

**UNIVERSIDADE ESTÁCIO DE SÁ
PÓS GRADUAÇÃO LATO SENSU
DIREITO ADMINISTRATIVO**

RAQUEL DO VALE ALMEIDA CAMPELO

**CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: EXTENSÃO DE
ATRIBUIÇÕES E LIMITES NO PODER FISCALIZADOR DO TRIBUNAL DE
CONTAS DA UNIÃO**

Brasília
2019

RAQUEL DO VALE ALMEIDA CAMPELO

**CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: EXTENSÃO DE
ATRIBUIÇÕES E LIMITES NO PODER FISCALIZADOR DO TRIBUNAL DE
CONTAS DA UNIÃO**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito Administrativo da Universidade
Estácio de Sá como requisito parcial
para a obtenção do certificado de
Especialista em Direito Administrativo.

Brasília
2019

TERMO DE APROVAÇÃO

RAQUEL DO VALE ALMEIDA CAMPELO

CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: EXTENSÃO DE ATRIBUIÇÕES E LIMITES NO PODER FISCALIZADOR DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Monografia apresentada ao Curso de Direito Administrativo da Faculdade Estácio de Sá em parceria com o Centro de Ensino Renato Saraiva como requisito parcial para a obtenção do certificado de Especialista em Direito Administrativo.

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Brasília, ____/____/ 2019

RESUMO

O controle é ferramenta fundamental para averiguação da atuação dos administradores públicos na gestão da coisa pública. Visa assegurar a efetiva aplicação dos recursos públicos e observância às leis que ordenam o Estado Democrático de Direito. O ordenamento jurídico assegurou a constitucionalização do controle ao elencar em seu texto normativo a institucionalização do Tribunal de Contas da União como órgão auxiliar do Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade com a finalidade de assegurar, no setor público, a prestação de contas e a futura responsabilização dos gestores (*accountability*). Deste modo, a presente monografia visa analisar cada tipo de controle exercido, definido conforme a doutrina majoritária, o histórico e a atuação do TCU na Administração Pública. Aborda também os limites na atuação do próprio Tribunal de Contas da União pelo controle administrativo e pelo controle judicial exercido pelo próprio órgão e pelos demais Poderes em decorrência da teoria do Sistema de Freios e Contrapesos.

PALAVRAS-CHAVE: Controle; Tribunal de Contas da União; *Accountability*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. CONTROLE EXTERNO COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY.....	9
2.1. BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE.....	9
2.2. TIPOLOGIA DO CONTROLE.....	11
2.3. SISTEMAS DE CONTROLE EXTERNO.....	16
2.3.1 Sistema de Corte de Contas.....	16
2.3.2. Sistema de Auditorias-Gerais.....	17
2.3.3. Principal diferença entre os sistemas: estrutura.....	18
2.4. INTOSAI E AS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES..	19
2.5. TRANSPARÊNCIA COMO INSTRUMENTO DA GOVERNANÇA.	24
3. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: HISTÓRIA E FUNÇÃO.....	32
3.1 HISTÓRICO DO TCU.....	32
3.2. ATRIBUIÇÕES DO TCU SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ATOS INFRALEGAIS.....	38
3.3. ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO.....	45
3.4. FISCALIZAÇÃO DO TCU: INSTRUMENTOS E FINALIDADE.....	52
4. AÇÕES DE FISCALIZAÇÃO DO TCU.....	59
4.1. DAS ATIVIDADES.....	59
4.1.1. Natureza jurídica do TCU e eficácia das decisões.....	59
4.1.2. Benefícios das ações de controle externo em termos financeiros no ano de 2018.....	62
4.2. LIMITES NO PODER FISCALIZADOR.....	64
4.2.1. Controle administrativo na atuação do TCU.....	64
4.2.2. Controle Judicial na atuação do TCU.....	71
5. CONCLUSÃO.....	75
BIBLIOGRAFIA.....	77

1. INTRODUÇÃO

O controle da Administração Pública é instrumento fundamental de governança do setor público. Desde os primeiros modelos de Administração Pública foi-se notando a necessidade de haver um órgão capaz de controlar a atuação dos administradores públicos em prol dos interesses da sociedade devido à ocorrência de conflitos de interesses entre Estado e sociedade. A teoria do Conflito Agente-Principal relata de maneira clara os conflitos existentes entre o Estado e a sociedade. Deste modo, a governança, que foi primeiramente averiguada no setor privado, torna-se necessidade precípua no setor público para minimizar os riscos atinentes a estes conflitos. O novo modelo de Administração Pública, ou modelo de Administração Pública Gerencial, vem para implantar alternativas capazes de diminuir este conflito já que, neste modelo, o Estado destinou a sua atenção aos resultados e ao cliente-cidadão.

A Constituição Federal de 1988 institucionalizou o controle externo ao atribuir o poder de fiscalização para o Poder Legislativo, em conjunto com o Tribunal de Contas da União, que se tornou órgão auxiliar deste Poder. Não menos importante, o Sistema de Controle Interno ganhou destaque no corpo constitucional. Sua competência tem por finalidade ajudar o controle externo em suas atividades. Assim, o Tribunal de Contas da União é órgão auxiliar de Controle Externo com atribuições específicas e privativas que têm o propósito de responsabilizar, sancionar e auxiliar os demais órgãos e entidades da Administração Pública no exercício de matérias que estejam abrangidas por suas competências constitucionais. A missão do TCU, portanto, é garantir uma administração eficiente, impedindo a prática de abusos na gestão dos recursos públicos.

O Estado Democrático de Direito está fundado na teoria do Sistema de Freios e Contrapesos, em que nenhum Poder tem, com exclusividade, posse de suas funções típicas. Em outras palavras, os Poderes poderão atuar atipicamente em determinadas situações e poderão ser fiscalizados por outros órgãos. Em decorrência disso, o Tribunal de Contas da União, sendo órgão da administração

pública direta, também está sujeito ao controle judicial e ao controle administrativo.

Assim sendo, a presente monografia será desenvolvida em 3 capítulos. O primeiro capítulo retrata o controle externo em sentido amplo ao abordar sua origem e avanço, pois é de extrema importância a contextualização do tema e a identificação das raízes e dos motivos de sua necessidade no meio administrativo. Primeiramente, a Revolução Francesa veio como marco primordial para institucionalização do direito do cidadão às informações referentes a administração dos recursos públicos por parte dos gestores. Logo em seguida vem a explanação dos tipos de controle, que podem ser exercidos. Dessa forma, torna-se referencial para o corpo do trabalho. Em outro momento, a explanação dos sistemas de controle externo e da atuação das Entidades Fiscalizadoras Superiores no Brasil e no mundo se faz necessária, tendo a vista a importância dessas entidades para o controle externo como instrumento de transparência e *accountability*.

Seguindo essa linha de raciocínio, o segundo capítulo discorrerá a respeito da origem, da estrutura e das atribuições constitucionais do Tribunal de Contas da União, pois é uma Entidade Fiscalizadora Superior no Brasil e, por isso, faz parte da INTOSAI. Tal explanação se faz necessária porque o entendimento do funcionamento da corte em seu aspecto estrutural permite o conhecimento do exercício do controle. Em face de sua autonomia constitucionalmente prevista, a Corte de Contas pode exercer suas atribuições de tal maneira que o exercício do controle externo é garantido. Por possuir atribuições privativas, o Tribunal de Contas da União atua de maneira independente em prol do interesse público. Para exemplificar, foi-se oportuno incluir, neste capítulo, um levantamento das atividades exercidas pelo Tribunal no ano de 2018.

Após a contextualização do controle externo e da abordagem da estrutura e do funcionamento do TCU, o terceiro capítulo aborda os limites que são estabelecidos em sua atuação. Portanto, este trabalho tem por finalidade explorar as competências constitucionalmente previstas para a Corte de Contas e verificar o exercício do controle administrativo e do controle judicial na atuação

do Tribunal de Contas da União como órgão de controle externo, pois nenhum órgão, entidade ou Poder está dissociado desta importante verificação de atuação de seus agentes. Dessa forma, no Estado democrático é de extrema importância o controle das contas públicas para resguardar a existência do próprio Estado e garantir os direitos dos cidadãos.

2. CONTROLE EXTERNO COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY

2.1. BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE

A Administração, enquanto ciência, se utiliza de funções administrativas principais: planejamento, organização, direção e controle. O controle é tido como função administrativa desde os primórdios da Administração e da Economia, pois auxiliou, desde a época da Revolução Industrial, os trabalhos de produção em escala. Podemos, enfim, definir controle:

O controle é uma função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho de subordinados para assegurar que os objetivos e metas da empresa sejam atingidos e os planos formulados para alcançá-los sejam realizados. (FRANCISCO LACOMBE, 2015, pg. 57).

Conforme disposto acima, controlar significa acompanhar, comparar e tomar medidas corretivas; e isto se aplica tanto em organizações públicas quanto em organizações privadas. O controle, portanto, é a fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos ou entidades, para que tais atividades não se desviem dos padrões e das normas preestabelecidas visando sempre o resultado desejado. Em outra conceituação trazida pelos autores Robbins, Wolter e Decenzo (2014, pg. 5), o controle é definido como o “monitoramento do desempenho de uma organização e comparação do desempenho com os objetivos definidos previamente. Se existirem desvios significativos, deve-se colocar a organização de volta nos trilhos.”

Portanto, desde o estudo da administração, como ciência, os historiadores ainda não entraram em consenso quanto ao surgimento do controle das riquezas do Estado. É certo que desde as primeiras formações das Cidades-estados, surgiu a necessidade de armazenar, estocar e gerir os recursos que pertenciam a determinados grupos. O crescimento econômico e a busca pela exploração de novas terras fizeram com que os montantes de recursos fossem melhor geridos.

Em nenhum regime – monarquia absolutista ou democracia social – os detentores do poder admitem desvios, desperdício ou subtração dos

recursos de que pretendem dispor para atingir suas finalidades. (LUIS HENRIQUE LIMA 2018, pg. 37)

Com a vinda da Revolução Francesa, em 1789, Montesquieu consagrou o princípio da separação dos Poderes, em que se pôde estabelecer o Sistema de Freios e Contrapesos. Com o Sistema de Freios e Contrapesos, a ideia de controle externo estava sendo apresentada. Os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, agora com funções bem definidas, poderiam fiscalizar as atividades uns dos outros tirando aquele aspecto de absolutismo que ocorria nos modelos de governo anteriores, como no modelo patrimonialista, em que os bens públicos se confundiam com os bens privados. Com a Revolução Francesa, foi-se consagrado um dos maiores valores adotados no período que estabelecia que todas as pessoas tinham o direito de conhecer a respeito dos fatos da administração pública e exigir prestação de contas dos gestores da coisa pública. Com a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, foi estabelecido, pela primeira vez na história, o controle da Administração Pública como direito universal, em que eram fiscalizadas as atividades de arrecadação, cobrança e implementação dos recursos públicos na sociedade, conforme dispõe os artigos 14 e 15 da Declaração elencados abaixo:

“Art. 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, pessoalmente, ou por meio de representantes, a necessidade da contribuição pública, bem como de consenti-la livremente, de fiscalizar o seu emprego e de determinar-lhe a alíquota, base de cálculo, a cobrança e a duração. Art. 15. A sociedade tem o direito de pedir, a todo agente público, que preste contas de sua administração.” (FRANÇA, 1789).

A Revolução Francesa cria, portanto, o direito administrativo e financeiro tendo por fundamento os seus pressupostos de liberdade, igualdade, fraternidade, democracia e legalidade. Por fim, é justo salientar que apesar de sua relevância histórica, o legado francês não foi a primeira experiência de controle enquanto direito e necessidade. A história do controle é bem mais antiga. Podemos citar, por exemplo, o caso em Atenas, onde os gregos já possuíam a figura de alguém com condições de auditar a prestação de contas dos administradores, assim como em Roma o cargo de censor que, embora desprovido de alguns atributos próprios da magistratura, era exercido por autoridades próprias que eram muito respeitadas. Vale mencionar também que, conforme dispõe Luis Henrique (2018, pg. 40) a organização do primeiro Tribunal de Contas com características

próximas às atuais foi obra de Napoleão Bonaparte que, em 1807, criou a *Cour des Comptes* francesa, como modelo de tribunal administrativo para os Estados modernos, inclusive com a presença de um Ministério Público especializado. A *Cour des Comptes* prestava assistência ao Parlamento e ao Poder Executivo, atuando como autoridade judicial.

Por fim, a ideia central de controle reside no fato de que o titular do patrimônio público é o povo e que por esta razão se faz necessária a fiscalização de toda atuação dos agentes públicos, sem qualquer exceção. O gestor público, portanto, é mero administrador da coisa alheia já que dele não se dispõe.

2.2. TIPOLOGIA DO CONTROLE

As atividades de controle da Administração Pública podem receber diversas classificações, e algumas delas serão dispostas a seguir, conforme entendimento da doutrina majoritária. Quanto à origem, o controle pode ser classificado como controle interno, controle externo e controle popular. O controle interno é aquele exercido por órgão especializado dentro de um mesmo Poder. Em outras palavras, se o exercício do controle pertence à mesma estrutura da unidade controlada, temos um controle interno. Conforme leciona Hely Lopes Meireles (2015) o controle que as chefias exercem sobre os atos de seus subordinados dentro de um órgão público é classificado como controle interno. É mister lembrar que embora o controle interno possa ser exercido por órgãos especializados, pertencentes ao mesmo Poder, não possuem vinculação hierárquica com os órgãos controlados. Um órgão que pode ser mencionado como grande exemplo do que fora exposto acima, é a Controladoria Geral da União. A CGU é órgão especializado que exerce controle interno no âmbito de órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. A sua classificação como órgão de controle interno não reside no fato de que ela possui hierarquia sobre os demais órgãos e entidades e sim de que ela também pertence ao Poder Executivo Federal e possui a função específica de exercer o controle sobre os demais órgãos. Trata-se de um controle exercido por dentro.

O art. 74 da Constituição Federal, de 5 de outubro, de 1988 (BRASIL, 1988) estabelece que os Poderes do Estado manterão sistemas de controle interno. O referido sistema vai auxiliar o controle externo nas suas atribuições. É pertinente ressaltar que os responsáveis pelo controle interno, quando tiverem conhecimento de qualquer irregularidade ou desvio, deverão acionar o Tribunal de Contas da União sob pena de responsabilidade solidária. Por fim, é justo salientar que não se trata de superposição de atribuições, frente ao controle externo, mas sim, de níveis distintos de controle.

Sob outra ótica, quando o controle é exercido por um ente que não integra a mesma estrutura organizacional será classificado como controle externo. Em outras palavras, o controle é externo quando é exercido por um Poder sobre atos exercidos de outro Poder. A própria Constituição Federal dispõe de algumas dessas atividades, a saber: a sustação, pelo Congresso Nacional, de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar (CF, art. 49, V); o julgamento anual, pelo Congresso Nacional, das contas prestadas pelo Presidente da República e a apreciação dos relatórios, por ele apresentados, sobre a execução dos planos de governo (CF, art. 49, IX). Ressalta-se, porém, que há divergência doutrinária quanto à classificação do controle finalístico. Existe a orientação de alguns estudiosos do ramo que definem como controle externo aquele realizado pela administração direta sobre as entidades da administração indireta (também conhecido como controle finalístico, de supervisão ou tutela administrativa). Conforme menciona Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2016, pg. 340), essa é a classificação proposta pela professora Maria Sylvia Di Pietro e pelo professor José dos Santos Carvalho Filho. Porém, os outros autores preferem a classificação segundo a qual o controle externo é aquele exercido por órgão fora da estrutura do Poder controlado, classificando, então o controle finalístico como controle interno. Essa posição também é adotada pelo professor Celso Antônio Bandeira de Melo.

O controle popular decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público. A Constituição Federal garante a participação popular na fiscalização das contas ao dispor que as contas dos Municípios fiquem, durante sessenta dias,

anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação. (CF, art. 31, § 3).

Outra classificação, conforme ensina a doutrina majoritária, é a classificação do controle conforme o momento do exercício. São dispostos em controle prévio ou preventivo; controle concomitante e controle posterior, subsequente ou corretivo. O controle prévio é exercido antes da conduta administrativa se concretizar. Possui caráter preventivo e orientador visando evitar a ocorrência de irregularidades. Constitui-se em requisito para a validade ou para a produção de efeitos de determinados atos. Os Tribunais de Contas exercem algumas atribuições que podem ser classificadas como controle prévio, como por exemplo, a apreciação prévia da documentação dos processos de desestatização; e a decretação de medidas cautelares no controle sobre editais de licitação. Por sua vez, o controle concomitante, ou *pari passu*, é exercido durante a realização do ato e permite a verificação da regularidade de sua formação. Também possui caráter preventivo, já que permite reduzir irregularidades em tempo oportuno. Por fim, o controle posterior é efetuado após o ato ter sido praticado pela Administração. Possui caráter eminentemente preventivo e, eventualmente, sancionador. É uma das formas mais utilizadas pelo controle externo. Os Tribunais de Contas exercem o controle corretivo quando, por exemplo, julga as contas dos administradores públicos e emite parecer prévio acerca das contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo. Vale lembrar também que as auditorias e inspeções realizadas pelos Tribunais de Contas são exemplos de atividades classificadas no âmbito do controle corretivo.

Quanto ao aspecto controlado, o controle pode ser classificado em de legalidade ou legitimidade, de mérito, de economicidade, de eficiência, de eficácia, e de efetividade. O controle de legalidade ou legitimidade permite verificar se a conduta do gestor foi pautada pela lei e se está em conformidade com o ordenamento jurídico. É feita uma comparação entre o que foi realizado e a norma jurídica, que pode ser a própria Constituição, uma lei, ou outro ato normativo. Devem também ser apreciados outros aspectos relevantes do ordenamento jurídico como um todo, incluindo também os princípios a serem

observados pelo gestor público em sua atuação. É justo mencionar que a partir da Emenda Constitucional 45, de 31 de dezembro de 2004, passou a ser obrigatória a observância do disposto em súmulas vinculantes editadas pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da atuação dos agentes públicos.

