

**O CONTROLE EXTERNO
DAS CONTAS PÚBLICAS:
TENDÊNCIAS ATUAIS**

**AGNALDO DA LUZ COSTA
LUIZ CELSO LEITE
PAULO SÉRGIO ALVES BEZERRA
RAIMUNDO NONATO DEMÉTRIO GAIA**

MACAPÁ/AP

2003

**O CONTROLE EXTERNO
DAS CONTAS PÚBLICAS:
TENDÊNCIAS ATUAIS**

Examinador: **Prof. Frederico Lustosa Da Costa**

Nota: _____

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

GRUPO IDEAL/FGV – MACAPÁ/AP

AGNALDO DA LUZ COSTA

LUIZ CELSO LEITE

PAULO SÉRGIO ALVES BEZERRA

RAIMUNDO NONATO DEMÉTRIO GAIA

**O CONTROLE EXTERNO DAS CONTAS PÚBLICAS:
TENDÊNCIAS ATUAIS**

Dissertação (Ensaio Crítico) apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Senso – MBA em Gestão e Políticas Públicas (Macapá/AP) como Trabalho de Conclusão do Curso.

Orientador: **Prof. Frederico Lustosa Da Costa**

MACAPÁ/AP

2003

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	p. 5	
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	6	
3.	FORMAS DE FISCALIZAÇÃO DO PODER PÚBLICO	8	
4.	O CONTROLE EXTERNO E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	9	
5.	CONTROLE DO PODER PÚBLICO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS	11	
6.	O CONTROLE EXTERNO NO BRASIL	13	
7.	O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.	20	
	7.1	Independência institucional	21
	7.2	Natureza jurídica de suas funções	22
	7.3	O auxílio do Tribunal de Contas ao Congresso Nacional	23
	7.4	Papel repressor	24
	7.5	Papel pedagógico	24
8.	O TCU E A ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES - INTOSAI	25	
9.	NECESSIDADE DE DEFINIÇÃO DE PRIORIDADES	27	
10.	CONTROLE POR AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	28	
11.	SIMPLIFICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTAS	30	
	10.1	Simplificação do processo de contas	31
	10.2	Informatização total dos processos	32
	10.3	Dispensa de apresentação de contas	32
	10.4	Exame por amostragem	33
	10.5	Exame em conjunto de contas semelhantes	33
12.	AUDITORIA AMBIENTAL	34	
13.	CONTROLE EXTERNO SOCIAL	35	
14.	O TCU E A LEI DE RESPONSABILIDADE	38	
15.	CONCLUSÃO	39	
16.	BIBLIOGRAFIA	43	

O CONTROLE EXTERNO DAS CONTAS PÚBLICAS: TENDÊNCIAS ATUAIS

1. INTRODUÇÃO.

O propósito deste trabalho é o de fazer um ensaio crítico sobre o controle externo das contas públicas no Brasil, abordando os procedimentos tradicionalmente aplicados e as atuais tendências que vêm se verificando nessa área de atuação da Administração Pública.

Por questões didáticas, este trabalho será limitado ao controle externo da Administração Pública Federal, mais especificamente ao controle dos gastos públicos consoante exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio técnico do Tribunal de Contas da União.

O objetivo aqui é o de evidenciar que há uma tendência, já em efetivação, de se reduzir as atividades voltadas para o chamado “controle de conformidade”, controle esse no qual são verificados os aspectos da legitimidade e da legalidade, sejam eles formais ou substantivos, porém concernentes, apenas, aos princípios da eficiência, eficácia e economicidade, com vistas a se racionalizar os recursos disponibilizados ao controle externo no sentido de utilizá-los, também, na verificação do desempenho da gestão e da efetividade das ações do poder público.

Até o final dos anos 90 predominava, seja no exame das contas de qualquer natureza (Tomada de Contas, Prestação de Contas, etc.) seja nas auditorias de conformidade ou operacionais, a verificação dos aspectos da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia. A partir do início deste século, além desses aspectos enumerados, a

ênfase vem recaído, também, na efetividade das ações do poder público e no desempenho da gestão, que passaram a ser examinados nas auditorias de desempenho e no monitoramento da gestão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO.

Hodiernamente, a reforma dos estados soberanos é uma questão presente no cenário mundial em diferentes realidades. A globalização e a financeirização da economia no âmbito internacional pressionam fortemente os estados nacionais para o uso cada vez mais eficiente dos recursos disponíveis visando à obterem um bom nível de competitividade. As transformações tecnológicas, sobretudo no campo da informação, imprimem um novo e acelerado ritmo aos processos de trabalho e de comunicação. Submetidas a volumes crescentes de informação, as sociedades contemporâneas parecem profundamente insatisfeitas com os serviços públicos em particular, e com o funcionamento do estado, de modo geral.

A resposta a essas exigências das sociedades organizadas consiste em buscar fortalecer estrategicamente o Estado, colocando-o no controle das políticas públicas, de modo a exercer funções regulatórias onde o mercado não o faz, e responder com agilidade às demandas sociais, buscando uma comunicação direta com sociedades cada vez mais complexas. Para a consecução desse esforço torna-se necessária a renovação de suas funções e estruturas, de modo a que o Estado passe também a adotar um novo padrão denominado administração gerencial, em contraposição à administração burocrática, e a conceber modelos de instituições menos hierarquizadas. Sem se afastar do estado de direito, a administração gerencial procura adequar as organizações públicas às contingências específicas de cada lugar e momento, emprestando-lhes, maior agilidade e eficiência, priorizando, sobretudo, os resultados.

Dentro desse enfoque, o Estado brasileiro, desde o início da década de 90, vem passando por constantes reformas que permeiam a Administração Pública exigindo

mudanças no sentido de dotar o Estado de maior celeridade e efetividade em suas ações, de modo a torná-lo competitivo ante ao mundo globalizado e, ao mesmo tempo, dotá-lo de uma democracia consistente na qual se viva plenamente o estado de direito, propiciando a que cada brasileiro adquira a sua cidadania pelo exercício livre e consciente de seus direitos, ou seja, que a sua cidadania não seja concedida pelo estado, mas conquistada por qualquer do povo no seu dia-a-dia, por meio das atitudes ditas “politicamente corretas”.

Nesse contexto, os órgãos encarregados do controle externo das contas públicas têm fundamental, de vez que no seu mister de guardiões do Erário, devem estar aptos a acompanhar as inovações, principalmente aquelas relacionadas à tecnologia de informação, buscando sempre o aprimoramento necessário para desempenhar a sua função de controle com a celeridade requerida pelo ambiente, com eficiência nos procedimentos utilizados, de modo a obter com eficácia os resultados estrategicamente planejados, resultando disso uma maior efetividade de suas ações no seio da sociedade.

Por seu turno, nestes novos tempos em que urge a reforma dos estados soberanos, em consequência da globalização e da cobrança dos organismos internacionais compromissados com o efetivo respeito aos direitos humanos, a cidadania está inserida na quase totalidade das constituições dos estados ocidentais, como um dos fundamentos da moderna democracia. No Brasil, por exemplo, está inserta no art. 1º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

Tradicionalmente, a cidadania é identificada com a fruição dos direitos civis e políticos, como direitos fundamentais do homem. Esses direitos são resultado de intenso processo de conflitos políticos e sociais envolvendo, de um lado, o Estado e, de outro, a sociedade. Hodiernamente, também fazem parte do conceito contemporâneo de cidadania os direitos sociais.

Os direitos civis são ícones do estado liberal, tiveram origem na Europa ocidental a partir do século XVII e foram se consolidando gradualmente nas diversas constituições nacionais. Estão relacionados à liberdade individual e, em certo sentido,

podem ser classificados como direitos negativos, por envolverem o direito a uma não-interferência do Estado na vida privada do cidadão. São os direitos à privacidade, à liberdade de expressão, à inviolabilidade domiciliar, ao devido processo legal, entre outros.

Os direitos políticos dizem respeito à participação do cidadão no exercício do poder, se desenvolveram posteriormente, no século XVIII, a partir da Revolução Francesa. O fundamento básico desses direitos é a idéia de que o povo é o titular do poder político. Portanto, deve-lhe ser assegurada o exercício do poder, via de regra, de forma indireta, por meio de representação. Neles se incluem os direitos de votar e ser votado e, ao controle do poder. Nesse aspecto do exercício da cidadania, os tribunais de contas desempenham papel essencial, uma vez que são órgãos que auxiliam o Poder Legislativo no controle externo da administração. O exercício do direito do cidadão à fiscalização da aplicação dos recursos públicos é uma das formas desse direito.

Os direitos sociais surgem em um terceiro momento histórico e, por isso, são chamados de direitos de terceira geração. Vêm à tona a partir da segunda metade do século XIX, com o surgimento do chamado *welfare state* (ou estado do bem-estar social). Referem-se ao bem-estar e à qualidade de vida que devem ser assegurados a todos os membros de uma sociedade de acordo com os padrões vigentes, por isso diferenciam-se dos demais de vez que envolvem, em regra, a prestação de serviço estatal, ou seja: educação, saúde, moradia, lazer, cultura, meio ambiente saudável. Em relação aos direitos sociais pode-se reconhecer outra forma de atuação dos Tribunais de Contas, que consiste nas avaliações de programas governamentais.

Certamente o objeto mais relevante e complexo do controle externo é a gestão dos recursos públicos, pois é mediante o uso dos dinheiros públicos que todas as atividades estatais são exercidas e os objetivos do Estado são concretizados. Por essa razão que o parlamento, sendo a casa do povo por excelência, é o titular do controle externo. Os parlamentares, em suas diferenças, representam as mais diversas camadas da sociedade, sendo, por isso, o poder mais apto a fiscalizar os gastos públicos.

