

**O CONTROLE DAS RECEITAS PÚBLICAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS
COMO COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FINANCEIRA E DO DIREITO
FUNDAMENTAL À BOA ADMINISTRAÇÃO E GOVERNANÇA**

**PUBLIC REVENUE CONTROL BY THE COURTS OF ACCOUNTS AS COROLLARY
OF FINANCIAL JUSTICE PRINCIPLE AND FUNDAMENTAL RIGHT TO GOOD
ADMINISTRATION AND GOVERNANCE**

**Adircélio de Moraes Ferreira Júnior¹
Luis Carlos Cancellier de Olivo²**

Resumo: O objetivo do presente trabalho é abordar a importância do controle das receitas públicas por parte das Cortes de Contas, não apenas como uma imposição da responsabilidade na gestão fiscal, mas como decorrência lógica do princípio da justiça financeira, entendido como a dimensão fiscal do valor justiça, e do direito à boa administração e da boa governança públicas, que devem nortear a atuação do Estado no planejamento e execução de suas políticas públicas de tributação e gasto. O reconhecimento dessas diretrizes na atuação do Poder Público postula a adoção de novas ferramentas de gestão pública, o que, por outro lado, demanda uma evolução no controle. É uma nova prática administrativa que conclama uma nova prática de controle das contas públicas exercido pelos Tribunais de Contas, que, por sua vez, não se restringe às despesas públicas, abarcando também a receita. Para tanto, é necessário que as Cortes de Contas promovam, por meio de sanções negativas ou positivas, o engajamento dos entes federados tributantes com a efetividade de uma arrecadação baseada em uma boa receita pública.

Palavras-chave: Princípio da justiça financeira. Direito fundamental à boa administração e governança públicas. Tribunal de Contas. Controle da receita pública.

Abstract: The aim of this study is to discuss the importance of public revenue control by the Courts of Accounts, not only as an imposition of responsible fiscal management, but also as a logical consequence of financial justice principle, understood as the fiscal dimension of justice value, and of the right to good public administration and governance, which should guide the actions of the State in the planning and implementation of public policies of taxation and spending. The recognition of these guidelines in the performance of the government postulates the adoption of new public management tools, which, on the other hand, demands a change in control. It is a new administrative praxis that calls for a new praxis of control exercised by these courts over public accounts, which, in turn, is not restricted to public expenditure, also encompassing revenue. Therefore, it is necessary that the Courts of Accounts promote, through positive or negative sanctions, the engagement of taxing federated entities with the effectiveness of a collection based on a good public revenue.

Keywords: Financial justice principle. Fundamental right to good public administration and governance. Courts of Accounts. Public revenue control.

¹ Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), com especialização em Contabilidade e Auditoria pela UFRGS.

² Diretor do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC e Professor Associado I nos programas de graduação e pós-graduação em Direito da UFSC. Bacharel em Direito, Mestre e Doutor pela UFSC e especialista em Gestão Universitária, também pela UFSC, e em Direito Tributário pelo Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina (CESUSC).

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende abordar em que medida os Tribunais de Contas, como órgãos tributários de uma boa governança pública, podem e devem atuar no controle das receitas públicas, de maneira a estimular os entes públicos tributantes à promoção da justiça financeira sob a ótica da arrecadação estatal, por meio da adequada instituição e cobrança dos tributos de sua competência.

Os Tribunais de Contas, guardiães constitucionais das contas públicas, assumem papel central na promoção de uma justiça financeira material, e não apenas formal. Como decorrência disso, devem incentivar a adoção de uma boa governança pública por parte de seus jurisdicionados, combatendo as anomalias da atuação estatal, tanto no que diz respeito à tributação quanto no que concerne ao gasto público, geradoras de iniquidades.

Dentre essas disfunções estatais causadoras de injustiças sociais, podem ser apontadas a ineficiência e a ineficácia nas diversas áreas de atuação do Poder Público, além da tão ou mais grave das causas de desigualdades, que é a corrupção (aqui também incluída sua variante relacionada à arrecadação de tributos, que é a evasão ou a sonegação fiscal) que assola a sociedade brasileira, seja no setor público, seja no privado.

O Estado brasileiro tem, dentre seus compromissos constitucionais, o *princípio da justiça financeira* como norteador de sua atuação. Tal princípio, decorrente de diversos outros esparsos na Constituição Federal (CRFB/88), informa todo o ordenamento jurídico nacional e preconiza uma justa distribuição da riqueza produzida pelo País.

No que diz respeito às contas públicas, pode-se dizer que o Estado atua na sociedade por meio da tributação e do gasto público, vazando renda do fluxo circular do produto nacional, quando arrecada tributos, e injetando-a de volta, quando devolve, por meio dos serviços prestados (renda real) e através do gasto público (renda nominal, que corresponde à contrapartida monetária da renda real), aqueles recursos públicos anteriormente arrecadados (PASSOS; NOGAMI, 2011).

O princípio da justiça financeira deve, portanto, pautar a elaboração e a execução orçamentária estatal, norteando todo esse processo, que vai desde a previsão da arrecadação fiscal até a realização da despesa pública.

Além disso, tal princípio guarda estreita relação com o direito fundamental à boa administração e governança públicas, que impõe a eficiência e a eficácia da atuação estatal,

levada a efeito por meio de suas políticas públicas, tanto de tributação quanto do gasto, de forma que a deficiência na universalidade e na qualidade dessa atuação constitui violação àquelas diretrizes, caracterizando, assim, uma injustiça que deve ser combatida.

O foco do presente ensaio é, portanto, a atuação das Cortes de Contas no controle da receita pública, que assume especial relevância em um ambiente de elevada carga fiscal, fruto de uma má gestão do Estado, e de um sistema tributário complexo, repleto de irracionalidades e há muito merecedor de uma profunda reforma, que contemple uma matriz fiscal mais justa sob o ponto de vista do impacto no cidadão-contribuinte, além de uma repartição de competências e distribuição do produto arrecadado entre os entes federados mais compatíveis com suas necessidades financeiras, considerando, principalmente, a gama de serviços públicos que por eles devem ser prestados por força constitucional.