O controle de legalidade pode ser exercido pela própria administração que praticou o ato, hipótese em que teremos em exercício o princípio da autotutela administrativa, como pelo Poder Judiciário no exercício de sua função típica jurisdicional.

O exercício do controle de legalidade pode ter por resultado a confirmação da validade, a anulação ou a convalidação do ato. A confirmação da validade é a ratificação, ou homologação dos atos praticados em conformidade com o ordenamento jurídico e não contém qualquer defeito concernente a sua validade. Geralmente, é exercido por autoridade diversa daquela que praticou o ato. Por sua vez, a anulação do ato decorre da constatação de ilegalidade na atuação do gestor. Pelo fato da anulação tem por fundamento a legalidade e a legitimidade, tanto a Administração Pública pode a exercer, quanto o Poder Judiciário. Vale lembrar que a anulação tem efeitos retroativos, já que, de atos ilegais, não se originam direitos, resguardados os terceiros de boa-fé. É mister mencionar que nem todos os vícios de validade acarretarão na anulação do ato. Em alguns casos poderá prevalecer o desejo de mantê-lo no mundo jurídico. Nestes casos, acontecerá a convalidação do ato, pois este apresenta vício sanável. A opção de convalidar é privativa da própria administração pública e possui efeitos retroativos. Para melhor entendimento, é justo relembrar que os atos administrativos possuem alguns elementos de formação que são a competência, a finalidade, a forma, o motivo e o objeto. São vícios sanáveis aqueles que atingirem a competência e a forma do ato.

Por sua vez, o controle de mérito é aquele que se consuma pela verificação da conveniência e oportunidade da conduta administrativa. É, portanto, uma atuação discricionária da administração pública exercida sobre atos discricionários. O controle de mérito é próprio daquele Poder que editou o ato. Deste modo, neste controle não se questiona a legalidade do ato, mas sim se

ele deve ser mantido no mundo jurídico em decorrência de sua conveniência e oportunidade. O resultado deste controle pode ser a confirmação (já explicada em tópico anterior) e a revogação dos atos. A revogação dos atos administrativos possui efeitos ex-nunc, ou seja, não retroage. Não há que se falar em retroatividade da revogação porque aqueles atos não eram ilegais desde a sua formação. O fato é que devido a sua inconveniência e inoportunidade, preferiu-se retirá-lo do mundo jurídico porque já não são mais oportunos e convenientes. O que merece atenção no que diz respeito à revogação dos atos administrativos, é a competência para exercê-lo. Todos os Poderes têm competência para revogar seus próprios atos. Pode-se afirmar então que o controle de mérito é privativo da Administração Pública, não se submetendo à avaliação do Poder Judiciário. O controle judicial, exercido por este Poder, restringe-se à apreciação da legalidade e da legitimidade das condutas e não adentra no mérito do ato administrativo. Em outras palavras, o Judiciário não pode revogar atos administrativos no exercício da função jurisdicional, mas aqui cabe uma observação: o mérito do ato administrativo é composto pelo motivo e pelo objeto e somente serão objeto de análise do Poder Judiciário quando estes contrariarem princípios constitucionais de observância obrigatória pelo administrador público. Não significa, portanto, invasão de mérito, mas sim controle de legalidade e legitimidade do ato nos elementos do ato motivo e objeto.

Por fim, o controle de economicidade, de eficiência, de eficácia e de efetividade podem ser realizados por toda a administração pública. O controle economicidade diz respeito à relação do custo/benefício da despesa pública; o de eficiência analisa os meios utilizados em relação aos resultados obtidos; o de eficácia verifica se as metas estabelecidas foram alcançadas; e, por último, a efetividade analisa se os objetivos da ação administrativa foram atingidos.

Quanto à amplitude o controle pode ser classificado em hierárquico e finalístico. O controle hierárquico decorre do escalonamento vertical de órgãos da administração direta ou indireta. Através do controle hierárquico, podem ser verificados todos os aspectos concernentes à legalidade e mérito dos atos administrativos. De acordo com Hely Lopes Meireles (2015), é necessário que

as autoridades detenham o poder de supervisão, de coordenação, fiscalização e orientação das atividades controladas. Deste modo, é fundamental que os agentes responsáveis também detenham meios capazes de aplicar correções quanto forem constatadas irregularidades ou desvios. O controle finalístico também é classificado como tutela administrativa ou supervisão ministerial. O assunto foi abordado quando na classificação do controle interno.

2.3. SISTEMAS DE CONTROLE EXTERNO

O sistema de controle externo pode ser conceituado como “o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção dos atos”. Cada nação, em decorrência da sua história, cultura e outros aspectos relevantes, apresentou características próprias no que tange ao modelo de controle externo a ser exercido por seus órgãos fiscalizadores. Assim, As Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) são os órgãos técnicos de controle externo de maior estatura em cada país. Logo, conforme for a organização política do país, a Entidade Fiscalizadora Superior pode ser classificada em: Tribunais de Contas e Sistemas de Auditorias-Gerais ou Controladorias.

Conforme dispõe Alexandre Amorim Rocha (2006, pg. 7), as Auditorias-Gerais ou Controladorias e as Cortes de Contas surgiram na Europa, mas influenciaram a organização de quase todos os Estados nacionais. As auditorias-gerais predominam nos países de tradição anglo-saxônica, enquanto as últimas são mais comuns naqueles influenciados pela Europa continental. Países como a China, Áustria, Canadá, EUA, Nova Zelândia, Peru, Israel, Colômbia adotam por sistema a Controladoria. Por outro lado, adotam o sistema de Corte de Contas, entre outros, os seguintes países: Alemanha, Brasil, Espanha, França, Grécia e Japão.

2.3.1 Sistema de Corte de Contas

Historicamente, a atuação das Cortes de Contas era mais centralizada nos aspectos de legalidade dos atos praticados pelos entes auditados. Esse controle, como já afirmado em tópicos anteriores, tinha por finalidade assegurar o exato cumprimento da lei por parte dos gestores públicos. Assim, o controle de legalidade é condição necessária para a correta aplicação dos recursos em ações que visem o alcance do interesse público. Outra característica importante para o estudo é o fato de que alguns países que se utilizam do Sistema de Corte de Contas vinculam seus Tribunais de Contas ao Poder Judiciário (modelo francês). Em outros, como é o caso do Brasil, os Tribunais de Contas possuem autonomia e independência mais amplas não se vinculando, tão pouco se subordinando, a qualquer Poder do Estado.

Conforme dispõe Luiz Henrique (2019, pg. 47), há três tipos de modelos de Tribunais de Contas: o francês, o italiano e o belga. O modelo francês dispõe que o controle é exercido *a posteriori*. Por sua vez, o modelo italiano caracterizava-se pelo fato de a fiscalização da legalidade ser exercida *a priori*, com a possibilidade de veto absoluto. Já o modelo belga distingue-se pela possibilidade do exame com veto relativo e registro sob protesto.

2.3.2. Sistema de Auditorias-Gerais

As Auditorias-Gerais eram mais focadas no desempenho da atividade dos entes auditados. Essa modalidade de controle prioriza a análise dos atos administrativos em relação a eficiência, eficácia e efetividade dos atos praticados. As Auditorias funcionam, também, como órgãos independentes, mas articulados ao Parlamento. Em alguns casos, as Auditorias-Gerais também são vinculadas ao Poder Executivo e, em outros, a EFS não está vinculada a nenhum poder. Luiz Henrique (2019, pg. 48) afirma que as três instituições mais conhecidas são o *National Audit Office*, do Reino Unido, o *Government Accountability Office*, dos Estados Unidos e o *Office of the Auditor General*, do Canadá.

2.3.3. Principal diferença entre os sistemas: estrutura

Apesar das alterações citadas, podemos afirmar que a fundamental diferença entre os dois sistemas é estrutura de que dispõem. Os Tribunais de Contas têm estrutura colegiada, ou seja, as decisões são tomadas em conjunto, pelo voto da maioria de seus membros. As Corte de Contas, geralmente, possuem poder para julgar as contas dos administradores públicos. Por isso, algumas decisões dos Tribunais de Contas possuem caráter sancionador e outras de caráter pedagógico. Por sua vez, as Auditorias-Gerais tem caráter eminentemente singular. Por causa disso, nos órgãos de Auditoria-Geral, as recomendações resultantes das inspeções e fiscalizações, tem caráter eminentemente unipessoal, ou seja, são determinadas pelo auditor-geral ou pelo controlador (decisão monocrática). Em geral, as Auditorias-Gerais não julgam as contas dos administradores. Apenas se pronunciam a respeito, com um parecer eminentemente opinativo e consultivo. Normalmente, emitem recomendações e pareceres com o objetivo de oferecer subsídios para a tomada de decisão frente à fiscalização exercida.

Malgrado as especificidades que os diferenciam, são diversas as características que os dois modelos têm em comum: tanto os Tribunais de Contas, quanto as Auditorias-Gerais tem previsão constitucional e são integrados ao aparelho do Estado; nos dois sistemas, os órgãos possuem independência, mesmo nos casos em que haja estreito vínculo com algum órgão; possuem a função precípua do controle externo; são órgãos públicos com funções e poderes de controle financeiro; e, por fim, normalmente, suas decisões não são revistas por outro órgão ou instância.

Tabela 1 – Principais diferenças entre Tribunais de Contas e Auditorias-Gerais

Tribunais de Contas	Auditorias – Gerais
Poder sancionatório	Recomendações sem caráter coercitivo
Decisão colegiada	Decisão monocrática
Função jurisdicional e fiscalizadora	Função fiscalizadora

Fonte: Trabalhada pela autora com base no estudo

2.4. INTOSAI E AS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) foi fundada em 1953, por iniciativa do então presidente da EFS de Cuba, Emilio Fernandez Camus, em que reuniu 34 países, entre eles o Brasil.

A INTOSAI é uma entidade internacional autônoma, independente e apolítica responsável por emitir as normas e regulamentos que orientam as atividades e procedimentos de auditoria governamental. De acordo com a página da instituição na internet, a INTOSAI é a organização central de auditoria externa do Estado, que há mais de 50 anos fornece um quadro institucional para a transferência e o aumento do conhecimento para melhorar a auditoria de governo em todo o mundo fora e, por conseguinte, reforçar a posição, a concorrência e o prestígio das diferentes Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS – nos respectivos países. A INTOSAI congrega as Entidades Fiscalizadoras Superiores dos países membros da ONU. Compõe-se de 189 membros e 4 membros associados. Para atender a um público tão diversificado, a entidade possui cinco idiomas oficiais: Árabe, espanhol, alemão, francês e inglês. O Brasil é representado na INTOSAI pelo TCU.

As atividades da INTOSAI envolvem a disseminação e o aprimoramento de técnicas de controle externo e auditoria governamental, com o objetivo de garantir melhorias na gestão pública. De acordo com a INTOSAI, a auditoria governamental é uma atividade independente e objetiva que tem por finalidade emitir uma opinião a respeito das contas governamentais, bem como apresentar comentários sobre o desempenho organizacional e o resultado dos programas de governo. Ainda conforme entendimento da INTOSAI, a auditoria governamental tem por objetivo relevar os desvios, corrigi-los, evitar sua reincidência e responsabilizar aqueles que deram causa a irregularidade constatada.

Apesar das diversas instruções expedidas pela INTOSAI, uma em particular merece destaque: a Declaração de Lima. A Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria foi editada em 1977, na IX INCOSAI, na cidade de Lima, no Peru. O principal objetivo da Declaração de Lima é reforçar a necessidade de uma auditoria governamental independente. É importante ressaltar que o documento em questão prevê dois tipos de controle realizado pelas EFS: o controle prévio e o controle posterior. Conforme entendimento da INTOSAI, o controle posterior sempre deverá existir, e por outro lado, o controle prévio pode ser realizado tanto pelas EFS quanto pelas instituições de auditoria. O documento resalta também que o controle prévio gera um volume excessivo de trabalho.

Além das várias disposições do documento, a Declaração de Lima se preocupou com a independência das EFS. A independência das entidades deverá existir quanto ao aspecto financeiro e quanto a atuação dos membros e diretores. Vale lembrar que as EFS devem possuir independência em sua atuação, mas é válido lembrar que por fazer parte do Estado, a entidade não é completamente independente. Por fim, o fato de os órgãos e entidades governamentais serem objeto do controle exercido pelas EFS não implica subordinação de tal maneira que eles estejam isentos de suas responsabilidades em relação às suas decisões e operações. Se a entidade emite um parecer, por exemplo, a autoridade administrativa pode aceitar ou rejeitar. Mas caso a EFS em vez de recomendação, emitir uma resolução ou atos similares, o cumprimento da decisão será obrigatório pela entidade auditada.

A partir da Declaração de Lima, a INTOSAI editou o Código de Ética e as normas padrões de auditoria para entidades governamentais (ISSAI's). O Código de Ética da INTOSAI foi aprovado pelo Comitê de Normas de Auditoria, no XVI Congresso da INTOSAI que ocorreu em 1998, em Montevideu, no Uruguai. O Código dispõe os valores e os princípios a serem observados pelos auditores quando na execução do trabalho de auditoria governamental. A independência e a responsabilidade proporcionam elevadas exigências éticas para o auditor e para o pessoal da EFS. Portanto, o código está dirigido aos auditores e a todas as pessoas que trabalham na Entidade Fiscalizadora Superior. Porém, é mister

lembrar que o código não deve intervir na estrutura organizacional da EFS. Por fim, devido às diferenças de cultura nos diversos países que compõe a INTOSAI, cada EFS deve elaborar um Código próprio, tendo por base o Código da INTOSAI.

De acordo com o Código de Ética, o auditor somente passará confiança nos trabalhos quando aplicar corretamente as exigências éticas dispostas no código, e os seguintes valores éticos: integridade, confidencialidade, competência profissional, independência e objetividade. Destes princípios a integridade constituiu o valor central do Código de Ética, pois este está diretamente relacionado com a honestidade. De acordo com ele, os auditores precisam cumprir normas elevadas de conduta relacionadas a imparcialidade e honradez durante todo o trabalho desenvolvido já que, por mais que o auditor tenha competência técnica para realizar o trabalho e na execução deste agir com desonestidade, todo o trabalho perde a credibilidade, ocasionando a sua suspeição. Os auditores também têm a obrigação de atuar com competência profissional e aplicar nos trabalhos elevados níveis técnicos para o desempenho de suas atribuições de maneira competente e imparcial. É justo lembrar que os auditores não devem realizar trabalhos para os quais não possuam competência profissional.

Conforme mencionados nos parágrafos anteriores, a INTOSAI emite normas de observância facultativa pelas EFS. Essas normas são denominadas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Tais normas têm por objetivo promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores. É válido lembrar que as normas abrangem, no nível organizacional, os requisitos de auditoria; já que, quando na realização das auditorias, elas têm por objetivo apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de competências profissionais.

De acordo com o entendimento da entidade, existem três tipos de auditoria governamental: a auditoria de regularidade que diz respeito a verificação da legalidade e da legitimidade das atividades desenvolvidas pelo ente auditado; a auditoria financeira que tem por objetivo verificar se as informações financeiras

emitidas pela entidade estão de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável; e, a auditoria operacional que verifica e analisa o desempenho, a economia, a eficiência, e a eficácia da Administração Pública contribuindo para responder às questões-chaves de auditoria.

Para que as auditorias fossem mais bem aplicadas pelas EFS, foram editadas 4 normas (ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300 e ISSAI 400) e cada uma com um objetivo específico de regulamentar as auditorias acima citadas. Vale lembrar que as ISSAI não se sobrepõem às normas internacionais. Uma outra observação importante quanto à sua utilização, é que, em seu relatório, o auditor só pode mencioná-las se forem observados todos os princípios relevantes das normas.

A ISSAI 100 estabelece os princípios e a base para a aplicação das demais normas, já que ela deverá ser aplicada em conjunto com essas. Esta norma também estipula os elementos obrigatórios da auditoria que são: as partes envolvidas, os critérios e a informação resultante. As partes envolvidas abrangem o auditor, a parte responsável e os usuários previstos. Na norma também se verifica que os trabalhos de auditoria governamental podem ser de dois tipos, a saber: trabalho de certificação e trabalho de relatório direto. A principal diferença entre eles se forma a partir da responsabilidade pela elaboração dos documentos a serem auditados. No trabalho de certificação, a própria entidade elabora o objeto a ser auditado e nos trabalhos de relatório direto é o próprio auditor quem mensura o objeto a partir dos critérios de materialidade e risco. A partir dessa classificação, pode-se afirmar que a auditoria de regularidade pode envolver trabalhos de certificação e de relatório direto. Por sua vez, a auditoria operacional, normalmente, é feita em relatório direto. E a auditoria financeira é sempre feita a partir do trabalho de certificação. Isso se deve ao fato de que é a entidade e parte responsável pela elaboração de suas demonstrações contábeis.

Esta norma também dispõe sobre a classificação dos trabalhos de asseguarção quanto a conclusão do auditor. Deste modo, os trabalhos podem ser de asseguarção razoável, quando apresenta uma asseguarção alta, conclusiva e

positiva. O auditor afirma que encontrou evidências capazes de embasar suas decisões. Vale lembrar que a asseguração razoável não garante que as demonstrações contábeis estão, em sua totalidade, livres de distorção ou de qualquer outra irregularidade independentemente se causada por fraude ou erro. Por sua vez, a asseguração limitada apresenta uma conclusão negativa do auditor. Em outras palavras, o auditor em seu relatório dispõe que não encontrou nenhuma evidência que assegure que as demonstrações não estão livres de distorção ou qualquer outra irregularidade.

