

A competência fiscalizadora dos tribunais de contas sobre as entidades do terceiro setor*

André Portella

Doctors Europeus em Direito Financeiro e Tributário pela *Universidad Complutense de Madrid*. Professor de Direito Financeiro e Tributário dos cursos de Mestrado e Graduação da *Universidade Católica do Salvador*, onde também coordena a Especialização em Direito Tributário. Coordenador do NEF – Núcleo de Estudos em Tributação e Finanças Públicas. Pesquisador CNPq/FAPESB. Conselheiro do Conselho Municipal de Contribuintes do Município do Salvador. Membro da Comissão de Ensino da OAB/BA. Advogado. E-mail: aaportella@hotmail.com

RESUMO: Trata-se de estudo relativo aos contornos da competência dos Tribunais de Contas no exercício do controle externo das entidades do “terceiro setor”, com fundamento no texto constitucional vigente. Para tanto, parte de um estudo geral, relativo à função constitucional das Cortes de Contas, tanto do ponto de vista técnico, como histórico, natureza da fiscalização realizada, instrumentos de controle e finalmente relevância que possuem tais instituições, tudo com o objetivo de se proceder ao estudo de questões essenciais ao desenvolvimento do tema central, quais sejam, a) a da natureza jurídica das instituições que compõem o “terceiro setor”, b) a da natureza dos recursos a elas canalizados, bem como c) a da destinação conferida a tais recursos. Conforme se verificará o advento da Emenda Constitucional 19/98 consolidou o caráter objetivo da competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas no Brasil, o que significa que o parâmetro definidor da atuação das Cortes vem a ser o recebimento e utilização dos recursos públicos pela entidade beneficiária, com independência da natureza jurídica, ou título administrativo que esta mesma entidade possua. Significa dizer que ainda que tenha relevância à hora de determinar a forma e extensão da atuação das Cortes de Contas, o fato de ser pessoa física ou jurídica, pública ou privada, não é determinante da existência de competência fiscalizadora dos TC's. Nesta linha, as entidades que compõem o chamado “terceiro setor”, serão submetidas ao controle externo, desde que se beneficiem de recursos oriundos do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Tribunal de Contas; competência; Terceiro Setor.

The audit court's responsibility in the external control of "third sector" organizations

ABSTRACT: *This article outlines the Audit Court's responsibility in the external control of "third sector" organizations, based on the current Brazilian Constitutional text. It starts with a general description of the constitutional function of the Audit Courts, both from a technical and a historical point of view; the nature and the mechanisms of the control; and the importance of these institutions. Based on this overview, the article then proceeds to the analysis of the main following themes: a) the legal nature of the institutions that compose the "third sector"; b) the nature of resources channeled to them; and c) the allocation given to such resources. The advent of Constitutional Amendment 19/98 consolidated the objective aspect of the audit authority of the Audit Courts in Brazil. The receipt and use of public resources now determine the Court's exercise of external control over the beneficiaries, regardless of their legal and administrative characteristics. It means that whether the beneficiary is a person or a legal entity, in the public or in the private sector, is not crucial for determining its submission to the Courts' authority. Accordingly, inasmuch as "third sector" entities are beneficiaries of public funds, they will be under this external control.*

KEYWORDS: *Audit Court; Court's authority; Third Sector*

*>> Este trabalho obteve Menção Honrosa no II Concurso Nacional de Monografias Professor Barreto Guimarães.

Artigo recebido em julho de 2010

Artigo aprovado em setembro de 2010

SUMÁRIO:

1> Introdução	259
2> Função Constitucional dos Tribunais de Contas.....	260
3> Natureza e extensão da competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas.....	261
4> O objeto do controle externo das entidades do terceiro setor.....	264
5> Natureza jurídica dos recursos públicos destinados ao financiamento do terceiro setor.....	265=
6> Os instrumentos de formalização do financiamento público das entidades do terceiro setor.....	266
7> A relevância do aspecto subjetivo na fiscalização do terceiro setor.....	270

1> Introdução

Seja fruto de um movimento deliberado fomentado pelos ideólogos do neoliberalismo e baseado no vazio provocado pela ausência do Estado, seja resultado da iniciativa individual, fundada no sentimento de solidariedade e no ideal de cidadania, é indiscutível a importância que vêm assumindo no seio da sociedade contemporânea as instituições não-governamentais voltadas ao atendimento de demandas coletivas de distintas naturezas, enquanto agentes da vida política, social e econômica dos distintos países.

Ainda que esta mobilização da sociedade civil com fim de atendimento das demandas sociais seja uma realidade observável ao longo de toda a História, é sobretudo a partir da década de quarenta do último século que se constata uma maior consciência em torno da sua relevância. No Brasil, o recente movimento de redefinição das estruturas da Administração pública, ocorrido, sobretudo, durante a década de noventa, foi o grande ponto de inflexão para a análise acerca dos distintos institutos que conformam a realidade destas instituições, constituintes daquilo que se passou a chamar “Terceiro Setor”. Desde a perspectiva jurídica, a criação das Organizações Sociais (OS), através da Lei n. 9.637/98, e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), pela Lei n. 9.790/99, constituiu a inovação de maior relevância. (BRASIL 1998a; 1999a)

O presente estudo tem como finalidade definir os contornos da competência fiscalizadora das Cortes de Contas no que se refere especificamente às entidades não-governamentais voltadas à assistência da própria comunidade, que sejam beneficiárias de recursos públicos. Para tanto, será necessário tecer considerações aos contornos gerais da competência constitucional atribuída aos Tribunais de Contas, bem como aos aspectos específicos inerentes ao financiamento do terceiro setor, sobretudo no que se refere à

natureza jurídica a) das próprias entidades não-governamentais, b) dos recursos financeiros a elas canalizados, bem como c) da destinação dada pelas entidades a tais recursos.

2> Função Constitucional dos Tribunais de Contas

A partir da leitura dos artigos 70 e 71 da Constituição Federal é possível afirmar que no Brasil os Tribunais de Contas possuem competência para proceder à “fiscalização, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como “das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas”. (BRASIL, 1988) Desta forma, deverá prestar contas “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos”.

O aspecto de maior relevância a ser ressaltado é certamente a amplitude da competência fiscalizadora atribuída às Cortes de Contas, que, aliás, se constata já na análise do desenvolvimento histórico-legislativo. Com efeito, desde a sua pioneira previsão na Constituição Republicana de 1891 à atual redação do parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal de 1988, determinada pela Emenda Constitucional n. 19/98, de 4 de junho, há uma firme intenção do legislador de ampliar o poder de tais instituições, em linha com a intensificação do cuidado para com a utilização, arrecadação, guarda, gerenciamento ou administração de dinheiros, bens e valores públicos. (BRASIL, 1998b)

Para ficar em apenas um exemplo deste movimento de ampliação da competência fiscalizadora ao longo do tempo, enquanto a Emenda Constitucional n. 1, de 1969 limitava-se a declarar a competência do Congresso Nacional para a fiscalização financeira e orçamentária da União, a Constituição de 1988 passou a referir-se às entidades da administração direta e indireta, bem como à generalidade dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, às contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital a União participe, além da referência categórica à aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. (BRASIL, 1969; 1988)

Mesmo através da análise comparada entre a redação original da Constituição Federal de 1988 e a atual é possível vislumbrar o desenvolvimento do tema nos termos aqui referidos. Enquanto

naquela redação o parágrafo único do art. 70 impunha o dever de prestar contas apenas a pessoa “física ou entidade pública”, na redação vigente, determinada pela Emenda Constitucional 19/98, a prestação de contas passou a ser dever de “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada”, ficando superada definitivamente a possibilidade de eventuais discussões acerca do dever de pessoas jurídicas não estatais sujeitarem-se ao controle dos Tribunais de Contas. (BRASIL, 1998b)

Esta evolução legislativa, entretanto, não foi suficiente para afastar a totalidade das dúvidas relativas à competência das Cortes de Contas na fiscalização de determinadas pessoas, ou ao menos quanto à forma, profundidade e extensão da fiscalização a ser sobre elas exercida. É o que ocorre no caso das entidades que conformam o chamado “terceiro setor”. Por serem consideradas instituições cuja natureza jurídica encontra-se a meio passo entre os órgãos e entidades públicas, e as empresas privadas, é natural o surgimento de dúvidas acerca da possibilidade e profundidade de realização de controle por parte dos Tribunais de Contas.

