacionais. O equilíbrio prático reside em manter a competência sancionadora da Corte restrita aos casos de comprovada desídia, desvio de finalidade ou ilegalidade manifesta do ato infralegal, preservando intacto o núcleo da discricionariedade fiscal deferido por lei à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

5. RESPONSABILIZAÇÃO DOS GESTORES PÚBLICOS NA GESTÃO TRIBUTÁRIA

5.1 Omissão na cobrança de tributos

A omissão na cobrança de tributos configura uma grave mácula administrativa que colide frontalmente com o princípio da indisponibilidade do interesse público. Diferente de outros atos discricionários, a arrecadação das receitas de competência tributária é um

¹²ZYMLER, Benjamin. O Controle Externo da Administração Pública. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

¹³ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

poder-dever vinculado, conforme estabelece o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), que considera a efetiva arrecadação como requisito essencial da gestão fiscal responsável. A negligência na cobrança de créditos tributários já constituídos ou a omissão na fiscalização de fatos geradores não acarreta apenas um déficit orçamentário, mas caracteriza, em tese, o crime de prevaricação ou o ato de improbidade administrativa previsto no art. 10, inciso X, da Lei nº 8.429/92, que tipifica como ilícito o agir de forma negligente na arrecadação de tributo ou renda.

A responsabilização do gestor perante os Tribunais de Contas ocorre pela violação do dever de diligência na gestão do patrimônio público. Sob o prisma do controle de resultados, o Tribunal de Contas da União e as Cortes estaduais utilizam o art. 71, VIII, da CRFB/88 para aplicar multas e imputar débitos quando a inércia do administrador permite a prescrição de créditos tributários vultosos sem justificativa plausível. Consoante a doutrina de José dos Santos Carvalho Filho, o administrador público não possui a prerrogativa de abdicar de receitas devidas ao Erário ou de manter-se inerte frente ao devedor, de modo que a omissão injustificada atrai para si a obrigação pessoal de recompor o patrimônio que deixou de ingressar nos cofres públicos em razão de sua desídia.¹⁴

Em última análise, a responsabilidade pela higidez arrecadatória é solidária entre os agentes que detêm a competência funcional para o ato. Sob essa ótica, a inércia na cobrança de tributos, notadamente quando tal conduta beneficia grupos econômicos específicos, pode ser exegeticamente equiparada a uma renúncia de receita sub-reptícia, o que atrai a incidência cogente do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Por conseguinte, impõe-se ao gestor público a estrita observância ao *compliance* tributário e aos alertas expedidos pelas Cortes de Contas. A desconsideração de tais diretrizes transcende a mera irregularidade administrativa, sujeitando o ordenador de despesas à responsabilização pessoal e à reparação patrimonial pelos danos causados à coletividade, ante a supressão de receitas indispensáveis à continuidade das políticas públicas e à manutenção das funções essenciais do Estado.

5.2 Multas aplicadas pelo tribunal de contas

As multas cominadas pelos Tribunais de Contas constituem o instrumento de sanção administrativa mais imediato contra gestores que infringem as normas de gestão fiscal e tributária. Com espeque no art. 71, inciso VIII, da Constituição Federal, as Cortes de Contas detêm competência para aplicar sanções proporcionais à gravidade da conduta, prescindindo, inclusive, da demonstração de dano efetivo ao erário para sua caracterização. No domínio da

¹⁴CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2024.

gestão fazendária, tais penalidades incidem, recorrentemente, sobre a inobservância de prazos para o ajuizamento da dívida ativa ou sobre a ausência de transparência na concessão e monitoramento de renúncias de receita. A natureza jurídica dessas multas é estritamente administrativa e sancionatória, gozando de eficácia de título executivo extrajudicial, nos termos do art. 71, § 3º, da Carta Magna. Tal atributo jurídico confere celeridade ao processo de recomposição da ordem administrativa, permitindo a cobrança judicial imediata dos valores pelo ente público prejudicado, sem a necessidade de prévia discussão do mérito no processo de conhecimento.