A ISSAI 200 diz respeito aos princípios a serem observados quando na realização de auditoria financeira. De acordo com a norma, o objetivo da auditoria financeira é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. A confiança é alcançada quando o auditor emite sua opinião dispondo que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Algumas premissas devem ser observadas na auditoria financeira. A primeira é que, quanto à estrutura de relatório financeiro aplicável, esta deve ser aceitável pelo auditor. A aceitabilidade deve ser observada quando a estrutura de relatório for relevante, íntegra, confiável, neutra, objetiva e compreensível. Outra premissa é que a administração deve reconhecer e entender as suas responsabilidades. Ou seja, ela deve elaborar as demonstrações financeiras, deve ser responsável pela eficiência do controle interno de sua entidade e deve, também, fornecer acesso irrestrito a todas as informações de que o auditor entender necessárias para a realização de sua auditoria e elaboração de seu relatório.

Por sua vez, a ISSAI 300 foi desenvolvida para adequar a ISSAI 100 à auditoria operacional. Assim, a norma deve ser lida e aplicada em conjunto com a ISSAI 100. É interessante o fato de a ISSAI 300 dispor que as normas de auditoria operacional devem refletir a necessidade de flexibilidade no desenho dos trabalhos individuais, pois a auditoria operacional é o exame que analisa se os sistemas, programas, empreendimentos e atividades do governo estão funcionando de acordo com os aspectos de efetividade, eficiência e economicidade. A norma também dispõe que o objetivo da auditoria operacional

é promover a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência.

Por fim, a ISSAI 400 estabelece princípios a serem observados quando na realização da auditoria de conformidade que avalia se as atividades das entidades do Setor Público estão de acordo com as normas que as regem. Em outras palavras, a auditoria de conformidade verifica os aspectos de legalidade e legitimidade dos atos da administração pública. Vale lembrar também que, como mencionado nos parágrafos anteriores, a auditoria de conformidade pode ser tanto trabalho de certificação, quanto trabalho de relatório direito. É justo enfatizar que a auditoria de conformidade pode ser parte de uma auditoria combinada. Em síntese, a condução da auditoria de conformidade pode ser relacionada tanto à realização de auditoria financeira, quanto pode ser realizada separadamente da auditoria financeira, e pode ser combinada com a auditoria operacional.

2.5. TRANSPARÊNCIA COMO INSTRUMENTO DA GOVERNANÇA

Antes da expansão industrial, o comércio era bastante simples. Os proprietários das empresas eram os mesmos que a geriam, em outras palavras, o proprietário personificava ao mesmo tempo o papel de investidor e de gestor. Dessa forma, não era necessária a prestação de contas porque não havia conflito de interesses.

No entanto, com a expansão da indústria e do comércio, instigada pela Revolução Industrial e o movimento capitalista, as organizações cresceram de tal modo que se fazia necessária a diferenciação entre as figuras do proprietário e do gestor, pois já não era possível a gestão da empresa por apenas uma pessoa. Como o capital era gerido por pessoa alheia, começaram a surgir os conflitos de interesses e a prestação de contas já se fazia necessária.

Nesse contexto, desenvolve-se a Teoria da Agência ou Conflito Agente-Principal. Essa teoria tem por base a presença de dois personagens: o proprietário e o gestor. O proprietário (principal) coloca à disposição do gestor (agente) um patrimônio que deve ser gerido em benefício daquele. Assim, devido

à separação entre a propriedade e a gestão, quem exerce o controle são os administradores das companhias e isso acarreta uma assimetria de informações, pois o agente tem acesso a dados que o principal não tem. Logo, a hipótese fundamental dessa teoria é que as pessoas têm interesses diferentes e cada uma busca maximizar seus próprios objetivos (SILVA, 2014, pág. 5).

Surge, então, o conflito de agência já que os interesses do administrador não são os mesmos do proprietário. O agente preocupa-se, muitas vezes, com sua própria riqueza, segurança no emprego e outras vantagens, e por outro lado, os acionistas desejam rendimentos em curto prazo, ou seja, maximização de sua riqueza.

Para mitigar o conflito existente a níveis aceitáveis (já que não é possível exterminá-lo), reduzir a assimetria funcional, tratar de modo equitativo todos os investidores, reduzir os custos e o conflito de agência, incentivar a análise das informações da Companhia por empresas de auditoria externa, aumentar os poderes do Conselho de Administração e nomear conselheiros não vinculados aos altos executivos, surge a governança corporativa, que nada mais é do que o controle de ações e interesses.

Conforme o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) a governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. O objetivo da governança é a maximização do valor da empresa e o retorno justo em prol dos investidores e partes relacionadas. Para alcançar seus objetivos, a governança corporativa se apoia em alguns princípios básicos de atuação, que são estabelecidos pelos proprietários da empresa para uma melhor atuação dos gestores na condução da entidade. Estes princípios são: responsabilidade corporativa, prestação de contas, equidade e transparência.

A transparência consiste em disponibilizar as informações úteis para os proprietários tempestivamente de maneira clara e precisa. A equidade assegura a proteção dos direitos de todos os acionistas, sejam elas majoritários e

minoritários. Por sua vez, a o princípio da responsabilidade corporativa visa a continuidade da empresa e sua sustentabilidade. Por fim, a prestação de contas (*accountability*) estabelece que os agentes deverão prestar contas de seus atos, já que não são donos dos recursos, mas apenas gestores.

É justo mencionar que a teoria de conflitos de agência se estende a diversas situações e casos. Logo, há também o conflito de interesses no setor público, que se estabelece entre o povo e o Estado. Essa relação surgiu quando a sociedade começou a se organizar em grupos e a executar diversas atividades de caráter administrativo. Com a crescente necessidade de organização, de harmonização, de definição de limites e de execução de atividades que visassem o bem comum, a sociedade formou o Estado. O Estado pode ser conceituado como um ente personalizado capaz de adquirir direitos e obrigações, tanto internamente quando externamente. A Constituição Federal de 1988 estabelece que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, ou seja, o Estado cria suas próprias leis e a elas se submete. Não obstante essa característica ser de extrema importância para o estudo, é pertinente ressaltar que o Estado é formado por seu território, povo e governo.

O Governo, conforme dispõe Hely Lopes Meireles (2015, pg. 66) é a expressão política de comanda, de iniciativa e de fixação de objetivos do Estado e da manutenção da ordem jurídica vigente. Em outras palavras, o Governo é o responsável pela função política já que sua atuação está direcionada a estabelecer as diretrizes, os planos, os objetivos e o comando da Administração Pública.

O conceito de administração pública, em sentido amplo, envolve todos os órgãos de governo que exerce função política, quanto os órgãos de mera execução administrativa. Por sua vez, o conceito de Administração Pública, em sentido estrito, envolve todo o aparelhamento estatal voltado à execução das políticas públicas. De acordo com Hely Lopes Meireles (2015, pg. 66) a Administração Pública não pratica atos de governo; pratica tão-somente, atos de execução, os chamados atos administrativos, com poderes de decisão limitados a atribuições de natureza executiva, conforme definidos em lei. Em síntese, podemos afirmar

que todo o aparelho estatal está voltado à definição de políticas públicas e à sua execução para alcançar o fim último que é o interesse público.

O Brasil, atualmente, vive um regime de gestão da Administração Pública que foi baseado na Nova Gestão Pública (*New Public Management*) implementada no final do século XX. De acordo com Aragon Érico (2016, pg.2, apud Bresser Pereira) a “Nova Gestão Pública” foi uma resposta às duas grandes forças que definiram as últimas duas décadas do século XX (e às demandas nelas envolvidas): a globalização (“o fato de o capitalismo haver-se tornado dominante, e os mercados terem sido abertos para a competição capitalista em todo o mundo”) e a democracia (burguesa). Em síntese, este modelo surgiu com a finalidade de combater a ineficiência da máquina pública e as disfunções da Administração Pública Burocrática, que era o modelo anterior. Houve, portanto, uma mudança na performance da gestão pública, pois esta foi buscar como exemplo para si as benesses do setor privado. Os controles que antes estavam voltados aos procedimentos, agora se voltam aos resultados, à qualidade dos serviços públicos e à eficiência de sua prestação já que era evidente a necessidade de reduzir os custos e prestar bons serviços ao beneficiário final – o cidadão.

Seguindo esta tendência, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, LXXVII, por exemplo, retrata a qualificação das pessoas na vida do Estado, reconhece os indivíduos como pessoas integradas na sociedade e estabelece que o funcionamento do Estado está vinculado à vontade popular. Portanto, o foco deste modelo de Administração está voltado para o atendimento das necessidades do cidadão e a adoção de boas práticas administrativas buscando a eficiência na prestação dos serviços públicos.

A Constituição Federal de 1988 também promoveu a afirmação de um Estado Democrático ao estabelecer que tanto a administração pública direta quanto a indireta observarão aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Aqui vale uma pequena observação: o princípio da eficiência surgiu com a EC 19/1998, que tratou da Reforma do Estado. Este princípio também é conhecido como o princípio da qualidade dos serviços

públicos. Não obstante o princípio ter sido elevado ao status constitucional apenas em 1998, o conjunto de todos eles tem por objetivo garantir a integridade dos gestores públicos no cuidado da coisa pública e a adequada prestação dos serviços. Em síntese, a adequada prestação do serviço público se concretiza quando os serviços são realizados em conformidade com os princípios acima elencados, os preceitos constitucionais de interesse público e os direitos fundamentais do cidadão. De todo o exposto, pode-se afirmar que na teoria do Agente-Principal, é o cidadão quem desempenha o papel do agente principal por ser o fornecedor de recursos para o Estado e outorga a responsabilidade pela gestão dos recursos ao Governo (agente), a quem espera a otimização da aplicação dos recursos em prol do bem comum e o fornecimento de serviços públicos de qualidade.

Assim, para que a Administração Pública obtenha êxito em seu principal objetivo, que é o interesse público e o fornecimento de bons serviços, é necessário que se faça um bom planejamento, acompanhamento e controle das atividades dos administradores. É aqui que a governança no setor público é utilizada como melhor meio para atingir este objetivo. Ela adota princípios como a transparência e a accountability para propor práticas de controle e acompanhamento da administração, a fim de evitar os problemas da relação agente e principal. O termo governança pública também é entendido como uma evolução do termo Nova Administração Pública, pois a aplicação da governança está diretamente relacionada com os princípios básicos da Administração Pública Gerencial, segundo Figueiredo e Santos (2013, pg. 4, apud SOUZA e SIQUEIRA, 2011).

De acordo com o IFAC - *International Federation of Accountants*, existem três princípios fundamentais para a governança no setor público: transparência, integridade e accountability. Nos mesmos moldes da transparência como princípio de governança no setor privado, a transparência no setor público tem por objetivo reduzir a assimetria de informações entre o cidadão e o Estado. A sociedade deve ter garantias de que as informações foram disponibilizadas de forma tempestiva e de que estão de acordo com as decisões e atuações dos administradores públicos. O princípio da integridade dispõe que os procedimentos devem ser íntegros e honestos e os agentes devem agir de

acordo com a moralidade e a retidão. Por fim, o princípio da *accountability* requer que o agente público preste contas de sua atuação, já que os recursos são do povo e nada mais justo que informar como este recurso está sendo aplicado. Portanto, a adoção desses princípios aproxima a sociedade do poder público já que fortalece a democracia e a participação social trazendo benefícios para a sociedade.

A transparência e a *accountability*, no contexto do controle externo, merecem atenção especial. A transparência permite que o cidadão acompanhe a gestão pública e analise os procedimentos por intermédio de informações confiáveis. Nesse particular, Silva e Vacovski (2015, pg. 6) dispõe que:

A ideia de transparência implica colocar à disposição da população informações suficientes para que o cidadão possa participar e discutir a implementação de políticas públicas, exigir seu cumprimento e ainda, cobrar a responsabilização de agentes envolvidos em eventuais desvios que venham a ocorrer nas finanças públicas. (SILVA E VACOVSKI, 2015, pg. 6)

Porém, antes de atingir a confiabilidade da informação, é necessário atingir o nível de transparência desejado pelo cidadão comum. De nada adiantaria uma informação confiável que não seja de interesse do cidadão. O tema “corrupção”, por exemplo, atravessa gerações. A partir da década de 90 o tema vem ganhando grande destaque nas grandes mídias por causa dos diversos escândalos envolvendo o dinheiro público. Por óbvio, a corrupção atravessa o fluxo de desenvolvimento de políticas públicas e impede, por muitas vezes, a consecução do interesse coletivo. Nesse sentido, a transparência tornou-se instrumento de mitigação da atuação de corruptores e, também, peça fundamental para o acompanhamento da gestão.

A transparência aparece na lei como mecanismo mais amplo que o já previsto princípio da publicidade, posto que este prevê a necessidade de divulgação das ações governamentais, ao passo que aquele determina, além da divulgação, a possibilidade de compreensão do conteúdo, ou seja, a sociedade deve conhecer e entender o que está sendo divulgado. (SILVA E VACOVSKI, 2015 apud MARTINS GUERRA, 2003, pg. 91)

Visando facilitar os meios de acesso público ao conteúdo da atuação administrativa, o Estado se dispôs de diversos instrumentos. Em 2004, por

exemplo, foi criado o Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União, em que são disponibilizadas informações sobre gastos e previsão e arrecadação de receita e fixação de despesa. Neste patamar, podemos citar também a Lei de Acesso a Informação (Lei 12.527 de 19 de novembro de 2011), que regula o acesso a informação previsto no inciso XXIII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Um outro marco importante para o processo de transparência na gestão pública foi a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei n. 101, de 4 de maio de 2000). A referida lei foi elaborada para que as finanças seguissem regras claras e estruturadas que fossem capazes de evitar desequilíbrios econômicos e financeiros, e que, inclusive, induzissem a melhores práticas de gestão. É importante esclarecer que a lei em comento não é a nova lei de finanças públicas que irá substituir a Lei 4320/64. Esta lei está prevista no artigo 163 da Constituição Federal, que estatuiu que caberá a Lei Complementar dispor sobre finanças públicas. Um dos princípios basilares da Lei de Responsabilidade Fiscal é a transparência. Este princípio exige que todos os atos da Administração Pública, no tocante às finanças públicas, sejam praticados com publicidade e com ampla prestação de contas em meios diversos. Neste particular, a lei, por exemplo, determina, inclusive em meios eletrônicos, ampla divulgação dos instrumentos de planejamento, da prestação de contas e de diversos anexos e relatórios. Deste modo, a transparência fiscal é obtida pela disponibilização de informações completas, confiáveis e tempestivas sobre as atividades do governo.

O capítulo IX da Lei de Responsabilidade Fiscal refere-se à transparência. São, portanto, instrumentos de transparência da gestão fiscal os planos, programas, leis e orçamentos; a prestação de contas dos Chefes do Poder Executivo; o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e, também, as versões simplificadas destes documentos. O artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal disciplina *in verbis* “Art. 48. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de

elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. ” (BRASIL, 2000, pg. 44)

A lei em comento também disciplina que deverá ser liberada, ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, e em tempo real, as informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira; bem como adoção de sistema integrado de administração financeira e controle. Se não observadas as disposições, serão aplicadas diversas sanções como, por exemplo, a proibição de recebimento de transferências voluntárias. Assim, o maior objetivo das regras de transparência na lei é viabilizar o controle social, ou seja, a participação da sociedade no acompanhamento da gestão pública, na verificação da execução de políticas e programas bem como na avaliação dos objetivos, processos e resultados, com a finalidade precípua de assegurar que os recursos públicos estão sendo utilizados conforme interesse público e benefício da sociedade como um todo.

3. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: HISTÓRIA E FUNÇÃO

3.1. HISTÓRICO DO TCU

O controle dos recursos públicos no Brasil está ligado à escrituração contábil da Colônia efetuada pela Coroa Portuguesa. O certo é que a história do controle de recursos públicos no Brasil remonta ao período colonial. No Brasil Império, porém, não havia previsão de um órgão que fiscalizasse as contas públicas, apesar de existirem normas de administração financeira. As primeiras tentativas de implantação de uma Corte de Contas ocorreram na fase imperial (1822-1889), após a Carta Outorgada, em 1824, por Dom Pedro I. É fato que a primeira ideia de criação de um Tribunal de Contas no país surgiu em 23 de junho de 1826 quando os senadores Felisberto Caldeira Brandt, José de Inácio Borges apresentaram um projeto ao Senado do Império para a criação de um Tribunal de Contas, dentro do modelo francês, com julgamento a posteriori. Ainda neste contexto, vale lembrar as características dos três principais modelos que influenciaram significativamente a criação do Tribunal de Contas no Brasil: o francês com ênfase no controle a posteriori e com decisões revistas pelo Conselho do Estado (conforme mencionado acima); o italiano que em que a Corte de Contas estava vinculada ao Poder Legislativo e realizava tanto o controle prévio quanto o posterior; e, o modelo belga que se assemelhava ao modelo italiano, mas predominava o exame prévio da despesa. Então, a ideia dos senadores visava à organização da administração geral do Estado em que o administrador estaria sujeito a um órgão revisor da gestão da coisa pública e que deveria possuir regimento próprio.

Como já mencionado, o “Tribunal de Exame de Contas” estaria pautado aos moldes franceses, mas foi ferrenhamente criticado pelo senador Conde de Baependi que afirmou “se o Tribunal de revisão de contas, que se pretende estabelecer, se convertesse em tribunal de fiscalização das despesas públicas antes de serem feitas todas e quaisquer repartições, poder-se-ia colher dele proveito; mas sendo unicamente destinado ao exame de contas e documentos, exame que se faz no Tesouro, para nada servirá, salvo para a novidade do

sistema e o aumento da despesa com os nele empregados” (SIMÕES, 2014, pg. 18).