Assim, o Congresso Nacional e as Assembléias Legislativas, ao lado da função legislativa titularizam outra função essencial ao Estado Democrático de Direito, o controle externo da administração, expressamente consignado nos arts. 70 e 71 da atual Constituição Federal. Para a consecução dessa missão constitucional, inerente ao princípio da cidadania, contam com o auxílio técnico especializado dos tribunais de contas.

3. FORMAS DE FISCALIZAÇÃO DO PODER PÚBLICO.

A Constituição Federal de 1988, a doutrina e a tradição republicana prevêm diversas instâncias de Controle Público, dentre as quais destacamos:

- Controle externo: previsto nos arts. 70 *usque* 73; e, 75, da Constituição Federal de 1988, tem como titular originário o Poder Legislativo. Trata-se do controle sobre a totalidade da administração pública, exercido pelos que representam, por delegação, a sociedade politicamente organizada. Foi definido pelo mestre administrativista HELY LOPES MEIRELES “*como a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro*”.¹
- Controle interno: insculpido nos arts. 70, *in fine*, e 74, da Carta Magna de 1988, é aquele exercido pela própria administração, no acompanhamento e revisão de seus atos e práticas administrativas. Sua atuação tem por objetivo, preferencialmente, garantir que os níveis tático e operacional sigam a estratégia traçada e cumpram as decisões tomadas pelos administradores, observados os preceitos e limites impostos pela legislação. É efetivado por um órgão administrativo formalizado ou não no organograma das instituições.
- Controle jurisdicional: está ínsito no art. 5º, inciso XXXV, da Carta Magna de 1988, tem como titular o Poder Judiciário. Trata-se do princípio

¹ HELY LOPES MEIRELES, Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, SP, 1993, p. 568.

constitucional da não-exclusão da apreciação de qualquer ameaça ou lesão a direito por parte do Poder Judiciário.

4. O CONTROLE EXTERNO E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.

No Brasil, no âmbito da União Federal, consoante disposições constitucionais constantes dos arts. 70 *usque* 73; e, 75, da Carta Magna, o Controle Externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (art. 71, caput, da CF/88). Nos Estados é exercido pelas Assembléias Legislativas com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas estaduais e nos Municípios, pelas Câmaras de Vereadores, em alguns destes, como São Paulo, por exemplo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Município. Assim, resta evidente que os Tribunais de Contas são de fundamental importância para preservação da legalidade da atuação da Administração Pública.

Sobre o assunto, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO fez a seguinte observação:

“... se o Estado, ao ofender a ordem jurídica, viola o direito de alguém, fere um direito individual, lesa um direito subjetivo, o ofendido pode buscar no Poder Judiciário a recondução do Estado ao campo da licitude e à reparação dos prejuízos sofridos. Porém - e este é o ponto que desejo frisar e que justifica toda a introdução que acabo de fazer - se o Estado rompe, fratura, o quadro da legitimidade, mas não ofende direitos individuais, direitos subjetivos, que se passará?”²

Observa-se, portanto, a dignidade da missão dos Tribunais de Contas que cumprem um papel de importância capital no Estado de Direito. Assim, sem prejuízo da competência dos demais sistemas, instituições e órgãos legitimados no controle da administração pública e da legalidade dos atos administrativos, os Tribunais de Contas são verdadeiros tutores dos interesses públicos, ou dos direitos públicos subjetivos que é na verdade o poder de reivindicar, de comandar para a tutela de interesse da sociedade,

inclusive nos casos em que a conduta do Estado violenta qualquer norma ou princípio, seja de natureza constitucional, seja de natureza infraconstitucional, sem violar qualquer direito individual, o que inibiria, na prática, o controle judicial, como já ressaltado por BANDEIRA DE MELLO.

GORDILLO entende que a legitimação para solicitar à Administração ou à Justiça o controle da administração pública, consiste em uma interessante divisão tripartida da legitimidade ativa, ou seja: direito subjetivo, interesse legítimo e interesse simples.

Define como direito subjetivo a proteção que o ordenamento jurídico outorga, de forma exclusiva, a um determinado indivíduo; como interesse legítimo considera a proteção outorgada, geralmente, a um conjunto determinado de indivíduos em concorrência; ou, resumindo, no "*primeiro caso se protege a um indivíduo determinado de forma exclusiva; no outro, a um número de indivíduos de forma conjunta.*"³ Por último, como interesse simples, considera o mero interesse que cabe a todo cidadão de que a lei seja cumprida;

Esse interesse simples, que advém do rol de garantias individuais e coletivas asseguradas aos cidadãos, empresta às Cortes de Contas o vasto campo para atuação na proteção dos indivíduos e dos interesses públicos assegurados à cada cidadão.

A importância da atuação dos Tribunais de Contas no equilíbrio do Estado de Direito foi reconhecido pela própria Constituição Federal que promoveu sensível alargamento dos poderes conferidos às Cortes de Contas. Consoante se constata da manifestação do Excelso Supremo Tribunal Federal, nas palavras do Exmo. Min. CELSO DE MELLO:

"Com a superveniência da nova Constituição, ampliou-se, de modo extremamente significativo, a esfera de competência dos Tribunais de Contas, os quais foram investidos de poderes jurídicos mais

² CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, Funções do Tribunal de Contas, RPD n. 72, p. 135.

³ AGUSTIN GORDILLO, "Princípios Gerais de Direito Público", RT, 1977, p. 90;

*amplos, em decorrência de uma consciente opção política feita pelo legislador constituinte, a revelar a inquestionável essencialidade dessa Instituição surgida nos albores da República”.*⁴

5. CONTROLE DO PODER PÚBLICO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS.

Torna-se necessário qualificar o Controle Externo executado pelos Tribunais de Contas como técnico, visando a distinguir a atuação das Cortes de Contas do conceito mais abrangente de Controle Externo – o político, o qual é exercido pelo conjunto da sociedade através de sua representação política democraticamente eleita, o Poder Legislativo.

O exercício do Controle Externo Político é coroado pelo julgamento político anual da gestão do titular dos poderes (Presidente, Governador e Prefeitos, no caso do Poder Executivo). O julgamento aborda a gestão como um todo em termos macro-administrativos. Para isso, toma-se como base o trabalho de cada Tribunal de Contas consubstanciado no parecer prévio decorrente da apreciação técnica da gestão (fase técnica). O parecer prévio sobre as Contas é apreciado e julgado pelo Congresso Nacional (para a gestão do Presidente da República), pelas Assembléias Legislativas (para a gestão de cada Governador); e, pelas Câmaras Municipais (gestão de cada Prefeito). Nessa oportunidade, verifica-se, por exemplo, se o conjunto dos gastos públicos do exercício financeiro respeitou a vontade popular, expressa na Lei de Diretrizes Orçamentária e na Lei Orçamentária Anual, todas aprovadas pelo Poder Legislativo respectivo e, mais recentemente, verifica-se, também, a compatibilidade dos gastos com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como se verifica o Controle Externo Político não pode prescindir de sua vertente técnica, sendo-lhe estreitamente vinculado. Daí a concepção de uma instância de controle independente, o Controle Externo dito técnico, personificado pelos Tribunais de Contas, dedicando-se à fiscalização orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, auxiliando o Controle Político empreendido pelo Poder Legislativo.

⁴ CELSO ANTAÔNIO BANDEIRA DE MELLO, "Funções do Tribunal de Contas", RPD n. 72. 135;

As competências e as atribuições dos Tribunais de Contas foram ampliadas consideravelmente no que tange à abrangência e ao alcance dos poderes até então conferidos a tais instituições e estão definidas, em linhas gerais, no caso do Tribunal de Contas da União, nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988, cujas disposições se aplicam, também, no que couber aos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e aos Conselhos de Contas dos Municípios. Da análise dos referidos artigos, conclui-se que o exercício das atribuições e competências do Controle Externo Técnico visa a garantir o estrito respeito aos princípios fundamentais da administração pública, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, princípios esses traçados no Artigo 37 da mesma Constituição Federal.

Os Tribunais de Contas amparados por suas competências constitucionais, desempenham, dentre outras as seguintes atividades principais:

- Auxiliam o Poder Legislativo em suas atribuições de efetuar o julgamento político do agente titular de cada poder, emitindo parecer prévio recomendando a aprovação ou rejeição de suas contas;
- Julgam, eles próprios, as contas dos ordenadores de despesa e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Assim o fazem emitindo decisão reprovando ou aprovando, com ou sem ressalvas, as contas prestadas ou tomadas de tais responsáveis;
- Procedem, por iniciativa própria ou por solicitação das casas legislativas, à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos poderes das respectivas esferas de governo e das demais entidades referidas no item anterior;

- Apreciam, para fins de registro, mediante a emissão de acórdão, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, na administração direta e indireta, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

Da atribuição de julgador conferido aos Tribunais de Contas pelo texto constitucional, resulta, em consequência, a competência sancionadora de imputar débito ou multa a cuja decisão a Constituição Federal em seu art. 71, § 3º, conferiu a eficácia de título executivo, que é aquele que goza de liquidez e certeza.

6. O CONTROLE EXTERNO NO BRASIL.

Anterior à proclamação da República dos Estados Unidos do Brasil, inexistia em solo brasileiro o controle externo como nós o conhecemos nos moldes atuais. Somente a partir da implantação de um novo regime político no país, propiciou, não sem muitos obstáculos, conforme será discorrido neste trabalho, a instituição de um órgão independente destinado a acompanhar e a controlar os gastos do tesouro nacional.

