

Prestação de contas: incidência de controles interno e externo

Maria de Lourdes d'Arce Pinheiro¹

Vera Wolff Bava Moreira²

Sumário: 1. Introdução. 2. O Controle no Ordenamento Jurídico Brasileiro. 3. Prestação de Contas do Convênio. 4. Irregularidades mais frequentes na Execução Financeira dos Convênios. 5. Decisões do Tribunal de Contas da União Referentes ao Tema Abordado. 6. Convênios e Instrumentos de Parceria da Lei nº 13.019/14: Comparativo entre Controle de Meios e Controle de Resultados. 7. Conclusão. Bibliografia.

1. Introdução

Embora já delimitada a análise do tema em seu próprio título, a saber, a atividade de controle circunscrita à fase de prestação de contas do convênio, entendemos que não seria possível desvincular sua análise das demais fases e dos demais aspectos do convênio.

Uma boa prestação de contas é o resultado de um bom planejamento e de uma execução cuidadosa, preocupada em atender ao que estava previsto no plano de trabalho.

De fato, a verificação da correta aplicação dos recursos implica, basicamente, estarem todas as despesas previstas no plano de trabalho, inteiramente relacionadas ao objeto do convênio, e terem sido realizadas após a celebração do ajuste e dentro de seu período de vigência.

1 Procuradora do Estado de São Paulo. Mestre em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP.

2 Procuradora do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Tributário e Financeiro pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (ESPG). Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo (USP).

A atividade de prestar contas (parcial e final) é talvez o aspecto mais evidente do exercício do controle, tanto interno quanto externo, e abarca, como já se adiantou, toda a execução do convênio.

Porém, é evidente que o controle não se restringe à prestação de contas, daí porque entendemos também importante contextualizar o controle e como ele está estruturado no nosso ordenamento jurídico.

2. O controle no ordenamento jurídico brasileiro

A Lei federal nº 4.320/64 estabeleceu, em seu art. 75, que o controle da execução orçamentária compreende: “I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.”

O referido diploma legal foi a primeira norma a contemplar a bipartição do controle de recursos públicos em interno e externo.

Os arts. 76 a 86 da Lei federal nº 4.320/64 assim dispõem sobre o controle interno:

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Por sua vez, o controle externo tem seus contornos traçados pelos arts. 81 e 82 do já citado texto de lei, os quais preceituam:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

O exercício dos controles interno e externo também está definido na Constituição Federal e na Constituição do Estado de São Paulo.

A Constituição Federal, em seu art. 70, *caput*, determina que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

De acordo com o texto constitucional (art. 70, parágrafo único), “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária.”

O exercício do controle externo, nos termos do art. 71 da Constituição Federal, cabe ao Congresso Nacional, que o exercerá com o auxílio

do Tribunal de Contas da União, ao qual compete, entre outras atribuições: “fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres a Estados, ao Distrito Federal ou a Municípios” (CF, art. 71, VI).

No tocante ao controle interno, o texto constitucional estabelece que “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno”, tendo por objetivos, dentre outros, (i) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos por entidades de direito privado; e (ii) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (CF, art. 74, II e IV).

Ainda segundo a Constituição Federal, “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”

De seu turno, a Constituição Estadual, guardando simetria com a Constituição Federal, prevê que o controle externo será exercido pela Assembleia Legislativa, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao passo que o sistema de controle interno será mantido, de forma integrada, pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (CE, arts. 32, 33 e 35³).

3 Art. 32 – A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, das entidades da administração direta e indireta e das fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único – Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 33 – O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete: [...] VII – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados ao Estado e pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres; [...]

Art. 35 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...] II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III – exercer o controle sobre o deferimento de vantagens e a forma de

Em síntese, pode-se afirmar que o controle interno é exercido dentro do próprio Poder, cujos agentes guardam e empregam dinheiro e valores públicos. Trata-se de controle de natureza administrativa, feito por departamentos, órgãos ou comissões internas, os quais são responsáveis pela primeira verificação do ato do administrador. Deve ser exercido pelos órgãos técnicos e jurídicos, como, por exemplo, as Consultorias Jurídicas. No Estado de São Paulo, são também órgãos de controle interno a Corregedoria Geral da Administração (CGA) e o Departamento de Controle e Avaliação (DCA) da Secretaria da Fazenda. Consigna-se que a eficiência do controle interno é tanto maior quanto a autonomia de seus exercentes, de forma a terem total liberdade para divergir do administrador.