Apenas em outubro de 1831, foi editada a Lei n. 657 que criou o Tribunal do Tesouro Público Nacional com atribuições próprias, capaz de administrar a receita e a despesa pública e receber prestação de contas anuais. Todavia, apesar dos esforços empreendidos, não foi fácil a criação deste novo Tribunal. As discussões em torno do assunto foram disseminadas e perdurou durante longo tempo, pois havia na época aqueles que defendiam a ideia de que as contas públicas poderiam ser controladas pelos próprios administradores. Apesar das divergências, o Tribunal prosperou com o passar dos anos. Porém, ainda prevalecia a necessidade de criação de um órgão com maior autonomia. Foi quando em 1845, Manoel Alves Branco, Ministro de Império e da Fazenda àquela época, apresentou projeto de lei que criava um Tribunal de Contas com função administrativa e dotado da competência para julgar as contas de todos os responsáveis, podendo, até mesmo, mandar prender os funcionários infratores das prestações de contas; entretanto a proposta foi rejeitada.

Somente no início da República, em 1889, ocorreu a retomada das discussões sobre a criação de um Tribunal de Contas. Embasado por um momento reformista, o então Ministro da Fazenda do governo provisório de Deodoro da Fonseca, Rui Barbosa, propôs a criação de uma instituição capaz de fiscalizar as contas públicas. Para ele, o modelo italiano era o ideal. Em sua posição de motivos, Rui Barbosa (1890, pg. 4) dispôs:

Estabelecida esta ressalva, o modelo italiano é o mais perfeito. A necessidade de confiar a revisão de todas as operações orçamentarias da receita e despesa a uma corporação com as atribuições que vimos de expor, está hoje reconhecida em todos os países, e satisfeita em quase todos os sistemas de governo estabelecidos, que apenas divergem quanto à escolha dos moldes; havendo não menos de quatorze constituições, onde se consigna o princípio do Tribunal de Contas. (RUI BARBOSA, 1890, pg. 4)

Assim, em 7 de novembro de 1890, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, com a finalidade de realizar o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e à despesa da República. Vale mencionar que o

Decreto foi assinado pelo chefe de Governo Provisório, Marechal Deodoro da Fonseca. O empenho de Rui Barbosa pautou-se em criar um corpo de magistratura, de ação intermediária entre a administração e a legislatura. O órgão criado era norteado pelos princípios da fiscalização, do julgamento, da autonomia e da vigilância. Apesar de ter sido criado, o órgão não foi instalado porque o Ministro da Fazenda, sucessor de Rui Barbosa, extinguiu a Comissão que fora capacitada para elaborar o projeto de regulamento do decreto em comento.

Em 1891, a comissão que elaborou a Constituição Federal não propôs a criação de um Tribunal de Contas. A proposta de criação foi inserida em momento posterior através de uma Emenda aditiva. Assim, determinava a Constituição Federal que fosse instituído um Tribunal de Contas. Portanto, a Constituição Republicana conferiu ao Tribunal de Contas status constitucional garantindo estabilidade ao órgão nos governos posteriores. É importante destacar que houve um avanço significativo no que se refere ao controle dos gastos públicos neste período devido a constitucionalização do órgão. Cumpre salientar que o Tribunal de Contas foi elevado ao mesmo patamar do Tribunal de Justiça por meio da legislação infraconstitucional, e as decisões dele emanadas que fossem de caráter definitivo teriam força de sentença. Em 1892, foi elaborado o Regulamento n. 1166 que normatizava a criação da Corte de Contas e as suas atribuições em que se encontravam o controle prévio e o veto impeditivo absoluto. Porém, no exame do regulamento, fora proposto a extinção da fiscalização prévia ocasionando a demissão voluntária de Serzedello Corrêa das funções de Ministro já que este saiu em defesa das verdadeiras funções do Tribunal de Contas.

No entanto, somente em 17 de janeiro de 1893, ainda com os esforços de Serzedello Corrêa, Ministro da Fazenda de Floriano Peixoto, o Tribunal foi instalado no Edifício do Tesouro, localizado na antiga rua do Sacramento, na cidade do Rio de Janeiro. Uma das características marcantes neste primeiro momento, foi a vinculação do Tribunal ao Poder Executivo e não a sua independência, como é atualmente. Destaca-se que em 1917 os seus membros

foram denominados Ministros. O primeiro presidente do Tribunal foi Manuel Francisco Correa, ex-senador do Império.

As constituições seguintes foram introduzindo sensíveis modificações às competências originais do Tribunal de Contas: a constituição de 1934 incluiu o julgamento das contas dos responsáveis por bens ou dinheiros públicos e a constituição de 1935 regulou o funcionamento do Tribunal. Mas foi no ano de 1938, o Decreto-Lei criou a Lei Orgânica do TCU em que foram constatadas restrições à ação fiscalizadora já que o seu parecer era uma apreciação geral das contas do governo no que se referisse ao exercício e à execução. Vale mencionar que neste aspecto, os sistemas adotados eram o francês e o belga mediante fiscalização à posteriori e sem apreciação do Parlamento já que o país estava em período ditatorial. O Estado Novo, com a saída de Getúlio Vargas, termina no dia 29 de outubro de 1945 e no ano seguinte foi promulgada uma nova Constituição reestabelecendo o Estado de Direito. O fato é que neste período, durante os trabalhos da Assembleia Constituinte, ocorreram diversos debates sobre o papel dos Tribunais de Contas. Foi nos artigos 22, 76 e 77 que a constituição federal, pela primeira vez, determinou que a fiscalização da execução orçamentária seria realizada pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União introduzindo à Corte de Contas a característica de órgão especial, externo da Administração Pública, colegiado e independente. Assim, o sistema adotado passou a ser o misto integrado pelos três tipos de sistemas já mencionados: belga, italiano, francês. Vale lembrar que a CF/1946 proporcionou ainda a criação, pelos Estados, de órgão de controle de contas dos Municípios. Além disso, não estava previsto na Constituição do referente ano, a competência do Tribunal de Contas da União de realizar auditorias in loco. É justo mencionar também que os ordenadores de despesa, bem como os responsáveis pela gestão dos recursos públicos, não estavam sujeitos à jurisdição do Tribunal, bem como à tomada de contas exceto nos casos de desvio e outras irregularidades. Dessa forma, pode-se concluir que a ação do Tribunal de Contas era essencialmente preocupada com a legalidade dos atos dos gestores públicos.

No ano de 1967, após o golpe militar, a Corte de Contas foi mantida como órgão vinculado ao Poder Legislativo e cada Estado disciplinava o seu próprio Tribunal de Contas. Menciona-se também que, na oportunidade, fora conferido à Corte de Contas a competência de realização de inspeções nas unidades jurisdicionadas subsidiando o julgamento de contas dos responsáveis por dinheiros e bens públicos. Foram inúmeras as discussões que abordavam a necessidade de se conferir ao Tribunal de Contas competências mais amplas. O crescimento da máquina pública tornava-se cada vez maior, e em contrapartida, os controles públicos não eram eficientes, tão pouco eficazes. Exigia-se, portanto, do poder público, a ampliação das prerrogativas constitucionais dos Tribunais de Contas. Assim, em 1975, a Corte de Contas teve ampliado o seu campo de atuação. Foi atribuída a ela a fiscalização de entidades da administração indireta cujas as contas, até então, eram examinadas pelos funcionários do Poder Executivo. Vale mencionar também que os Tribunais de Contas dos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro foram criados em 1980.

Em 1985, sobreveio a convocação de uma nova Assembleia Nacional Constituinte através da Emenda Constitucional n. 26. Mas somente em 1987 foi instalada a Assembleia em comento e em 29 de junho foi apresentado o Anteprojeto de Constituição com 501 artigos. No que tange aos Tribunais de Contas, muitos dirigentes de Tribunais apresentaram diversos estudos e teses capazes de acrescentar às atribuições dos Tribunais de Contas importantes modificações. As teses apresentadas traduziam o que se discutia em relação às instituições superiores de controle de outros países. Os congressistas realizaram diversas combinações de elementos vigentes à época com novas propostas, resultando em inovações importantes que fazem as características atuais dos Tribunais de Contas. (SIMÕES, 2014, Pg. 21)

Apesar dos imensos esforços, pode-se afirmar que os pontos referentes aos Tribunais de Contas que tiveram pouca menção acabaram sendo mantidos de acordo com as constituições anteriores. Contudo, várias foram as modificações aprovadas nas competências dos Tribunais de Contas dentre as quais podemos destacar: o pleito de realização de auditorias financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais sobre as atividades relacionadas à aplicação de

recursos; a reivindicação de obtenção de garantias e prerrogativas bem definidas, sem vínculos de subordinação ou dependência com algum dos três poderes do Estado; o requerimento de poder de julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis da administração direta e indireta; o pedido de possibilidade de imposição de sanções aos responsáveis em caso de irregularidade, bem como de sustação dos efeitos dos atos e despesas ilegais; a rogativa parcial de atribuição às decisões dos Tribunais de Contas que imputem débito ou outra penalidade de título executivo; e o requerimento de que as normas constitucionais de controle externo fossem aplicadas uniformemente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. (SIMÕES, 2014, pg. 23)

Por fim, com a promulgação da Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União e, por consequência, os Tribunais de Contas Municipais e os Tribunais de Contas Estaduais tiveram ampliadas as suas competências institucionais, conforme fora preconizado por Rui Barbosa. Destaca-se a inclusão, pela primeira vez, do controle operacional. Antes, a fiscalização da Corte de Contas estava essencialmente direcionada aos aspectos de legalidade e legitimidade. O controle operacional, portanto, permitiu aos Tribunais de Contas a avaliação do desempenho da gestão pública nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos programas, projetos e atividades organizacionais. Vale mencionar também a disposição constitucionalmente expressa do julgamento das contas daqueles que administrem, guardem, gerenciem, guardem e utilizem os recursos públicos. A Constituição Federal de 1988 também conferiu aos Tribunais de Contas a competência de realizar, por iniciativa própria, auditorias, inspeções e levantamentos sobre as várias modalidades de controle nas unidades jurisdicionadas. Essa competência atribui legitimidade aos Tribunais de Contas para exercer sua função pedagógica ao expedir recomendações e instruções para melhoria da gestão da coisa pública. Outra medida que merece atenção especial é a fiscalização das contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo. Até então não havia tal obrigação.

Ainda referente às competências dispostas na Constituição Federal de 1988, vale destacar uma das atribuições mais importantes da Corte de Contas que é a apreciação das contas de governo do Presidente da República e elaboração de seu parecer prévio, de caráter eminentemente técnico, capaz de subsidiar o julgamento pelo Poder Legislativo. Além das competências mencionadas, outra disposição de caráter eminentemente inovador confere ao TCU a capacidade de fiscalizar a renúncia de receitas e, conseqüentemente, a renúncia de incentivos fiscais. Percebe-se então que a Constituição Federal, através das atribuições mencionadas, conferiu ao Tribunal de Contas condições necessárias para que este exercesse com diligência sua função de auxílio no controle externo da Administração Pública.

Por fim, é certo afirmar que esse trabalho resultou de um longo processo evolutivo tanto em termos práticos, quanto em termos doutrinários. A Constituição Federal de 1988 acompanhou a modernização da teoria do controle externo, aumentando, substancialmente, as prerrogativas das Cortes de Contas, como ocorreu nas primeiras Constituições democráticas do mundo contemporâneo.

3.2. ATRIBUIÇÕES DO TCU SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ATOS INFRALEGAIS

Ao longo da história das Constituições Brasileiras, as competências do Tribunal de Contas foram modificadas e ampliadas de acordo com o momento histórico em que se passava o desenvolvimento do Controle Externo. Assim, vale lembrar que originariamente as fiscalizações se faziam, em regra, pelo tipo de controle prévio, ao contrário do que é atualmente. Na Constituição Federal de 1988, as competências estão expressas, fundamentalmente, em seu art. 71. Este dispositivo informa que o TCU possui competências próprias e privativas, ou seja, não podem ser desempenhadas por nenhum outro órgão ou poder, nem mesmo pela Congresso Nacional. É justo salientar que embora as competências estejam dispostas na parte da Carta Magna que cabe ao Poder Legislativo, o Tribunal de Contas não se subordina a este poder. Esta disposição estrutural se deve ao fato de que o TCU é órgão auxiliador de controle externo federal. Há

também outros dispositivos na CF/88 que conferem atribuições específicas aos tribunais de contas, como o art. 161, por exemplo que dispõe: O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios.

A Constituição Federal estabelece que compete ao TCU apreciar as contas do Chefe do Poder Executivo e sobre elas emitir parecer prévio que deverá ser elaborado dentro de sessenta dias do seu recebimento. Convém destacar que as contas prestadas pelo Presidente da República são denominadas contas de governo, que possuem caráter político e propicia uma visão macro do desempenho da economia como um todo, conforme dispõe Aguiar e Aguiar (2008):

Contas de governo é o conjunto de documentos por meio do qual o chefe do Poder Executivo submete os resultados gerais do exercício financeiro-orçamentário, originados dos seus atos de governo ou atos políticos, de sua estrita competência, a julgamento político do Poder Legislativo. (AGUIAR E AGUIAR, 2008)

As contas de governo consistem nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre os orçamentos que compõe a LOA, a saber: orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social. Por isso, as contas de governo não abrangem somente as contas do Poder Executivo, mas também de toda a Administração Pública Federal. Embora o Presidente apresente as contas de toda a Administração Pública, o TCU julga as contas dos chefes do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público.

O procedimento para o julgamento de Contas se inicia com a apresentação das contas do exercício anterior ao Congresso Nacional, no prazo de sessenta dias após a abertura da Sessão Legislativa. Caso o Presidente da República não encaminhe a proposta no prazo estabelecido, cabe à Câmara dos Deputados proceder à tomada de contas. O Congresso Nacional, então, envia para o

Tribunal de Contas da União as contas apresentadas. A partir do recebimento pela Corte de Contas o prazo para apreciação das contas começa a correr. O parecer prévio de caráter conclusivo é elaborado e aprovado pelo Plenário do TCU e em seguida encaminhado ao Congresso Nacional. A Comissão Mista de Orçamento elabora seu próprio parecer levando em consideração o parecer técnico da Corte de Contas, mas a ele não se vinculando. Em resumo, o parecer prévio emitido pelo TCU é meramente opinativo. Em seguida, o Plenário do Congresso Nacional procede ao julgamento das contas do Presidente da República. Portanto, o TCU não julga as contas. Apenas aprecia.

Diversamente do que expõe o inciso I do art. 71 da CF/88, o inciso II dispõe expressamente que o Tribunal de Contas da União julgará as contas de gestão dos administradores públicos e demais responsáveis por bens, dinheiros ou valores públicos, da administração direta e indireta e as contas daqueles que deram causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário. Antes de adentrar no mérito do julgamento realizado pelo tribunal de contas, é importante destacar que estão sob a jurisdição do TCU 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 quem, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária (CF/88, art. 70, parágrafo único). Desta forma, as contas de gestão são apreciadas e julgadas em caráter ordinário, pois todos os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos têm o dever de prestar contas, isto é, precisam apresentar a correta aplicação dos recursos públicos que estiveram sob sua responsabilidade nos aspectos de economicidade, legalidade, legitimidade e demais princípios a serem observados pelos gestores públicos. O julgamento da Corte de Contas disporá se as contas foram consideradas regulares, regulares com ressalva, ou irregulares. O julgamento em comento tem caráter puramente técnico.

Diferentemente do que ocorre com as contas ordinárias dos administradores públicos, as contas daqueles que deram causa a qualquer irregularidade na gestão da coisa pública serão apuradas mediante tomadas de contas especial, de caráter eminentemente eventual e excepcional, que tem por finalidade

quantificar o prejuízo e responsabilizar os responsáveis. É importante salientar que no caso de tomadas de contas especial, se submetem ao julgamento do TCU as contas de entidades privadas ou de qualquer particular não vinculado à Administração Pública que tenha concorrido para dar causa a prejuízo ao erário. O julgamento em questão não se refere a entidades ou órgãos, pois possui caráter estritamente pessoal, ou seja, o TCU julga as contas dos responsáveis, que receberão quitação após julgamento desta corte. Em resumo, enquanto o julgamento político do Poder Legislativo se refere às contas de governo, o julgamento técnico do Tribunal de Contas da União se refere à gestão administrativa de toda a Administração Pública.

É também responsabilidade do TCU a apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de pessoal da administração direta e indireta no que tange à admissão, aposentadoria, reforma e pensão. Porém, a corte não aprecia, para fins de registro, as admissões para cargos de provimento em comissão e das melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório. Ou seja, tais atos não são apreciados para fins de registro, mas continuam sujeitos às demais formas de fiscalização como auditorias e inspeções. Conforme jurisprudência do STF, os atos sujeitos a registro possuem natureza de atos administrativos complexos, pois somente se aperfeiçoam com o registro do TCU. Faz-se importante mencionar o entendimento da Suprema Corte, na Súmula Vinculante n. 3, no que se refere a observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa quando da decisão do Tribunal de Contas puder resultar na anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, pois tais princípios serão afastados na apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.

Dando continuidade ao estudo, a Constituição Federal dispõe que as fiscalizações realizadas pelo Tribunal podem ser de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial. Assim, é atribuição do TCU realizar auditorias e inspeções em qualquer unidade da Administração Pública Federal, direta ou indireta, por iniciativa própria ou por solicitação da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, ou por qualquer uma de suas comissões. Um

parlamentar, que não seja presidente de uma das Casas ou de comissão, não pode, por si só, requerer fiscalização ao TCU. Antes, deve enviar sua requisição ao Presidente da respectiva Casa ou comissão.