Esse cenário gera uma série de distorções, dentre as quais a injustiça fiscal, o incentivo à evasão de tributos e a crise financeira por que passam os Municípios brasileiros, os quais, em sua grande maioria, dependem dos repasses constitucionais da União e dos Estados³, o que faz com que a atividade estatal de arrecadação (que, em sentido lato, também corresponde a um serviço público) mereça uma especial atenção por parte do órgão constitucional de controle externo técnico da administração pública, ou seja, dos Tribunais de Contas.

2 O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FINANCEIRA

A noção de justiça financeira encontra seu fundamento no princípio da isonomia, atribui ao valor justiça uma dimensão financeira, reunindo as ideias de justiça social e fiscal. Seu conteúdo semântico obriga o Estado a buscar uma equidade na gestão financeira pública, vista sob a perspectiva integrada das duas frentes da atuação fiscal do Poder Público, quais sejam, a arrecadação e o gasto.

No Brasil, o princípio da justiça financeira pode ser extraído de diversas passagens do texto constitucional, que vão desde os valores de cidadania e de dignidade da pessoa humana, que constitui um dos alicerces da República (art. 1º, II e III, da CRFB/88), passando pelos seus objetivos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária; de erradicação da pobreza e da marginalização; de redução das desigualdades sociais e regionais e da promoção

³ As renúncias fiscais da União e Estados de tributos cuja receita é compartilhada trazem reflexos negativos nas transferências constitucionais para os Municípios, agravando sobremaneira a situação financeira destes.

do bem de todos (art. 2º, I, III e IV, da CRFB/88), bem como do reconhecimento da própria justiça como um dos valores supremos de uma sociedade fraterna (Preâmbulo da CRFB/88).

O princípio da justiça fiscal encontra sua expressão máxima, no que tange a ótica da tributação estatal, no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CRFB/88), que reafirma e consagra o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CRFB/88), o qual, por sua vez, é uma projeção no campo fiscal do princípio da igualdade de todos perante a lei (art. 5º, I, da CRFB/88).

Pode-se encontrar, ainda, uma breve menção aos valores relativos ao princípio da justiça financeira, quando a CRFB/88, ao tratar da elaboração do orçamento público, determina que as peças orçamentárias fiscal e de investimentos, compatibilizadas com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (art. 155º, § 7º, da CRFB/88).

Quanto ao gasto público, o princípio da justiça financeira encontra-se, ainda que implicitamente, nos dispositivos constitucionais que tratam das diversas áreas de atuação do Estado, tais como saúde, previdência e assistência social, educação e cultura, segurança, garantindo a todos o direito a esses serviços públicos. Mas não basta a mera prestação desses serviços por parte do Poder Público, para que se dê como cumprida a previsão constitucional em toda sua dimensão. É preciso que eles sejam prestados com qualidade, de maneira eficiente e eficaz.

O princípio da justiça financeira pode ser encontrado de maneira mais explícita na Constituição da República Portuguesa (CRP), mais especificamente nos seguintes dispositivos:

Artigo 81.º - Incumbências prioritárias do Estado

Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social:

[...]

b) **Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;**

[...]

Artigo 103.º - Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e **uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.**

[...] (grifo nosso)

Ao comentar o referido princípio e seu tratamento na CRP, Costa (2012, p. 274-275) assevera que:

A Constituição da República compromete o Estado com o objetivo de construção de uma *sociedade justa*, por via da promoção da *justiça distributiva e retributiva*.

Do discurso jurídico-constitucional resulta uma *concepção sistémica de justiça*, inerente à dignidade da pessoa humana, e fortemente ligada ao paradigma da *liberdade igual*.

A Constituição da República começa por afirmar, no seu art. 1.º, o seu compromisso desta com os valores da liberdade, da justiça e da solidariedade.

A justiça, enquanto valor, informa todo o ordenamento jurídico. A ela não escapa o direito financeiro público. O preceituado no art. 81.º, al. b), e nos artigos 103.º, n.º 1, e 104.º da CRP, acolhem uma certa ideia de justiça, social e fiscal, que podemos fundir numa ideia de *justiça financeira*. Esta traduz-se, pois, numa importante dimensão da justiça distributiva.

Na verdade, a problemática da justiça distributiva deve ser abordada numa perspetiva integrada de *arrecadação de receita / realização de despesa pública*.

É neste sentido que se pode afirmar que impostos e despesas públicas são duas faces da mesma moeda.

A arquitetura de um sistema fiscal pouco nos diz acerca da *efetiva realização da justiça distributiva*. Esta depende da afetação dos recursos públicos, ou seja, depende de *quem* vai beneficiar de tais recursos e *em que medida*.

[...]

Assim, afigura-se-nos que, quando abordamos a problemática da justiça distributiva, o recurso à ideia de *justiça financeira* é preferível às ideias, parcelares, de *justiça fiscal* e de *justiça social*.

Os preceitos da *Constituição fiscal* e da *Constituição social* têm como denominador comum um núcleo constituído pelos valores da igualdade, da democracia e da solidariedade, a par com o valor da liberdade, postulando aquele uma *justa* repartição dos rendimentos e da riqueza, e estando o Estado comprometido com a sua promoção. (grifo do autor)

E conclui Costa (2012, p. 276) que a CRP, em seu art. 266.º, ao vincular a administração pública “ao *princípio da justiça*, sujeita-a, naturalmente, ao *dever de promoção da justiça financeira*.”