3> Natureza e extensão da competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas

Muito embora as discussões relativas a atuação das Cortes de Contas costumem levar em consideração a natureza jurídica das instituições a serem fiscalizadas, é necessário observar que tal e como estruturada no texto constitucional vigente a prerrogativa fiscalizadora dos Tribunais de Contas possui uma *natureza objetiva*. Ao contrário do que se pode imaginar num primeiro momento, não existem *entidades* ou *pessoas* que estejam submetidas à competência fiscalizadora. Em realidade, o que interessa é que o recurso destinado à entidade tenha natureza jurídica pública.

Se em textos constitucionais anteriores, ou mesmo na redação original da Constituição Federal de 1988, era discutível a consideração da natureza jurídica do ente a ser fiscalizado, na redação atual, conferida pela EC 19/98 não mais há espaço para tal discussão. (BRASIL, 1988; 1998) Não é outra a conclusão a ser tirada da leitura do dispositivo constitucional supramencionado, segundo o qual “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos”, estarão submetidos ao crivo fiscalizador.¹

No caso das entidades que compõem o terceiro setor, significaria dizer que os Tribunais de Contas poderão fiscalizá-las sempre e

1>> Como ensina Fernandes (2003, p. 438): “ (...) as competências para a efetivação do controle externo atribuídas ao tribunal de contas foram sendo gradativamente ampliadas desde a sua pioneira previsão na Constituição Republicana de 1891. É assinalável que, em boa hora, essas atribuições restaram sobremodo dilatadas no Estatuto Supremo de 1988, se posto em cotejo com o antecedente diploma outorgado pelo regime revolucionário. Assim é que, enquanto a Carta Política, objeto da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, limitava-se a declarar, no art. 70, a competência do Congresso Nacional para a “fiscalização financeira e orçamentária da União”, a nova Constituição alude, por expresse, às entidades da administração direta e indireta, bem como a generalidade dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, como, ainda, às contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital a União participe, além da referência categórica à aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. A rigor, a competência delineada não se faz em razão da própria pessoa, mas dos eventos utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária”.

quando se constate que as mesmas foram beneficiárias da coisa pública na realização das suas atividades.

O fato de estar-se diante, *v. gr.*, de uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), não é suficiente para assegurar que o Tribunal de Contas possui competência fiscalizadora sobre a vida financeira da organização, nem tampouco será dado suficiente para afastar tal competência. Necessário se faz averiguar se a organização firmou com ente público termo de parceria, e se lhe foram efetivamente repassados recursos públicos.

A natureza jurídica específica destas entidades servirá apenas para definir a extensão do controle a ser realizado, como parâmetro de definição do procedimento de fiscalização a ser adotado pelas Cortes, bem como do próprio objeto a ser fiscalizado. Uma OSCIP, por exemplo, com base na legislação vigente, poderá possuir um número maior de atividades no seu objeto social do que uma Organização Social (OS), o que faz com que o procedimento fiscalizador a ser adotado possua maior rigidez no caso das OS, já que, além da ausência de desvios de conduta, o Tribunal deverá averiguar, neste caso, se o recurso canalizado foi utilizado em finalidade distinta daquela que a lei permitia constar do objeto social da Organização.

Por outro lado, o grau de intervenção que o Estado possua sobre a entidade do terceiro setor também terminará por definir a forma de atuação dos Tribunais de Contas. Neste caso, seria possível se falar em três classes de entidades do terceiro setor. Em primeiro lugar, estariam aquelas instituições que não sofrem qualquer tipo de intervenção dos entes públicos, seja na sua estrutura e funcionamento, seja nos recursos necessários ao seu financiamento. Neste caso, não há que se falar em fiscalização, posto que não existentes os requisitos constitucionais determinantes da atuação das Cortes – *utilização, arrecadação, guarda, gerenciamento ou administração de dinheiros, bens e valores públicos* –.

Em segundo lugar, estariam aquelas organizações que recebem repasses públicos, sem, entretanto, possuir qualquer tipo de intervenção do Estado na sua estrutura e funcionamento. Neste caso, a competência das Cortes de Contas deve-se limitar apenas à fiscalização quanto à utilização dos recursos nas finalidades previstas no instrumento legal que respaldou o repasse financeiro.

Em terceiro lugar, estariam os casos das entidades do terceiro setor que além de receberem recursos públicos, têm na sua estrutura a presença do Estado, seja na qualidade de partícipe de qualquer natureza, seja na constituição e na íntegra manutenção das atividades

desempenhadas. Neste caso, obviamente que a competência para efeito de exercício do controle externo possui natureza significativamente mais ampla, devendo ir além da análise da utilização dos recursos financeiros repassadas, para analisar também o próprio funcionamento daquelas, incluindo o respectivos atos de gestão, decisões internas, incluídas as de mero expediente, sobretudo quando envolvam utilização de recursos financeiros.²

Não obstante, ainda assim é comum que entidades procurem-se furtar do dever de submissão ao controle externo dos Tribunais de Contas com base no critério subjetivo de atribuição de competência, pugnano pela sua natureza jurídica privada, não-governamental (FERNANDES, 2003, p. 437) “Vez por outra, renascem essas pretensões, sempre argumentando a natureza jurídica da pessoa controlada”. (FERNANDES, 2003)

Contudo, a jurisprudência tem sido uníssona na afirmação da natureza objetiva da competência fiscalizadora das Cortes financeiras. (FERNANDES, 2003) Ilustrativo desta postura é o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que

“...embora a entidade seja de direito privado sujeita-se à fiscalização do Estado, pois recebe recursos de origem estatal, e seus dirigentes prestam contas dos valores recebidos; quem gere dinheiro público ou administra bens ou interesses da comunidade deve prestar contas ao órgão competente para fiscalização, no caso o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1996, p. 440-441; FERNANDES, 2003, p. 440-441).

Aliás, no caso do Tribunal de Contas da União, a fidelidade à letra do dispositivo constitucional é de tal magnitude que em muitos casos abandona-se “a ocorrência formal do evento para buscar o agente que efetiva e diretamente utiliza, arrecada, guarda, gerencia ou administra dinheiros, bens e valores públicos, mesmo que formalmente outro seja o responsável” (FERNANDES, 2003, p. 437). Significa dizer que o regime de responsabilidade será aplicável àquele que deu causa à malversação da coisa pública, ainda que da perspectiva jurídico-formal tenha sido outrem que se beneficiou do recurso. Trata-se, pois, da primazia do critério objetivo, que se sobrepõe ao caráter subjetivo na definição da competência para realização do controle externo.

No que se refere ao aspecto teleológico da fiscalização o mesmo poderá referir-se ao exame da *legalidade*, *legitimidade* ou *economicidade* dos atos das entidades do terceiro setor. No que se refere ao exame da legalidade,

2>> “Em se tratando de entidade tipicamente privada, instituída e mantida com recursos privados, a competência dos Tribunais de Contas limita-se ao julgamento da prestação de contas, sem intromissão nos atos de gestão. Contudo, se a entidade não é tipicamente privada, por ter sido mantida ou constituída com recursos públicos, aqui interpretados no mais lato senso, como os chamados para-fiscais, a fiscalização poderá ir além da mera prestação de contas, para fiscalizar se os mesmos foram aplicados em conformidade com os princípios administrativos pertinentes, exigíveis por normas”. (FERNANDES, 2003, p. 440)

“...o tribunal pode anular o ato ou determinar que a autoridade competente proceda à anulação, sendo consensual o entendimento de que a restauração da ordem legal, de forma direta pelo tribunal de contas, sempre deve ser vislumbrada como exceção e admitida diante da inércia ou omissão da autoridade destinatária da ordem” (FERNANDES, 2003, p. 48).

O controle da legitimidade traspassa a legalidade, na medida em que o agente público “não poderá jamais desprezar o elementos ético de sua conduta”. Desta forma

“não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto, consoante as regras contidas no art. 37, caput, e §4º da Constituição Federal” (BRASIL, 1994).