A dosimetria da sanção e o exercício do poder punitivo devem observar rigorosamente os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, além das disposições da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. O artigo 22 da LINDB exige que, na aplicação de sanções, sejam consideradas a gravidade da infração, os danos dela provenientes para a administração pública e as circunstâncias agravantes ou atenuantes. Na doutrina, Luiz Henrique Lima ressalta que as multas não possuem caráter meramente arrecadatório, mas sim pedagógico e preventivo:

A sanção financeira serve como um corretivo à desídia administrativa e um desestímulo à reiteração de condutas que colocam em risco o equilíbrio das contas públicas. (LIMA, 2024)

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento sobre a eficácia das sanções administrativas por meio do Tema 1.287 (ARE 1.436.197). A tese fixada estabelece que os Tribunais de Contas detêm autonomia plena para aplicar e executar suas condenações, prescindindo de ratificação pelo Poder Legislativo, ressalvadas, exclusivamente, as contas anuais dos Chefes do Executivo, cujo julgamento possui natureza político-administrativa. Tal precedente reforça a autoridade das Cortes para sancionar irregularidades em convênios e atos de gestão tributária de forma célere e impositiva. Complementarmente, a Súmula nº 347 do STF provê o substrato jurídico para que o Tribunal de Contas, no exercício de sua atividade fiscalizatória, afaste a aplicação de leis eivadas de inconstitucionalidade. Sob essa ótica, a imposição de multas revela-se legítima quando o gestor, ao aplicar norma manifestamente ilegal ou inconstitucional, compromete a higidez do erário, reafirmando o papel do controle externo como garantidor da supremacia da Constituição no âmbito da gestão financeira e tributária.

Por fim, é imperativo destacar que a aplicação da multa não exclui outras esferas de responsabilização, como a civil e a criminal. O gestor punido pelo Tribunal de Contas por irregularidades na gestão tributária pode, simultaneamente, responder por improbidade

administrativa perante o Judiciário. Entretanto, para que a sanção resista ao controle judicial, o Tribunal de Contas deve demonstrar de forma inequívoca o nexo de causalidade entre a conduta do gestor e a norma violada.

3. CONCLUSÃO

A trajetória histórica e o amadurecimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil revelam sua transição de meros órgãos de fiscalização administrativa para pilares da transparência e da ética na gestão pública. Ao longo da pesquisa, restou demonstrado que a atuação dessas Cortes, pautada nos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade e eficiência, transcende o exame meramente formalista para alcançar a sindicância de resultados e o aperfeiçoamento das políticas públicas. Essa envergadura técnica consolida o Tribunal não apenas como um órgão de censura, mas como um agente indutor de boas práticas e um guardião da higidez do ordenamento orçamentário brasileiro.

No que tange à gestão tributária, a presente pesquisa evidenciou que a competência das Cortes de Contas para fiscalizar a receita e as renúncias fiscais constitui corolário lógico de sua missão constitucional de salvaguardar o erário. A análise detida do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, em paralelo ao dever de arrecadar, demonstrou que a eficiência na recuperação de créditos e a vigilância sobre benefícios fiscais não se traduzem em meras faculdades do gestor, mas em imperativos jurídicos cogentes e plenamente auditáveis. Por conseguinte, o Tribunal de Contas atua como um autêntico mecanismo de segurança jurídica e estabilidade institucional. Sua intervenção garante que tanto a pretensão arrecadatória quanto as desonerações tributárias guardem estrita observância aos limites da vontade legislativa e à higidez do impacto orçamentário-financeiro, coibindo arbítrios e assegurando a sustentabilidade das contas públicas.