Para Magalhães (2011, p. 40), o princípio da justiça financeira visa proteger a coletividade e deve corresponder a um critério de decisão orçamentária, incluindo os princípios da justiça tributária, da programação orçamentária, da boa despesa pública, entre outros, e concretiza-se pela eficiente satisfação das necessidades financeiras do Estado, por meio da justa repartição dos recursos e pela persecução do interesse público, com vistas à boa satisfação das necessidades de uma determinada coletividade.

Seguindo essa linha de pensamento, a esses conceitos, pode ser agregado o *princípio da boa receita pública*, que corresponde àquela baseada em uma matriz tributária onde se busque a equidade, a neutralidade, a universalização da tributação, a progressividade dos tributos, o respeito à capacidade contributiva e ao princípio do benefício. Ou ainda, mesmo considerando as imperfeições e injustiças do sistema tributário tal como positivado, que ao menos nele se busque

mitigar suas iniquidades, por meio, por exemplo, do combate à corrupção, à sonegação de impostos⁴ e à economia informal, subterrânea ou das sombras.

E a vinculação da atividade estatal ao princípio da justiça financeira coloca os Tribunais de Contas, como órgãos responsáveis pelo controle externo técnico da administração pública, na posição de promotores ou garantidores desse princípio constitucional, cuja concretização depende também de um controle eficiente, eficaz e racional por aquelas instituições, harmônico com as diretrizes veiculadas por essa noção de justiça.

3 DIREITO FUNDAMENTAL À BOA ADMINISTRAÇÃO E À BOA GOVERNANÇA PÚBLICAS

O direito fundamental à boa administração e à boa governança guarda relação direta com o princípio da justiça financeira, bem como com outros princípios esparsos no texto constitucional, tais como o da eficiência, eficácia, moralidade, legitimidade e economicidade.

Com inspiração no art. 41 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, proclamada solenemente em Nice pelo Parlamento Europeu, pelo Conselho da União Europeia e pela Comissão Europeia, em 7 de Dezembro de 2000⁵, Freitas interpreta o *direito fundamental à boa administração* como o:

[...] direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas. A tal direito corresponde o dever de a administração pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem. (FREITAS, 2009, p. 22)

Corresponde, na verdade, a uma “norma implícita (um feixe de princípios e regras) de direta e imediata eficácia em nosso sistema constitucional” (FREITAS, 2009, p. 9) e que abriga, dentre outros⁶, “o direito à administração pública preventiva, precavida e eficaz (não

⁴ Em um sistema tributário onde os impostos indiretos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, têm papel fundamental na arrecadação tributária, o combate à sonegação de tributos e à informalidade realiza, de certa maneira, justiça fiscal. Os tributos indiretos incidem sobre a circulação ou o produto, ao contrário dos diretos, que incidem sobre a renda, riqueza e patrimônio. Por essa razão, aqueles são, por natureza, regressivos, já que, regra geral, atingem de igual modo pessoas com capacidade contributiva distintas. Os tributos diretos, como o imposto de renda, incidem diretamente sobre a riqueza, a renda, o patrimônio, e, em razão disso, tendem a ser progressivos, impactando mais quem detém maior condição contributiva.

⁵ A Carta de Nice foi posteriormente incorporada como Parte II do Tratado firmado em Roma pelos vinte e cinco Chefes de Estado e de Governo da União Europeia em 29 de outubro de 2004, por meio do qual se estabeleceu a Constituição Europeia. No Tratado Constitucional, o direito fundamental à boa administração encontra-se numerado como art. II-101.

⁶ Freitas (2009, p. 22-23) ainda abriga no conceito os seguintes direitos: à administração pública transparente; dialógica; imparcial; proba; e respeitadora da legalidade temperada.

apenas eficiente), pois comprometida com resultados harmônicos com os objetivos fundamentais da Constituição”. (FREITAS, 2009, p. 22-23)

Da mesma forma, Mallén (2004, p. 104) conclui que o direito a uma boa administração tem repercussão mais ou menos intensa ou difusa nas Constituições dos Estados Membros da União Europeia e que as referências a ele depreendem-se, via de regra, dos princípios constitucionais relativos à administração pública, dispersos ao longo das respectivas cartas constitucionais de modo mais ou menos sistemático.

Não se trata, portanto, de um direito criado, mas sim de novo cunho, a partir de uma formulação autônoma em um catálogo que dota de unidade diversos direitos reconhecidos de maneira esparsa na ordem comunitária. Nesse diapasão, configura em si mesmo uma espécie de direito-garantia ou instrumental, que propicia a defesa de outros direitos. (MALLÉN, 2004, p. 42)

A governança no setor público, por sua vez, abrange “essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia, e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução das políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.” (BRASIL, 2013, p. 14)

De acordo com o *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* - CIPFA e a *International Federation of Accountants* - IFAC (2013), a compreensão do que vem a ser uma boa governança no setor público passa pelas seguintes diretrizes:

- a) garantir a entrega de benefícios econômicos, sociais e ambientais para os cidadãos;
- b) garantir que a organização seja, e pareça, responsável para com os cidadãos;
- c) ter clareza acerca de quais são os produtos e serviços efetivamente prestados para cidadãos e usuários, e manter o foco nesse propósito;
- d) ser transparente, mantendo a sociedade informada acerca das decisões tomadas e dos riscos envolvidos;
- e) possuir e utilizar informações de qualidade e mecanismos robustos de apoio às tomadas de decisão;
- f) dialogar com e prestar contas à sociedade;
- g) garantir a qualidade e a efetividade dos serviços prestados aos cidadãos;
- h) promover o desenvolvimento contínuo da liderança e dos colaboradores;
- i) definir claramente processos, papéis, responsabilidades e limites de poder e de autoridade;
- j) institucionalizar estruturas adequadas de governança;
- k) selecionar a liderança tendo por base aspectos como conhecimento, habilidades e atitudes (competências individuais);
- l) avaliar o desempenho e a conformidade da organização e da liderança, mantendo um balanceamento adequado entre eles;