Por fim, o controle relativo à economicidade é aquele que

“visa aferir a relação entre o custo e o benefício das atividades e resultados obtidos pelos administradores na gestão orçamentária, financeira e patrimonial, pelos aspectos da eficiência e eficácia e à luz dos critérios ou parâmetros de desempenho. Posto que nem tudo o que é de custo reduzido atende bem à coletividade” (NAGEL, 1997, p. 32).

4> O objeto do controle externo das entidades do terceiro setor

Constatada a irrelevância da natureza jurídica do beneficiário do recurso público para efeito de submissão à competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas, é importante ressaltar o objeto sobre o qual deverá recair o controle no caso das entidades que integram o terceiro setor. Nesse sentido, é possível sistematizar a matéria com vistas a dois grandes aspectos.

Em primeiro lugar, há que se considerar os próprios recursos canalizados às entidades do terceiro setor, no que se refere à análise a) da natureza jurídica intrínseca que o mesmo poderá assumir, bem como b) do instrumento jurídico que respaldou a canalização do benefício. A averiguação da regularidade de tais aspectos constitui parte expressiva do controle externo a ser realizado sobre as entidades do terceiro setor.

Por outro lado, há que se considerar a existência dos requisitos legais impostos às entidades que compõem o terceiro setor. As Cortes de Contas devem apurar se tais organizações possuem efetivamente todas as características que a lei impõe como definidoras da sua personalidade, o que se explica pelo fato de que as mesmas somente são beneficiárias de recursos públicos, porque se supõe que atenderam a todos os requisitos jurídicos exigidos. Diante da ausência de tais características, os Tribunais devem se pronunciar pela malversação dos recursos públicos, razão pela qual se impõe a averiguação das mesmas. Observe-se, pois, que o aspecto subjetivo não serve para definir a competência fiscalizadora das Cortes de Contas, entretanto, é essencial à hora de determinar os contornos desta mesma competência.

5> Natureza jurídica dos recursos públicos destinados ao financiamento do terceiro setor

As entidades que compõem o terceiro setor, com independência da natureza jurídica que venham a assumir, serão beneficiárias de recursos públicos de duas grandes espécies: os auxílios ou contribuições, e a chamadas subvenções (SZAZI, 2006, p. 103).

Auxílios e contribuições são recursos que se destinam tanto a entidades de direito público quanto àquelas de natureza jurídica privada, que não possuam finalidade lucrativa. A distinção entre os institutos encontra-se na natureza da fonte normativa que respalda a sua destinação, bem como na finalidade que é dada aos mesmos. Os *auxílios* são derivados diretamente da Lei Orçamentária, enquanto as *contribuições* são outorgadas por lei especial, destinando-se a financiar ônus ou encargo assumidos pelo Ente político em questão.³ Ao contrário do que ocorria na sua origem, quando a lei não fazia restrição à utilização de tais recursos por parte das entidades beneficiárias, atualmente, tais formas de repasse classificam-se como *despesa de capital* ou *transferências de capital*, devendo ser aplicadas pelas entidades independentemente da contraprestação direta em bens ou serviços.⁴

Portanto, os trabalhos inerentes ao controle externo do terceiro setor, deverão realizar-se com atenção à utilização que se confere a tais espécies de recursos. A canalização de um recurso atribuído a título de auxílio ou contribuição para fins de *custeio* da entidade beneficiária deverá ser interpretada como malversação de recurso público, ensejando o regime de responsabilidade aplicável ao caso.

Por outro lado, as *subvenções* aparecem como recursos públicos repassados a instituições públicas ou privadas para fins de financia-

3>> Reiterando normas de leis análogas anteriores, a LDO/2000 praticamente eliminou a figura dos auxílios, mantendo apenas aqueles que tenham como destinatários:

entidades que prestam atendimento direto e gratuito ao público e voltadas para o ensino especial ou representativas da comunidade escolar das escolas públicas estaduais e municipais de ensino fundamental (APMs) ou mantidas pela Campanha Nacional d Escolas da Comunidade;

ações de saúde prestadas pelas santas casas, com financiamento de recursos internacionais;

entidades sem fins lucrativos cadastradas no Ministério do Meio Ambiente, desde que os recursos derivem de dotações feitas por organismos internacionais ou agências governamentais estrangeiras para programas ambientais no país.

Vale a pena notar que as três modalidades dependem de recursos oriundos do exterior. (SZAZI, 2006, p. 104).

4>> Conforme Eduardo Szazi (2006, p. 103): "ao disciplinar o conceito mais amíúde, a Instrução Normativa 1/97, da Secretaria do Tesouro Nacional (IN-STN 1/97) alterou impropriamente as definições dos parágrafos 1º e 2º do artigo 65, do Decreto 93.872/86, definindo como "auxílio" a transferência de capital derivada da lei orçamentária que se destina a atender a ônus ou encargos assumidos pela União e somente será concedido a entidade sem finalidade lucrativa e, como "contribuição", a transferência corrente ou de capital concedida em virtude de lei, destinada a pessoa de direito público ou privada sem finalidade lucrativa e sem exigência de contraprestação direta de bens e serviços". (BRASIL, 1986; BRASIL, 1997)

mento de *despesas de custeio*. Tratam-se, pois, de *despesas correntes*, ou *transferências correntes*, desde a perspectiva contábil. (SZAZI, 2006, p. 104)

As subvenções classificam-se em *econômicas*, quando destinadas a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril, mediante expressa autorização de lei especial; e *sociais* quando destinadas a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, que visam à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional.

Note-se que as subvenções sofrem maiores limitações que os demais instrumentos de repasse de recursos às entidades do terceiro setor, na medida em que as finalidades a que se destinam são em número mais reduzido – apenas à assistência social, médica e educacional –. No caso das subvenções sociais, o artigo 30 da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2005 limita ainda mais o âmbito de aplicação dos recursos públicos repassados ao restringir a sua destinação a entidades que:

- “prestam atendimento direto ao público, de forma gratuita, e estejam registradas no CNAS;
- estejam vinculadas a organismos internacionais de natureza filantrópica ou assistencial;
- atendam ao disposto no artigo 204 da CF e no artigo 61 da ADCT, bem como à Lei 8.742, de 7/12/1993; ou
- sejam qualificadas como OSCIP, com termo de parceria firmado pelo poder público”. (BRASIL, 1988; 1993)

6> Os instrumentos de formalização do financiamento público das entidades do terceiro setor

Além das implicações que a natureza dos recursos canalizados ao terceiro setor provocam sobre a atuação das Cortes de Contas, é imprescindível considerar também a relevância que possuem, para esta mesma atuação, as distintas maneiras de se formalizar a disponibilização da coisa pública em prol de entidades privadas de caráter assistencial.

O Direito brasileiro prevê quatro formas de viabilizar os recursos, quais sejam, através de a) convênios, acordos ou ajustes; b) contratos; c) contratos de gestão; e d) termos de parceria.

6.1>> Convênios, acordos ou ajustes

Os *convênios, acordos* ou *ajustes* são instrumentos jurídicos a serem utilizados por ocasião da execução de serviços de interesse recíproco da entidade pública e daquela pertencente ao terceiro setor.⁵ Nesse sentido, suas características basilares são o regime de mútua cooperação e o interesse recíproco, sem os quais o instrumento de formalização da relação passaria a ser um *contrato*.⁶ (VIOLIN, 2006, p. 236).

Importante notar a diferença existente entre os acordos, convênios ou ajustes, e as subvenções. Desde o ponto de vista estritamente financeiro, as subvenções destinam-se ao financiamento de despesas de custeio, enquanto os convênios visam a cobrir o gasto relativo a programas executados em regime de mútua cooperação. Naquele caso, o terceiro setor aparece como mero beneficiário de recursos, enquanto neste, demonstram o seu compromisso também financeiro através de aportes, que podem vir a ser inclusive superiores àqueles destinados pelo Estado. Disso resulta uma consequência importante para efeito de controle externo, na medida em que se pode vislumbrar a vedação de utilização dos recursos do convênio no financiamento de despesas de custeio da entidade conveniada.⁷ Em definitiva, as subvenções são apenas instrumentos financeiros a serem utilizados na relação entre os convenentes, o que faz com que as mesmas tenham o mesmo *status* que os auxílios financeiros, os financiamentos, os favores fiscais, as desapropriações por interesse social em favor de entidade privada sem fins lucrativos, todos eles instrumentos passíveis de utilização no convênio (DI PIETRO, 2002, p. 193).