Contudo, a investigação também descortinou uma tensão latente entre a pretensão de eficiência e a preservação da discricionariedade administrativa. O risco de um 'ativismo de controle' exsurge no momento em que a Corte de Contas intenta substituir as escolhas técnicas e os juízos de conveniência do gestor por predileções subjetivas, desafiando o postulado da separação de poderes. Nesse contexto, tanto a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto os preceitos da LINDB corroboram a imperatividade da autorrestrição, impondo que a intervenção técnica pondere as dificuldades fáticas enfrentadas pelo administrador. Portanto, a atuação fiscalizatória deve circunscrever-se à correção de flagrantes ilegalidades ou desvios

de finalidade, sob pena de transbordar para uma ingerência indevida que compromete a harmonia entre as funções estatais e a própria eficácia da gestão pública.

Em suma, a conclusão deste estudo aponta que o equilíbrio entre o controle externo e a gestão tributária reside no fortalecimento do diálogo institucional e do *compliance* público. As auditorias operacionais consolidam-se como o instrumento primordial para sanar distorções sistêmicas e promover a otimização de recursos sem vilipendiar a autonomia dos entes federados. Assim, ao atuar como garantidor da legalidade e indutor da razoabilidade, o Tribunal de Contas assegura que a máquina pública opere com excelência, transformando o império da lei formal em resultados efetivos para a sustentabilidade fiscal e a justiça social no Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 maio 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 maio 2026.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 abr. 2020.

BUGARIN, Paulo Soares. O papel das Cortes de Contas na fiscalização das receitas públicas. In: PEREIRA, Ronny Charles L. de Torres (org.). **Controle da Administração Pública: uma visão moderna e integrada**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 115-138.

CALDAS, Camilo Onoda Luiz. Breves Considerações sobre o Princípio da Legalidade no Direito Brasileiro. **Direito Tributário Atual**, n. 18, p. 137-150. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176237/000488273.pdf>. Acesso em: 18 maio 2026.

CALDAS, Roberto. **Direito Tributário e Constitucionalismo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2024.

CONTI, José Maurício. **Direito Financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1996.

CONTI, José Maurício. **Os Tribunais de Contas no Brasil**. 4. ed. São Paulo: Blucher, 2023.

GIACOMONI, James. **Orçamento Governamental: teoria – sistema – processo**. São Paulo: Atlas, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2025.

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). **ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. Disponível em: <https://www.issai.org>. Acesso em: 18 maio 2026.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: RT, 2023.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para Tribunais de Contas**. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

OLIVEIRA, Weder de. Contribuição do controle externo para o aprimoramento de política pública: o caso da compensação ambiental e a atuação do Tribunal de Contas da União. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura**, São Paulo, v. 7, n. 26, p. 113-142, jul./set. 2023.

OLIVEIRA, Weder de. Contribuição do controle externo para o aprimoramento de política pública. In: MARQUES, Florian; ZYMLER, Benjamin (org.). **Tratado de Direito Administrativo: Controle Externo e Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 245-268.

PETTER, Lafayette Josué. **Direito Financeiro**. 11. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Mandado de Segurança nº 24.379 DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Primeira Turma, julgado em 07 abr. 2015. *DJe*-108, publicado em 08 jun. 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/4438902482>. Acesso em: 18 maio 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula nº 347**. O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. Disponível em: <https://buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/3791/sumula-347-stf>. Acesso em: 18 maio 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.699. Relator: Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Disponível em: <https://informativos.trilhante.com.br/julgados/stf-adi-5699-ap>. Acesso em: 18 maio 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tema nº 1.287 (ARE 1.436.197). **Autonomia dos Tribunais de Contas para aplicar e executar suas condenações**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?classeProcesso=ARE&incidente=6636875&numeroProcesso=1436197&numeroTema=1287>. Acesso em: 18 maio 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão nº 2.670/2025 – Plenário**. Controle sobre o mérito administrativo e a conveniência econômica das transações tributárias (Lei nº 13.988/2020). Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-dez-18/tcu-promove-desencontro-entre-direito-financeiro-e-direito-tributario-na-transacao-tributaria/>. Acesso em: 18 maio 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Competências do TCU**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conheca-o-tcu/competencias-do-tcu>. Acesso em: 18 maio 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Lista de Alto Risco da Administração Pública: eficiência da cobrança e do contencioso tributários**. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco2022/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html. Acesso em: 18 maio 2026.