- m) garantir a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos;
- n) utilizar-se de controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis;
- o) controlar as finanças de forma atenta, robusta e responsável; e
- p) prover aos cidadãos dados e informações de qualidade (confiáveis, tempestivas, relevantes e compreensíveis). (BRASIL, 2013, p. 8)

Valle (2011, p. 43) lembra que a “ideia de governança como atributo desejável à administração pública” remonta ao início dos anos 90, quando o Banco Mundial o conceituou como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país, visando ao desenvolvimento.” (WORLD BANK, 1992, p. 1)

E atribui um sentido mais amplo ao termo, para quem a governança deve ser pensada como processo, sem, no entanto, circunscrevê-la aos aspectos gerenciais e administrativos *stricto sensu* das rotinas dos órgãos públicos, abrangendo o *modus operandi* das políticas governamentais, que abarcam “desde a formatação do processo político-decisório, até os mecanismos democráticos de avaliação, sempre tendo em conta a articulação e cooperação entre parceiros sociais e políticos que possam concorrer para a superação das insuficiências do modelo estatal.” (VALLE, 2011, p. 42)

Valle (2011, p. 142-153) elenca, então, as seguintes condições para o exercício da governança: 1) colaboração da administração com a organização da cidadania; 2) administração que dialoga; 3) a importância do elemento técnico na construção da decisão administrativa; e 4) construção da confiança, por meio da governança e *accountability*.

E destaca, ainda, outros elementos nucleares no conceito de governança:

1. o reconhecimento da importância seja das regras formais (constituição, leis, regulamentos), quanto daquelas informais (códigos de ética, costumes);
2. a abertura ao concurso de estruturas que extrapolam as relações de mercado; admitindo que não só as redes de cooperação, mas também as hierarquias (como aquelas próprias à burocracia) possam concorrer como facilitadores, nas circunstâncias apropriadas;
3. aplicação não só da lógica de meios e resultados, *inputs* e *outputs*, assumindo que as características dos principais processos de interação social (transparência, integridade, inclusão) possam se apresentar como valor por si mesmas; e
4. o reconhecimento de que o processo de escolha pública é inerentemente político, voltado à mediação de distintos segmentos que pretendem exercer poder e fazer prevalecer seus interesses sobre os demais – portanto, não se trata de disputa a ser ponderada exclusivamente no âmbito do managerialismo ou de elites profissionais.

Como se vê, sem abdicar da importância do concurso da técnica, a ideia de governança atrai a noção de pluralismo, a valorização da interação social e o caráter político das escolhas públicas, como elementos indissociáveis de um modo de desenvolver a administração pública, trazendo à reflexão os meios institucionais e relacionais nesse modo de gerir a coisa pública. (VALLE, 2011, p. 42-43)

Acerca do contexto histórico que provocou a incorporação desses novos conceitos pelo direito administrativo, Moreira Neto (2011, p. 13) recorda que:

[...] tanto uma boa administração quanto a governança em condições de realizá-la só passaram a interessar aos juristas depois de uma impressionante revolução conceitual no segundo pós-guerra, levando o Direito Administrativo a superar o âmbito do Estado nacional, no qual se originou, para, sem deixar de ser sua importante pilastra, tornar-se europeu e global, transcendendo os ordenamentos exclusivamente dependentes da autoridade legiferante dos Estados como expressão de suas soberanias, para se tornar um Direito cada vez mais consensual, negociado, democratizado, mundializado e independente de políticas nacionais.

E conclui no sentido de que a interdisciplinaridade torna-se imprescindível não apenas ao progresso do direito administrativo, mas também ao direito em geral, diante da necessidade de contestação de uma metodologia isolacionista de estudo, de caráter tipicamente escolástico, dogmático e formalista, de uma ciência pretensamente pura e ideologicamente neutra, decorrente do positivismo exclusivista, que terminou redundando no atraso do direito em relação aos demais ramos do conhecimento humano. (MOREIRA NETO, 2011, p. 14-15)

Em outras palavras, essa necessária multidisciplinaridade faz com que a racionalidade jurídica deva manter um diálogo permanente e harmônico com a racionalidade administrativa, que, por sua vez, corresponde a um discurso extrajurídico:

Um direito fundamental à boa administração identificado com a governança emprestará da racionalidade gerencial algo dos vetores do eficientismo voltado à práxis, mas não abdicará de sua pretensão normativa, como articulador das já referidas “regras do jogo”, que se aplicará ao processo de construção da decisão coletiva desejado pela governança. A palavra de ordem passa a ser integração das racionalidades, para superar as limitações do conhecimento jurídico. (VALLE, 2011, p. 118)

Moreira Neto (2008, p. 29) sustenta, então, quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno, cuja adoção “imprime à atividade administrativa pública elevados níveis de *eticidade e praticidade*” e relega “ao passado a velha *gestão burocrática*”:

[...] sem que o *resultado da atividade administrativa* seja alcançado, o que vem a ser a *efetiva entrega do serviço ou do bem pela Administração Pública ao cidadão*, o ciclo de *eticidade e de praticidade* não está fechado.

A *legitimidade*, como se exporá adiante, tem uma dimensão finalística, além da sua importante expressão originária, ligada à investidura dos agentes. Do mesmo modo, a *eficiência* tampouco se esgota com a satisfação, por parte dos gestores públicos, dos mais adequados e sofisticados procedimentos possíveis na atividade administrativa, com alocação sóbria e prudente de meios públicos e entrega dos resultados.

É preciso, sobretudo, que o próprio *resultado* da gestão administrativa atenda as *legítimas* pretensões e necessidades dos administrados e o faça *eficientemente*, vale dizer, a legitimidade deve estar também nos fins e não apenas nos procedimentos, e os resultados também só podem ser considerados suficientemente satisfatórios se atenderem *eficientemente* as finalidades constitucionalmente cometidas ao Estado.