Ponto importante para a discussão relativa à extensão do controle externo diz respeito à necessidade de cumprimento das regras de licitação. Para parte abalizada da doutrina, aí incluídos Justin Filho (2005, p. 315), Maria Silvia Di Pietro (2002, p. 194) e José Santos de Carvalho Filho (2002, p. 185), entendem que resulta dispensada a realização de licitação, sob o argumento da especificidade do objeto e da finalidade dos repasses.

6.2>> Contratos

O contrato, por outro lado, supõe uma relação sinalagmática entre o Ente público e a entidade do terceiro setor, em que uma das partes oferece o objeto, que poderá ser um bem ou serviço, enquanto que a outra arca com a respectiva contraprestação (SZAZI, 2006, p. 108). Possui as mesmas características dos contratos de direito privado, ainda que regido por normas de Direito Administrativo, e suas respectivas cláusulas extravagantes.

5>> Note-se que os convênios podem ser firmados por pessoas de direito público ou privado, físicas ou jurídicas, de que, é claro, um dos convenentes seja entidade pública, e não órgão (VIOLIN, 2006, p. 237).

6>> “(...) a mútua cooperação pressupõe aportes de recursos por ambas as partes, ainda que com a preponderância de uma delas. É fato que a norma não exige que a entidade convenente realize aporte de recursos financeiros, mas é necessário que a contrapartida seja feita com algo (bens, serviços, tecnologia) economicamente mensurável. Não havendo a contrapartida por parte da entidade, estaríamos diante de uma situação de auxílio ou de subvenção social”. (SZAZI, 2006, p. 106).

7>> Ver decreto 93.872/86. (BRASIL, 1986)

Neste caso, o controle externo será mais limitado do que aquele que se procede em caso de convênios, posto que restrito apenas a aspectos formais inerentes às normas de licitação. Note-se ademais que não se trata de uma modalidade de disponibilização da coisa pública aplicável apenas às entidades do terceiro setor, sendo aplicável com relação a quaisquer entidades (VIOLIN, 2006, p. 228-232).

6.3>> Contrato de gestão

O *contrato de gestão* é instituto jurídico de Direito Administrativo, cuja aplicabilidade se restringe apenas às Organizações Sociais. Criado pelo governo federal em 1998, pela Lei 9.637, surgiu de forma simultânea às aludidas Organizações, enquanto suporte jurídico destinado ao financiamento das mesmas. (BRASIL, 1998a)

Muito embora denominada “contrato” pela própria lei, apresenta em realidade as mesmas características de um convênio já que “(...) prevê a destinação de recursos a uma entidade sem fins lucrativos controlada pelo Estado, sem estabelecimento de processo licitatório e com distribuição de atribuições que pressupõe mútua cooperação e interesse recíproco”.⁸ (SZAZI, 2006, p. 109)

O contrato de gestão supõe um grau de controle por parte das Cortes de Contas superior àquele aplicável nos casos de simples contrato, ou mesmo nos de convênio. De fato, além da análise das formalidades relativas ao processo de repasse financeiro, e da aplicação dos recursos, o controle externo deve ademais adentrar no aferimento dos atos de gestão relacionados aos recursos públicos canalizados (BRASIL 1998d; BALEEIRO NETO, 2004, p. 92) Aliás, o grau de intervenção do próprio Estado é de tal intensidade que o próprio Poder Executivo pode determinar a intervenção na Organização Social beneficiária do contrato de gestão pelo prazo de até 180 dias, retomando os serviços e até mesmo afastando os respectivos dirigentes (DOMINGUES, 2000, p. 130-132). Cabe destaque, ademais, a possibilidade de desqualificação da entidade que comprovadamente não realize as finalidades a que teoricamente se destina, após processo administrativo, assegurado o contraditório e a ampla defesa (VIOLIN, 2006, p. 255).

Nestes termos, o contrato de gestão tem o condão de fazer com que o controle a ser exercido sobre a Organização Social aproxime-se do controle aplicável a um órgão público. A diferença estaria no fato de que nem todos os atos de gestão da OS devem-se submeter à fiscalização, mas apenas aqueles que envolvam utilização de recursos públicos repassados.

8>> A *contrariu sensu*, há doutrinadores que vêem na figura um verdadeiro “contrato”. (DOMINGUES, 2000, p. 132; VIOLIN, 2006, p. 260)

Isso se explica em função da própria origem das organizações sociais, provenientes da flexibilização do setor público, sobretudo por meio da transformação de antigas fundações públicas (SZAZI, 2006, p. 109).

Com relação ao tema da licitação para celebração do contrato de gestão entre a entidade pública e a OS, o entendimento majoritário é no sentido da sua necessidade, sempre que existam duas ou mais OS passíveis de realização do objeto do contrato (VIOLIN, 2000, p. 260-261).

6.4>> Termos de parceria

Por fim, há que se apontar ainda os chamados *termos de parceria*, instrumento criado pela lei 9.790/99, de 23 de março, para revestir as relações de cooperação e financiamento das chamadas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's). (BRASIL, 1999a; VIOLIN, 2000, p. 263)

Enquanto os contratos de gestão constituíram uma forma de dar respaldo jurídico ao funcionamento de entidades públicas que migraram para o terceiro setor, os termos de parceria significaram um avanço na gestão de recursos públicos destinado a instituições privadas voltadas à assistência desinteressada. Ademais, ao contrário dos convênios, os termos de parceria não possuem restrições operacionais tais como "(...) duração limitada ao exercício fiscal, relatórios excessivamente formalistas e impossibilidade de mão-de-obra adicional para tocar o projeto financiado" (SZAZI, 2006, p. 109). Isso tornou o termo de parceria um instrumento que veio a dotar de agilidade a gestão das entidades do terceiro setor, instituídas na forma de OSCIP.

Para Eduardo Szazi (2006, p. 109-110), as principais inovações proporcionadas por esses instrumentos seriam:

- i. "consulta ao Conselho de Política Pública das respectivas áreas de atuação da entidade, procedimento inexistente no regime dos convênios e contratos de gestão;
- ii. possibilidade de o termo de parceria ser firmado por período superior ao exercício fiscal, o que o torna extremamente interessante para projetos prolongados, como nas áreas de proteção ao meio ambiente e ao patrimônio histórico;
- iii. estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos, com respectivos prazos e cronogramas;

- iv. 'fixação de critérios objetivos de avaliação de desempenho mediante indicadores de resultado;
- v. 'elaboração de cronograma físico-financeiro de aplicação dos recursos, com auditoria independente (habilitada pelo Conselho Regional de Contabilidade), para recursos superiores a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais);
- vi. 'necessidade de apresentação de relatório com prestação de contas ao final de cada exercício;
- vii. 'obrigatoriedade de publicação na imprensa oficial de um extrato simplificado do termo de parceria”.

Todas essas características implicam, por sua vez, em influências profundas sobre o modelo de controle externo a ser empregado sobre tais instituições, sendo os Tribunais de Contas os principais agentes de averiguação do cumprimento dos requisitos acima mencionados.

Com relação à necessidade de licitação para celebração de termo de parceria, muito embora a leitura do art. 23 do Decreto n. 3.100/99 induza ao entendimento de que se trata de procedimento facultativo, a postura majoritária da doutrina e jurisprudência vem a ser no sentido da sua necessidade.⁹ (BRASIL, 1999b; VIOLIN, 2006, p. 268-27).

7> A relevância do aspecto subjetivo na fiscalização do terceiro setor

Conforme explicitado, a necessidade de realização de controle externo é determinada de maneira objetiva, a partir da constatação do recebimento de recursos públicos, com independência da natureza jurídica do ente que se submeterá à fiscalização. Entretanto, esta mesma natureza jurídica subjetiva, ou ao menos os seus elementos característicos, serão de grande relevância à hora de definir a forma como as Cortes de Contas devem desempenhar a sua competência fiscalizadora.