ZYMLER, Benjamin. **O Controle Externo da Administração Pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

ATRICON. A atuação dos Tribunais de Contas nestes 25 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <https://atrimon.org.br/a-atuacao-dos-tribunais-de-contas-nestes-25-anos-da-lei-de-responsabilidade-fiscal/>. Acesso em: 18 maio 2026.

CONJUR. Juíza suspende efeitos de decisão do TCU que restringiu uso de PF/BCN em transação tributária. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2026-fev-11/juiz-suspende-efeitos-de-decisao-do-tcu-que-restringiu-uso-de-pf-bcn-em-transacao-tributaria/>. Acesso em: 18 maio 2026.

IDAMS. O princípio da eficiência administrativa na jurisprudência do TCU. Disponível em: <https://www.idams.com.br/artigos/59/O-princA-pio-da-eficiA-ncia-administrativa-na-jurisprudA-ncia-do-TCU.html>. Acesso em: 18 maio 2026.

IPEA. Publicação sobre controle externo e políticas públicas. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/entities/publication/c99571ef-1337-4a44-9994-f95dc651e3df>. Acesso em: 18 maio 2026.

LEGALE. Competência tributária do TCU: limites e desafios para o advogado. Disponível em: <https://legale.com.br/blog/competencia-tributaria-tcu-limites-e-desafios-para-o-advogado/>. Acesso em: 18 maio 2026.

LEGALE. Funções e importância dos Tribunais de Contas no Brasil. Disponível em: <https://legale.com.br/blog/funcoes-e-importancia-dos-tribunais-de-contas-no-brasil/>. Acesso em: 18 maio 2026.

LEGALE. Princípio da legalidade tributária: conceito, limites e aplicação prática. Disponível em: <https://legale.com.br/blog/principio-da-legalidade-tributaria-conceito-limites-e-aplicacao-pratica/>. Acesso em: 18 maio 2026.

MIGALHAS. Controle judicial do mérito administrativo nos processos disciplinares. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/depeso/443260/control-e-judicial-do-merito-administrativo-nos-processos-disciplinares>. Acesso em: 18 maio 2026.

PGFN. Renúncia de receitas tributárias e responsabilidade fiscal. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/cidadania-tributaria/por-assunto/renuncia-de-receitas-tributarias-e-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 18 maio 2026.

MORAIS, Dalton Santos. Tribunais de Contas e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: FGV, Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/download/44371/44821/92563>. Acesso em: 18 maio 2026.

CALDAS, Camilo Onoda Luiz. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo: IBDT, Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1729/1232>. Acesso em: 18 maio 2026.

BUGARIN, Paulo Soares. Artigo sobre tribunais de contas. Revista do TCU, Brasília, Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/632/692/1284>. Acesso em: 18 maio 2026.

SINDICONTAS-PR. A trajetória de autonomia e independência dos Tribunais de Contas no Brasil. Disponível em: <https://sindicontaspr.org.br/blog/a-trajetoria-de-autonomia-e-independencia-dos-tribunais-de-contas-no-brasil/>. Acesso em: 18 maio 2026.

TCESC. A função fiscalizadora dos Tribunais de Contas. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/files/file/biblioteca/a_funcao_fiscalizadora_dos_tribunais_de_contas.doc. Acesso em: 18 maio 2026.

BINENBOJM, Gustavo. Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TIOSSI, Fabiano Martin; MEDEIROS, Patricia Cardoso. Artigo sobre controle externo. Revista SIMSAD, UFMS, Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/SIMSAD/article/view/21909/14510>. Acesso em: 18 maio 2026.