As primeiras tentativas que se tem notícia de algum tipo de controle no Brasil remonta à época do Brasil Colônia. Sabe-se que no ano de 1680 foram criadas pela coroa lusitana as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro. Os objetivos pretendidos com essas medidas visava sobretudo ao aperfeiçoamento da arrecadação de receitas, considerando que nessa época estava em vigor o sistema conhecido como pacto colonial, que consistia no monopólio do comércio por parte da coroa portuguesa com a sua colônia. Nesse período começaram a surgir as primeiras notícias de descoberta de metais preciosos. Confirmados tais achados, adveio o ciclo da mineração no Brasil, ocasião em que a busca pelo controle das riquezas minerais tornaram-se cada vez mais intensos e rigorosos, ensejando, em 1720, a criação do Vice-Reino do Brasil. Assim,

as iniciativas levadas à efeito visava ao controle das riquezas existentes na colônia, com vistas à transferi-los à Portugal.

Com a chegada da Corte Portuguesa em 1808, o Brasil deixou de ser colônia para ser a sede do governo português. Para tanto, uma das medidas iniciais tomada pelo Rei Dom João VI, consistiu na criação do Erário Régio, isto é, o Tesouro Real. Na mesma época, foi instituído o Conselho da Fazenda, cuja atribuição consistia em acompanhar a execução da despesa pública. Na prática, funcionava de modo ineficaz, ante a desorganização e aos freqüentes saques efetuados pela corte portuguesa aos cofres públicos.

Não obstante a coroa portuguesa estar sediada no Brasil, vale lembrar que o contexto político mundial estava relativamente favorável às correntes liberais que varriam o continente europeu e os Estados Unidos. Tanto assim que ao final do ano século XVIII e início do século XIX, quase todos os países da América do Sul obtiveram as suas independências, inclusive o Brasil, embora este tenha sido o último a fazê-lo. De outro modo, embora emancipado politicamente, foi o único estado em que ainda vigorava o regime monárquico, onde prevalecia a centralização do poder, o conservadorismo e aversão à qualquer tipo de novas idéias, inclusive aquelas destinadas à controlar os gastos efetuados no país.

Emancipado politicamente em 1822, D. Pedro I convocou a Assembléia Nacional Constituinte para elaborar a futura Constituição do Brasil. Descontente com os rumos que a Assembléia Nacional estava tomando, o imperador dissolveu o parlamento e, em 1824 outorgou a Constituição do Brasil. O art. 170 da Carta Política do império estabeleceu que “a Receita e a Despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo do nome de Tesouro Nacional”. Por outro lado, em seu art. 172, obrigou o Ministro de Estado da Fazenda a apresentar, anualmente, um balanço geral da receita e da despesa do Tesouro Nacional.

Desse modo, iniciava as primeiras manifestações no sentido de controlar, de direito, as receitas e as despesas do Tesouro. Na prática, este mandamento constitucional

tornou-se inócuo, não somente pelo fato de o Ministério da Fazenda exercer completo domínio sobre os créditos, que se estendia ao Tribunal, como também em decorrência da instituição do Poder Moderador, o qual era exercido pelo imperador que, em síntese, sobrepujava os demais poderes constituídos. Assim, de fato inexistia o controle das receitas e despesa pelo Tribunal instituído pela Constituição de 1824, ante a sua falta de independência e autonomia.

A idéia de criação de um Tribunal de Contas surgiu, pela primeira vez no Brasil, em 23 de junho de 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império. O projeto apresentado não logrou êxito, ante as fortes reações contrárias a qualquer tipo de controle. Entretanto, a idéia de criação de órgão independente e atuante no controle dos gastos públicos persistiu, de modo que nos anos que se seguiram, houve a proposição de outros projetos de lei com o mesmo objetivo, embora tenham fracassados pelas mesmas razões.

À medida que se aproximava o fim do século XIX, sobressaindo no contexto político e econômico internacional o predomínio das idéias liberais, o regime instalado, que a todo custo inviabilizou a criação de um órgão de controle independente, não foi capaz de evitar a derrocada da monarquia. Assim, no dia 15 de novembro de 1889, os militares, mediante golpe de estado, puseram um fim à monarquia e implantaram um novo regime político, o regime republicano.

O nascente regime, tendo à frente o Marechal Deodoro da Fonseca e como Ministro da Fazenda Rui Barbosa, de início, procurou suprimir os vestígios da monarquia e ao mesmo tempo, implantar as idéias condizentes com o novo regime, entre elas, a elaboração da nova Constituição do Brasil e a criação do Tribunal de Contas. Ressalte-se que estas duas tarefas foram confiadas ao então ministro da fazenda.

As discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século. Foram polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade, ou seja, para

quem as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente; e, aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam. Todavia, a queda do Império e as reformas político-administrativas da jovem República tornaram realidade, finalmente, o Tribunal de Contas da União e em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto n.º 966-A criou o Tribunal de Contas da União, que foi mantido na Constituição de 1891, consolidando as antigas iniciativas mal sucedidas do Senado e do próprio Executivo, do Império.

O Decreto n.º 966-A, de 07/11/1890, previa as atribuições de exame, revisão e julgamento de todas as operações concernentes à receita e despesa da República. Embora legalmente criado o Tribunal de Contas, ainda faltava, para existir de fato, sua regulamentação. Para tanto, Rui Barbosa designou uma comissão para elaborar o regimento do novo órgão criado.

Note-se que o Tribunal foi criado mediante decreto presidencial. Enquanto isso, o governo provisório havia designado uma comissão de cinco membros para elaborar a Constituição da República, da qual fazia parte Rui Barbosa. No anteprojeto apresentado pela comissão, não se fazia menção do Tribunal de Contas, vindo a ocorrer com a proposição apresentada pelo senador José Hygino Duarte Pereira. Sendo assim, institucionalizou-se o Tribunal de Contas na primeira Constituição da República Federativa do Brasil.

Na prática, a regulamentação do Tribunal veio a ocorrer sob a gestão de Serzedello Corrêa, então ministro da fazenda, com a expedição do Decreto n.º 1.166, de 17/12/1892, em substituição ao Decreto assinado por Rui Barbosa.

Uma vez alçado à condição constitucional na primeira Carta Magna Republicana, o Tribunal jamais perdeu este *status quo* nas Constituições Federais que se seguiram, quaisquer que tenham sido as ideologias predominantes à época. No máximo, o que ocorreu em certas ocasiões foi a limitação de determinadas ações. Por exemplo, com a

Constituição Federal de 1967, foi extinguido a faculdade de suspender os gestores que se encontrassem em situações irregulares.

Assim, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia, o Tribunal de Contas nunca mais perdeu a dimensão constitucional que ganhou desde sua criação, tendo suas competências sempre contempladas em todas as Constituições Brasileiras. Há, contudo, uma singularidade em relação a ele que é o fato de situar-se como órgão auxiliar do Poder legislativo, apesar de não lhe ser subordinado, sendo isso constantemente objeto de críticas, pois há os que o preferem ligado ao Poder Judiciário.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Tribunal a função de auxiliar o Congresso Nacional no seu mister de Controle Externo, entre outras atribuições, o TCU ficou responsável pela apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República e pelo julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta, indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Assim, pela Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

O Tribunal de Contas da União foi definitivamente institucionalizado, ainda por influência de Rui Barbosa, na Constituição de 1891, a primeira republicana, inscrevendo-o no seu art. 89. Sua instalação, entretanto, só ocorreu em 17 de janeiro de 1893, graças ao empenho do Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto, Serzedello Corrêa.

A Constituição de 1891, que institucionalizou o Tribunal conferiu-lhe, originariamente, a competência para o exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União, bem assim para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional.

Entretanto, logo após sua instalação, o Tribunal de Contas considerou ilegal a nomeação, de um parente do ex-presidente Deodoro da Fonseca, feita pelo Presidente Floriano Peixoto. Inconformado com a decisão do Tribunal, Floriano Peixoto mandou redigir decretos que retiravam do TCU a competência para impugnar despesas consideradas ilegais. Serzedello Correa, na qualidade de Ministro da Fazenda, não concordando com a posição do Presidente, demitiu-se do cargo, expressando-lhe sua posição em carta de 27 de abril de 1893, cujo trecho básico é o seguinte:

“Esses decretos anulam o Tribunal, o reduzem a simples Ministério da Fazenda, tiram-lhe toda a independência e autonomia, deturpam os fins da instituição, e permitirão ao Governo a prática de todos os abusos e vós o sabeis - é preciso antes de tudo legislar para o futuro. Se a função do Tribunal no espírito da Constituição é apenas a de liquidar as contas e verificar a sua legalidade depois de feitas, o que eu contesto, eu vos declaro que esse Tribunal é mais um meio de aumentar o funcionalismo, de avolumar a despesa, sem vantagens para a moralidade da administração.

Se, porém, ele é um Tribunal de exação como já o queria Alves Branco e como têm a Itália e a França, precisamos resignarmo-nos a não gastar senão o que for autorizado em lei e gastar sempre bem, pois para os casos urgentes a lei estabelece o recurso.

Os governos nobilitam-se, Marechal, obedecendo a essa soberania suprema da lei e só dentro dela mantêm-se e são verdadeiramente independentes.

Pelo que venho de expor, não posso, pois Marechal, concordar e menos referendar os decretos a que acima me refiro e por isso rogo vos digneis de conceder-me a exoneração do cargo de Ministro da Fazenda, indicando-me sucessor.