Entretanto, o parlamentar pode se valer de outros institutos, como a representação, que possui um rito diferente, com um grau menor de prioridade que o de uma solicitação do Congresso Nacional. O TCU também prestará informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas ou comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimoniais realizada e sobre o resultado das auditorias e inspeções. Ainda referente a função de fiscalização, a Constituição Federal dispõe que o TCU fiscalizará as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, direta ou indiretamente, nos termos do contrato constitutivo; e a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União. Fiscalizar a aplicação significa dizer que o Tribunal poderá verificar como e em que os recursos foram gastos. Por outro lado, não compete a Corte de Contas fiscalizar a aplicação recursos oriundos das transferências constitucionais obrigatórias, pois são receitas originárias dos Estados e dos Municípios.

O Tribunal de Contas da União também tem por competência prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas ou comissões. Essa é uma das maneiras que o TCU auxilia o Congresso Nacional no controle externo. A Corte de Contas, ao prestar informações acerca das fiscalizações realizadas ao Congresso Nacional, tem o dever de comunicar sobre fiscalizações realizadas mediante solicitação do Congresso Nacional e sobre fiscalizações exercidas por iniciativa própria.

Para fins didáticos, as competências dos Tribunais de Contas foram classificadas em funções que englobam atividades congruentes exercidas. Dentre as funções dos tribunais de contas, a função sancionadora envolve as atividades de aplicação de penalidades a que o tribunal está apto. De fato, os Tribunais de Contas têm competências para aplicar sanções previstas em lei (em sentido estrito) aos seus jurisdicionados, e estabelecer, entre outras

cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário. Convém destacar que devido o princípio da reserva legal, o Regimento Interno do TCU ou outro ato normativo não pode criar sanções que não estejam previstas em lei. Por fim, em casos de sanções aplicadas, o TCU deverá permitir o contraditório e a ampla defesa. Também cabe ao tribunal estabelecer prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade em ato ou contrato que esteja em execução. O prazo para cumprimento de tal disposição foi estabelecido no próprio Regimento Interno do tribunal que será de 15 dias. (RI/TCU, art. 251, caput)

Caso o jurisdicionado não aplicar as providencias no prazo estabelecido, o TCU deverá sustar a execução do ato ou do contrato. Ao sustar o ato impugnado, o tribunal informa a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal. Se, no prazo determinado pelo Tribunal, o órgão ou entidade não adotar as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, o ato administrativo ou o contrato administrativo irregular poderá ser sustado. Destaca-se que o TCU pode sustar o ato, enquanto os contratos são sustados diretamente pelo Congresso Nacional. No caso de contratos, o procedimento é o seguinte: o TCU aplica multa ao responsável e comunica o fato ao Congresso Nacional. Por sua vez, o Congresso Nacional susta, diretamente, o contrato e solicita, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis. Caso o Poder Executivo não tome providencias necessárias no prazo máximo de 90 dias, o TCU decidirá a respeito da sustação do contrato. Sobre este tema, já pronunciou o STF no MS n. 23.550 ao dispor que o Tribunal de Contas, embora não tenha competência para anular ou sustar contratos administrativos, tem competência para determinar à autoridade administrativa que promova a anulação do contrato, ouvindo previamente a empresa contratada. Por fim, o tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades. Porém, essa atividade não tira a autonomia nem a independência do TCU.

O Tribunal de Contas da União também poderá decidir sobre denúncia apresentada por qualquer cidadão, associação, sindicato ou partido político que resolver se pronunciar a respeito de irregularidade ou ilegalidade de que tomar conhecimento. É justo lembrar que a denúncia apresentada deverá conter

matéria que esteja envolta em competência exclusiva deste tribunal. As denúncias deverão apresentar alguns requisitos de admissibilidade, como por exemplo, estar acompanhada de elementos comprobatórios. Ao serem admitidas, as denúncias não poderão ser descartadas, ou seja, deverão ser obrigatoriamente apreciadas pelo TCU. O Regimento Interno dispõe ainda que o Tribunal dispõe de competência para decidir sobre representações em geral, as quais devem ser apresentadas por pessoas legitimadas, listadas no art. 237 do RI/TCU. Aqui cabe uma observação: denúncia e representação são institutos semelhantes, mas que não se confundem. O que diferencia um e outro é a legitimidade para ingressar com informações junto ao TCU.

O Supremo Tribunal Federal reconhece que os Tribunais de Contas, no exercício de suas atribuições, podem apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos normativos do Poder Público, conforme Súmula n. 347. Convém informar que apreciar a constitucionalidade de lei ou ato é diferente de declarar a constitucionalidade de lei, pois este se trata de controle abstrato, de exercício exclusivo do Poder Judiciário. Já aquele é estritamente ligado ao exercício do controle difuso, ou seja, no caso concreto, com efeito entre as partes e apenas em matéria de competência exclusiva da Corte de Contas. Vale mencionar que, em decorrência do princípio da inafastabilidade de jurisdição, a competência dos Tribunais de Contas para apreciarem a constitucionalidade de leis e atos normativos não afasta o reexame da matéria pelo Poder Judiciário.

O Tribunal de Contas da União, por ser um órgão independente, dispõe de autonomia financeira e administrativa. A autonomia administrativa atribui ao tribunal a capacidade de se auto organizar. Por isso, o Regimento Interno do também adjudica algumas competências ao TCU para melhor desenvolvimento de seus objetivos institucionais. Das competências dispostas, duas valem uma observação especial. O art. 1º, inciso XIII, dispõe que cabe ao TCU fiscalizar, no âmbito de suas atribuições, o cumprimento, por parte dos órgãos e entidades da União, das normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. É importante lembrar que a LRF visa a regulamentar a Constituição Federal, que dispõe em seu art. 163, na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), que a lei complementar disporá sobre finanças públicas.

Não obstante, a referida lei estabelece normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo. É justo mencionar que a própria LRF estabelece, em seu art. 59, a atribuição conferida ao TCU de verificar o cálculo dos limites de despesa com pessoal, na esfera federal e acompanhar as operações do Banco Central do Brasil referentes à dívida pública. Por fim, o Tribunal emitirá o sinal de alerta quando o montante da despesa total com pessoal ultrapassar 90% do limite estabelecido em lei. Em seu inciso XIV, o art 1º do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União estabelece que cabe a esta corte de Contas processar e julgar as infrações administrativas contra as finanças públicas e a responsabilidade fiscal tipificadas na legislação vigente, com vistas à aplicação de penalidades. Tais infrações administrativas são disciplinadas na Lei de Crimes Fiscais (Lei n. 10.028/2008). Tais irregularidades são tipificadas como infrações administrativas, não como crimes, apesar do nome que se dá à lei.

3.3. ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO

A Constituição Federal de 1988 estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, deve ser exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. E acrescenta que o exercício do Controle Externo a cargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual incumbe uma série de competências próprias que não serão exercidas por outro órgão. Para atingir tais objetivos, o TCU se estrutura de forma a atender o que a sociedade requer da Administração Pública: um serviço mais eficiente, efetivo e eficaz.

Conforme dispõe o Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas da União, são essenciais a construção, a compreensão e a comunicação de estratégias corporativas que assegurem resultados capazes de atender às expectativas do Estado, do Congresso Nacional e da sociedade em relação à atuação e ao papel conferido ao Tribunal de Contas da União. Assim, foram estabelecidos objetivos

estratégicos para direcionar a atuação do Tribunal dentre os quais podemos mencionar: aprimorar a governança e a gestão em organizações e políticas públicas, coibir a má gestão dos recursos públicos, fomentar a Administração Pública transparente, realizar diagnósticos sistêmicos em áreas relevantes, induzir a disponibilidade e a confiabilidade de informações da Administração Pública e intensificar o intercâmbio nacional e internacional para compartilhamento de melhores práticas para o controle.

O TCU, portanto, tem por missão “Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do Controle Externo”; e tem por visão “Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável”. Vale lembrar que o Tribunal de Contas da União, assim como os demais órgãos e entidades da Administração Pública, estabeleceu valores a serem observados por toda a instituição no desempenho de suas atividades: a ética, a justiça, a efetividade, a independência e o profissionalismo. A Corte de Contas tem sede no Distrito Federal e compõe-se de nove ministros. A Constituição Federal disciplina que três dos ministros serão escolhidos pelo Presidente da República, com a aprovação do Senado Federal, sendo que a escolha de um é livre e a dos outros deve ser feita alternadamente entre Auditores e membro do MPTC, segundo os critérios de antiguidade e merecimento, escolhidos em lista tríplice apresentada pelo próprio Tribunal. Já os seis ministros serão escolhidos pelo Congresso Nacional, todos de livre escolha sem a necessidade de aprovação posterior.

Os Ministros do TCU gozam de garantias e prerrogativas próprias, quais sejam: Vitaliciedade, não podendo perder o cargo senão por sentença judicial transitada em julgado; Inamovibilidade; Irredutibilidade de vencimentos, observado, quanto à remuneração, o teto previsto na Constituição Federal. Vale lembrar que os Ministros do TCU, nas infrações penais comuns e nos crimes de responsabilidade, serão processados e julgados, originariamente, pelo Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, I, “c”). Apesar das garantias e prerrogativas, aos Ministros do TCU são estabelecidas algumas vedações. O R.I./TCU, em seu art. 39, dispõe algumas vedações como, por exemplo, a proibição de exercer comissão remunerada ou não, mesmo em órgãos de controle da administração

pública direta ou indireta, ou em concessionárias de serviço público; Exercer profissão liberal, emprego particular ou comércio, ou participar de sociedade comercial, exceto como acionista ou cotista sem ingerência; Celebrar contrato com pessoa jurídica de direito público, salvo quando o contrato obedecer a normas uniformes para todo e qualquer contratante; e Dedicar-se a atividade político partidária. Além dessas vedações exemplificadas, o Regimento proíbe que parentes consanguíneos ou afins, na linha reta ou colateral, até o segundo grau, ocupem, simultaneamente, o cargo de Ministro (RI/TCU, art. 40). É importante destacar que todas as vedações direcionadas aos Ministros titulares são extensíveis aos Auditores Ministros-Substitutos.

Os Ministros-Substitutos exercerão atividade de seus titulares quando estes estiverem em gozo de afastamentos ou outros impedimentos legais. Os Ministros-Substitutos são nomeados pelo Presidente da República e a posse é dada pelo Presidente do TCU. Depois de empossado, só perderá o cargo por sentença judicial transitada em julgado. É importante salientar que no exercício regular de suas funções, os Ministros-Substitutos terão as mesmas garantias e impedimentos de juiz do Tribunal Regional Federal (CF, art. 73, §4º). Porém, quando ele estiver em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias, impedimentos e subsídio do titular (RI/TCU, art. 53).

Existem alguns requisitos necessários para a nomeação dos ministros do TCU quais sejam: idoneidade moral e reputação ilibada, ser brasileiro, possuir mais de 35 e menos de 65 anos de idade, notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública e Experiência de mais de 10 anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados acima. É justo salientar que ao TCU é assegurado quadro próprio de pessoal e capacidade administrativa para organizar sua estrutura e funcionamento, além de possui também a capacidade financeira. Assim, é privativa do TCU a iniciativa para propor projetos de lei ao Congresso Nacional que vise à criação e à extinção de cargos de sua Secretaria, bem como à fixação da remuneração dos seus membros e demais servidores, entre outras. Ademais, a Corte de Contas possui secretarias em todos os Estados brasileiros e possui jurisdição em todo o território nacional. Todos os órgãos e instituições

jurisdicionadas ao TCU e os respectivos processos que estavam vinculados às secretarias estaduais estão sob a responsabilidade das unidades especializadas, observadas as respectivas vinculações temáticas.

São órgãos do Tribunal o Presidente, o Plenário, a Primeira e a Segunda câmaras, as comissões, de caráter permanente ou temporário, e a Corregedoria, que colaborarão no desempenho de suas atribuições. Conforme mencionado no parágrafo acima, o Presidente do TCU é um órgão da Corte de Contas. O Regimento Interno dispõe dessa forma porque o Ministro que esteja na função de Presidente possui, basicamente, as atribuições de presidir o Plenário, dirigir as atividades administrativas do Tribunal e representar a Corte de Contas perante os demais órgãos e entidades. O mandato do Presidente e do Vice-Presidente do Tribunal será de um ano civil, permitida a reeleição apenas por um período. Porém, na prática, o Presidente e o Vice-Presidente ficam na função por dois anos. A eleição será realizada pela votação dos Ministros titulares, em escrutínio secreto, pelo sistema de cédula única. Destaca-se, então, que os Ministros-Substitutos não participam da eleição, nem como candidatos, nem como eleitores. O quórum Mínimo para a eleição é de 5 Ministros titulares, incluindo o que presidir o ato, para ser instalada a sessão. O exercício da função iniciar-se-á a partir do dia primeiro de janeiro do ano que suceder a eleição.

Há procedimentos diferentes a serem tomados em caso de vacância dos cargos de Presidente ou de Vice-Presidente da Corte de Contas. Se a vacância ocorrer nos últimos 60 dias do mandato, não haverá nova eleição (RI/TCU, art. 24, §2º). Porém, se a vacância do cargo de Presidente ou de Vice-Presidente da Corte de Contas ocorrer no meio do mandato, uma nova eleição deverá ser realizada já na primeira sessão ordinária após o surgimento da vaga (RI/TCU, art. 24, §1º). O eleito para a vaga será empossado na mesma sessão e exercerá o cargo no período restante (RI/TCU, art. 25). Nesse caso, o Vice-Presidente assume e completa o mandato. Vale lembrar que o Vice-Presidente, além de presidir uma das Câmaras, substitui o Presidente em suas ausências e impedimentos. Também exerce as funções de Corregedor.

O Plenário é a instância máxima que reúne os nove ministros em sessão. As sessões são dirigidas pelo Presidente do Tribunal. Oficia junto ao plenário um representante do Ministério Público junto ao TCU. Segundo Lima (2011), as competências privativas do Plenário podem ser sistematizadas da seguinte forma: Matérias de maior complexidade e relevância; Relacionamento com o Congresso Nacional e os Poderes da República; Assuntos internos de natureza institucional; e Sanções de maior gravidade. Dentre as “matérias de maior complexidade e relevância” pode-se destacar as atividades que envolvem o parecer prévio relativo às contas do Presidente da República e as denúncias formuladas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Já com relação as competências abrangidas pelo tópico de “relacionamento com o Congresso Nacional e Poderes da República” podemos mencionar as consultas formuladas por qualquer autoridade competente e a solicitação de pronunciamento conclusivo formulada pela CMO. Os “assuntos internos de natureza institucional” se referem a questões eminentemente administrativas como a competência que o plenário possui para deliberar originariamente sobre matéria regimental e conflito de competência entre relatores, por fim, dentre as competências que estão incluídas no rol do resumo temático “sanções de maior gravidade” está a de adotar medidas cautelares, determinando, entre outras providências, a suspensão do ato ou do procedimento impugnado, resguardada a possibilidade de antecipação da medida pelo Relator ou pelo Presidente. Vale mencionar o inciso V do art. 16 do Regimento Interno que atribuiu ao TCU a competência de deliberar sobre propostas de fixação de entendimento de especial relevância para a Administração Pública, sobre questão de direito, que somente poderão ser aprovadas por 2/3 dos ministros, inclusive ministros-substitutos convocados. Por fim, cumpre salientar que ao Plenário compete deliberar originariamente acerca de qualquer assunto não incluído expressamente na competência das Câmaras.

Conforme mencionado nos parágrafos anteriores, o Tribunal de Contas da União compõe-se de duas Câmaras. Cada Câmara compõe-se de quatro ministros, que são indicados pelo Presidente do Tribunal na primeira sessão ordinária de cada ano. Faz-se necessário ressaltar que uma das Câmaras é presidida pelo Vice-Presidente do Tribunal e a outra pelo Ministro mais antigo em exercício no

cargo (dentre todos os membros do Tribunal). Os Presidentes das Câmaras também são designados pelo Presidente do TCU quando da definição dos respectivos membros, ou seja, na primeira sessão ordinária de cada ano, conforme mencionado acima. É o Presidente de Câmara que relata e profere voto nos processos submetidos à deliberação da respectiva Câmara. Junto a cada Câmara atuam dois Ministros-Substitutos em caráter permanente e um representante do MPTCU. É justo salientar que o Presidente do Tribunal não participa de nenhuma Câmara, mas ao deixar o cargo, passa a integrar a Câmara a que pertencia o seu sucessor. As competências da Primeira e da Segunda Câmara são iguais. Suas atribuições compreendem aquelas atividades cotidianas do Tribunal. As Câmaras, por sua vez, não poderão, em nenhuma hipótese, deliberar sobre matéria da competência privativa do Plenário (LO/TCU, art. 67, §1º).

As Comissões do TCU são órgãos que contribuem no desempenho das atribuições do Tribunal e podem ser classificadas em permanentes e temporárias. Atualmente, existem apenas duas comissões permanentes, quais sejam: Comissão de Regimento e Comissão de Jurisprudência. A Comissão de Regimento é responsável pela atualização do Regimento Interno do Tribunal e opina em processo administrativo quando consultada pelo Presidente (RI/TCU, art. 22). Já a Comissão de Jurisprudência cuida da sistematização e divulgação da jurisprudência predominante do Tribunal, em especial da atualização da Súmula da Jurisprudência do TCU (RI/TCU, art. 23). Aqui cabe uma observação: apesar das Comissões serem compostas tanto de Ministros (titulares) quanto de Ministros-Substitutos, o Ministro (titular) mais antigo no cargo deverá compor, obrigatoriamente, a Comissão de Regimento. Por fim, cada Comissão permanente é composta de três membros efetivos e um suplente.