Quanto ao controle externo, pode-se concluir que se trata daquele efetivado por ente ou Poder não pertencente à estrutura do responsável pela atividade controlada, como, por exemplo, o controle exercido pelo Poder Judiciário e pelo Poder Legislativo – este com o auxílio dos Tribunais de Contas –, quando examinam atividades administrativas dos outros Poderes, ou, ainda, pelo Ministério Público. Apresenta-se como controle exercido por ente autônomo, que no exercício da fiscalização, verifica, sob os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, se os atos da Administração estão em conformidade com a lei.

Por fim, ressalta-se também a importância de uma boa integração entre os órgãos de controle para a obtenção de uma execução orçamentária e financeira correta e sem desvios. Se, de um lado, um controle interno atuante serve de apoio ao controle externo, nos termos constitucionais, de outro, o próprio órgão de controle externo passa a ser uma relevantíssima fonte de técnicas e normas de auditoria a serem implementadas pelos controladores internos.

Não há hierarquização entre as instâncias.

Não há sobreposição de funções, ao menos em tese.

calcular qualquer parcela integrante da remuneração, vencimento ou salário de seus membros ou servidores; [...] V – apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional. §1º – Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, ilegalidade, ou ofensa aos princípios do artigo 37 da Constituição Federal, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

3. Prestação de contas do convênio

Com relação à prestação de contas do convênio, o controle interno é disciplinado pela Lei federal nº 8.666/1993, que, em seu art. 116, § 3º, estabelece que “as parcelas do convênio serão liberadas em estrita conformidade com o plano de aplicação aprovado, exceto nos casos a seguir, em que as mesmas ficarão retidas até o saneamento das impropriedades ocorrentes: I – quando não tiver havido comprovação da boa e regular aplicação da parcela anteriormente recebida, na forma da legislação aplicável, inclusive mediante procedimentos de fiscalização local, realizados periodicamente pela entidade ou órgão descentralizador dos recursos ou pelo órgão competente do sistema de controle interno da Administração Pública; II – quando verificado desvio de finalidade na aplicação dos recursos, atrasos não justificados no cumprimento das etapas ou fases programadas, práticas atentatórias aos princípios fundamentais de Administração Pública nas contratações e demais atos praticados na execução do convênio, ou o inadimplemento do executor com relação a outras cláusulas conveniais básicas; III – quando o executor deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pelo partícipe repassador dos recursos ou por integrantes do respectivo sistema de controle interno.”

Ainda de acordo com o art. 116 da Lei federal nº 8.666/93, “quando da conclusão, denúncia, rescisão ou extinção do convênio, acordo ou ajuste, os saldos financeiros remanescentes, inclusive os provenientes das receitas obtidas das aplicações financeiras realizadas, serão devolvidos à entidade ou órgão repassador dos recursos, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias do evento, sob pena da imediata instauração de tomada de contas especial do responsável, providenciada pela autoridade competente do órgão ou entidade titular dos recursos” (§6º).

No âmbito estadual, o Decreto nº 59.215/13 trata do controle interno, estipulando que os instrumentos de convênio deverão conter, dentre outras, cláusulas que disponham sobre (i) “indicação dos representantes dos partícipes encarregados do controle e fiscalização da execução”; e (ii) “forma de prestação de contas, independentemente da que for devida ao Tribunal de Contas do Estado” (art. 11, § 1º, 3, “k” e “l”).

Na seara do controle externo, a prestação de contas deve atender ao quanto disposto nas Instruções Normativas TCE/SP nº 02/2016 (arts. 102 a 109).

4. Irregularidades mais frequentes na execução financeira dos convênios

Na análise da prestação de contas de convênios, são estas as irregularidades mais frequentemente encontradas:

- (i) Saque total dos recursos do convênio, sem levar em conta o cronograma físico-financeiro de execução do objeto;
- (ii) Realização de despesas fora da vigência do convênio;
- (iii) Saque dos recursos para pagamento em dinheiro de despesas;
- (iv) Utilização de recursos para finalidade diferente daquela prevista no convênio;
- (v) Utilização de recursos em pagamento de despesas outras do conveniente;
- (vi) Pagamento antecipado a fornecedores de bens e serviços;
- (vii) Transferência de recursos da conta corrente específica para outras contas;
- (viii) Retirada de recursos para outras finalidades com posterior ressarcimento;
- (ix) Apresentação de documentação inidônea para comprovação de despesas;
- (x) Falta de conciliação entre débitos em conta e os pagamentos efetuados;
- (xi) Ausência de aplicação de recursos do convênio no mercado financeiro, quando o prazo previsto de utilização for superior a 30 dias;
- (xii) Uso dos rendimentos de aplicação para finalidade diferente da prevista no convênio.