Tenente-Coronel Innocêncio Serzedello Corrêa”

A Constituição de 1934 conferiu ao Tribunal, entre outras atribuições, a de proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, o registro prévio das despesas e dos contratos, o julgamento das contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos, assim como a apresentação de parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados.

A Constituição de 1937 manteve as atribuições do Tribunal, à exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais.

A Constituição de 1946 acresceu à sua competência um novo encargo: julgar a legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões.

A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, retirou do rol de competências do Tribunal o exame e julgamento prévio dos atos e contratos geradores de despesas, sem prejuízo da sua competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional. Retirou, também, a prerrogativa de julgamento da legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ficando a cargo do Tribunal, tão-somente, a apreciação da legalidade para fins de registro. Contudo, foi conferida ao Tribunal o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União, instituindo-se desde então os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, e de controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz.

Ainda a Constituição de 1967 extinguiu grande parte dos registros, mantendo, apenas, os atos relacionados a aposentadorias, reformas e pensões, determinando novos procedimentos para atos de natureza orçamentária e financeira. Além disso, a nova Carta constitucional introduziu a figura da auditoria operacional, com grande influência sobre a complexidade dos processos, além da obrigatoriedade da avaliação da legalidade dos atos

de admissão de pessoal para fins de registro e outras relacionadas a avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial.

Em 25 de fevereiro de 1967 o Decreto-Lei nº 199, dispôs sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, seguindo o Modelo Francês, como órgão independente e auxiliar ao Poder Legislativo no controle ao Poder Executivo, norteador das Cortes de Contas brasileiras.

No caso dos Tribunais de Contas Estaduais, no ano de 1967, a denominação de Ministro foi alterada para Conselheiro por meio da Emenda Constitucional nº 07/67. Conceito que também foi adotado pela Constituição de 1988. Por força da Emenda nº 02/70 à Constituição Federal de 67, passou de cinco para sete o número de Conselheiros.

Finalmente, pela Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

7. O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

A Carta Republicana de 1988, em seu art. 70, manteve o controle político da Administração Pública, sem prejuízo das atribuições independentes e autônomas das Cortes de Contas.

“Art. 70. 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 renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”,

Este controle passou a abranger, além da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos, o controle operacional e patrimonial da Administração Pública.

Ampliou, também, o campo de jurisdição dos controles, ao determinar, no parágrafo único do art. 70, que deverão se submeter à prestação de contas "*...qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária.*"

Reforçando ainda mais a natureza do Tribunal de Contas e a sua posição de destaque como órgão fiscalizador, foi introduzida no § 3º, do art. 71, dispositivo atribuindo "*eficácia de título executivo*", nas decisões que imputem débito ou multa.

O art. 73 e seus parágrafos da Carta Magna atribuem à Corte de Contas, as mesmas garantias e prerrogativas dos membros do Poder Judiciário, inclusive a faculdade de se auto organizarem. Assim, verifica-se que o alto grau de importância atribuída pelo Legislador Constituinte às Cortes de Contas está estampado não só nas disposições já mencionadas, mas, também, no art. 74, § 2º, ao atribuir competência para apreciação de irregularidades ou ilegalidades na Administração Pública. Tal dispositivo constitucional "*.... fortalece o arcabouço de autonomia que pertine ao Tribunal de Contas, na medida em que permite ao cidadão denunciar irregularidades diretamente ao Tribunal, em claro reconhecimento de sua independência.*"⁵

7.1 Independência institucional.

⁵ IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Autonomia das Cortes de Contas, Direito Constitucional Interpretado*, RT, SP, 1992, p. 42;

⁶ IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Autonomia das Cortes de Contas, Direito Constitucional Interpretado*, RT, SP, 1992, p. 42;

É fundamental que se estabeleça aqui uma ressalva esclarecedora, os tribunais de contas são órgãos independentes dos parlamentos, sejam eles federal, estadual ou municipal. Embora constitucionalmente lhes incumbam o auxílio técnico aos parlamentos, de vez que estas casas são as titulares do controle externo (arts. 71 e 75 da CF/88), isso não quer dizer que as cortes de contas são órgãos auxiliares daquelas casas, ao contrário, são independentes dos parlamentos, pois a independência é atributo essencial para o bom exercício de suas funções. Uma coisa é prestar auxílio técnico na qualidade de parceiro, com independência; outra, bem diferente, é ser auxiliar, com subordinação, não é esta a condição das cortes de contas. Não é por outra razão que as competências dos tribunais de contas estão inscritas expressamente na Constituição Federal.

Do Texto Constitucional se pode abstrair a absoluta independência dos Tribunais de Contas em relação aos demais Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), no que diz respeito à sua função institucional, de vez que *“Os incisos II, IV, VIII, IX, X são particularmente fortes ao enunciarem uma competência de execução autônoma e dogmática no concernente a seu papel moralizador, visto que, em última análise, as Cortes de Contas existem para esta função moralizadora e responsabilizadora”*.⁶

Por opção da própria Assembléia Constituinte, apesar das propostas apresentadas, foi excluída do Texto Constitucional a sua integração ao Poder Judiciário. Com maior razão não está vinculado ao Poder Executivo, pois, seria contrariar a própria natureza das Cortes de Contas a sua submissão, mesmo que organicamente, ao Poder a ser fiscalizado com maior freqüência. Também, não está subordinado ao Poder Legislativo, de vez que a sua feição constitucional permite concluir, tão-somente, a função de "colaboração" ou "auxiliar" do Poder Legisferante na sua tarefa de controle externo (controle político).

“A Constituição Federal, em artigo algum utiliza a expressão 'órgão auxiliar'; dispõe que o controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas; a sua

função, portanto, é de exercer o controle financeiro e orçamentário da Administração em auxílio ao poder responsável, em última instância, por essa fiscalização.

.....

....

Tendo em vista que a própria Constituição assegura ao Tribunal de Contas as mesmas garantias de independência do Poder Judiciário, impossível considerá-lo subordinado ao Legislativo ou inserido na estrutura do Legislativo. Se a função é de atuar em auxílio ao legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas da Constituição é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer de três poderes. A nosso ver, por conseguinte, o Tribunal de Contas configura instituição estatal independente.⁷

Essa conformação, além de consagrada pela doutrina, foi acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, que repudiou, por vício de inconstitucionalidade, o texto da lei do Estado do Espírito Santo, que classificara o Tribunal de Contas como "órgão preposto do Legislativo", afirmando, expressamente não ser "... preposto do Legislativo. A função, que exerce, recebe-a diretamente da Constituição, que lhe define as atribuições".⁸ Em outra passagem, a mesma Corte Suprema, reafirmou que "não basta instituir ou manter um Tribunal de Contas. É indispensável que este órgão, por suas atribuições e condições de independência, esteja a salvo de qualquer pressão das autoridades sujeitas constitucionalmente à sua inspeção".⁹

7.2 Natureza jurídica de suas funções.

As maiores divergências doutrinárias residem nessa questão. Uns admitem a natureza jurisdicional. Outros, porém, propugnam pela natureza estritamente administrativa de suas decisões. Este, aliás, é o entendimento compartilhado pelo Supremo Tribunal Federal, nas vezes em que foi chamado à lançar a sua opinião. Surge, ainda, uma posição intermediária entre as duas correntes, ou seja, no sentido de atribuir às decisões das Cortes de Contas, o caráter de atos jurisdicionais administrativos. Com efeito, os julgados

⁷ ODETE MEDAUAR, Controle da Administração Pública, RT, 1993, p. 140/141;

⁸ STJ, Acórdão unânime do Plenário, Rel. Min. ALFREDO BUZAID, RDA n. 158, p. 196;

⁹ STF, REL. Min. Aliomar Baleeiro, RTJ 50/248;

proferidos pelos Tribunais de Contas se revestem de natureza administrativa, mas as Cortes de Contas possuem força judicante no âmbito de suas competências e jurisdições e suas decisões definitivas constituem coisa julgada administrativa, vinculando a Administração Pública, em todas as suas esferas de atuação.

7.3 O auxílio do Tribunal de Contas ao Congresso Nacional.

O art. 70 da Constituição Federal de 1988 dispõe que compete ao Congresso Nacional, mediante controle externo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta. Por sua vez, o art. 71 estabelece que esse controle externo será exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União.

O Congresso Nacional é o órgão máximo do controle externo, está entre os principais agentes sociais do sistema de controle. Trata-se de entidade reguladora que se apresenta, também, como cliente exigente dos trabalhos executados pelo Tribunal, requisitando trabalhos já finalizados, ou solicitando diretamente, por intermédio de suas casas legislativas, a realização de auditorias e inspeções, o certo é que o Congresso Nacional vem demandando, cada vez mais, uma atuação tempestiva do Tribunal.

Em que pese o Congresso Nacional ser o titular do controle externo, que exerce com o auxílio técnico do TCU, há a necessidade de uma maior aproximação entre essas duas entidades, pois, o relacionamento do TCU com o Congresso ainda é muito distante, carecendo de canais de comunicação estruturados de modo a sincronizar o atendimento, por parte do Tribunal, das demandas e expectativas do Congresso Nacional, que vêm aumentando nos últimos anos, de modo a melhor evidenciar e divulgar os trabalhos e os resultados da atuação do Tribunal.

7.4 Papel repressor.

O Tribunal de Contas da União desempenha importante papel repressor e punitivo que vem sendo exercido de forma exemplar e rigorosa, especialmente nos casos de maior materialidade e que apresentam grande repercussão, visando assim a desestimular a prática de atos irregulares de modo a demonstrar que ninguém está acima da lei.