Junto ao TCU, funciona um Ministério Público especializado (MPTCU) ou Ministério Público de Contas. O MPTCU é regido pelos princípios institucionais da indivisibilidade, unidade e independência funcional, assim como o MPU. Apesar disso, vale lembrar que este órgão não pertence à estrutura do Ministério Público da União, ou seja, não está subordinado ou vinculado ao Procurador-Geral da República. Por isso, o órgão não atua junto aos tribunais do Poder

Judiciário. Apenas junto ao TCU, como fiscal da lei. Ainda sobre o tema é justo mencionar o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral n. 1178617, que dispôs que “O Ministério Público de Contas não tem legitimidade para impetrar mandado de segurança em face de acórdão do Tribunal de Contas perante o qual atua”. (STF – RG RE 1178617 GO – Goiás, Relator: Min. Alexandre Moraes, Data de julgamento: 10/05/2019. Data de Publicação: DJe-101 15/05/2019).

Deste recente entendimento, podemos reafirmar o que fora disposto no parágrafo anterior, ou seja: o Ministério Público de Contas não possui as mesmas prerrogativas institucionais do Ministério comum, não podendo, por exemplo, impetrar mandados de segurança junto ao Poder Judiciário. A atuação do MP de Contas restringe-se a ser o fiscal da lei no âmbito da Corte de Contas.

Quanto à atuação deste órgão perante as atribuições do Tribunal de Contas, o Regimento Interno dispõe que os membros podem se manifestar em quaisquer processos que estejam tramitando. Estabelece também que os membros do MPTCU poderão se manifestar, por requisição do Relator ou, ainda, por meio de solicitação própria. Entretanto, existem alguns processos em que a sua manifestação é obrigatória. De acordo com o Regimento Interno do TCU, a atuação é do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União é obrigatória nos processos relativos à tomada ou prestação de contas; aos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões; e de recursos, exceto embargos de declaração, agravos e pedido de reexame em processo de fiscalização de atos e contratos. (RI/TCU, art. 62, III; art. 280).

O MPTCU tem seu próprio Procurador-Geral, que atua como chefe do órgão, embora este cargo não pertença a carreira. O que de fato ocorre é que os membros do MPTCU ingressam na carreira no cargo de procurador e são promovidos, alternadamente, por antiguidade e merecimento, ao cargo de subprocurador-geral, que é o último nível da carreira. Do cargo de subprocurador-geral não há como ser promovido ao cargo de Procurador-Geral. Para o ingresso na carreira do MPTCU é exigida a aprovação em concurso

público de provas e títulos, assegurada a participação da OAB em sua realização.

O Procurador-Geral é nomeado pelo Presidente da República entre os integrantes da carreira para mandato de dois anos, permitida a recondução (RI/TCU, art. 58, §1º). Convém destacar que o Ministério Público de Contas é independente do TCU, apesar de contar com o apoio administrativo e de pessoal da Secretaria da Corte de Contas. Assim, o quadro do MPTCU conta com a integração de um Procurador-Geral, três subprocuradores-gerais e quatro procuradores, nomeados pelo Presidente da República, entre brasileiros, bacharéis em Direito (LO/TCU, art. 80). Vale lembrar que o Procurador-Geral tem tratamento protocolar, direitos e prerrogativas correspondentes aos de cargo de Ministro do Tribunal. Por fim, a Secretaria do Tribunal destina-se a prestar apoio técnico e a executar os serviços administrativos do Tribunal. A Lei orgânica do TCU estabelece que a Secretaria compõe-se de várias unidades. Vale mencionar que esta unidade conta com uma representação em cada estado da federação (LO/TCU, art. 85). Também faz parte da Secretaria o Instituto Serzedello Corrêa (ISC), responsável pela organização dos concursos públicos para ingresso no quadro de pessoal do Tribunal e pela promoção e organização de cursos de aperfeiçoamento para os servidores (LO/TCU, art. 88).

3.4. FISCALIZAÇÃO DO TCU: INSTRUMENTOS E FINALIDADE

Conforme disposto pela Constituição Federal de 1988, cabe ao TCU a competência para exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, compreendendo as entidades da administração direta e indireta. O foco dessa fiscalização engloba os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de fatos, atos e contratos administrativos de que resulte receita ou despesa.

A eficiência se refere à análise dos meios utilizados em relação aos resultados obtidos pela Administração, com critérios de custo, prazo e qualidade. É o que

está descrito na Norma de Auditoria Governamental n. 1000, que dispõe de normas gerais acerca da auditoria no âmbito do setor público:

EFICIÊNCIA: racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis. (NAG 1000 - item 1109)

A economicidade, por sua vez, embora seja aparentemente confundível com a eficiência, com ela não se mistura. A economicidade refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade. (NAG 1000 – item 1106).

Por sua vez, na análise do aspecto de eficácia, há verificação de metas alcançadas, ou seja, se os bens e serviços foram providos.

EFICÁCIA: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas. (NAG 1000 - item 1108)

Por fim, a efetividade analisa se os objetivos da ação administrativa foram atingidos, em termos de impactos sobre a população-alvo recebedora do benefício. Em outras palavras, refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental. (NAG 1000 – item 1107). Pode-se explicar os conceitos trazendo-os a um exemplo de fácil entendimento. Supondo-se que existe um programa de governo em que o objetivo é diminuir em x% a quantidade de crianças infectadas com sarampo, nos diversos Estados da federação, durante um determinado período, a Corte de Contas avalia o programa da seguinte forma: na análise de eficiência, o TCU verifica se os recursos para o programa foram alocados de maneira racional, com qualidade e com custo-benefício apropriado. Na análise de eficácia, o Tribunal verifica se a

quantidade pré-estabelecida de crianças vacinadas, nos diversos Estados, foi atingida. Por fim, na análise de efetividade, o Tribunal de Contas verifica se o programa atingiu o seu objetivo, que era diminuir a quantidade de crianças infectadas atribuindo assim a legitimidade do programa ao atingir a sua finalidade.

O TCU, portanto, realiza a fiscalização com a intenção de assegurar a eficácia do controle e para instruir o julgamento das contas, conforme disposto pelo Regimento Interno, art. 249. Os instrumentos de fiscalização previstos no Regimento Interno da Corte de Contas são: levantamento, auditoria, inspeção, monitoramento e acompanhamento.

O levantamento é o instrumento de fiscalização que possibilita ao Tribunal de Contas da União o conhecimento e o funcionamento da unidade a ser auditada, ou seja, o TCU, a partir do levantamento, conhece as características específicas da unidade. A unidade auditada pode ser órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, incluindo fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais. O levantamento também tem por objetivo identificar os objetos e os instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações. A equipe responsável pelo levantamento deve utilizar o julgamento profissional para selecionar as técnicas e o momento oportuno para a coleta de informações desejadas. É importante destacar que embora haja aspectos e procedimentos comuns, os levantamentos com objetivos distintos possuem características próprias. Há dois tipos de levantamento: o levantamento descritivo e o levantamento analítico. O levantamento descritivo tem por objetivo conhecer o objeto fiscalizado. Por outro lado, o analítico tem por objetivo identificar objetos e instrumentos de controle e avaliar a viabilidade de fiscalizações. Apesar de ser permitido pelo Regimento Interno da Corte em questão, o levantamento não é indicado apenas para conhecer a unidade auditada. É recomendável que o levantamento sirva para identificar objetos e instrumentos de fiscalização ou avaliar a viabilidade de

trabalho específico. Portanto, o ideal é agregar análises aos trabalhos para que estes não sejam apenas descritivos.

Para se fazer o levantamento, o TCU conta com diversos tipos de procedimentos e técnicas, como por exemplo, a análise documental e entrevistas com gestores e especialistas. Vale ressaltar que as principais técnicas utilizadas pelo Tribunal de Contas da União são: entrevista, pesquisa, observação direta e uso de dados existentes. Para que se obtenha as informações necessárias à realização da fiscalização, o Tribunal conta com procedimentos de análises de dados em que são utilizadas técnicas de diagnóstico. Conforme, o Roteiro de Levantamento do TCU, as principais técnicas utilizadas pelo TCU são: Análise Swot, Diagrama de verificação de riscos, a Análise de Stakeholder, Mapa de produtos e indicadores de desempenho, Mapeamento de processos, Avaliação de riscos, Diagrama de causa e efeito, Árvore de problemas e Matriz GUT (gravidade, urgência e tendência).

Com a realização do levantamento, espera-se identificar áreas que, por suas características de materialidade, relevância e risco, mereçam ser alvo de futuras ações de fiscalização mais direcionadas e profundas. Vale mencionar que o levantamento não tem por objetivo constatar irregularidade ou até mesmo impropriedades. Porém, se durante a realização do trabalho forem constadas irregularidades ou impropriedades, o Tribunal deverá adotar as medidas cabíveis, como por exemplo, a realização de outra ação de controle ou, caso já se tenham elementos suficientes para caracterizar as irregularidades e os respectivos responsáveis, será possível a aplicação de sanções no próprio processo de levantamento. Por fim, cabe à unidade técnica avaliar, no caso concreto, a necessidade de classificar as informações do relatório de levantamento como públicas ou sigilosas. Serão classificadas com públicas aquelas informações que não trazem prejuízo quanto a sua divulgação para o público externo. Por outro lado, serão classificadas como sigilosas aquelas informações constantes no relatório de levantamento que possam comprometer as atividades de inteligência do tribunal ou os trabalhos de investigação em andamento. Além dos casos já mencionados, o Roteiro de levantamento do TCU também dispõe outro caso, a saber:

Devem ser classificadas como sigilosas as informações que tratam dos riscos identificados e das sugestões de futuras ações de controle, quando forem enquadradas, por exemplo, nas hipóteses de sigilo decorrente de legislação específica (Resolução TCU 294/2018 e Portaria-Segecex 15/2016).

A auditoria, por sua vez, é o instrumento de fiscalização do TCU que tem por finalidade examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro e avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, bem como programas, projetos, atividades governamentais. De acordo com as Normas de Auditoria do TCU (NAT's), a auditoria pode ser assim conceituada:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado. (NAT – pag. 15)

A sociedade, que é proprietária dos recursos públicos, delega ao Estado o dever de aplicar e bem gerir tais recursos. Portanto, a prestação de contas por parte do gestor público se torna uma obrigação. É fato que tanto a sociedade, o Congresso Nacional, e outros agentes públicos e privados necessitam das informações referentes a aplicação dos recursos para o controle social e a tomada de decisão. É necessário, portanto, aferir se tais recursos e poderes estão sendo legítimos e usados em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis. Exige-se, então, que a utilização desses recursos e o exercício desses poderes ocorram de forma clara. Assim, a auditoria realizada pelo TCU é um elemento primordial para promover o dever de prestar contas e a responsabilização (*accountability*) dos administradores públicos que estão sob a jurisdição desta Corte. É nas auditorias que os Auditores de Controle Externo vão à campo em busca de informações e esclarecimentos a respeito da legitimidade, legalidade, e economicidade de atos, fatos ou contratos de que resultem receita ou despesa.

No TCU, as auditorias são classificadas em dois tipos a depender da natureza ou de objetivos prevaletentes de cada atividade: a auditoria de regularidade e

auditoria operacional. A auditoria de regularidade é direcionada a verificar os aspectos de legalidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a jurisdição do TCU. Tem como parâmetro a lei e os regulamentos, que são classificados como os critérios a serem observados na auditoria. A partir dos trabalhos, o Tribunal pode fazer determinações ou até mesmo aplicar sanções frente a irregularidades. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis. Por outro lado, as auditorias operacionais objetivam verificar a economicidade, a eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas ou projetos e atividades organizacionais tendo por finalidade verificar o desempenho e promover o aperfeiçoamento da gestão. Aqui vale observar que, devido a discricionariedade e liberdade de atuação do gestor, o TCU emite recomendações, de caráter não compulsório, que são encaminhadas às unidades auditadas.

Por sua vez, as inspeções são realizadas com a finalidade de suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas e apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, de acordo com o próprio Regimento Interno do Tribunal. Vale lembrar que as inspeções são realizadas no âmbito de processo já existente, no qual haja carência de informações. De acordo com o TCU, o Tribunal realiza, em média, 850 fiscalizações por ano, entre auditorias e inspeções.

Já os acompanhamentos são utilizados para fiscalizar os atos de gestão de forma mais tempestiva, ou seja, à medida que ocorrem. Vejamos o que dispõe o Regimento Interno, sem seu art. 241:

Examinar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; e avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados. (REGIMENTO INTERNO DO TCU, 2015, ART. 241)

Por fim, o monitoramento é o instrumento de fiscalização capaz de proporcionar ao TCU a verificação do cumprimento de suas deliberações e os resultados dela advindos. Geralmente, o Tribunal, ao deliberar sobre determinada matéria, emite determinações e recomendações para que os jurisdicionados adotem providências com vistas a corrigir irregularidades ou falhas e para promover a melhoria da gestão. Deste modo, os monitoramentos são utilizados para verificar se providências estão sendo adotadas pelos administradores a partir dessas recomendações estabelecidas pelo TCU e para aferir seus efeitos, a fim de conferir maior efetividade à atuação do Tribunal, pois de nada valeria fazer determinações e recomendações se os jurisdicionados não as seguissem.

4. AÇÕES DE FISCALIZAÇÃO DO TCU

4.1. DAS ATIVIDADES

4.1.1. Natureza jurídica do TCU e eficácia das decisões

O Tribunal de Contas da União é, conforme sua natureza jurídica, órgão administrativo, autônomo e independente, de estatura constitucional. Devido a esta característica, os Tribunais de Contas não possuem personalidade jurídica própria. Apesar desta condição, as Cortes de Contas possuem capacidade processual para figurar em juízo na defesa de suas competências e direitos que lhes são próprios. É por isso que muitos jurisdicionados e interessados nas decisões dos tribunais ingressam com mandados de segurança e outros meios contra decisões condenatórias dos Tribunais de Contas.

Neste contexto, a Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, disciplina, em seu art. 31, os recursos que podem ser interpostos pelos interessados frente às decisões da Corte de Contas. A lei em comento é regulamentada pelo Regimento Interno que dispõe, em seu art. 277, os seguintes recursos: recurso de reconsideração, pedido de reexame, recurso de revisão, agravo e embargos de declaração. (BRASIL, 2002). É justo salientar que, com exceção dos recursos interpostos pelo Ministério Público junto ao TCU, o ato de recorrer é um ônus processual da parte.

Conforme mencionado em capítulos anteriores, o Tribunal de Contas apesar de ser um “Tribunal”, não pertencem ao Poder Judiciário, tampouco pertence ao Poder Legislativo. Por ser um órgão administrativo, a Corte de Contas possui autonomia funcional, administrativa, financeira e orçamentária. A iniciativa de projetos de lei que tratem sobre a organização e o funcionamento dos Tribunais de Contas é reservada privativamente à própria Corte de Contas. Nesse particular, é importante mencionar a jurisprudência do STF que dispôs ser possível que haja emendas parlamentares em projetos de lei de iniciativa do Tribunal de Contas, desde que respeitados alguns requisitos. São eles: que haja pertinência temática com a proposta original e não acarretem em aumento de

despesas. (STF. Plenário. ADI 5442 MC/DF e ADI 5453 MC/SC, julgado em 17/3/2016 (Info 818)).

De acordo com a doutrina majoritária, sendo os Tribunais de Contas órgãos administrativos suas decisões também são dotadas de natureza administrativa. Em outras palavras, as decisões dos TC's são atos administrativos e não atos judiciais. Suas deliberações, quando proferidas no exercício das atribuições constitucionais possuem caráter impositivo e vinculante para toda a Administração Pública. Por isso que contra o mérito dessas decisões somente cabe recurso ao próprio Tribunal, com natureza de recurso administrativo. Entretanto, nosso ordenamento jurídico se rege pelo princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional. Dessa forma, é possível acionar o Poder Judiciário contra uma decisão do Tribunal de Contas. A provocação do Poder Judiciário, entretanto, não tem natureza de recurso, pois se trata de ação judicial autônoma que não revisa o mérito da decisão da Corte de Contas. Deste modo, cabe verificar se os aspectos formais foram observados e se os direitos individuais foram preservados. Em resumo: o Judiciário não apreciará o mérito, mas sim a legalidade e a formalidade das decisões podendo anulá-las, mas não reformá-las.

Ao apurar o alcance dos responsáveis pelos dinheiros públicos, o Tribunal de Contas pratica ato insusceptível de revisão na via judicial, a não ser quanto ao seu aspecto formal ou Tisna de ilegalidade manifesta. Mandado de Segurança não conhecido (STF: MS 7280, ADJ 17/9/1962, p. 460)

Por sua vez, as decisões dos Tribunais de Contas que resulte em imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo extrajudicial e deve possuir caráter definitivo. O título executivo é um documento que representa uma dívida líquida e certa, em que atribui ao seu titular a correspondente ação para fins de cobrança. Portanto, para que o título tenha validade e eficácia, é necessária a identificação do responsável pelo pagamento e o valor do débito ou da multa, em moeda nacional. O caráter definitivo, por sua vez, requer que as possibilidades de recursos contra a decisão tenham sido esgotadas no âmbito do próprio Tribunal de Contas.