A ocorrência de irregularidades acarretará a reprovação da prestação de contas e a consequente devolução do total ou de parte do valor recebido pelo conveniente.

Sobre o tema, cumpre realçar o posicionamento manifestado no Parecer AJG nº 694/2013, que assim trata da devolução de valores repassados pelo Estado de São Paulo em caso de inexecução parcial do objeto do convênio:

[...]

16. Decorridos mais de quatro (04) anos da data fixada para o término do ajuste (02.07.2009), sem que o Município tenha executado as obras que faltavam, descabe prorrogar o prazo de vigência do convênio para “regularizá-lo”.

[...]

17. Uma vez que as obras de recuperação da estação ferroviária previstas no plano de trabalho, apesar de passados nove (09) anos da celebração do convênio, continuam inacabadas, deve o ajuste ser rescindido, por descumprimento parcial do seu objeto, com fundamento no artigo 116, *caput*, c.c. os artigos 77 e 78, I, da Lei federal nº 8.666/1993. Em consequência, deverá o Município devolver os recursos estaduais nelas despendidos.

[...]

19. Assim, a menos que o Município comprove a ocorrência de fato superveniente alheio à sua vontade, que o tenha impedido de cumprir a obrigação assumida, deverá devolver os recursos estaduais aplicados na execução do item inacabado (obras de recuperação da estação ferroviária). É o que se infere da leitura do disposto nos artigos 78, inciso XVII, e 79, § 2º, inciso II, da Lei federal nº 8.666/93.

[...]

Com relação à devolução dos valores, cabe destacar a possibilidade de parcelamento do débito, com as seguintes diretrizes fixadas no âmbito da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo:

– Matéria afeta ao poder discricionário do Governador do Estado – art. 47, II e XIV, da Constituição Estadual – Parecer AJG nº 812/2015.

– Parâmetros – despacho de aprovação do Parecer AJG nº 573/2000:

[...] à falta de critérios normativamente fixados, pauta-se esta Assessoria Jurídica de acordo com a seguinte orientação no exame desses pleitos:

ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO

A) Nos convênios celebrados posteriormente à entrada em vigor da Lei federal nº 8.666, de 21/06/93, a atualização do débito, até a data da celebração do acordo de parcelamento, deve ser feita em consonância

com os **rendimentos das cadernetas de poupança** no período, já que os recursos repassados deveriam ter sido, obrigatoriamente, objeto dessa aplicação financeira (art. 116, § 4º, da LF nº 8.666/93);

B) Nos convênios celebrados anteriormente à entrada em vigor da Lei federal nº 8.666/93, a atualização do débito, até da data da celebração do acordo de parcelamento, deve ser feita de acordo com o **critério estabelecido no próprio termo original de convênio: (B.1)** se o convênio, embora sem a expressa fixação de um critério de atualização do valor dos recursos a serem devolvidos, à semelhança do disposto no § 4º do artigo 116 da Lei federal nº 8.666/93, estipula a obrigatoriedade de aplicação dos recursos transferidos no intervalo entre o recebimento e o efetivo dispêndio, de conformidade com o objeto pactuado, a atualização deve se dar em consonância com os **rendimentos no período das cadernetas de poupança**, por se tratar da aplicação mais corriqueira em se tratando de entidades públicas; **(B.2)** se o convênio, ao contrário, não contempla a obrigatoriedade da aplicação no mercado financeiro dos recursos recebidos pendentes de utilização, limitando-se a prever, genericamente, a correção monetária do saldo remanescente a ser devolvido, o critério de atualização deve ser a **variação do valor nominal da UFESP** no período-base, já que se tratava de um índice largamente utilizado, à época, para a correção de débitos estaduais.

ATUALIZAÇÃO DAS PARCELAS

C) Nos **parcelamentos superiores a 12 (doze) meses**, ao término de cada período de 12 (doze) parcelas deve o valor destas ser atualizado, sempre de acordo com o **IGPM-FGV**, por se tratar do índice mais favorável ao Estado, desestimulando, com isso, parcelamentos longínquos (com maior possibilidade de rompimento), devendo-se ter presente o caráter excepcional da medida, pois a regra é a devolução imediata integral.