Como se pode observar, *legitimidade* e eficiência não são apenas *requisitos internos da ação administrativa*, mas devem ser também *afetadas em função da satisfação dos anseios, expectativas e necessidades dos administrados, constitucionalmente assegurados*, pois esta é a principal razão de ser das Constituições: *o serviço das pessoas*. (MOREIRA NETO, 2008, p. 30)

Arrematando, o autor, na linha de que é no *resultado* que reside o paradigma contemporâneo de maior relevância (MOREIRA NETO, 2008, p. 29). Este novo modelo de boa administração, portanto, demanda a mobilização do Poder Público para o uso de novas ferramentas de gestão e para a *práxis* de um novo direito administrativo.⁷

A concretização do direito fundamental à boa administração e governança, portanto, “implica o abandono de uma cultura arraigada no Brasil de administração pública burocrática autorreferente, voltada para os seus próprios processos e para suas próprias necessidades e perspectivas”. Como consequência dessa ruptura, faz-se necessária “a adoção de práticas de gestão pública direcionadas à obtenção de resultados e focadas no destinatário final dos serviços, através da disseminação e sedimentação de conceitos de boa governança.” (FERREIRA JÚNIOR, 2014, p. 8)

E tal diagnóstico não se aplica somente à gestão, mas também ao controle. É preciso superar a concepção formalista de controle administrativo-financeiro e estabelecer um novo paradigma, condizente com essa boa administração e governança públicas. Em outras palavras, é preciso que as Cortes de Contas sejam tributárias do *bom controle* da gestão e das contas públicas.

4 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O BOM CONTROLE PÚBLICO

O direito fundamental à boa administração e governança, como resultante, dentre outros, do princípio da justiça financeira, postula a adoção de novas ferramentas de gestão pública, o que, por outro lado, demanda uma evolução no controle.

Em outras palavras, uma nova *práxis* administrativa conclama uma nova *práxis* de controle, que pode ser sintetizada na expressão *bom controle público*, signo de um controle racional, abrangente, substancial, eficiente, eficaz, focado em resultados, avesso a formalismos inúteis e ao burocratismo paralisante, que não se limite à legalidade, mas investigue a legitimidade da gestão por meio, inclusive, da sindicabilidade da discricionariedade administrativa.

⁷ Sobre o novo direito administrativo e a necessidade de mudança de paradigmas, *vide*, ainda, Freitas (2012).

Canotilho (2008, p. 23-25), para quem os Tribunais de Contas são “fiscais da responsabilidade garantística do Estado”, sustenta que:

[...] a lógica do Estado garantidor aponta para a *imputação da responsabilidade dos resultados* ao mesmo sujeito. O Tribunal de Contas não poderá deixar de estar envolvido no julgamento desta responsabilidade pelos resultados na sua dimensão económico-financeira pública. [...] A *atractividade* do Estado garantidor reside na combinação de duas racionalidades (muitas vezes consideradas incompatíveis): racionalidade do sector privado da economia e racionalidade do sector público.

[...] justifica-se também que a “responsabilidade garantidora” do Estado robusteça a capacidade de direcção do Estado quer quanto aos resultados da prestação de serviços quer quanto à mobilização de valores públicos económico-financeiros. No plano da organização da administração do Estado-garantidor isto implica, desde logo, que se trate de uma boa administração (Cfr. Art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia) quanto às formas de actuação, ao procedimento de escolha e qualificação dos parceiros privados, quanto à observância dos preceitos protectores de terceiros (concorrentes privados, utentes), quanto à disponibilidade de instrumentos de informação e de controlo (tutela, fiscalização, publicidade, informação), quanto aos mecanismos de avaliação de capacidade dos operadores privados, quanto à consideração de alternativas e de opções efectivas por parte do Estado [...]

A “boa administração” do Estado garantidor aponta também para o melhor cumprimento das tarefas públicas em termos de rentabilidade, efectividade e eficiência dos serviços. Não é este o lugar adequado – e para tal faltar-nos ia mesmo competência – para discutir e analisar os novos instrumentos de “management” da administração e finanças públicas no contexto do Estado garantidor. Esses modernos instrumentos – orientação de output, orçamentação global, orçamento de resultados, controlo de execução – estão na base da própria evolução dos controlos por parte dos Tribunais de Contas. (grifo do autor)

Esse poder fiscalizatório dos Tribunais de Contas deve ser exercido tanto em sua versão branda (*soft power*), que, por meio de sua função pedagógico-orientadora, lança mão da persuasão, atração e orientação, como em sua modalidade dura (*hard power*), que se utiliza da coerção, intimidação, sanção.

Quanto ao primeiro, a utilização pelos Tribunais de Contas de mecanismos de controle consensual da administração pública, tais como a celebração de Termos de Ajustamento de Gestão (TAG) ou Termos de Compromisso de Gestão (TCG),⁸ é um exemplo que rompe com a lógica da vertente exclusivamente sancionatória da atividade de controle e possibilita o aumento da eficiência e eficácia do Poder Público, bem como do controle das políticas públicas pelas Cortes de Contas.⁹

Os Tribunais de Contas devem adotar controles que promovam ou incentivem boas práticas de administração pública por parte de seus jurisdicionados. É o controle preventivo

⁸ Sobre o assunto, vide Ferraz (2010, pp. 205-214) que, fazendo uma leitura contextual e conformada do ordenamento jurídico brasileiro, enxerga no ato de alerta, previsto no art. 59, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, abrangência e potencial de celebração dos TAG pelos Tribunais de Contas com a administração pública.