O termo “terceiro setor” trata-se de designação equívoca, que, de uma forma geral, refere-se aos agentes, pessoas físicas ou jurídicas, que atuam no seio da sociedade desempenhando funções cujas características não permitem acomodá-los nem na estrutura do Estado, nem tampouco no âmbito da iniciativa privada de natureza empresarial. Estariam incluídas na definição todas as entidades não-estatais, sem fins lucrativos, de assistência à comunidade.¹⁰

9>> Decreto 3.100/99, art. 23: “A escolha da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, para a celebração do Termo de Parceria, poderá ser feita por meio de publicação de edital de concurso de projeto pelo órgão estatal parceiro para obtenção de bens e serviços e para a realização de atividades, eventos, consultorias, cooperação técnica e assessoria”. (BRASIL, 1999b)

10>> “(...) é importante deixar claro o que significa uma pessoa jurídica não ter fins lucrativos. Utiliza-se a expressão “sem fins lucrativos” apenas para as entidades que não distribuam entre seus membros (sócios, associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores) eventuais excedentes, aplicando-os apenas para o atendimento do seu objetivo constante do seu ato constitutivo”. (VIOLIN, 2006, p. 186). “O IV Encontro Ibero-Americano do “terceiro setor” definiu organizações do “terceiro setor” aquelas que são privadas, não-governamentais, sem fins lucrativos, autogovernadas, de associação voluntária” (VIOLIN, 2006, p. 132.).

Criação eminentemente doutrinária, ao menos no ordenamento nacional, não possui qualquer tratamento sistematizado, não tendo, aliás, sequer uma mera remissão por parte do legislador. Trata-se, pois, de um *nome fantasia*, que assume distintos formatos jurídicos.¹¹

Em todo caso, é possível, a partir da análise da doutrina e jurisprudência especializadas, apontar cinco aspectos fundamentais a serem considerados à hora de definir uma entidade do terceiro setor, e por via de consequência a forma de controle sobre elas aplicável, que seriam:

- i. ausência de finalidade lucrativa;
- ii. natureza assistencial;
- iii. existência de personalidade jurídica;
- iv. personalidade jurídica de direito privado;
- v. natureza jurídica fundacional ou associativista; e
- vi. detenção de títulos jurídicos atribuídos pelas autoridades públicas, com respaldo em lei.

7.1>> Ausência de finalidade lucrativa

A ausência de finalidade lucrativa trata-se de condição *sine qua non* para configuração das entidades que constituem o terceiro setor, sendo, por esse motivo, uma primeira matéria a ser considerada no controle externo de tais instituições. É verdade que a competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas estende-se também sobre as entidades que possuem fins lucrativos, desde que beneficiárias de repasses provenientes de entes públicos, entretanto, em se tratando de uma entidade do terceiro setor, faz-se obrigatória a finalidade não lucrativa, sob pena de responsabilização por fraude e malversação de recursos públicos.

7.2>> Natureza assistencial

Outro ponto a ser considerado por ocasião do controle externo a cargo das Cortes de Contas diz respeito à natureza assistencial das entidades do terceiro setor. O fato de serem beneficiárias de recursos públicos supõe que as mesmas tenham finalidade de atendi-

11>> “A nossa Constituição da República de 1988 utiliza vários termos ao se referir às entidades do “terceiro setor”, como instituições sem fins lucrativos, instituições assistenciais, entidades beneficentes de assistência social, entidades filantrópicas, entidades sem fins lucrativos, entidades beneficentes, entidades de assistência social, escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, com finalidade não-lucrativa. Note-se que nossa Constituição não cita, em nenhum momento, o termo “terceiro setor”. (VIOLIN, 2006, p. 131.)

mento das necessidades sociais de uma forma geral, bem como do desenvolvimento político, econômico, jurídico ou cultural.

7.3>> Existência de personalidade jurídica

Para que seja considerada entidade do terceiro setor uma determinada instituição não necessita possuir personalidade jurídica formal. É possível que um determinado grupo de pessoas, a título de voluntariado, decida reunir esforços em torno à cooperação mútua, ou de toda a sociedade, sem que constituam uma pessoa jurídica. Podem inclusive atuar sob determinado nome fantasia, sem que se possa falar em impedimentos jurídicos para a realização do seu objetivo.

Aliás, é mais comum do que se pode esperar a existência de entidades destituídas de personalidade jurídica que atuam em prol da comunidade, o que, por si só, não as afasta da qualificação de entidades do terceiro setor. Estão aqui incluídas muitas das Organizações Não-Governamentais; Movimentos Sociais, tais como, na sua origem, o Movimento dos Sem-Terra, ou Sem-Teto; Institutos de estudo e pesquisa, de assistência social; Núcleos de Estudo; Grêmios, entre outros que possuam como finalidade o desenvolvimento e assistência da sociedade de uma forma geral, ou de determinados agrupamentos, sem personalidade jurídica formal.

Contudo, as chamadas ONG's constituem certamente o exemplo mais característicos dessas instituições destituídas de personalidade, que possuem grande relevância no âmbito das entidades congregadas sob o manto do "terceiro setor". Como lembra VIOLIN (2006, p. 118) "as organizações não-governamentais surgiram com a exata função e a meta de assessorar os movimentos sociais. Elas não representam um tipo de pessoa jurídica, sendo apenas uma 'nome fantasia' (...)".

Sem embargo, a existência ou não de personalidade jurídica é matéria de grande relevância para fins de determinação de competência fiscalizadora por parte das Cortes de Contas na medida em que, por determinação legal expressa, nenhuma organização pode receber recursos públicos sem que esteja devidamente constituída a sua personalidade jurídica. É possível que as pessoas físicas que constituem essas instituições venham a receber, a título individual, determinadas quantias repassadas pelo Estado à entidade, entretanto jamais poderão receber recursos em nome próprio.

Disso resulta a necessidade de que, por via do controle externo, proceda-se à averiguação da perfeita constituição da pessoa jurídica, nos termos determinados em lei.

7.4>> Natureza jurídica fundacional ou associativista

Em sendo pessoa jurídica plenamente constituída, as instituições do terceiro setor deverão necessariamente assumir uma das formas prevista no Direito Civil. Disso resulta que o controle a cargo dos Tribunais de Contas também deverá levar em consideração a perfeição da personalidade jurídica dessas entidades, de acordo com o seu objeto específico e sempre em conformidade com a lei.

Na atualidade, o Direito pátrio contempla apenas cinco formas de constituição de personalidade jurídica de direito privado. São elas a Fundação, a Associação, a Sociedade, o Partido político e a Entidade religiosa, sendo que apenas as duas primeiras são passíveis de constituição de entidades do terceiro setor.

As Fundações são pessoas jurídicas constituídas a partir de um acervo patrimonial a ser administrado pela instituição, podendo possuir distintos objetos, dentre os quais aqueles voltados à assistência social.¹² Uma certa resistência à constituição de entidades do terceiro setor com natureza jurídica fundacional é explicada pela existência de entraves jurídicos relativos sobretudo à rigidez da sua fiscalização por parte do Ministério Público, além do controle a cargo dos Tribunais de Contas, em função dos recursos públicos eventualmente recebidos.

As associações, por outro lado, são pessoas jurídicas de direito privado constituídas a partir da reunião de um conjunto de indivíduos, com objetivo comum, incluído o objetivo filantrópico. São certamente as figuras jurídicas mais comumente utilizadas para fins de instituição de entidades do terceiro setor.

As Sociedades constituem também uma pluralidade de agentes que se reúnem em torno de um objetivo comum, tendo, como nota distintiva de todas as outras pessoas jurídicas de direito privado a finalidade lucrativa. O fato de se voltarem ao lucro termina por afastar qualquer possibilidade de constituição de entidade do terceiro setor, posto que não destinadas ao atendimento desinteressado das demandas sociais. Nem mesmo o desempenho pontual de atividades de assistência e cooperação, através de programas ou campanhas assistenciais é suficiente para qualificar empresas enquanto entidades do terceiro setor, devendo, pois os órgãos de controle externo estarem atentos a essa possibilidade.