A função punitiva dos tribunais não pode ser relegada a um plano secundário, considerando que a má-fé e os maus gestores existem. Entretanto, há que se considerar que a punição, embora necessária, significa que a má gestão dos recursos já ocorreu e que a sociedade já foi prejudicada. Assim, cabe aos tribunais de contas, também, e principalmente, orientar e prevenir, pois, o prejuízo ao erário é de difícil recuperação.

7.5 Papel pedagógico.

Dentre as mais importantes funções dos tribunais de contas, está a de orientar os gestores públicos, de modo a prevenir a má gestão dos recursos. A sabedoria popular é inconteste no seu postulado de que “é melhor prevenir do que remediar”. Assim, devem os tribunais de contas se esforçar no aspecto pedagógico. Nem sempre a má gestão decorre da má-fé. Muitas vezes é resultado da ignorância e do erro, que a orientação adequada poderia evitar. A mera expectativa do controle, ou seja, a presença fiscalizadora das cortes de contas próxima aos gestores dos recursos públicos já inibe, em muito, o comodismo e a negligência que, na maioria das vezes, levam à ignorância das normas e ao erro nos procedimentos.

Dentro dessa diretriz, uma tendência que vem ganhando força dentro do Tribunal de Contas da União é a ênfase ao papel orientador de maneira mais sistemática, não se limitando a iniciativas isoladas. Com isso traz grandes ganhos para a administração,

considerando que determinadas áreas necessitam dessa orientação. Esse papel é desempenhado, freqüentemente, antes da fiscalização, ocasião em que se realizam, por exemplo, palestras para gestores e, também, posteriormente, quando são emitidas recomendações de caráter operacional ou se fixam entendimentos sobre a aplicação da lei.

Outra tendência, ainda dentro de seu papel pedagógico é a divulgação das chamadas boas práticas administrativas, procedimentos e experiências bem sucedidas em determinado órgão que podem servir de exemplo para outros. Há, ainda, palestras, seminários, reuniões e teleconferências, promovidas para gestores, visando a divulgar orientações de caráter geral e permitir um conhecimento mais preciso sobre a legislação que rege o controle externo.

8. O TCU E A ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES - INTOSAI.

Impende ressaltar que o Brasil é membro da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, em inglês). A INTOSAI é a instituição profissional de Entidades de Fiscalização Superior (EFS) dos países que pertencem às Nações Unidas ou a seus organismos especializados. Foi fundada em 1953, tendo passado dos 34 países iniciais para os mais de 170 membros.

A “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria”, adotada no Congresso Internacional de 1977 e reconhecida como a Magna Carta da auditoria governamental, fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos pela Organização. Os estatutos da INTOSAI, revisados e assinados no Congresso Internacional realizado em Washington em 1992, detalham a estrutura, as atribuições e as normas de funcionamento da organização.

A Organização trabalha no sentido de promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados pelas EFS no desempenho de suas funções. Para atingir público alvo tão diversificado, a INTOSAI possui cinco idiomas

oficiais: alemão, árabe, espanhol, francês e inglês. O Brasil, sendo país membro da INTOSAI, aderiu às **Normas de Auditoria** e ao **Código de Ética** daquela Organização.

As Normas de Auditoria da INTOSAI expressam as melhores práticas de auditoria consensualmente acordadas pelas EFS. A INTOSAI elaborou essas Normas objetivando oferecer um marco de referência para o estabelecimento de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização de auditorias, de vez que essas normas de auditoria constituem os critérios ou a medida com os quais se avalia a qualidade dos resultados da auditoria. Assim, para que o TCU se consolide como uma instituição reconhecida e respeitada inclusive internacionalmente na área de auditoria governamental, é essencial a aderência dos trabalhos de fiscalização às normas de auditoria.

Um dos principais aspectos do trabalho de auditoria tratados nas Normas daquela instituição é a metodologia de auditoria. Trata-se de um conjunto de padrões e práticas que devem ser seguidos pelos auditores durante a realização de seus trabalhos. A metodologia deve observar as normas de auditoria, descrevendo o que deve ser feito nos trabalhos, por que e como, de forma a sistematizar a realização de auditorias e fornecer aos auditores estrutura para documentar e justificar o trabalho realizado e suas respectivas conclusões.

As Normas de Auditoria oferecem um marco de referência para o estabelecimento de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização de auditorias: *"cada EFS deve julgar em que grau a aplicação das normas é compatível com o cumprimento do seu mandato"*.¹⁰ As Normas de Auditoria da INTOSAI, revisadas em 1995, ao tratarem dos princípios básicos de auditoria, estipulam que *"o escopo pleno da auditoria governamental abrange a auditoria de regularidade e a auditoria de desempenho"*,¹¹ podendo, na prática, haver uma superposição entre essas duas modalidades.

O Manual de Auditoria do TCU, aprovado por meio da Portaria TCU nº 63, de 27/02/1996, previu as seguintes modalidades de auditoria: auditoria, que corresponde à

¹⁰ Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI, item 1.0.38;

auditoria de regularidade normatizada pela INTOSAI; auditoria operacional, que equivale à auditoria de desempenho preceituada pela INTOSAI; e auditoria integrada, junção da auditoria e da auditoria operacional.

Posteriormente, a modalidade auditoria operacional, incluindo a sua metodologia, passou a ser tratada no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, aprovado por meio da Portaria TCU nº 144, de 10/07/2000. Quanto à modalidade auditoria, esta passou a ser denominada auditoria de conformidade e sua metodologia é tratada atualmente no Roteiro de Auditoria de Conformidade, aprovado por intermédio da Portaria TCU nº 90, de 6/03/2003. Essas normas criadas para regular a matéria refletem os esforços recentes no sentido de desenvolver a metodologia mais adequada para a realização da atividade de auditoria no TCU.

O Brasil também aderiu ao Código de Ética da INTOSAI, aprovado unanimemente e publicado durante o XVI Congresso da INTOSAI (denominado XVI INCOSAI), realizado em Montevideo/Uruguai em 1998. Na ocasião, os membros da Organização concluíram que o referido Código deve ser visto como complemento necessário para reforçar as Normas de Auditoria da entidade.

O Código de Ética da INTOSAI trata dos seguintes aspectos ligados às auditorias governamentais: integridade (capítulo 2); independência, objetividade e imparcialidade (capítulo 3); sigilo profissional (capítulo 4) e competência (capítulo 5). Um dos princípios estabelecidos no Código de Ética é a obrigação de o auditor aplicar normas de auditoria comumente aceitas.

9. NECESSIDADE DE DEFINIÇÃO DE PRIORIDADES.

No que tange ao exercício de suas atividades o Tribunal de Contas da União enfrenta alguns problemas que comprometem a efetividade da sua atuação, dentre eles podemos citar, por exemplo, o excesso de trabalhos irrelevantes realizados, refletido no

¹¹ Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI, item 1.0.41;

grande número de processos analisados e apreciados anualmente. São trabalhos que apresentam pouco resultado para o controle, mas que ocupam o seu corpo técnico impedindo que o Tribunal se dedique com mais intensidade e profundidade às questões mais relevantes e aos trabalhos mais efetivos. Torna-se, portanto, necessário a adoção de uma criteriosa definição de prioridades, visando a identificar mais claramente o que deve ser controlado e como deve se dar esse controle, para que o TCU tenha uma atuação mais efetiva.

Atualmente, tem-se priorizado a apreciação de processos de contas e admissões e concessões na área de pessoal. Essa forma de trabalhar prejudica uma ação mais tempestiva, decorrendo daí o crescimento contínuo do estoque de processos antigos e atrasados, de vez que a força de trabalho não tem sido suficiente para atender ao fluxo desses processos. Com isso, acaba sendo necessário concentrar esforços nos processos acumulados, postergando os trabalhos de iniciativa do Tribunal, como por exemplo, as auditorias, atividades essas que têm maior aderência aos princípios basilares do controle e que poderiam melhor evidenciar a efetividade da atuação do TCU.

Esse excesso de processos tem direcionado o controle exercido pelo Tribunal basicamente para as pequenas atividades, enquanto as grandes questões, como por exemplo, a avaliação dos resultados das políticas públicas é deixada de lado. Aliás, por ocasião da aprovação do Planejamento Estratégico para o ano 2000, ao ser definida a missão do TCU, no lugar da expressão geral bom uso dos recursos públicos preferiu-se especificar uso regular e efetivo dos recursos públicos, de modo a enfatizar o alcance em termos de legalidade (regular) e de desempenho (efetivo) da atuação do Tribunal.

Assim, como já foi dito, para que a atuação do TCU passe a ser mais efetiva, é necessário que ocorra uma redefinição na sua forma de trabalhar, de modo a levar em consideração a busca pela efetividade e a observância dos princípios basilares do controle externo – seletividade, tempestividade, concomitância, caráter prospectivo, caráter preventivo, transparência e publicidade – que devem nortear as ações do Tribunal.

Visando a atingir uma melhor redefinição na forma de trabalhar o TCU vem se modernizando nos últimos anos ante a necessidade de fazer face às exigências impostas pela Reforma do Estado. Dentro dessa ótica vem-se observando algumas tendências na maneira da Corte de Contas exercer o controle externo das contas públicas, dentre as quais destacamos:

- Controle das ações estatais mais voltado para a avaliação de desempenho;
- Simplificação dos procedimentos de contas;
- Auditoria ambiental.

Além dessas tendências observadas dentro da instituição TCU, verifica-se uma outra igualmente importante que é o controle externo social, realizado fora das Cortes de Contas, diretamente, pela própria sociedade, por meio de associações e sociedades civis.