JUROS DE MORA

D) Na **apuração do débito** esses juros, que constituem penalidade por descumprimento (relativo) de obrigação, **não devem ser computados**, em face da natureza jurídica do convênio, salvo nas hipóteses de: **(D.1)** previsão expressa de pagamento de juros de mora pela entidade beneficiária dos recursos, em relação aos saldos financeiros pendentes de devolução; **(D.2)** existência de decisão do Tribunal de Contas que de-

termine a devolução dos recursos com o acréscimo de juros (entendidos como os de mora legais, de 0,5% ao mês).

E) Nos acordos de parcelamento deve sempre constar a previsão de que, em caso de rompimento, arcará o Município inadimplente com o encargo de **juros moratórios à taxa legal**, de 0,5% ao mês, sendo que o não pagamento de uma parcela gera o vencimento antecipado da dívida total. [...]

– Número de parcelas – Parecer AJG nº 345/2014:

[...]

6. Todavia, preliminarmente à emissão de parecer conclusivo sobre a regularidade do parcelamento e em consonância com o sugerido no Parecer AJG nº 1118/2005, é necessário promover o retorno dos autos à origem a fim de que a entidade aponte as razões que fundamentam o pedido de fracionamento da dívida de R\$ 36.561,81 (trinta e seis mil, quinhentos e sessenta e um reais e oitenta e um centavos) em 150 (cento e cinquenta) parcelas mensais, colhendo-se, por oportuno, o correspondente pronunciamento do Titular da Pasta de Desenvolvimento Social.

7. Diante desse quadro opino pela devolução dos autos à origem, para que diligencie, obtendo informações a respeito da atual situação econômica da entidade.

8. Para esta finalidade, é recomendável que se avalie, diante do balanço patrimonial do ano de 2013 e de outros documentos que forem necessários, se é o caso de autorizar o recebimento do valor devido ao Estado em 150 parcelas mensais.

9. Lembro que, em relação ao número de parcelas, o entendimento a respeito do tema nesta Assessoria Jurídica é no sentido de que o parcelamento do débito deve ser fixado em condições jurídicas e administrativamente aceitáveis, observando-se o princípio da razoabilidade, devendo-se levar em conta o montante (do débito) a ser restituído e a situação econômica do conveniado (Pareceres AJG nº 1.488/1997, 1.208/2001, 1.306/2001, 0562/2002, 1.118/2005 e 178/2011). [...]

Quanto ao parcelamento, ressalta-se a existência de posicionamento favorável à retomada de pagamento das parcelas, em caráter excepcional, após a sua interrupção, conforme Parecer CJ/SS nº 365/2016:

[...]

6. A interrupção do pagamento do parcelamento deferido pelo Governador do Estado não configurou, propriamente, o rompimento do parcelamento, em razão da justificativa apresentada pelo Prefeito Municipal de Leme, que acabou suspenso temporariamente do exercício do cargo de chefe do executivo municipal.

7. Portanto, não tendo havido intenção deliberada de interromper o pagamento do parcelamento, conforme se verifica pela solicitação de fl. 508, não se vislumbra óbice à retomada de seu pagamento, em razão da justificativa apresentada pelo município.

8. Ante o firme propósito de retomar o pagamento, em caráter excepcional, pode a Administração conceder essa oportunidade ao município antes de declarar rompido o parcelamento.

9. Para tanto, o valor do débito deverá ser corrigido pela remuneração da caderneta de poupança acrescido de mais 0,5% de juros durante o período em que o parcelamento não foi pago. [...]

A irregularidade na prestação de contas poderá ensejar a rescisão do ajuste, conforme Parecer nº 315/2016 da Secretaria de Governo:

[...]

6. Nos termos do artigo, 116, 'caput', da Lei federal nº 8.666, de 21.06.1993, aplicam-se as disposições daquele diploma legal, no que couber, aos convênios, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração.

6.1. De acordo com o artigo 78, incisos I, II e VII, da referida lei, constituem motivo para rescisão do contrato, dentre outros, o não cumprimento ou o cumprimento irregular de cláusulas contratuais, bem assim o desatendimento das determinações regulares da autoridade designada para acompanhar e fiscalizar a sua execução.

[...]