⁹ Sobre o controle das políticas públicas pelas Cortes de Contas, as fases em que ele se dá, bem como as funções de provocação, de comprometimento e sancionadoras que elas exercem nesse processo, vide Iocken (2014).

que é feito atualmente, mas que deve contar com uma feição mais proativa por parte das Cortes de Contas, no sentido de estimular os gestores públicos ao seu engajamento com instrumentos e práticas de modernização e melhoria da gestão pública. Esse controle pode ser denominado de controle indutivo ou promotor da boa administração pública.

No que concerne à segunda forma referida anteriormente, ou seja, do tradicional controle reativo, protetivo-repressivo, de cunho sancionatório, muito utilizado pelas Cortes de Contas, não se está aqui defendendo o seu abandono, mas que, ao lado dele, seja adotado cada vez mais o controle indutor de boas práticas de governança pública, bem como que, ao mesmo tempo, essas instituições atuem de maneira mais proativa.

A esse respeito, vale destacar as lições de Bobbio (2007, p. 23-24), para quem:

[...] a inovação mais importante no sistema de controle jurídico não é tanto o acréscimo dos comandos ou normas positivas, mas a introdução, cada vez mais difundida, de estímulos à execução ou à superexecução de comandos (e também de proibições), isto é, de sanções positivas, ou, de modo geral, o uso cada vez mais amplo das técnicas de encorajamento.

Por sua escassa importância prática, o tema das sanções positivas sempre foi negligenciado pelos juristas. [...] Com efeito, o papel do direito na sociedade é comumente considerado do ponto de vista da sua função predominante, que sempre foi aquela, mais passiva que ativa, de proteger determinados interesses mediante a repressão dos atos desviantes. Não há dúvida de que a técnica das sanções negativas é a mais adequada para desenvolver esta função, a qual é, ao mesmo tempo, protetora em relação aos atos conformes e repressiva em relação aos atos desviantes. Contudo, a partir do momento em que [...] o direito não mais se limita a tutelar atos conformes às próprias normas, mas tende a estimular atos inovadores – e, portanto, a sua função não é mais apenas protetora, mas também promocional –, surge, paralelamente ao emprego quase exclusivo das sanções negativas, as quais constituem a técnica específica da repressão, um emprego, não importa se ainda limitado, de sanções positivas, que dão vida a uma técnica de estímulo e propulsão a atos considerados socialmente úteis, em lugar da repressão de atos considerados socialmente nocivos.

Em outras palavras, cabe a um novo direito administrativo, como instituição e por meio dos agentes e órgãos (inclusive os de controle) que o dotam de unidade institucional, a aplicação das sanções administrativas negativas e positivas, no intuito de promoverem ou garantirem o princípio da justiça financeira e o direito fundamental à boa administração, à boa governança e, conseqüentemente, ao bom controle público.

5 O CONTROLE DA RECEITA PÚBLICA PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

É a partir dessa perspectiva, ou seja, do exercício do bom controle sobre a administração e governança públicas, que deve ser encarado o controle da arrecadação dos entes federados pelos Tribunais de Contas.

Com efeito, a CRFB/88, em seu art. 70, inclui expressamente a renúncia de receitas, dentre o seu escopo ao tratar da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública, a cargo do Poder Legislativo e dos Tribunais de Contas, mediante controle externo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), por sua vez, dedica, em diversas passagens, tratamento específico à receita pública e à sua renúncia, com destaque para o seu art. 11, que prevê que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” (BRASIL, 2001)

A partir da leitura desses dispositivos, resta claro, portanto, que a fiscalização das contas públicas pelos Tribunais de Contas não se restringe ao gasto público, mas abrange também o controle da receita pública. Mister, portanto, que esses órgãos constitucionais de controle verifiquem se os entes públicos estão de fato exercendo, em sua plenitude, a competência tributária que lhes foi outorgada pela CRFB/88. E é a partir dessa análise, que será possível extrair o comprometimento ou não do ente público e dos seus administradores com a responsabilidade da gestão fiscal.

É importante não confundir o controle da receita pública pelos Tribunais de Contas com o controle e a fiscalização de tributos a cargo dos órgãos de arrecadação da administração tributária (secretarias estaduais ou municipais da fazenda ou de finanças).

A esse respeito, vale transcrever trechos de decisão do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, ao responder consulta formulada por um prefeito acerca da composição da base de cálculo de determinado imposto municipal:

Ocorre que, a matéria versada tanto na presente consulta, como nas decisões acima mencionadas, trata da formação da base de cálculo de incidência tributária, não se ajustando, a meu ver, à competência material das Cortes de Contas, o que impossibilita a resposta.

Incumbe aos Tribunais de Contas a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, o que difere da órbita em que gravita a consulta, circunscrita exclusivamente à seara tributária.

Não se ignora que a interpretação da legislação tributária é essencial para a exação do tributo e que o fruto da arrecadação fiscal compõe a receita pública.

Contudo, isso não permite confundir o que, quando e como tributar, com o fiscalizar das finanças públicas.

Cabe aos órgãos de arrecadação tributária e fiscalização dos contribuintes interpretar e aplicar a legislação pertinente aos tributos, bem como orientar tanto os contribuintes como seus próprios agentes nos misteres relacionados ao fisco.

Conforme disciplina o Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é de competência privativa da autoridade fazendária. Consequentemente, a legislação pertinente à constituição do crédito tributário deve ser interpretada pela autoridade responsável pela sua fiscalização.

[...]

O dever de instituir, prever e proceder à efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação é essencial para a responsabilidade na gestão fiscal, como preconiza o art. 11 da LC n. 101/2000, área em que esta Corte de Contas deve atuar, porém, no exercício dessa fiscalização não cabe a este Tribunal imiscuir-se em questões exclusivamente tributárias, como é o caso da definição da base cálculo deste ou daquele tributo. (SANTA CATARINA, 2011)

A complexidade do sistema tributário brasileiro faz com que a administração pública tributária mereça uma especial atenção por parte dos Tribunais de Contas, como órgãos constitucionais do controle das contas públicas.