12>> “Fundação privada é uma universalidade de bens (patrimônio) destinada a um fim determinado, de interesse coletivo, instituída por pessoa física ou jurídica e gerida por curadores, para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, nos termos do art. 62 do novo Código Civil, e sem fins lucrativos” (VIO-LIN, 2006, p. 188.).

Os Partidos políticos também são entidades sem fins lucrativos, entretanto impossibilitados de servirem à estruturação de entidades privadas assistenciais pelo fato de serem destinados especificamente à representação política.

Por fim, tampouco podem ser consideradas entidades do terceiro setor aquelas que assumam a personalidade de Entidade religiosa, ainda que as mesmas tenham dentre os seus objetivos a assistência social desinteressada. O que ocorre neste caso, de maneira similar aos Partidos políticos, é o fato de que tais instituições são necessariamente voltadas à propagação da fé.

Encontra-se, pois, dentre as funções do controle externo a cargo dos Tribunais de Contas a averiguação da constituição das entidades intituladas “terceiro setor” na condição jurídico-formal de fundações ou associações, nos moldes previstos na legislação cível.

7.5>> Detenção de títulos jurídicos atribuídos pelas autoridades públicas, com respaldo em lei

Não se pode confundir a personalidade jurídica da entidade do terceiro setor com o título que lhe é atribuído por autoridades públicas, em conformidade com determinação legal. Mesmo naqueles casos em que o título é atribuído sem a necessidade de submissão a processo seletivo, com base apenas no cumprimento de requisitos legais, é incorreto o posicionamento segundo o qual constituem uma só realidade o fato de ser entidade do terceiro setor, e portanto detentora de titulação legal. Como ensina Eduardo Violin (2006), “a outorga de títulos jurídicos a entidades do ‘terceiro setor’ propicia o estabelecimento de um regime jurídico diferenciado do regime das pessoas jurídicas sem qualquer título”. (MODESTO, 2001)

Para Modesto (2001) a atribuição desses títulos especiais às entidades do terceiro setor possui três finalidades: a) diferenciar as entidades detentoras de títulos daquelas que não os detêm, criando-lhes um regime jurídico específico; b) unificar o regime jurídico aplicável às entidades que apresentarem características comuns relevantes, afastando a possibilidade de tratamentos não-isonômicos entre instituições da mesma natureza ou possuidoras de finalidades idênticas; e c) estabelecer um mecanismo de controle específico para elas (VIOLIN, 2006, p. 195).

Disso resulta que uma determinada associação poderá voltar-se às tarefas assistencialistas de maneira desinteressada e nem assim gozar de determinadas prerrogativas outorgadas apenas a quem detenha a titulação legal.

Atualmente é possível se falar em quatro títulos a serem ostentados pelas entidades do terceiro setor, nos moldes determinados pela legislação. São eles os de a) utilidade pública; b) entidade beneficente de assistência social; c) Organização Social (OS); e d) Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).¹³

Para o que ao presente estudo interessa, é importante averiguar as características pertencentes a esses títulos, tanto no que se refere aos benefícios que implicam, como à forma de concessão. Ambos os aspectos constituem realidades passíveis de fiscalização por parte das Cortes de Contas, devendo por este motivo serem considerados no presente estudo.

7.5.1>> Utilidade Pública

Utilidade Pública é o título jurídico que indica a qualidade de uma instituição enquanto entidade voltada à promoção do bem comum, tendo como fundamento da sua existência o servir desinteressadamente à coletividade. Seus dirigentes atuam em regime de voluntariado, sem nenhum tipo de remuneração, e sem inclinação ao atendimento exclusivo dos seus membros. Muito embora constituídas de indivíduos, a sua nota distintiva encontra-se na disponibilização às necessidades da coletividade (Idem, ibidem).

Previsto pela Lei 91/35 e regulamentado pelo Decreto 50.517/61, o título é atribuído pelo Ministro da Justiça àquelas organizações que a) estejam constituídas no país; b) tenham personalidade jurídica própria; c) não possuam fins lucrativos; d) estejam em pleno funcionamento; e) tenham fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade, desenvolvendo atividades consideradas de relevante valor social; f) não remunerem os cargos de sua diretoria; e g) funcionem nos últimos três anos. (BRASIL, 1935; 1961)

Uma vez concedido o título de utilidade pública federal¹⁴ seus detentores passam a gozar dos seguintes benefícios legais: “a) recebimento de subvenções, auxílios e doações da União; b) realização de sorteios; c) possibilidade de requerer isenção da cota patronal para o INSS, quando atendidos os outros requisitos; e d) Recebimento de doações de empresas” (VIOLIN, 2006, p. 197).

Do exposto resulta a importância que possui o controle externo das instituições de utilidade pública, tanto no que se refere ao cumprimento dos requisitos legais que legitimam a concessão do título, quanto à fiscalização referente à prospecção e utilização dos benefícios públicos a que tenham direito.

13>> “Todos são título concedidos a pessoa jurídicas de direito privado, devidamente constituídas, em forma de associações e fundações privadas, nos termos da legislação civil, os quais permitem a concessão de benefícios às entidades qualificadas via subvenções, auxílios, convênios, contratos de gestão, termos de parceria, etc.

Resalte-se que o registro no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, normatizado pela LOAS, e Resolução n. 31/99 do CNAS, imprescindível para o funcionamento e celebração de convênios por parte das entidades de assistência social, e requisito para o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, segundo nosso entendimento não é um título ou qualificação” (VIOLIN, 2006, p. 196).

14>>Note-se que as entidades também podem pleitear junto a Estados, Distrito Federal e Municípios os respectivos títulos de utilidade pública, sempre que previstos em lei.

7.5.2>> Entidade Beneficente de Assistência Social

As organizações do terceiro setor também poderão ostentar o chamado *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS –*, regulado pela Lei 8.742/93, Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS –, e pelo Decreto n. 2.536/98. (BRASIL, 1993; 1998c) Esse título, característico de entidades do terceiro setor, substituiu o antigo *Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos*, fato que se deu com fundamento na Medida Provisória n. 2.187-13/2001, de forma que as atuais entidades beneficentes de Assistência Social são as antigas instituições filantrópicas.¹⁵ (BRASIL, 2001a)

Entre outras exigências, somente poderão ostentar o título de entidade beneficente de assistência social as organizações que a) não remunerem seus dirigentes; b) estejam registradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); c) sejam declaradas de utilidade pública federal; e d) estejam em efetivo funcionamento por três anos (VIOLIN, 2006, p. 199).

A principal virtude do certificado, que uma vez concedido possui vigência de três anos renováveis, é a de conferir à entidade possibilidade de isenção de recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento da entidade (VIOLIN, 2006, p. 199-200).

15>> Para uma análise comparativa mais precisa entre entidades beneficentes e filantrópicas, ver Paes (2004, p. 565 – 566) e Eduardo Violin (2006, p. 199).

7.5.3>> Organização Social (OS)

Seguindo o modelo das chamadas *quasi non-governmental organizations* (“quangos”), do Reino Unido, criadas durante o Governo Margaret Thatcher, no Brasil, as Organizações Sociais surgiram na década de noventa, no Governo Fernando Henrique Cardoso, idealizadas pelo então Ministério da Administração e Reforma do Estado (VIOLIN, 2006, p. 200-201.).

Tiveram como fundamento da sua criação os anseios de transferir, do setor estatal ao não-estatal, os chamados serviços públicos não-exclusivos, descentralizando as atividades

nas quais não existe o exercício do poder do Estado, realizando-os com mais eficiência, com financiamento estatal. As entidades teriam autonomia, nos termos do contrato de gestão firmado com o Estado, e seria dada prioridade para os hospitais, universidades, escolas técnicas, centros de pesquisa, bibliotecas e museus, transformarem-se em organizações sociais. (MADEIRA, 2000, p. 449; VIOLIN, 2006, p. 200).