7. Como frisado na manifestação de fls. 590/592, foram constatadas irregularidades na prestação de contas dos recursos financeiros transferidos ao Município, o que, como se viu, constitui razão para a rescisão do convênio, eis que representa descumprimento de cláusulas do ajuste.

[...]

5. Decisões do Tribunal de Contas da União referentes ao tema abordado

(i) Acórdão 4324-26/15-1 Processo: 019.384/2014-9 – Data da sessão: 4/8/2015 – 1ª Câmara – Relator: Augusto Sherman Cavalcanti

A responsabilidade primária pela fiscalização da correta aplicação dos recursos federais transferidos a estados e municípios compete ao órgão ou entidade concedente, tendo lugar a ação do TCU, em regra, após a devida atuação do repassador, evitando-se com isso a duplicidade de esforços e a supressão de responsabilidades.

(ii) Acórdão 516-4/15-2 – Processo 013.719/2014-9 – Data da sessão: 24/2/2015 – 2ª Câmara – Relator: Marcos Bemquerer

A responsabilidade primária pela fiscalização dos recursos federais repassados compete ao órgão ou à entidade concedente, a quem cumpre esgotar as medidas administrativas de sua alçada para a recomposição do erário e, caso necessário, instaurar processo de tomada de contas especial a ser posteriormente apreciado pelo TCU.

(iii) Acórdão 1156-16/13-P – Processo: 000.844/2009-2 – Data da sessão: 15/5/2013 – Plenário – Relator: Benjamin Zymler

O exame da prestação de contas de um convênio abrange, além da verificação da correta utilização dos valores federais repassados, a avaliação da aplicação da contrapartida pactuada. Não havendo a comprovação desta, passa a ser exigível a devolução dos recursos federais que, indevidamente, substituíram a contrapartida não aplicada, restaurando-se a relação concedente-conveniente firmada no termo de convênio.

(iv) Acórdão 1077-16/12/P/2012 – Processo: 019.300/2007-9 – Data da sessão: 9/5/2012 – Plenário – Relator: Walton Alencar Rodrigues

É vedada a celebração de novos convênios caso o conveniente esteja em mora no dever de prestar contas de ajustes anteriores, podendo resultar na irregularidade das contas dos gestores. Não constitui mora o atraso na análise da prestação de contas pelo concedente.

(v) Acórdão 9580-37/15-2 – Processo: 010.195/2014-9 – Data da sessão: 27/10/2015 – 2ª Câmara – Relator: Vital do Rêgo

Para a comprovação da regular aplicação dos recursos recebidos, não basta a demonstração de que o objeto pactuado foi executado, mas que o foi com os recursos repassados para esse fim.

(vi) Acórdão 5170-31/15-1 – Processo: 028.368/2012-6 – Data da sessão: 8/9/2015 – 1ª Câmara – Relator: Walton Alencar Rodrigues

A autorização para a liberação de novas parcelas de convênio deve levar em conta tanto a execução física do objeto quanto a verificação da conformidade contábil e financeira da documentação de despesa apresentada pelo conveniente em relação às parcelas anteriormente transferidas.

(vii) Acórdão 6223-3515-1 – Processo: 002.344/2014-9 – Data da sessão: 13/10/2015 – 1ª Câmara – Relator: Benjamin Zymler

A comprovação da prestação de serviços ou do fornecimento de bens por pessoa jurídica na execução de convênio deve ser feita mediante nota fiscal, e não por recibo, admitido este último quando se tratar de serviços prestados por pessoa física. Em ambos os casos, tanto a nota fiscal quanto o recibo devem conter elementos que vinculem os bens e serviços neles registrados com o objeto do instrumento pactuado.

(viii) Acórdão 3404-38/07-1 – Processo: 011.431/2002-3 – Data da sessão: 30/10/2007 – 1ª Câmara – Relator: Augusto Nardes

Podem ser consideradas falhas de natureza formal as despesas impugnadas por pequenas infrações à lei de licitações e contratos, quando inexisterem elementos de dolo ou má-fé, e ausência de dano ao erário.

6. Convênios e instrumentos de parceria da Lei nº 13.019/14: comparativo entre o controle de meios e o controle de resultados

A Lei nº 13.019/14, em síntese, prevê instrumentos de parcerias voluntárias, firmadas com ou sem repasse de recursos financeiros, com organizações da sociedade civil (definidas no inciso I do artigo 2º daquele diploma legislativo), a fim de viabilizar projetos ou atividades de interesse público. Pode-se afirmar que tais instrumentos veiculam uma obrigação essencialmente de resultado, privilegiando a verificação de eficiência, eficácia e efetividade pelo Poder Público. Esta valorização dos efetivos resultados da parceria é a grande marca inovadora do mencionado diploma normativo.