A discussão judicial a respeito das decisões da Corte de Contas se torna desnecessária, haja vista a eficácia do título. Em outras palavras, caso o responsável pelo pagamento não comprove o recolhimento do débito ou da multa no prazo estipulado pela Corte, não há necessidade de discutir no âmbito do Judiciário a certeza e a liquidez da dívida. A imputação de débito tem natureza de responsabilização civil, pois acarreta o ressarcimento do prejuízo que foi causado ao erário. Deste modo, não se trata de sanção. Assim, os valores determinados pela decisão de débito são recolhidos aos cofres do ente que sofreu a lesão, já que a condenação pretende fazer com que o patrimônio público que fora lesado seja restituído. Por isso que a cobrança de débito é imprescritível. Conforme mencionado acima, o débito deve ser recolhido aos cofres de quem sofreu a lesão. Deste modo, há uma pequena diferença quanto ao recolhimento do débito quando se trata de entidades da administração direta e administração indireta. Se for uma entidade da administração direta, recolhe-se o débito aos Cofres da União, ou seja, ao Tesouro Nacional. Por sua vez, se for uma entidade da administração indireta, recolhe-se o débito aos cofres públicos da entidade.

Por sua vez, diferentemente da imputação de débito, a imputação de multa tem caráter sancionatório de natureza pecuniária e não tem a finalidade de ressarcir os cofres públicos, mas sim de penalizar aquele que tenha dado causa ao prejuízo. Por isso, a imprescritibilidade não se aplica à multa. No caso do Tribunal de Contas da União, ante a ausência de previsão legal a respeito do prazo da imprescritibilidade da multa, aplica-se por analogia, o prazo prescricional de 10 anos previsto no Código Civil. Por fim, a multa deve ser sempre recolhida aos cofres do ente da federação onde está a entidade lesada.

A pretensão punitiva do TCU subordina-se ao prazo geral de prescrição de dez anos estipulado no art. 205 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), cuja contagem se inicia na data de ocorrência da irregularidade sancionada e se interrompe, uma única vez, na data do ato que ordenar a citação, a audiência ou a oitiva da parte, nos termos do art. 202, inciso I, do mesmo diploma legal TCU. Acórdão 10364/2017. Segunda Câmara

Caso o responsável pelo recolhimento do débito ou da multa não pagar no prazo estipulado pelo TCU a dívida será cobrada judicialmente e neste caso, se dá

início ao processo de execução judicial. A titularidade para promover a cobrança judicial não pertence ao Tribunal de Contas. O Tribunal apenas decide sobre a obrigação de ressarcir e sobre a determinação da multa, autorizando a cobrança. O título executivo decorrente de decisão condenatória deve ser executado pelos órgãos próprios do ente destinatário dos valores devidos. Vale lembrar que o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas exerce função intermediária nesse processo, conforme dispõe a Lei Orgânica do TCU, em seu art. 81, inciso III. Assim, caso o débito deva ser recolhido ao Tesouro Nacional, o MPTCU remete a documentação necessária à Advocacia-Geral da União que vai ajuizar a ação de cobrança junto ao Judiciário por meio da Procuradoria Geral da União. Se a entidade que foi lesada possuir procuradoria própria, cabe a esta ajuizar a execução do título, após receber a documentação do MPTCU. Com relação à execução da multa, esta é sempre responsabilidade da AGU, no plano federal.

Tabela 2 – Quadro comparativo – Execução de débito e multa

Débito	Multa
Não tem caráter punitivo	Caráter punitivo
Visa ressarcir prejuízos	Visa sancionar o responsável pelo prejuízo
Recolhido aos cofres do ente lesado (Adm. Indireta) e aos cofres da União (Adm. Direta)	Recolhido aos cofres do ente da Federação

Fonte: Trabalhada pela autora com base no estudo

4.1.2. Benefícios das ações de controle externo em termos financeiros no ano de 2018

Conforme dispõe a Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, § 4, o TCU enviará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades. O envio de tais relatórios permite o exame parlamentar do desempenho da Corte de Contas e se destina a expor ao Legislativo a situação das finanças públicas administradas pelos órgãos e entidades que compõe a

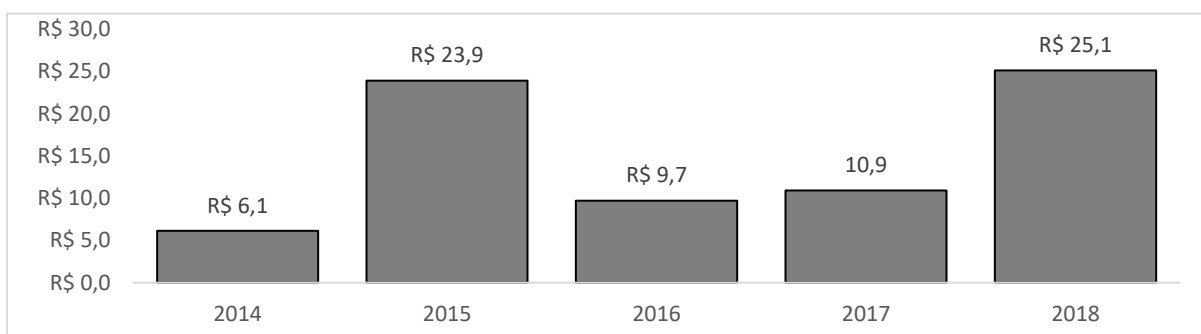
Administração Pública. É este o entendimento da Suprema Corte quando da publicação ADI 687, em 2006, conforme disposto abaixo:

O tribunal de contas está obrigado, por expressa determinação constitucional (CF, art. 71, § 4º), aplicável ao plano local (CF, art. 75), a encaminhar ao Poder Legislativo a que se acha institucionalmente vinculado tanto relatórios trimestrais quanto anuais de suas próprias atividades, pois tais relatórios, além de permitirem o exame parlamentar do desempenho, pela corte de contas, de suas atribuições fiscalizadoras, também se destinam a expor ao Legislativo a situação das finanças públicas administradas pelos órgãos e entidades governamentais, em ordem a conferir um grau de maior eficácia ao exercício, pela instituição parlamentar, do seu poder de controle externo. (ADI 687, rel. min. Celso de Mello, j. 2-2-1995, P, DJ de 10-2-2006.)

A fim de observar a disposição constitucional e o princípio da transparência e publicidade, o TCU elabora seus relatórios e os publica trimestral e anualmente em seu sítio na internet. Assim, qualquer cidadão tem acesso às informações das atividades desenvolvidas proporcionando maior controle social na atuação da Corte de Contas. Conforme relatório de atividades do Tribunal de Contas da União, os benefícios das ações de controle externo são de difícil mensuração em termos financeiros. Porém, alguns dados são passíveis de mensuração o que proporciona uma melhor avaliação das atividades exercidas e geração de benefícios por tempo indeterminado.

No gráfico abaixo será apresentado, para melhor visualização e avaliação, a quantificação dos benefícios gerados pela atividade de controle externo do TCU nos últimos cinco anos, em bilhões. Conforme o relatório publicado, ressalta-se que os valores apurados não possuem um padrão definido, por isso pode ser que exista uma grande variação de ano para ano.

Figura 1 - Benefícios econômicos gerados pela atividade de controle



Fonte: Relatório de Atividades do TCU (2018) – Elaboração própria.

Ao realizar as atividades de controle externo, o TCU avalia a materialidade e o risco de atividades fiscalizados com o intuito de definir a relevância, em termos quantitativos, daquela atividade. Para melhor entendimento do que vem a ser a materialidade na fiscalização, a NAG 1000 – Normas Gerais estabelece o seu conceito:

1116 – MATERIALIDADE: critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias. (NAG 1000)

No ano de 2018, por exemplo, o Acórdão 1.057/2018, que teve por relator o Ministro Substituto André Luís de Carvalho, gerou um benefício de R\$ 2.567.879.005,90. Um valor substantivo quando avaliada a porcentagem de participação no total de benefícios gerados no ano, com relação ao benefício do tipo “Correção de Irregularidades ou Improriedades”. No caso em tela, verificava-se o acompanhamento anual sobre a concessão, a manutenção e o pagamento de benefícios previdenciários no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), pelo uso da metodologia da fiscalização contínua, de março de 2017 a fevereiro de 2018.

O fato é que o Tribunal de Contas da União, no último ano, gerou substantivas benfeitorias no plano econômico, quanto no plano legal e financeiro. No ano de 2018, soma-se um total de R\$ 19.453.553.705,84, sem contar as deliberações definitivas que imputaram débito e multa.

Por fim, pode-se afirmar que, conforme dados da tabela acima, o TCU gerou 25,104 bilhões para os cofres públicos somando-se todas as atividades e, que no ano, o gasto com o órgão foi de 2,027 bilhões de reais. Ou seja, para cada R\$ 1,00 gasto com o Tribunal, foi devolvido R\$ 12,38 em benfeitorias para os cofres públicos.

4.2. LIMITES NO PODER FISCALIZADOR

4.2.1. Controle administrativo na atuação do TCU

De acordo com Di Pietro (2019), o controle administrativo pode ser conceituado como o poder de fiscalização e correção que a própria Administração (em sentido amplo) exerce sobre suas atividades ao verificar aspectos de legalidade e de mérito. O controle administrativo pode ser realizado tanto por iniciativa da própria Administração Pública, quanto por provocação. Caso constatada alguma ilegalidade em suas ações, por exemplo, a Administração tem o dever de agir.

Diante deste fato, a Administração Pública exerce o poder de autotutela, ou seja, o poder de anular e revisar seus próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes. A Suprema Corte já tem entendimento pacificado sobre o assunto e o dispôs nas Súmulas de números 346 e 473, conforme Tese de Repercussão Geral disposta abaixo:

Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo.

(Tese definida no RE 594.296, rel. min. Dias Toffoli, P, j. 21-9-2011, DJE 30 de 13-2-2012, Tema 138.)

O poder de autotutela, portanto, tem fundamento nos princípios a que está submetida a Administração Pública, principalmente o princípio da legalidade e o do interesse público, já que deles se originam os demais. Aqui vale uma pequena observação: o controle exercido pela administração direta sobre a administração indireta é denominado poder de tutela. Neste contexto se trata de um “controle externo” quanto à classificação da localização do órgão que faz controle (tema já apreciado nos capítulos anteriores deste estudo, não sendo necessária a repetição).

Portanto, conforme disposto acima, o Tribunal de Contas da União tem a prerrogativa de controlar administrativamente seus próprios atos, anulando-os ou revogando-os. A anulação refere-se a atos que contenham vícios insanáveis relacionados com a legalidade e a legitimidade do ato produzindo efeitos retroativos. Por outro lado, a revogação refere-se a atos que se tornaram inconvenientes ou inoportunos, e seus efeitos não retroagem. Neste caso, é realizada a análise de mérito do ato administrativo.

Conforme Di Pietro (2019), para provocar o reexame dos atos pela Administração Pública, os administrados se utilizam de recursos administrativos. Os recursos administrativos têm fundamento constitucional e assegura o contraditório e a ampla defesa. Os recursos administrativos podem ter efeito suspensivo ou devolutivo. O efeito devolutivo está presente em todos os recursos, independentemente de norma legal, e confere o exame da matéria à autoridade competente. Por sua vez, o efeito suspensivo, está presente em alguns recursos já que suspende os efeitos do ato até a decisão do recurso. Ele só existe quando a lei prevê expressamente tal condição.

De acordo com Hely Lopes Meireles (2003, pg. 646 apud Di Pietro, 2019, pg. 1632), o recurso administrativo com efeito suspensivo produz de imediato duas consequências fundamentais: impossibilidade jurídica de utilização das vias judiciárias para exigir decisão administrativa do ato e impedimento da fluência do prazo prescricional. Assim, no recurso sem efeito suspensivo, o ato pode gerar lesão a partir do momento que se torna exequível. Dentro do direito de petição, estão asseguradas inúmeras modalidades de recursos administrativos. São eles: a representação, a reclamação administrativa, o pedido de reconsideração, o pedido de revisão e os recursos hierárquicos próprios e impróprios. A representação é a denúncia de irregularidades feita perante a própria Administração Pública ou a entes de controle, como o Ministério Público, o Tribunal de Contas ou outros órgãos que funcionem como ouvidoria. (Di Pietro, 2019, pg. 1635).

No âmbito do Tribunal de Contas da União, a representação constitui ferramenta importantíssima, pois possibilita o conhecimento de ilegalidades, irregularidades e abusos. No entanto, para ser reconhecida, a representação deve tratar de matéria sujeita à competência do Tribunal, referir-se a administrador ou responsável sujeito à sua jurisdição, ser redigida em linguagem clara e objetiva, conter o nome legível do representante, sua qualificação e endereço, e estar acompanhada de indício concernente à irregularidade ou ilegalidade objeto da representação. Diferentemente da denúncia, a representação não possui caráter sigiloso. É importante mencionar quais são as autoridades com legitimidade para representar ao TCU. São eles: Ministério Público da União; Órgãos de controle

interno; Senadores da República, deputados federais, estaduais e distritais, juízes, servidores públicos; Outras autoridades que comuniquem a ocorrência de irregularidades de que tenham conhecimento em virtude do cargo que ocupem; Tribunais de contas dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, as câmaras municipais e os ministérios públicos estaduais; Equipes de inspeção ou de auditoria do TCU; Unidades técnicas do TCU; e outros órgãos, entidades ou pessoas que detenham essa prerrogativa por força de lei específica. Vale lembrar que quanto a este último legitimado, a Lei de Licitações prevê a possibilidade de ingressar com representação no TCU qualquer licitante, pessoa física ou jurídica e contratado. Abaixo seguem algumas deliberações do TCU que foram provocadas por representação.

REPRESENTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE FALHAS GENERALIZADAS EM PROCEDIMENTO LICITATÓRIO DE registro de preços para aquisição de plataforma de segurança. ADOÇÃO DE MEDIDA CAUTELAR. OITIVAS. AGRAVO. CONHECIMENTO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCARACTERIZAR AS RAZÕES QUE FUNDAMENTARAM A MEDIDA ADOTADA. NÃO PROVIMENTO. ANÁLISE DE MÉRITO. PROCEDÊNCIA PARCIAL. ANULAÇÃO DA LICITAÇÃO. RECOMENDAÇÕES. (TCU - RP: 02367420180, Relator: BRUNO DANTAS, Data de Julgamento: 12/06/2019, Plenário)

REPRESENTAÇÃO. LICITAÇÃO PROMOVIDA pela Petrobras. Contratação de pessoa jurídica PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE recebimento e registro de denúncias (ouvidoria). Cláusula do edital supostamente restritiva da competição E DA ECONOMICIDADE. PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR SUSPENSIVA. CONHECIMENTO. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA DE URGÊNCIA. REFERENDO À SUSPENSÃO JÁ DEFERIDA PELO MINISTRO-RELATOR. (TCU - RP: 01604720192, Relator: BENJAMIN ZYMLER, Data de Julgamento: 17/07/2019, Plenário)

REPRESENTAÇÃO. CONTRATAÇÃO DIRETA DE EMPRESA PARA prestação de serviços de operacionalização da originação de crédito imobiliário. INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES NA CONTRATAÇÃO DIRETA, SEM LICITAÇÃO. REPRESENTAÇÃO CONHECIDA, COM CONCESSÃO DE MEDIDA CAUTELAR. Procedência da representação. fixação de prazo para desfazimento do contrato. (TCU - RP: 02988420128, Relator: BRUNO DANTAS, Data de Julgamento: 31/07/2019, Plenário)

A reclamação administrativa, por sua vez, é o ato pelo qual o administrado, seja particular ou servidor público, deduz uma pretensão perante a Administração Pública, visando obter o reconhecimento de um direito ou a correção de um ato que lhe cause lesão ou ameaça de lesão. (Di Pietro, 2019,

pg. 1637). Já o pedido de reconsideração é aquele que permite ao interessado requerer reexame do ato à própria autoridade que o emitiu. Por outro lado, os recursos hierárquicos podem ser divididos em dois: recursos hierárquicos próprios e impróprios. O recurso hierárquico próprio é dirigido à autoridade imediatamente superior à que proferiu o ato. Já o recurso hierárquico impróprio é dirigido à autoridade de outro órgão não integrante da estrutura daquele que proferiu o ato. Não decorrendo da hierarquia, ele só é cabível se previsto expressamente em lei. Por fim, revisão é o recurso de que se utiliza o servidor público, punido pela Administração, para reexame da decisão, em caso de surgirem fatos novos suscetíveis de demonstrar a sua inocência. (Di Pietro, 2019, pg. 1642).

É importante ressaltar que dentro dos processos de contas do TCU, também são possíveis os ingressos de recursos a fim de obter invalidação, esclarecimento ou reforma da decisão. É válido salientar que as possibilidades recursais se esgotam no âmbito da própria Corte de Contas. Ou seja, não há possibilidade de interpor recurso em outra instância. De acordo com seu próprio regimento interno, são admitidos os seguintes recursos no âmbito do TCU (RI/TCU, art. 277): Recurso de reconsideração; Pedido de reexame; Embargos de declaração; Recurso de revisão e Agravo.

O recurso de reconsideração tem por finalidade contestar decisão definitiva (o julgamento em contas regulares, regulares com ressalva e irregulares) em processos de contas, inclusive especial. Ou seja, é exclusivo para processos de contas. O prazo para interposição deste recurso é de 15 dias e este possui efeito suspensivo. O Tribunal de Contas da União não irá fazer uma análise de todo o processo, mas apenas dos assuntos que foram objetos de impugnação, em outras palavras, os assuntos que não foram contestados pelo recorrente não serão reanalisados.

O pedido de reexame tem por objeto decisão de mérito proferida em processo concernente a ato sujeito a registro e a fiscalização de atos e contratos. O prazo para interposição deste recurso também é de 15 dias e possui efeito suspensivo. No caso, o pedido de reexame. Assim como o recurso de reconsideração, o

pedido de reexame não será reconhecido se for interposto fora do prazo, mas caso surja algum fato novo dentro do período de 180 dias a contar do término do prazo inicialmente concedido, o recurso será admitido.