No que tange à receita pública, a realidade municipal contrasta com a da União e dos Estados, que têm uma administração tributária mais bem estruturada, o que faz com que os Municípios mereçam um cuidado ainda maior.

A ineficiência e ineficácia da administração tributária municipal decorrem em grande medida da falta de uma estrutura legal adequada e da insuficiência de recursos humanos e materiais que permitam aos Municípios a utilização plena da sua base tributária.

Uma das razões é o alto custo político da instituição e efetiva cobrança dos tributos municipais, agravada pela proximidade local do poder político tributante como o poder econômico tributado. Por outro lado, as transferências constitucionais oriundas da União e dos Estados, a partir do momento em que propiciam uma fonte de receita sem a contrapartida do custo político da exação tributária, terminam por desestimular o esforço fiscal dos governos municipais.

Mas há outros fatores que contribuem para a crise financeira por que passam os Municípios brasileiros, mencionada anteriormente. O modelo de repartição de competências tributárias adotado pelo País, por exemplo, atribui aos Municípios impostos cujos fatos geradores ocorrem em áreas urbanas (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU), ignorando a realidade de que muitos Municípios são, predominantemente, rurais.

Dentre as medidas de fomento a uma arrecadação própria de qualidade dos entes públicos jurisdicionados que os Tribunais de Contas devem adotar, orientando, auxiliando e cobrando os gestores públicos, podem ser relacionadas algumas:

a) verificação se as políticas públicas de tributação encontram-se alinhadas com o princípio da justiça financeira e com as ideias de boa administração e governança públicas. Em outras palavras, se há, de fato, um comprometimento do Poder Público com a eliminação ou redução das injustiças fiscais e com realização da boa receita pública;

b) identificar se a legislação tributária encontra-se devidamente instituída e atualizada. Um exemplo é a legislação municipal que trata do ISSQN, que deve encontrar-se atualizada, incluindo, dentre os serviços que constituem fato gerador do imposto, aqueles serviços previstos na Lei Complementar nº 116/03, a fim de possibilitar a cobrança sobre eles. Outro exemplo de não exercício pleno de sua competência tributária é a falta de edição, por parte da União, de lei complementar instituindo o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (art. 153, VII, da CRFB/88);

c) análise e revisão criteriosa das medidas de renúncia fiscal e de suas justificativas sob o ponto de vista econômico e social e de seu alinhamento com as políticas públicas do ente tributante;

d) verificação se a administração tributária (aqui incluídos tanto o órgão responsável pelo lançamento e arrecadação dos tributos de sua competência como também o órgão jurídico responsável pela execução do crédito tributário e da dívida ativa) encontra-se devidamente estruturada e modernizada;

e) articulação e integração das administrações tributárias municipais, estaduais e federal, entre si e entre os demais órgãos de fiscalização e controle, como o próprio Tribunal de Contas, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, o Ministério Público e as polícias judiciárias, com intuito de levar a efeito operações de combate e repressão da sonegação de tributos e visando um intercâmbio de informações e de conhecimento;

f) utilização de tecnologia da informação, como, por exemplo, a adoção de sistemas de controle e emissão de notas fiscais eletrônicas, fiscalização com base na escrituração contábil digital dos contribuintes;

g) estímulo a uma maior efetividade na cobrança da dívida ativa, com atualização do cadastro de devedores e dinamização de ações judiciais e extrajudiciais, inclusive com a identificação dos sujeitos passivos solidários do crédito tributário desde a etapa do lançamento até a execução fiscal;

h) análise da plena exploração do potencial de crescimento do ISSQN, de competência municipal, considerando a correlação da arrecadação desse tributo com a vocação econômica e porte do Município.

i) atualização do cadastro imobiliário e da planta genérica dos valores venais dos imóveis urbanos, que serve de base de cálculo para a cobrança do IPTU de competência municipal;

j) estimular, no caso dos Municípios em que a relação custo-benefício a justifique, a celebração do convênio de que trata a Lei nº 11.250/2005 (que regulamentou o inciso III do §

4º do art. 153 da CRFB/88) com a União e a efetiva implementação, no sentido daqueles entes federados assumirem por delegação as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, possibilitando, com isso, que arrecadem a integralidade do imposto e não apenas cinquenta por cento, conforme previsto no art. 158, II, da CRFB/88. Os Tribunais de Contas devem analisar a situação de cada um desses Municípios, orientar, incentivar, cobrar essas adesões, inserindo essa verificação, inclusive, no escopo mais abrangente da necessária estruturação das administrações tributárias municipais; e

k) verificar se há efetivo controle sobre a guarda do patrimônio público, tais como terrenos, edificações e demais espaços públicos, bem como sua exploração adequada, a fim de que a arrecadação das receitas patrimoniais não seja subestimada ou negligenciada.

De modo que, após devidamente orientado e cobrado, os Tribunais de Contas devem aplicar as sanções negativas aos responsáveis pela omissão em adotar as medidas necessárias para que se promova uma adequada arrecadação, ou seja, para que os órgãos da administração tributária busquem efetivamente a boa receita pública.

Dentre essas sanções negativas, destacam-se a emissão de parecer prévio pela rejeição das contas de governo desses entes públicos¹⁰ e a imputação de débito e a aplicação de penalidades aos gestores responsáveis.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou demonstrar a importância da adoção de um bom controle, pelos Tribunais de Contas, com foco não apenas no gasto público, mas também na atividade estatal de tributação, com o intuito de fomentar a arrecadação de uma boa receita pública, dando concretude assim ao princípio da justiça financeira, bem como ao direito fundamental à boa administração e governança públicas, que devem pautar a atuação do Estado.