Em convênios, por sua vez, as normas em vigor, sem olvidar do controle do resultado final do ajuste (se, enfim, foi ou não alcançado o objeto comum que motivou a celebração da avença), privilegiam controle de “meio”, destacando a atribuição do Poder Público de, fundamentalmente, acompanhar a execução periódica das atividades previstas no plano de trabalho e da correspondente aplicação dos recursos, conforme o orçamento e cronogramas físico e financeiro previamente aprovados pelos partícipes.

O Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil – MROSC traz um novo olhar sobre a prestação de contas, compartilhando a responsabilidade desta etapa entre as OSCs e a Administração Pública.

A Lei prevê basicamente duas fases para a prestação de contas das parcerias de que cuida, sendo a primeira delas a apresentação das contas pela OSC e a segunda, a apreciação destas pela Administração (órgão concedente do recurso), sem prejuízo das análises dos demais órgãos de controle (Tribunal de Contas, por exemplo).

Não há previsão de prestação de contas a cada parcela (como nos convênios), mas sim de forma anual, além da final.

A prestação de contas relativa à execução objeto dar-se-á mediante a análise dos documentos previstos no plano de trabalho, nos termos do inciso IX do art. 22 da Lei nº 13.019/2014, além dos seguintes relatórios:

a) relatório de execução do objeto da parceria, elaborado pela OSC, contendo as atividades ou projetos desenvolvidos para o cumprimento do objeto e o comparativo de metas propostas com os resultados alcançados;

b) relatório de execução financeira do objeto da parceria, com a descrição das despesas e receitas efetivamente realizadas e sua vinculação com a execução do objeto, na hipótese de descumprimento de metas e resultados estabelecidos no plano de trabalho. Ou seja, o relatório de execução financeira é subsidiário, sendo pedido somente na hipótese de descumprimento de metas e resultados e deve demonstrar que há coerência entre as receitas previstas e as despesas realizadas.

A administração pública deverá considerar ainda em sua análise, e quando houver, o relatório de visita técnica *in loco* eventualmente rea-

lizada durante a execução da parceria e o relatório técnico de monitoramento e avaliação, homologado pela comissão de monitoramento e avaliação designada, sobre a conformidade do cumprimento do objeto e os resultados alcançados durante a execução do termo de colaboração ou de fomento.

Importante comentar que o monitoramento e avaliação é de **eficiência** (custo), **eficácia** (planejado x executado) e **efetividade** (impacto das políticas) e levará em conta os benefícios dos resultados alcançados, impactos econômicos ou sociais, satisfação do público-alvo (qualidade) e possibilidade de sustentabilidade das ações após a conclusão do pactuado.

Importante também observar que a Lei determina que a análise da prestação de contas considere a **verdade real**, conceito que reforça a ideia de que a análise não pode restringir-se à **verdade formal**, mas, ao contrário, ter foco nos fatos ocorridos e nos resultados efetivamente alcançados.

No dizer de Rubens Naves e Eduardo Pannunzio⁴, embora cuidando dos contratos de gestão e das suas diferenças em relação aos convênios com entidades (e anteriormente, diga-se de passagem, ao advento do MROSC), este raciocínio de comparação entre os instrumentos fica muito claro:

A segunda adicional característica do contrato de gestão que importa assinalar, e que também o distancia do convênio, é a de que ele consiste em um instrumento de contratualização de resultados. **A marca dessa espécie contratual é “o par ‘autonomia x responsabilização’, por meio do qual a entidade prestadora de serviços se compromete a obter determinados resultados, em troca de algum grau de flexibilidade em sua gestão.”**

Com efeito, se o convênio enceta, sobretudo, uma obrigação de meio – razão pela qual o controle exercido pelo Poder Público incide, fundamentalmente, na verificação da realização das atividades previstas no plano de trabalho e da aplicação dos recursos conforme o orçamento aprovado, independentemente do efetivo alcance dos resultados almejados com a iniciativa –, o contrato de gestão impõe à organização

4 *Organizações Sociais – A Construção do Modelo*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2014, p. 80-95.

social uma obrigação de resultado: alcançar determinadas metas, mensuráveis por meio de indicadores de qualidade e produtividade.