Ao contrário do que se depreende da idéia de terceiro setor, as Organizações Sociais não aparecem como uma reunião voluntária de cidadãos que visam à realização de atividades assistenciais de forma desinteressada. Em realidade, as OS aparecem mais bem como entidades cujas atividades foram retiradas da estrutura estatal originária, conservando várias das características operacionais daquela, o que por sua vez será determinante na forma de fiscalização a ser exercida sobre as mesmas (BARBOSA, 2005 *apud* SUNDFELD, 2005, p. 503).

Tendo em vista o caráter objetivo de determinação da competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas, já analisado em tópico antecedente, a questão de maior relevância à hora de definir o controle sobre as OS vem a ser a origem dos recursos voltados ao financiamento da instituição. Neste caso são duas as possibilidades: a) financiamento oriundo de recursos não estatais, ou b) financiamento público. No primeiro caso, não há que se falar em submissão da OS ao controle externo a cargo das Cortes de Contas, conforme se depreende dos arts. 70 e 71 CF. (BRASIL 1988) É o caso da entidade que custeia suas atividades a partir de doações oriundas da iniciativa privada, ou da comercialização de produtos e serviços (DOMINGUES, 2000, p. 138).

Por outro lado, nos casos em que recebam recursos públicos, com independência da sua natureza, ou instrumento jurídico utilizado, submetem-se ao controle externo, por força do disposto nos artigos 70 e 71 CF (BRASIL, 1988; DOMINGUES, 2000, p. 135).

Trata-se de controle do tipo direto (BALEEIRO NETO, 2004, p. 98), em que a Corte de Contas possui a prerrogativa de analisar a realidade financeira das OS, naquilo que guarde relação de pertinência com os recursos públicos repassados, sem se limitar apenas ao controle da Organização através da fiscalização das contas da entidade pública responsável pelo repasse.¹⁶ Este é inclusive o entendimento do Tribunal de Contas da União (Decisão 592/1998), bem como do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, “que exigem prestação de contas diretas pelas Organizações Sociais” (BALEEIRO NETO, 2004, p. 109). Isso se deve à própria origem institucional e características intrínsecas de tais entidades, aproximando-as de entidades de direito público.¹⁷

Como esclarece Carlos Domingues (2000, p. 154):

Nestas circunstâncias, o controle externo, além de avaliar os resultados das ações das organizações sociais, comparando-os com as metas previstas, deve-se tornar também um mecanismo que ga-

16>> Em sentido contrário, ver Jorge Fernandes, (2003, p. 448) que referindo-se ao controle do Tribunal Contas da União sobre as OS, defende que: “(...) ao contrário do que ocorre com os entes estatais o tribunal não pode inspecioná-las ou auditá-las. Limita-se ao controle sobre o repassador do recurso e a obrigá-lo a tornar efetiva a ação de controle, podendo impor ou recomendar a alteração de cláusulas no contrato de gestão que melhor resguardem o interesse público. A fiscalização sobre as contas prestadas se faz pelo repassador, agente público”.

17>> A vinculação estreita entre Organizações Sociais e a Administração Pública decorre (...) da própria origem dessas organizações, que, normalmente, nascem da publicização de serviços prestados pelo poder público (art. 20 da Lei 9.637/98). (BRASIL 1998a; BALEEIRO NETO, 2004, p. 104)

ranta a prevalência do interesse público, de modo a evitar que essas entidades sejam contaminadas por vícios típicos do pragmatismo do setor privado, que, muitas vezes, prioriza a obtenção de vantagens materiais em detrimento da qualidade e da igualdade nos padrões de atendimento. Afinal, o fato de as organizações sociais serem dotadas de características como agilidade, redução de formalidades, redução de custos, autonomia de gestão e flexibilidade não significa a ausência de regras de controle.

Com relação ao seu objeto, o controle pode ser relativo a:

- i. análise da estrutura jurídica da Organização Social;
- ii. análise das formalidades necessárias à realização do repasse financeiro; e
- iii. verificação da utilização dos recursos recebidos pela entidade.¹⁸

A primeira área de atuação vem a ser a da análise da própria estrutura jurídica em que se reveste a instituição. Certamente, o fato de ser, em princípio, considerada OS influencia sobremaneira na decisão de destinar recursos públicos a uma entidade, a ponto de, ausente tal título, ser inviabilizado o repasse. Disso resulta que as Cortes responsáveis pelo controle devem, antes de tudo, averiguar a caracterização da instituição enquanto Organização Social, nos termos exigidos na Lei 9.637/98 e legislação correlata. (BRASIL, 1998a)

Uma vez averiguada a perfeição da estrutura jurídica da Organização social, há que se voltar a atividade de controle à análise das formalidades legais exigidas para que se processe o repasse financeiro. É nesta fase que se fará necessário o exame relativo aos

“(...) contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos, bem como os respectivos editais de licitação, devendo compreender (...) os aspectos formais, seu objeto, o interesse público, sua oportunidade e a conformidade dos valores praticados com os vigentes no mercado”.¹⁹ (DOMINGUES, 2000, p. 140)

Por fim, devem os Tribunais de Contas averiguar a destinação dada pelas Organizações Sociais aos recursos repassados pela entidade pública. Este tipo de controle tem como finalidade assegurar níveis de eficiência, ao mesmo tempo em que impede a malversação, desvio de recursos, enriquecimento ilícito e até peculato (DOMINGUES, 2000, p. 133.).

18>> Portanto, ao contrário do que defende parte da doutrina, o controle externo das OS não fica restrito apenas à *apreciação da prestação de contas*. (FERNANDES, 2003, p. 449)

19>>“Deve-se, ainda, ressaltar que, enquanto é livre a escolha das organizações não-governamentais para fins de recebimento de subvenções sociais, desde que prestem serviços educacionais, culturais, de assistência social e médica e estejam registradas nos órgãos próprios (...), a qualificação de uma organização social depende de um processo seletivo, exigida a licitação”. (DOMINGUES, 2000, p. 140)

Constatado vício, em quaisquer das instâncias em que deve ser exercido o controle, o regime de responsabilização terá idênticas implicações tanto sobre o gestor público que autorizou o repasse, e que portanto contraiu o dever de fiscalizá-lo, quanto sobre o responsável pela Organização beneficiada (DOMINGUES, 2000, p. 133).

7.5.4>> Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

O título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público é concedido às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que venham a atender aos requisitos determinados pela Lei 9.790/99, de 23 de março²⁰, regulamentada pelo Decreto 3.100/99, de 30 de junho.²¹ (BRASIL, 1999a; 1999b)

Fruto dos anseios de regulamentação, sob um mesmo título, de todas as entidades não-governamentais voltadas à ampla assistência da sociedade, as OSCIP's, conforme se depreende da leitura do art. 2º da Lei 9.790/99, devem possuir natureza jurídica de associações, ou fundações privadas, excluídas, portanto, a possibilidade de se constituírem enquanto entidade política ou religiosa, fundações públicas, ou ainda sociedades (BRASIL, 1999a; VIOLIN, 2006, p. 210-211).

Ao contrário do que ocorre no caso das Organizações Sociais, a concessão do título de OSCIP trata-se de ato administrativo vinculado, obrigando a autoridade competente – Ministério da Justiça –, dentro do prazo de 30 dias, a fazê-lo, caso sejam apresentados pela entidade os requisitos legais determinados.

Muito embora sejam muitas as similitudes existentes entre as OSCIP's e as Organizações Sociais (MODESTO, 2001), a doutrina (VIOLIN, 2006, p. 217-218) aponta uma série de diferenças, dentre as quais merecem destaque:

- a) as OS firmam contratos de gestão, as OSCIP's, termos de parceria;
- b) apenas nas OSCIP's a concessão do título é ato administrativo do tipo vinculado;
- c) apenas as OS recebem servidores e bens públicos para atenderem a finalidade das entidades;
- d) o objeto das OSCIP's é mais amplo do que o objeto das OS;

20>> Com alterações realizadas pela MP 2.216-37/01. (BRASIL, 2001b)

21>> Portaria 361/00, de 27 de julho, do Ministério da Justiça, disciplina os procedimentos para obtenção do título de OSCIP's; e Decisão 931-1999-Plenário do Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 2000; TCU, 1999)

- e) apenas os termos de parceria devem ser submetidos à aprovação prévia dos conselhos de políticas públicas;
- f) apenas no caso das OSCIP's existe previsão expressa de submissão ao controle externo do Tribunal de Contas, ainda que seja amplo o entendimento da doutrina e jurisprudência com relação à procedibilidade de tal fiscalização sobre as OS.²²

Com relação especificamente ao controle externo, não há dissidência sobre o entendimento da sua procedibilidade, sempre e quando se verifique a transferência de recursos públicos em favor das OSCIP's.²³ No que se refere à forma de se proceder ao controle, ao contrário do que ocorre com as Organizações Sociais, há entendimento unívoco no sentido de que se trata de controle do tipo indireto, com base no qual a OSCIP contrai o dever de prestar contas por intermédio da entidade responsável pelos repasses. (Art. 11 e 12 da Lei 9.790/99). (BRASIL, 1999a) Esta, por sua vez, constatando irregularidade na utilização do repasse deve comunicar ao Tribunal de Contas competente, sob pena de responsabilização (FERNANDES, p. 448-449).