10. CONTROLE POR AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.

Atualmente, em decorrência da crise fiscal por que passa o Estado, a administração pública tem se voltado cada vez mais para a questão do desempenho, especialmente para a produção de resultados, o que alguns chamam de administração pública gerencial. Até alguns anos atrás, predominava, sem maiores questionamentos, o antigo modelo burocrático, com ênfase no controle de procedimentos e na observância de normas e regulamentos que visava verificar a conformidade das contas dos gestores com a norma legal e regulamentar.

Essa tendência é fruto das mudanças por que tem passado a administração pública nos últimos tempos não deixando de lado, entretanto, a importância do controle formal, voltado para a legalidade e para os demonstrativos financeiros. É por meio dos trabalhos de auditoria de desempenho que as EFS ganham projeção no parlamento e na própria sociedade, legitimando sua função de promotora do bom uso dos recursos públicos.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, inciso IV, conferiu ao TCU, pela primeira vez, a competência de realizar fiscalizações de natureza operacional, como um dos primeiros passos visando a avaliar o desempenho da administração pública. A partir desse marco o Tribunal passou a realizar auditorias operacionais, ministrar cursos e realizar intercâmbios e cooperação técnica nessa área. Dentro dessa diretriz, foi enviado a Washington, em 1996, um grupo de 25 Analistas de Controle Externo, em cumprimento a um projeto de capacitação em avaliação de programas governamentais. Como fruto desse projeto, foi editado, em 1997, o Manual de Auditoria de Desempenho, abrangendo auditoria operacional e avaliação de programas. Ainda na área de auditoria de desempenho, o TCU iniciou, em 1998, um Projeto de Cooperação com o Reino Unido, no qual foram envolvidos 30 Analistas, com previsão de duração de três anos.

Contudo, não é de se esperar que de uma hora para outra, o TCU deixe de fazer trabalhos que sempre foram feitos ou interromper trabalhos iniciados ou, ainda, capacitar o corpo técnico e mudar a cultura da Corte instantaneamente. Essa mudança de enfoque, dando mais prioridade ao aspecto do desempenho, deve ocorrer com determinação sim, mas de forma gradativa, paralelamente a uma reordenação geral de sua forma de trabalhar, de modo a definir um planejamento com avanços graduais, com metas crescentes para número de auditorias e engajamento da força de trabalho no controle de desempenho, treinando paulatinamente os auditores e criando uma cultura de avaliação de resultados.

Outros aspectos também devem ser encarados como necessários à completa implantação dessa nova filosofia, tais como: o desenvolvimento de tecnologia adequada para realizar esse tipo de trabalho; a capacitação do corpo técnico e, talvez o mais difícil, consolidar uma cultura institucional na qual o controle de desempenho tenha um papel fundamental, de modo que cada técnico do TCU tenha internalizado a idéia de que sua função é promover o bom uso dos recursos públicos, nos aspectos da legalidade, da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Um ponto em especial merece atenção: a ausência de mecanismos completamente desenvolvidos para avaliar a chamada administração gerencial, bem assim a

inexistência de indicadores de desempenho consolidados ou instrumentos de punição da má gestão. Em vista disso, torna-se necessário investir na definição de critérios para avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Entretanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal aliada a alguns dispositivos constitucionais que exigem a adoção da ação planejada por parte do Poder Público e as diretrizes fixadas no bojo da reforma do Estado brasileiro trazem elementos que, com certeza, viabilizarão o controle de desempenho. Exemplo disso é a redefinição do processo orçamentário. Os três instrumentos orçamentários – o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual – serão estruturados por programas. Esses programas, mesmo que envolvam mais de um órgão, terão um único gerente; terão objetivos, metas, custos e indicadores definidos; e, serão monitorados por sistemas de dados informatizados. Assim, será muito mais acessível acompanhar seu desempenho e avaliar seus resultados.

Em que pese todo os esforços até agora empreendidos pelo TCU, a ênfase dada ao controle de desempenho no TCU ainda é muito pequena. As iniciativas nesse sentido têm sido tímidas; em muitos aspectos carecem de falta de continuidade; e, no que tange à priorização, são relegadas a um segundo plano, máxime se comparadas com os esforços para a execução de atividades mais tradicionais, como o exame das contas, por exemplo.

11. SIMPLIFICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTAS.

O TCU tem emprestado um caráter excessivamente formalista ao seu mister, não que o exame da conformidade e o controle da legalidade das contas públicas tenha deixado de ser importante. Mas, nesse tipo de ação, a principal preocupação fica sendo apenas o cumprimento das normas, independentemente dos resultados alcançados ou do desempenho geral da atividade controlada. Esse tipo de controle afere a eficiência dos procedimentos, a eficácia dos resultados alcançados, mas raramente mede a efetividade das ações administrativas, ou seja, a repercussão do resultado no seio da sociedade. De outra

forma, não mede se aquele resultado planejado pelo gestor da “*res*” pública e alcançado, as vezes, com eficiência e eficácia, era o desejado pela sociedade. E mais, se mesmo desejado foi executado de maneira a solucionar os problemas para os quais foi planejado como sendo a solução.

Assim, considerando-se que o objetivo maior da administração não é, apenas, cumprir normas e regulamentos, de vez que a legalidade é apenas um dos princípios que regem a atuação do Estado e dos agentes públicos, mas sim o de prestar serviços públicos atendendo às necessidades da população, o controle deve envolver, então, os resultados da ação estatal. Nesse mister, é necessário, portanto, que o TCU dê mais ênfase ao controle de desempenho. Contudo, para que isso possa ser operacionalizado com os poucos recursos humanos e materiais disponíveis, é necessário que, desde logo, sejam adotadas providências no sentido de reduzir ou simplificar algumas atividades consideradas excessivamente formalistas, máxime no que concerne ao exame das contas, de vez que alguns procedimentos referentes a essa atividade podem ser racionalizados e já vêm se verificando como tendência dentro do TCU, tais como:

- simplificação do processo de contas;
- informatização total dos processos;
- dispensa de apresentação de contas;
- exame por amostragem;
- exame em conjunto de contas semelhantes.

11.1 Simplificação do processo de contas.

No caso da simplificação do processo de contas, tal medida vem se verificando em dois aspectos: a) reformulação das normas internas no sentido de retirar a exigência de informações pouco relevantes e dotar a legislação interna de maior objetividade e celeridade processual; e, b) o segundo aspecto é a simplificação das instruções dos processos de contas, reduzindo-as às informações materialmente relevantes e objetivas

quanto ao mérito. Assim, evita-se a repetição, de vez que muitos dados das instruções são repetições dos dados fornecidos pelo gestor ou pelo controle interno. Desse modo, só merecem registro opiniões e dados divergentes dos fornecidos pelo controle interno ou, ainda, aqueles inéditos no processo. Essa medida vem ao encontro ao esforço de informatizar as contas.

11.2 Informatização total dos processos.

No que concerne à informatização total dos processos, o Tribunal, nos últimos anos, montou e mantém uma imensa rede interna informatizada com acesso aos principais sistemas da administração pública. Contudo, os procedimentos de apresentação, instrução, tramitação e julgamento dos processos são feitos da maneira tradicional, ou seja, via papel. Entretanto o TCU já está desenvolvendo, ainda em fase de testes, um Sistema de Coleta de Contas pela Internet. Esse sistema deverá possibilitar a instrução, a tramitação e o julgamento de processos de contas de modo a eliminar a circulação de papéis, padronizar as instruções, agilizar a tramitação, acelerar os julgamentos e a disponibilização dos dados ao Congresso Nacional, aos gestores e à sociedade de maneira geral.

Além disso, com esse nível de informatização as informações referentes as contas de uma determinada entidade estarão disponíveis em uma base de dados ou na Internet, de modo que o Tribunal poderá acessá-las instantaneamente a qualquer momento. Tal desiderato, se alcançado, deverá aumentar a transparência, a publicidade, a tempestividade e, conseqüentemente, a efetividade do exame das contas.

11.3 Dispensa de apresentação de contas.

No que tange à liberação de apresentação de contas, a proposta é que, embora as contas continuem a ser levantadas pelo controle interno normalmente a cada ano, o envio ao TCU de todas as contas é que deixa de ser obrigatório. Assim, serão liberadas da

apresentação das contas anuais ao TCU diversas unidades que gerissem valores pequenos ou outras que por anos venham obtendo regularidade plena e que mantenham o mesmo gestor. Para operacionalizar esse procedimento, o TCU definirá, no início de cada exercício, as entidades que devem encaminhar as contas, bem assim aquelas que ficarão liberadas, com base em estudos que levem em consideração a materialidade dos recursos geridos, o histórico da entidade, o risco potencial e o resultado de auditorias e acompanhamentos.

Dentro desse enfoque teriam obrigatoriamente que apresentar as contas ao TCU as entidades que se enquadrem nas seguintes condições, entre outras: que tenham contas julgadas irregulares em exercícios anteriores; aquelas sobre as quais pesem proposta de irregularidade do controle interno; que movimentem um grande volume de recursos ou que apresentem elevado risco potencial. Quanto às demais, deve ser selecionada aleatoriamente uma amostra, a cada ano, de entidades que devem ter as contas encaminhadas ao Tribunal, liberando-se as restantes. Desse modo, todas as entidades correm o risco de serem selecionadas, preservando, assim, a expectativa de serem objeto do controle. Ademais, com um número menor de contas para analisar, o TCU terá condições de realizar trabalhos mais completos e detalhados e aprofundar o exame dos pontos mais relevantes.