Essa inversão pressupõe, naturalmente, uma **maior liberdade da organização social quanto à escolha dos meios mais aptos a atingir as metas pactuadas. Não fosse dessa forma e ela não poderia ser responsabilizada, como de fato é, pelos resultados.** Afinal, se o outro contratante – ou, mais grave ainda, o órgão de controle externo – define também o ‘como’ a meta deve ser alcançada, ele se torna igualmente responsável pelo seu eventual insucesso. Simples assim.

É por isso que a ênfase do controle das organizações sociais há de ser nos resultados alcançados. Não bastasse expressa disposição da lei nº 9.637/98 nesse sentido, o TCU foi claro ao afirmar que:

[...] o controle da legalidade deve ceder espaço ao controle teleológico ou finalístico. A aferição de resultados e, sobretudo, a satisfação do usuário serão a tônica da atividade controladora dos setores externos ao núcleo burocrático do Estado.

Também o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade movida em face da Lei nº 9.637/98, chancelou essa leitura. Observe-se trecho de voto do ministro Gilmar Mendes:

[...] o contrato de gestão constitui um instrumento de fixação e controle de metas de desempenho na prestação dos serviços. E, assim sendo, baseia-se em regras mais flexíveis quanto aos atos e processos, dando ênfase ao controle dos resultados.

De fato, são de resultados os compromissos assumidos pela organização social ao firmar o contrato de gestão, e **não é legítimo ou mesmo razoável desconsiderar esse fato para, no momento do controle, dispende excessiva energia na verificação dos meios por ela empregados.** A uma, porque essa atitude subverte a essência do ajuste, tratando, a *posteriori*, e em desrespeito às previsões legais e contratuais, a obrigação da organização social como se fosse uma obrigação de meio, e não de resultado. A duas, porque deixa de explorar o potencial que uma análise de resultados pode ter para melhorar a eficiência dos serviços públicos disponibilizados à sociedade, potencial este que impulsionou a Reforma do Estado e a própria edição da Lei nº 9.637/98. A três, por-

que gera um enorme dispêndio de tempo, pessoal e recursos, tanto das instâncias de controle quanto da organização social, que são forçados a analisar e responder um conjunto de questionamentos impertinentes à lógica do modelo, com inegáveis prejuízos ao erário e ao interesse público. (grifos nossos)

Após a análise da prestação de contas, o gestor responsável deve emitir um parecer técnico mencionando: resultados alcançados e seus benefícios, impactos econômicos ou sociais, grau de satisfação do público beneficiário, e possibilidade de sustentabilidade das ações após o término da parceria.

A manifestação final sobre a prestação de contas deverá apresentar uma destas conclusões: aprovação, aprovação com ressalvas ou rejeição com determinação da imediata instauração de tomada de contas especial.

A Lei nº 13.019/14 também inova quando permite à OSC solicitar autorização para devolução de recursos por meio de ações compensatórias de interesse público, mediante a apresentação de novo plano de trabalho relacionado ao objeto da parceria e à área de atuação da organização, desde que não tenha havido dolo ou fraude e não seja o caso de restituição integral de recursos.

Há um prazo de prescrição das sanções administrativas de 5 (cinco) anos, contados a partir da apresentação da prestação de contas.

7. Conclusão

Nos convênios, o controle, seja interno ou externo, está voltado, essencialmente, à verificação da realização das atividades previstas no plano de trabalho e da regular aplicação dos recursos financeiros, pouco importando o efetivo alcance dos resultados almejados com a iniciativa.

Trata-se de um controle de natureza formal, que se mostra insuficiente, especialmente quando se tem em conta o controle de resultados preconizado pela Lei federal nº 13.019/14, a qual, no tocante às parcerias, valoriza o resultado dos ajustes, avaliando a eficiência (custo), a eficácia (planejado x executado) e a efetividade (impacto das políticas).

A fim de dar mais consistência às atividades atinentes aos controles interno e externo dos convênios, a análise da prestação de contas deve-

ria, tal como ocorre nas hipóteses regidas pela Lei federal nº 13.019/14, considerar a “verdade real”, que, indo além da mera “verdade formal”, considera os resultados efetivamente obtidos.

Bibliografia

NAVES, Rubens (Coord.). *Organizações Sociais – A Construção do Modelo*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2014.