Os Tribunais de Contas, no exercício de sua missão constitucional de fiscal das contas públicas, devem atuar como instituições de combate à ineficiência e ineficácia da administração pública, promovendo, com isso, justiça financeira, princípio que deve nortear

¹⁰ A respeito da utilização do parecer prévio sobre as contas de governo como instrumento de uma necessária evolução do controle exercido pelos Tribunais de Contas, com a incorporação de um viés qualitativo à análise das contas públicas, *vide* Ferreira Júnior e Cardoso (2013).

toda a ação do Estado, levada a efeito por meio de suas políticas públicas de tributação e do gasto.

Além disso, tal princípio tem relação direta com o direito fundamental à boa administração e governança públicas, que impõe a eficiência e a eficácia da atuação estatal, de forma que a deficiência na universalidade e na qualidade dessa atuação constitui violação àquelas diretrizes, caracterizando, assim, injustiças fiscal e social que devem ser combatidas.

A partir dessa perspectiva, a esses conceitos, pode ser agregada a ideia de *boa receita pública*, traduzida em uma matriz tributária onde se busque a universalização da tributação, a progressividade dos tributos e o respeito à capacidade contributiva, por meio do exercício pleno das competências tributárias dos entes públicos, buscando mitigar as iniquidades provocadas pelas imperfeições e injustiças do sistema tributário tal como positivado.

A vinculação da atividade estatal ao princípio da justiça financeira coloca os Tribunais de Contas, como órgãos responsáveis pelo controle externo técnico da administração pública, na posição de promotores ou garantidores desse princípio constitucional, cuja concretização depende também de um controle eficiente, eficaz e racional por aquelas instituições, não apenas sobre a despesa, mas também sob a ótica da receita pública, que estimule em seus jurisdicionados o seu engajamento com instrumentos e práticas de modernização e melhoria da gestão pública.

Não confundindo o controle da receita pública pelos Tribunais de Contas com a fiscalização a cargo dos órgãos da administração tributária, a complexidade do sistema tributário brasileiro faz com que a atividade de arrecadação pública mereça uma especial atenção por parte das Cortes de Contas, como órgãos constitucionais do controle das contas públicas.

A realidade dos Municípios contrasta com a da União e dos Estados, que possuem uma administração tributária mais bem estruturada, o que faz com que aqueles entes mereçam um cuidado ainda maior por parte dos Tribunais de Contas, que devem lançar mão do controle consensual e do repressivo.

De modo que, após devidamente orientados e cobrados acerca das medidas necessárias para o aprimoramento de suas arrecadações, algumas das quais sugeridas no presente trabalho, os Tribunais de Contas devem aplicar as sanções negativas aos administradores pela omissão, dentre as quais destacam-se a emissão de parecer prévio pela rejeição das contas de governo desses entes públicos e a imputação de débito e a aplicação de penalidades aos gestores responsáveis.

REFERÊNCIAS

- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Baccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao .htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 29 jun. 2014.
- _____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 28 jun. 2014.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança*. Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2616066.PDF>>. Acesso em: 19 fev. 2014.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Tribunal de contas como instância dinamizadora do princípio republicano. *Revista do TCE de Santa Catarina*. ano 5, n. 6, set. 2008. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2008.
- COSTA, Paulo Jorge Nogueira da. *O Tribunal de Contas e a boa governança*. Contributo para uma reforma do controle financeiro externo de Portugal. 2012. 601 f. Tese (Doutorado em Direito) Curso de Pós-Graduação em Direito. Universidade de Coimbra. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/21154/3/O%20Tribunal%20de%20Contas%20e%20a%20Boa%20Governan%C3%A7a.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2013.
- FERRAZ, Luciano. Termo de ajustamento de gestão e o alerta previsto no art. 59, §, da Lei de Responsabilidade Fiscal: dez anos depois. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, ano 1, n. 0, set. 2010. p. 205-214. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes. O papel das escolas de governo e da metodologia problematizadora na concretização do direito fundamental à boa administração pública. In: *Direito e administração pública I*. Organização CONPEDI/UFSC. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=816308509e3f5730>>. Acesso em: 10 jul. 2014.
- FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes; CARDOSO, Juliana Francisconi. A aferição qualitativa das contas de governo pelos Tribunais de Contas: necessidade de mudança do patamar de análise. *Interesse Público – IP*, ano 15, n. 82, nov./dez. 2013, p. 253-272. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- IFAC. International Federation of Accountants. *Governance in the public sector: consultation draft for an international framework*, 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf> >. Acesso em: 15 mai. 2014.

IOCKEN, Sabrina Nunes. *Políticas públicas: o controle dos tribunais de contas*. 1. ed. Florianópolis: Conceito, 2014.

MAGALHÃES, Carla Sofia. *Regime jurídico da despesa pública: do direito da despesa ao direito à despesa*. 2011. 145 f. Tese (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) Curso de Pós-Graduação em Direito. Universidade do Minho. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/20398/1/Tese_Carla%20Sofia%20Dantas%20Magalh%C3%A3es.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2014.

MALLÉN, Beatriz Tomás. *El derecho fundamental a una buena administración*. 1. ed. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade: finalidade: eficiência: resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. Prefácio. In: VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

PASSOS, Carlos Roberto Martins; NOGAMI, Otto. *Princípios de economia*. 5. ed. rev. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PORTUGAL. Constituição (1988). Constituição da República Portuguesa: aprovada em 2 de abril de 1976. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em 28 jun. 2014.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Decisão nº 1137/2011, Consulta nº CON 10/00679648. Unidade Gestora: Prefeitura Municipal de Ponte Alta do Norte. Relator: Conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Júnior. Florianópolis/SC, 18 de maio de 2011. Disponível em: <<http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/>>. Acesso em: 30 jun. 2014.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

WORLD BANK. *Governance and development*. Washington: World Bank, 1992. <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1999/09/17/000178830_98101911081228/Rendered/PDF/multi_page.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2014.