11.4 Exame por amostragem.

Quanto ao exame por amostragem, essa medida trará os mesmos benefícios da proposta anterior. Tal método deverá ser utilizado na impossibilidade de se liberar algumas entidades da apresentação de suas contas, nesse caso, estas devem ser analisadas na área técnica por amostragem, selecionando-se a amostra com base em vários critérios combinados, tais como: materialidade dos recursos; risco de irregularidade (parecer do controle interno ou último julgamento); e, relevância social da gestão.

11.5 Exame em conjunto de contas semelhantes.

O exame em conjunto de contas semelhantes, consiste na análise e julgamento simultâneos de grupos de contas que são formados pelas unidades técnicas da Secretaria do Tribunal. Esses grupos são formados, por exemplo, pelas contas com problemas semelhantes; remuneração de dirigentes; terceirização de mão de obra; e, contas de unidades da clientela que trabalhem exclusivamente com licitações e contratos típicos da atividade meio, como subsecretarias ou coordenações de serviços; entre outras. Cada unidade faria os agrupamentos que melhor lhe conviesse, de acordo com os casos específicos de sua clientela. Essa metodologia de trabalho, além de possibilitar uma visão sistêmica da administração, demanda um tempo consideravelmente menor, em vista da pesquisa e análise de ocorrências semelhantes, da formulação de pareceres homogêneos e da possibilidade de elaboração de uma única instrução para vários processos.

As propostas acima expendidas visam à racionalização do trabalho de análise e julgamento de contas, de modo a permitir a redução da força de trabalho aplicada nessa atividade. Em um segundo momento, quando o centro do paradigma do controle for deslocado para as auditorias e acompanhamentos e a distribuição do trabalho estiver organizada em função da efetividade, pode-se pensar em agregar outras informações relevantes aos processos de contas, de modo a torná-los instrumentos de controle mais efetivos, principalmente, em termos de avaliação de resultados da gestão. Para um próximo momento, pode-se pensar no agrupamento de contas em torno de unidades administrativas maiores, tais como as de um Ministério, de modo a avaliar os resultados da ação setorial do governo e tornar os titulares das respectivas pastas ministeriais responsáveis pelo conjunto de resultados dessas unidades, o que hoje, ainda, não acontece.

12. AUDITORIA AMBIENTAL.

As diretrizes estabelecidas nos arts. 70 e 71 da Constituição de 1988 enfatizam basicamente os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade. Os dois últimos

constituem resposta às tendências de tornar mais conseqüentes os atos do administrador público. Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, modificou o art. 37 para incluir o princípio da eficiência dentre aqueles a serem observados pela administração. Esses dispositivos, influenciaram nas atribuições do TCU trazendo como uma das conseqüências mais importantes a necessidade de se examinar os atos administrativos além de seu aspecto meramente formal, ou seja, além da verificação do cumprimento dos dispositivos legais, da legitimidade e da economicidade, deve-se verificar se o emprego dos recursos públicos ocorre com eficiência nos procedimentos, eficácia nos resultados alcançados e se esses resultados foram produto de uma ação planejada capaz de traduzir-se em um bom nível de efetividade, no que concerne aos reflexos finalísticos da ação pública no seio da sociedade.

Assim, resta evidente que a observância, por si só, da conformidade dos procedimentos, embora necessária, não é condição suficiente para assegurar a integridade do meio ambiente, considerando que a legitimidade, a economicidade e a legalidade dos atos, embora devam ser verificadas, são princípios e não fim da administração pública. Ou seja, a aplicação dos recursos públicos deve ocorrer a custos financeiros e ambientais satisfatórios alcançar benefícios sociais relevantes e evitar danos ao Erário, à população e ao meio ambiente.

No que tange à variável ambiental, o exame da relação custo-benefício é essencial, por exemplo, no caso de obras públicas com repercussão ambiental. Se as perdas ambientais são desconsideradas nessa relação, os resultados podem apontar para um empreendimento inadequado sob o ponto de vista ambiental. A inclusão dessa variável na análise dos gastos públicos vem complementar o aspecto tradicional do princípio da economicidade, uma vez que a despesa poderá ter, além de contornos antieconômicos, contornos antiecológicos.

A estratégia de atuação para o Controle da Gestão Ambiental por parte do TCU encontra-se consubstanciada na Portaria TCU nº 383, de 05 de agosto de 1998, da qual pode-se abstrair as seguintes diretrizes:

- fiscalização ambiental de ações de órgãos e entidades do Sistema Nacional de Meio Ambiente (SISNAMA);
- inclusão da variável ambiental na fiscalização de políticas e programas de desenvolvimento que potencial ou efetivamente causem degradação ambiental;
- inclusão da variável ambiental no processo de tomada e prestação de contas de órgãos e entidades integrantes do SISNAMA e do próprio governo federal.

13. CONTROLE EXTERNO SOCIAL.

Os últimos anos, tem sinalizado no sentido da necessária inclusão do tecido social no controle das ações governamentais, em conjunto com os mecanismos institucionais já formalmente estabelecidos e a noção cada vez mais forte da *accountability*, ou seja de que há um poder-dever de prestar contas por parte daqueles a quem se confia a gestão do que é público. Em nosso país, os controles burocráticos padecem de três deficiências: a) são altamente formalistas; b) mostram forte orientação no sentido dos meios e completo desinteresse pela consecução dos fins; e, c) preocupam-se indevidamente com a uniformidade, desconsiderando a diversidade de missões dos órgãos públicos. Isso tudo leva à ineficácia do atual modelo de contas como instrumento de controle governamental e clama pelo início de um amplo processo de participação social em tudo o que diga respeito ao controle e à fiscalização das ações públicas.

Falando no terreno das propostas, o TCU, bem que poderia ser o agente catalisador dessa iniciativa, buscando instigar, junto à sociedade, maior interesse sobre as coisas da gestão pública, de maneira a chamar para si o processo de controle social, até mesmo em razão das responsabilidades constitucionais a ele acometidas e do

conhecimento que lhe é inerente acerca do tema. Ademais, isso lhe conferiria a vantagem natural de concretizar ainda mais o seu domínio, preservando sua legitimidade nessa área.

Para tanto, tal iniciativa poderia contemplar medidas consistentes em um conjunto de ações que podem vir a ser o início de um programa de governo voltado para a disseminação da importância do controle social e para a sua efetiva implementação, tais como:

- criação de uma ouvidoria visando a propiciar o caminho natural pelo qual o cidadão pudesse oferecer denúncias e/ou sugestões; informar-se acerca da execução orçamentária e financeira do Estado; e, buscar orientações sobre a formação de comitês comunitários para o controle da gestão pública, servindo de elemento multiplicador junto aos demais membros de sua coletividade;
- otimização dos recursos tecnológicos já disponíveis (*home pages* institucional e das contas públicas) e de outros a serem incorporados (TVs Câmara e Senado, Voz do Brasil, linha direta a título de disque-consulta etc.) como meio de disseminar a informação junto a um espectro social maior, respeitando, por um lado, as técnicas de publicidade e, por outro, utilizando uma linguagem popular, clara e compreensível;
- realização regular de palestras, conferências, aulas e seminários junto aos estudantes universitários, para tratar do controle popular como forma de ampliar a cidadania, bem como a negociação junto ao MEC no sentido da inclusão de uma disciplina nos ensinos fundamental e médio que tratasse do tema.

Em que pese a carência dessas instâncias de acesso à participação por parte do cidadão comum no controle das contas públicas, hoje já se observa que a sociedade vai em busca de informações sobre o governo. Há uma demanda crescente por informações, não

apenas em quantidade, mas, principalmente, em qualidade, ou seja, pela informação compreensível, aquela que permita ao cidadão médio entender como a administração vem desempenhando suas atribuições. Tudo isso vem consubstanciar um novo um novo tipo de controle externo: o controle externo popular, também conhecido como controle social.

No Brasil, a garantia da participação popular, via denúncias, está consagrada desde a Constituição Federal de 1988, consoante disposto no parágrafo 2º do artigo 74, *verbis*:

Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Tal dispositivo, até então inédito em cartas políticas nacionais, além de instituir um processo fiscalizatório detalhista, num avanço sem precedentes em nosso ordenamento constitucional, reconhece a legitimidade de qualquer cidadão ou entidade ínsita no dispositivo para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

O legislador infraconstitucional, também com a finalidade de ampliar a participação popular na fiscalização dos atos da Administração, reeditou o princípio constitucional acima mencionado, no art. 113, *caput*, e no seu § 1º, da Lei de Licitações, a Lei Federal n.º 8.666, de 21.06.1993, *verbis*:

Art.113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º. Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

Disciplinando o mandamento constitucional relativo a denúncias, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, Lei n.8.443, de 16 de junho de 1992, em seu art. 53, contém o seguinte dispositivo:

Art. 53. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Assim, verifica-se que estão disponíveis ao cidadão meios de acesso ao controle das contas públicas do País. Entretanto, entendemos que as mudanças na sociedade brasileira não ocorrem na velocidade satisfatória. Ademais, em que pese os Tribunais de Contas possuírem o aparelhamento jurídico e institucional para a viabilização do controle externo popular, isto é, aquele que deflui da ação do cidadão, observa-se que falta divulgação, no seio da sociedade, da possibilidade legal disponível a qualquer cidadão de se dirigir às Cortes de Contas para fazer denúncias ou representações, evidentemente, com a responsabilidade daí decorrente.

14. O TCU E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.

Importante marco no controle da gestão pública é a Lei Complementar n 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que atribuiu diversos encargos aos tribunais de contas. Destarte, cabe, também, aos tribunais de contas, em auxílio ao poder legislativo, a fiscalização do cumprimento das normas estabelecidas na LRF, especialmente no que se refere a atingimento de metas, operações de crédito e inscrição em restos a pagar, despesa com pessoal, dívida consolidada e mobiliária, gastos dos legislativos municipais.