É exatamente o que se depreende da Decisão TCU 931-1999-Plenário, com base na qual “os termos de parceria são similares a convênios, e, portanto, devem receber tratamento igual ao dedicado a esse tipo de pacto” (BRASIL 1999c; BALEEIRO NETO, 2004, p. 104-105).

Contudo, tal e como ocorre no caso das OS não se furta às Cortes de Contas a prerrogativa de proceder à fiscalização, não só acerca da utilização dos recursos repassados, como também do atendimento aos requisitos legais relativos à constituição da OSCIP's, bem como à forma de repasse dos recursos da entidade pública à entidade beneficiada.

7> Conclusão

O advento da Emenda Constitucional 19/98 consolidou o caráter objetivo da competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas no Brasil, o que significa que o parâmetro definidor da atuação das Cortes vem a ser o recebimento e utilização dos recursos públicos pela entidade beneficiária, com independência da natureza jurídica, ou título administrativo que esta mesma entidade possua. (BRASIL, 1998b) Significa dizer que ainda que tenha relevância à hora de determinar a forma e extensão da atuação das Cortes de Contas, o fato de ser pessoa física ou jurídica, pública ou privada, não é determinante da existência de competência fiscalizadora dos TC's.

22>> Para JUSTEN FILHO as OSCIP's “podem atuar sem qualquer vínculo com o Poder Público, ao contrário das OS, que devem necessariamente firmar contrato de gestão para exercer suas atribuições” (JUSTEN FILHO, 2005, p. 135-136).

23>> “Com a reforma do texto do parágrafo único do art. 70, através da Emenda Constitucional n. 19, ficou superada definitivamente a possibilidade de eventuais discussões sobre o dever de pessoas jurídicas não estatais sujeitarem-se ao controle dos Tribunais de Contas” (BRASIL, 1998b; BALEEIRO NETO, 2004, p. 108).

Nesta linha, as entidades que compõem o chamado “terceiro setor”, serão submetidas ao controle externo, desde que se beneficiem de recursos oriundos do Estado. Por sua vez, o exercício da fiscalização será definido com base em três planos de atuação:

- a) Fiscalização acerca do cumprimento dos requisitos que as caracterizam enquanto entidades do terceiro setor. É necessário averiguar, primeiro, se a entidade de fato encontra-se devidamente constituída conforme as regras do direito civil; segundo, se estão incluídas no conceito de “terceiro setor”; e terceiro, qual o título específico possuem (utilidade pública, entidade beneficente de assistência social, Organização Social, Organização da Sociedade Civil de Interesse Público).
- b) Fiscalização acerca da forma de concessão dos recursos públicos recebidos, incluída a análise da correição do instrumento legal através do qual se formaliza o repasse, seus termos, bem como a realização de licitação naqueles casos que a lei exija.
- c) Fiscalização da utilização dos recursos, de acordo com a natureza do terceiro setor, desde a abertura de licitação, para aqueles casos exigidos em lei, até a realização da prestação de contas relativa aos recursos efetivamente aplicados pela entidade.

Todos esses planos de análise são fundamentais para o exercício do controle externo, podendo cada um deles determinar regimes de responsabilidades tanto para a entidade beneficiária, como para o ente público responsável pelo repasse.

8> Referências Bibliográficas

BALEEIRO NETO, Jayme. As organizações sociais e o controle dos Tribunais de Contas. RJ: Renovar. 2004.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins. "A experiência dos termos de parceria entre o poder público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's)". In: SUNDFELD, C. A. (coord.): Parcerias público-privadas. São P.: Malheiros, 2005.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.187-13 de 24 de agosto de 2001. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios mantidos pela Previdência Social, e altera dispositivos das Leis nos 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, 9.604, de 5 de fevereiro de 1998, 9.639, de 25 de maio de 1998, 9.717, de 27 de novembro de 1998, e 9.796, de 5 de maio de 1999, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 2001a.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.216-37 de 31 de agosto de 2001. Altera dispositivos da Lei no 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 2001b.

BRASIL. Ministério da Justiça. Portaria 361 de 27 de julho de 2000. O Ministro de Estado da Justiça, no uso de suas atribuições legais, e tendo em vista o disposto na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, e no Decreto nº 3.100, de 30 de junho do mesmo ano, resolve regulamentar os procedimentos para a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Brasília. 2000.

BRASIL. Lei n. 9.790 de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1999a.

BRASIL. Decreto n. 3.100 de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1999b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão n. 931 de 1999. Representação acerca da necessidade de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) ou município prestarem contas ao TCU de verbas recebidas do SUS para atendimento do Serviço de Atendimento Móvel de Urgência e Emergência (SAMU) e também da legalidade deste serviço SAMU de um Município ser realizado por meio de Termo de Parceria com OSCIP. 1999c.

BRASIL. Lei n. 9.637 de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1998a.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 19 de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1998b.

BRASIL. Decreto n. 2536 de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantróticos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1998c.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão n. 592 de 1998. Determina que as entidades qualificadas como organização social devem prestar contas diretamente ao Tribunal de Contas da União. 1998d.

BRASIL. Secretaria Nacional do Tesouro. Instrução Normativa n. 1 de 15 de janeiro de 1997. Disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 21.644-1. Relator Ministro Néri da Silveira. Brasília, 10 de setembro de 1993. Diário da Justiça, Brasília/DF, 8 de novembro de 1996, seção I, p. 6303-6305.

BRASIL. Decreto n. 1.171 de 22 de junho de 1994. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1994.

BRASIL. Lei n. 8.742 de 7 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1993.

BRASIL, Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal. 1988.

BRASIL. Decreto n. 93.872 de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1986.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 1 de 17 de outubro de 1969. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1969.

BRASIL. Decreto n. 50.517 de 2 de maio de 1961. Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1961.

BRASIL. Lei n. 91 de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. 1935.

CARVALHO FILHO, José Santos. Manual de Direito Administrativo. 9 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris. 2002.

DI PIETRO, Maria Sílvia Zanella Parcerias na Administração Pública. 4 ED. São P.: Atlas, 2002.

DOMINGUES, Carlos Vasconcelos. O controle externo e os novos modelos de gestão de serviços públicos – As organizações sociais. Salvador: TCE/BA, 2000.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. São P.: Saraiva, 2005.

MADEIRA, José Maria Pinheiro Administração pública centralizada e descentralizada. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2000.

MODESTO, Paulo. “Reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil”. Revista Diálogo Jurídico. V. 1, n. 5. Salvador: Centro de Atualização Jurídica. Agosto de 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>.

NAGEL, José. “Normas Gerais sobre fiscalização e julgamento a cargo do TCU”. Revista do Tribunal de Contas da União. n. 74, out./dez. 1997.

PAES, José Eduardo Sabo. Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 5 ED. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

SUNDFELD, C. A. (coord.): *Parcerias público-privadas*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SZAZI, Eduardo. Terceiro Setor: Regulação no Brasil. 4 ED. (rev. e ampl.), São P.: Peirópolis/ IGIFEI, 2006.

VIOLIN, Taso Cabral. Terceiro Setor e as parcerias com a Administração Pública – uma análise crítica. Belo Horizonte: Fórum. 2006.