Entre outras diretrizes, a LRF dispôs que as prestações de contas de governo e os respectivos pareceres prévios elaborados pelas cortes de contas são instrumentos de transparência da gestão fiscal. Assim, atingidos os pontos críticos dos limites definidos na

lei ou verificados fatos que possam comprometer os programas governamentais ou, ainda, ocorrendo indícios de irregularidades na gestão orçamentária, os tribunais de contas devem alertar os respectivos órgãos ou poderes sobre a situação identificada. No que tange a essa atribuição, é interessante observar que a LRF estabelece o prazo de sessenta dias para que os tribunais de contas emitam os respectivos pareceres prévios sobre as contas prestadas pelo chefe do poder executivo, a dos presidentes dos órgãos dos poderes legislativo e judiciário, e, do chefe do ministério público.

Em razão disso, o TCU, a seu turno, mantém em sua *home page* o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, encaminhados anualmente ao Congresso Nacional para julgamento.

15. CONCLUSÃO

Como foi discorrido neste Trabalho, as constantes reformas pelas quais passam a Administração Pública brasileira desde o início da década de 90, do século passado, exigem mudanças com vista a dotar o Estado de maior celeridade e efetividade em suas ações, de modo a enfrentar a competitividade do mundo globalizado e, ao mesmo tempo, sedimentar uma democracia consistente na qual o cidadão não seja alienado do seu direito de fiscalizar o estado, seja diretamente, seja via representantes eleitos para as casas legislativas, nos seus diversos níveis, de modo a verificar, se o conjunto dos gastos públicos do exercício financeiro respeitou a vontade popular, expressa na Lei de Diretrizes Orçamentária e na Lei Orçamentária Anual, aprovadas pelo Poder Legislativo respectivo, bem assim se houve compatibilidade dos gastos com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse contexto, os órgãos encarregados do controle externo das contas públicas devem estar aptos a acompanhar as inovações buscando sempre o aprimoramento necessário para desempenhar a sua função de controle com a celeridade requerida pela era da informatização, com eficiência nos procedimentos utilizados, com eficácia no alcance

dos resultados estrategicamente planejados, de modo a obter uma maior efetividade de suas ações no seio da sociedade.

Para fazer face às exigências destes novos tempos o TCU vêm desenvolvendo esforços de adaptação e modernização tendentes à mudança do atual paradigma de controle externo e, nessa busca, vem apresentando novas tendências que melhor se coadunam com a necessidade de controle das ações estatais e com os anseios da sociedade

Assim é que, sem relegar a sua função punitiva a um plano secundário, o Tribunal dá igual ênfase à sua função pedagógica de orientar os gestores públicos, de modo a prevenir a má gestão dos recursos, visando à desestimular a prática de atos lesivos ao Erário. De vez que a punição, embora necessária, significa que a má gestão dos recursos já ocorreu e que a sociedade já foi prejudicada. Esse papel é desempenhado, freqüentemente, antes das fiscalizações, por meio de palestras para gestores e, também, posteriormente, quando são emitidas recomendações de caráter operacional ou se fixam entendimentos sobre a aplicação da lei.

Outra tendência, ainda dentro de seu papel pedagógico é a divulgação das chamadas boas práticas administrativas, ou seja, a disseminação daqueles procedimentos e experiências bem sucedidas em determinado órgão que podem servir de exemplo para outros. Há, ainda, palestras, seminários, reuniões e teleconferências, promovidas para gestores, visando a divulgar orientações de caráter geral e permitir um conhecimento mais preciso sobre a legislação que rege o controle externo.

Entretanto, o TCU enfrenta alguns problemas que comprometem a efetividade da sua atuação, tais como o excesso de trabalhos irrelevantes realizados que apresentam pouco resultado para o controle e ocupam o seu corpo técnico impedindo que o Tribunal se dedique com mais intensidade e profundidade às questões mais relevantes e aos trabalhos mais efetivos. Nesse aspecto, o TCU já vêm definindo prioridades, visando a identificar mais claramente o que deve ser controlado e como deve se dar esse controle, visando a atingir uma atuação mais efetiva.

Dentro desse esforço o TCU vem se modernizando nos últimos anos ante a necessidade de fazer face às exigências impostas pela Reforma do Estado e às normas internacionais de auditoria, notadamente aquelas desenvolvidas pela INTOSAI, de vez que a globalização da economia também exige atualização dos instrumentos e normas referentes ao controle das contas públicas nos estados soberanos. Nesse aspecto o TCU vem apresentando algumas tendências na maneira de exercer o seu mister, tais como: controle das ações estatais mais voltado para a avaliação de desempenho; simplificação dos procedimentos de contas; auditoria ambiental; e, apoio e acessibilidade ao controle externo social, consoante já expandido neste trabalho nos respectivos itens específicos.

Como tendência decorrente da crise fiscal por que passa o Estado, a administração pública gerencial tem se voltado cada vez mais para a questão do desempenho, especialmente para a produção de resultados, sem deixar de lado, entretanto, a importância do controle formal, voltado para a legalidade e para os demonstrativos financeiros. Contudo, essa mudança de enfoque, deve ocorrer de forma gradativa, paralelamente a uma reordenação geral de sua forma de trabalhar, de modo a definir um planejamento com avanços graduais, com metas crescentes para número de auditorias de desempenho e o conseqüente engajamento da força de trabalho, treinando paulatinamente os auditores e criando uma cultura de avaliação de resultados.

Outra tendência do controle externo das contas públicas é a simplificação dos procedimentos de contas, considerando-se que o objetivo maior da administração não é, apenas, cumprir normas e regulamentos, de vez que a legalidade é apenas um dos princípios que regem a atuação do Estado e dos agentes públicos, mas sim o de prestar serviços públicos atendendo às necessidades da população. Assim, algumas atividades consideradas excessivamente formalistas, como é o caso do exame dos processos de contas devem ser reduzidas ou simplificadas buscando-se a racionalização desses procedimentos. Aliás, essas tendências tais como: simplificação do processo de contas; informatização total dos processos; dispensa de apresentação de contas; exame por amostragem; exame em conjunto de contas semelhantes, já vêm se verificando dentro do TCU.

Uma outra tendência que vem se efetivando no Tribunal é a preocupação com a ecologia traduzida na realização de auditoria ambiental, de vez que deve-se considerar que a aplicação dos recursos públicos deve ocorrer a custos financeiros e ambientais satisfatórios de modo a alcançar benefícios sociais relevantes e evitar danos ao Erário, à população e ao meio ambiente. A inclusão dessa variável na análise dos gastos públicos vem demonstrar a adoção de uma visão holística do Tribunal no que tange ao conceito de patrimônio público.

Outra forte tendência do controle das contas públicas é o apoio ao controle externo social, consistente em um amplo processo de participação social em tudo o que diga respeito ao controle e à fiscalização das ações públicas. Esse campo oferece terreno fértil para a atuação do TCU e já consta como uma das metas de seu plano de diretrizes para o ano de 2004, dentro da área temática "Relacionamento" que visa a ampliar a interação com o público interno e externo. Nesse aspecto o TCU poderá ser o agente catalisador dessa forma de controle, buscando instigar junto à sociedade maior interesse sobre as coisas da gestão pública, de maneira a chamar para si o processo de controle social, concretizando ainda mais o seu domínio, e preservando sua legitimidade nessa área.

BIBLIOGRAFIA

- ÁLVARES DA SILVA, Ministro Carlos Átila. **Funções dos Tribunais de Contas**, palestra proferida no Ciclo Especial de Palestras sobre Controle e Fiscalização, no TCU, Brasília – DF, em 18.05.99.
- ARAÚJO, Marco Valério. **Tribunal de Contas: o Controle do Governo Democrático**, Trabalho apresentado no Concurso Nacional de Monografias do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1º lugar, 1993.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Funções do Tribunal de Contas**. RDP n. 72.
- BATISTA, Edmilson Monteiro. **Fiscalização Governamental Brasileira: novos rumos**, palestra proferida no Forum Nacional dos Auditores Internos Vinculados ao Ministério da Educação, Maceió – AL, 18.06.99.
- BRASIL. Ministério da Reforma do Aparelho do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, Presidência da República, 1995.
- CAVALCANTI, Ministro Augusto Sherman. **O Papel dos Tribunais de Contas da União e dos Estados na Defesa e no Exercício da Cidadania**, palestra proferida no VIII Tríduo Jurídico, em Macapá-AP, em 11/11/2003.
- FREITAS, José Ferreira, **Os Tribunais de Contas e a Constituição Federal de 1988**, in Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, nº 6.
- FURTADO, Procurador-Geral Lucas Rocha, **Discurso de Posse no cargo de Procurador-Geral junto ao TCU**, Brasília – DF, 23.06.99.
- GORDILLO, Agustin, **Princípios Gerais de Direito Público**. RT, 1977.
- GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho, **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1991.
- GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello, **Tribunal de Contas: o Controle do Governo Democrático**, Trabalho apresentado no Concurso Nacional de Monografias do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 2º lugar, 1993.
- GUIZI, Ministro Ademar Paladini, **Palestra proferida no Ciclo Especial de Palestras sobre Controle e Fiscalização**, no TCU, Brasília – DF, em 19.05.99.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Autonomia das Cortes de Contas: Direito Constitucional Interpretado**. RT, SP, 1992.
- MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. RT, 1993.
- MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. Malheiros, SP, 1993.