Em setembro deste ano, por exemplo, o Tribunal de Contas negou o provimento de um pedido de reexame e manteve a deliberação recorrida, pois os elementos não foram suficientes para modificação da decisão.

PEDIDO DE REEXAME EM AUDIOTIRA. IMPROCEDÊNCIA DOS ARGUMENTOS. NEGATIVA DE PROVIMENTO. Nega-se provimento a peça recursal, mantendo-se a deliberação recorrida, quando o recorrente não traz aos autos elementos suficientes para modificação do juízo firmado pela Corte. (TCU - RA: 02485120175, Relator: AUGUSTO NARDES, Data de Julgamento: 11/09/2019, Plenário).

Em outra ocasião, foi reconhecido um pedido de reexame em processo de pedido de aposentadoria. Com o reconhecimento do pedido, foi anulada, de ofício, a deliberação do Tribunal.

APOSENTADORIA. CÔMPUTO DE TEMPO DE SERVIÇO RURAL SEM RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ILEGALIDADE. NEGATIVA DE REGISTRO. PEDIDO DE REEXAME. CONHECIMENTO. ANULAÇÃO DE OFÍCIO DA DELIBERAÇÃO RECORRIDA, ANTE A CONSTATAÇÃO DE VÍCIOS PROCESSUAIS INSANÁVEIS. DEVOLUÇÃO AO RELATOR A QUO PARA FINS DE OBSERVANCIA AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONHECIMENTO. INEXISTENCIA DE OMISSÃO. Quando a decisão recorrida sequer adentrou o mérito do recurso, ante a constatação de vícios processuais insanáveis na fase de exame de preliminares tais como ausência do oferecimento do contraditório e da ampla defesa, não há razoabilidade em alegar a existência de omissão quanto ao mérito da matéria, mediante impetração de embargos de declaração. (TCU – APOSENTADORIA (APÓS): 01669520067, Relator: AUGUSTO NARDES, Data de Julgamento: 21/03/2019, Segunda Câmara).

Os embargos de declaração, visam corrigir obscuridade, contradição ou omissão em Acórdão. Sob pena de serem rejeitados pelo Tribunal, os embargos devem indicar o ponto obscuro, duvidoso, contraditório ou omissivo (RI/TCU, art. 287, §1º). É válido mencionar que não configura contradição a existência de divergência técnica nos pareceres emitidos. Outro ponto importante a se destacar é que os embargos meramente protelatórios não serão reconhecidos como recurso, mas sim como petição. Neste caso, os prazos para cumprimento do

acórdão embargado e para interposição dos demais recursos não serão suspensos (RI/TCU, art. 287, §6º). É oportuno mencionar, por exemplo, um embargo de declaração que fora interposto no Corte de Contas que ocasionou a anulação total de Acórdão antes proferido. Vê-se aqui um exemplo claro do controle que o próprio Tribunal realiza sobre suas atividades.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. DEFESA RECEBIDA, MAS NÃO ACOSTADA AOS AUTOS. INOBSERVANCIA DO PLENO EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. CONHECIMENTO. PROVIMENTO. ANULAÇÃO DE TODO O ACÓRDÃO 7.247/2017-TCU-2? CÂMARA, EM SINTONIA COM O ART. 161 DO RITCU. Determinação para efetiva análise das alegações de defesa então apresentadas, além da análise dos novos elementos porventura oferecido nos presentes embargos. CIÊNCIA À CORREGEDORIA DO TCU. RELATÓRIO. (TCU – TOMADA DE CONTAS ESPECIAL (TCE): 03191820158, Relator: ANDRÉ DE CARVALHO, Data de Julgamento: 26/09/2017, Segunda Câmara).

Por sua vez, o recurso de revisão é aplicável a decisão definitiva em processo contas, inclusive tomadas de contas especial, com o fim de desconstituí-la. Este recurso não possui efeito suspensivo e o prazo para interposição é de 5 anos, contado da publicação do Acórdão no DOU (RI/TCU, art. 288). São legitimados para interposição deste recurso o responsável, seus sucessores e o próprio MTCU. É oportuno mencionar que o recurso de revisão irá fundamentar-se em alguns requisitos, que são: erro de cálculo nas contas; falsidade ou insuficiência de documentos em que se tenha fundamentado o acórdão recorrido; e, superveniência de documentos novos com eficácia sobre a prova produzida.

Por fim, o agravo é a modalidade recursal que está prevista apenas no Regimento Interno do TCU. Ou seja, não há precisão na Lei Orgânica do Tribunal em comento. O prazo para interposição deste recurso é de 5 dias e são legitimados apenas a parte afetada. É interessante destacar que apenas por decisão do Presidente do Tribunal, de Câmara ou de Relator, e a seu critério, será concedido efeito suspensivo para este recurso. O agravo é cabível contra despacho decisório (decisão monocrática), desfavorável à parte, de autoria do Presidente do Tribunal, de presidente de Câmara ou do Relator, e decisão que decretar a suspensão cautelar de ato ou procedimento (RI/TCU, art. 276).

4.2.2. Controle Judicial na atuação do TCU

O controle judicial constitui um dos fundamentos em que está solidificado o Estado Democrático de Direito, porque de nada adiantaria sujeitar a Administração Pública à lei se seus atos não puderem ser controlados por outro órgão com atribuições constitucionalmente previstas.

O direito brasileiro adotou o sistema da jurisdição (art. 5º, inciso XXXV, CF/1988) una, pelo qual o Poder Judiciário tem o monopólio da função jurisdicional, ou seja, do poder de apreciar, com força de coisa julgada, a lesão ou ameaça de lesão a direitos individuais e coletivos. (Di Pietro, 2019, pg. 1655). Dessa forma, não se aplica no Brasil o sistema francês de jurisdição, ou do contencioso administrativo, onde se faz coisa julgada administrativa. Assim, o Poder Judiciário pode examinar os atos da Administração Pública, de qualquer natureza, sob os aspectos de legalidade e moralidade. Como já dito nos capítulos anteriores, os atos discricionários sujeitam-se à apreciação Judicial, desde que a apreciação não invada a esfera do mérito administrativo (oportunidade e conveniência). Assim, aquele que se sinta lesado em seus direitos por qualquer ato praticado pela Administração Pública poderá acionar o Poder Judiciário. É válido lembrar que o Poder Judiciário não age de ofício. Ele precisa ser necessariamente provocado, mediante propositura de ação judicial cabível, que pode ser o habeas corpus, habeas data, mandado de segurança e mandado de injunção, ação popular e ação civil pública.

O *Habeas Corpus* protege o direito de locomoção (art. 5º, LXVIII, da CF), não sendo cabível em relação a punições disciplinares militares (art. 142, § 2º, da CF). Este remédio constitucional é de natureza gratuita e pode ser impetrado por qualquer pessoa em benefício próprio ou de estrangeiro. De acordo com Di Pietro (2019, pg. 1774) tem como pressupostos: a ilegalidade ou abuso de poder, por parte de autoridade pública ou de particular; e a violência, coação ou ameaça à liberdade de locomoção. Por outro lado, o *Habeas Data* é o remédio constitucional que protege o direito à informação sobre a pessoa. (art. 5º, LXXII, da CF). Qualquer pessoa brasileira ou estrangeira a que se refere a informação pode impetrar habeas data. Sobre este remédio constitucional, é importante

mencionar o entendimento do STJ que estabelece não caber *Habeas Data* caso não haja recusa por parte da autoridade administrativa. (BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula n. 2. Data da decisão: 08/05/1990. Órgão Julgador: Primeira Seção). Por sua vez, o Mandado de Injunção é cabível quando a falta de norma regulamentadora tornar inviável o exercício de direito e liberdades previstas constitucionalmente e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e cidadania (art. 5º, LXXI, da CF). De acordo com Di Pietro (2019, pg. 1775) o efeito da sentença é gerado apenas entre as partes, salvo se a eficácia ultra partes ou erga omnes for inerente ou indispensável ao exercício do direito porque, neste caso, existe a possibilidade de extensão dos efeitos aos casos análogos por decisão monocrática do relator. Em outro patamar, a ação popular está prevista no art. 5º, LXXIII, da CF/88.

Ação popular é a ação civil pela qual qualquer cidadão pode pleitear a invalidação de atos praticados pelo poder público ou entidades de que participe, lesivos ao patrimônio público, ao meio ambiente, à moralidade administrativa ou ao patrimônio histórico e cultural, bem como a condenação por perdas e danos dos responsáveis pela lesão. (Di Pietro, 2019, pg. 1780)

Diferentemente do *Habeas Corpus* e *Habeas Data* o Mandado de Injunção é impetrado por cidadão brasileiro nato ou naturalizado que está no gozo de direitos políticos de votar e ser votado. Este remédio constitucional alcança os atos de ilegalidade ou de imoralidade praticado por qualquer agente da Administração Pública ou de entidade que dele participe e os atos de lesão ao patrimônio público, à moralidade administrativa, ao meio ambiente, ao patrimônio histórico e cultural. É importante destacar que é inadmissível ação popular contra ato judicial. Isto porque se a decisão não é definitiva, deve ser impugnada pelos meios previstos em lei; e se a decisão já transitou em julgado só pode ser impugnada por ação rescisória. Por fim, a Ação Civil Pública é o meio de que se podem valer o Ministério Público e as pessoas jurídicas indicadas em lei para proteção de direitos difusos e gerais. Aqui vale uma observação: o interesse difuso é aquele concernente a um determinado grupo de pessoas; já o interesse geral abrange matéria de interesse da sociedade (meio ambiente, defesa do consumidor e do patrimônio histórico e artístico cultural). Também cabe Ação

Civil Pública para punir responsáveis que praticaram atos de improbidade administrativa.

Uma outra característica que vale ser mencionada é a classificação doutrinária referente ao momento de controle do Poder Judiciário. Este atua, em regra, a posteriori, ou seja, após a execução do ato impugnado. Porém é possível encontrar situações em que o controle prévio é realizado, como os mandados de segurança preventivos.

Mediante o controle judicial dos atos administrativos, pode-se decretar a anulação dos atos em que existe ilegalidade e ilegitimidade, mas nunca sua revogação, que é faculdade privativa da própria Administração Pública. Dessa forma, o Judiciário pode anular decisões oriundas das Cortes de Contas por vícios ocorridos durante o processo. O Poder Judiciário pode verificar os aspectos de vícios formais e materiais. Há, portanto, a existência de vícios materiais contidos nas decisões dos Tribunais de Contas que ensejam a verificação de legalidade pelo Poder Judiciário. Podem ocorrer ilegalidades ou inconstitucionalidades que maculam o mérito das decisões. Em se tratando de vícios formais, é pacífico o entendimento na doutrina de que o processo poderá ser anulado por determinação judicial. Quando não for observado, por exemplo, o contraditório e a ampla defesa nas decisões dos Tribunais de Contas, o interessado poderá se valer de remédios constitucionais para garantir seus direitos constitucionalmente previstos. Um caso recente pode ser utilizado como exemplo para explicação do que fora retratado acima. Em votação recente, o Supremo Tribunal Federal, no caso em que se verificava a concessão de contraditório e de ampla defesa de aposentado, através de seu ministro relator, deu provimento parcial do recurso da União para anular a decisão do TCU, tendo em vista que, entre a chegada do processo e a análise de sua legalidade, transcorreram mais de cinco anos, garantindo-se ao aposentado o contraditório e a ampla defesa antes do novo julgamento.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 636553 RG / RS - RIO GRANDE DO SUL - Recurso extraordinário. 2. Servidor público. Aposentadoria. 3. Anulação do ato pelo TCU. Discussão sobre a incidência do prazo decadencial de 5 anos, previsto na Lei 9.784/99, para a Administração anular seus atos, quando

eivados de ilegalidade. Súmula 473 do STF. Observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Repercussão geral reconhecida. (Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 23/06/2011 Órgão Julgador: Tribunal Pleno - meio eletrônico).

Um outro caso recente (2018) também pode ser usado como exemplo para melhor visualização do estudo em questão. O Ministro Gilmar Mendes anulou decisão do Tribunal de Contas da União que determinava ao SENAC a inclusão, em seus editais, da utilização da Lei de Licitações (Lei n. 8666/93). O interessado do caso impetrou Mandado de Segurança para que lhe fosse reavaliada a decisão do TCU. A Suprema Corte entendeu que o “Sistema S” tem natureza privada e não integram a Administração Pública. Deste modo, tais entidades não se submetem à Lei de Licitações. (STF. MANDADO DE SEGURANÇA. MS 33.422. Relator: Ministro Gilmar Mendes)

Conforme Lopes Filho (2012), a Jurisprudência tradicional do STF era pacífica no sentido de que o Judiciário só poderia rever aspectos formais ou manifesta ilegalidade das decisões dos Tribunais de Contas e tal entendimento continua servindo de paradigma para alguns Tribunais. No entanto, a jurisprudência moderna adota o posicionamento de o Poder Judiciário pode intervir em outros aspectos nas decisões das Cortes de Contas. É comum encontrar decisões que analisam o mérito mesmo em casos em que a ilegalidade não é manifesta.

Pode-se afirmar que, como a natureza das decisões dos Tribunais de Contas é administrativa, ela se submete à apreciação pelo Poder Judiciário. Porém, o julgamento dos Tribunais de Contas tem caráter definitivo e privativo. Assim, a apreciação pelo Poder Judiciário dá-se apenas quando verificada lesão ou ameaça a direito, já que este poder não pode reformular decisão do TCU. Partindo do princípio da independência dos Poderes, o Judiciário não pode sobrepor seu próprio juízo de conveniência e oportunidade em face das decisões dos Tribunais de Contas. Vale mencionar também que o Tribunal de Contas da União não tem competência para executar suas decisões, pois este depende de atuação do Poder Judiciário. Os acórdãos que imputem débito e multa, apesar de serem título executivos extrajudiciais, dependem da atuação daquele Poder.

5. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, foi possível constatar que desde os primórdios da relação entre sociedade e Estado, houve um interesse especial pelo controle da atuação dos administradores públicos em prol do interesse social. A governança do setor público possibilitou a diminuição dos conflitos de interesse entre sociedade e Estado, já que dissipou instrumentos de transparência e responsabilidade na gestão dos bens públicos. Visando fomentar o controle dos atos públicos, a Constituição Federal de 1988 institucionalizou o controle externo como instrumento de governança e responsabilização. Deste modo, desde sua criação até a conjuntura atual, o Tribunal de Contas da União ganhou, cada vez mais, credibilidade social em razão do prestígio dado a ele pela Constituição Federal e, conseqüentemente, pelo admirável desempenho de suas funções constitucionais. Verificou-se que a Constituição Federal de 1988, apesar de tê-lo consagrado junto ao Poder Legislativo, trouxe o Tribunal de Contas desvinculado dos demais poderes, dando a ele maior independência e poder de atuação.

De fato, é inegável que o controle exercido pelo Tribunal de Contas da União proporciona segurança à sociedade ao permitir que qualquer pessoa possa acioná-lo, caso constatada irregularidade e ilegalidade na gestão dos recursos públicos. O controle social é insistentemente motivado pela Corte de Contas. A corrupção, um dos maiores problemas no Brasil, ainda segue em diferentes níveis de governo, mas a atuação do Tribunal de Contas da União garante a responsabilização e o ressarcimento dos prejuízos causados. Além da imputação de débito, a Corte de Contas pode aplicar multa proporcional ao dano causado, pois é o que permite sua função sancionadora constitucionalmente prevista. Assim, embora sejam órgãos administrativos, suas decisões, quando da imputação de débito ou multa, tem eficácia de título executivo extrajudicial para garantir maior agilidade na execução da causa.

O Tribunal de Contas da União, em suas atividades de fiscalização, não se preocupa somente com a aplicação da lei pelos agentes públicos verificadas em auditorias de conformidade ou regularidade, mas também se preocupa com a

eficiência, eficácia e efetividade dos recursos quando realiza auditorias de desempenho. Não bastando a fiscalização exercida, a Corte de Contas também se preocupa com a melhoria contínua das atividades da Administração Pública ao realizar ações de monitoramento e acompanhamento de suas deliberações e proposições. Assim, o Tribunal de Contas da União pode emitir determinações, de caráter compulsório, para corrigir falhas ou impropriedades (LO/TCU, art. 18). É mister lembrar que ao orientar e informar seus administrados, o Tribunal de Contas da União exerce sua função pedagógica.

Embora a atuação do TCU seja de extrema importância para o Estado Democrático de Direito, suas atividades não são irrestritas e livres de controle. Por pertencer ao Estado e, conseqüentemente à Administração Pública, o Tribunal de Contas da União também se submete à fiscalização e à restrição de suas atuações quando não observa, por exemplo, o contraditório e a ampla defesa em seus julgamentos, permitindo a intervenção do Poder Judiciário para garantir a preservação dos direitos fundamentais do cidadão. De tal modo, além de sofrer controle judicial, o próprio órgão realiza controle administrativo sobre seus próprios atos quando se utiliza dos institutos de anulação e revogação. A anulação se refere à vício insanável, que fere a presunção de legalidade do ato administrativo; e, por outro lado, a revogação é pertinente quando se avalia o mérito administrativo sob a ótica de conveniência e oportunidade.

Em síntese, o Tribunal de Contas da União possui papel fundamental no exercício do controle da Administração Pública e, para fazer face às exigências dos novos tempos, vem desenvolvendo esforços tendentes à modificação do controle externo. Suas atividades proporcionam maior segurança à sociedade e ao Estado ao garantir que os recursos públicos não estejam dissociados de fiscalização. Nem mesmo suas próprias atividades estão livres de controle. Assim, na preservação dos direitos da sociedade dentro do Estado, a função do controle se faz necessária em toda a Administração Pública. A condução, o monitoramento e a avaliação da atuação do agente público assegura que os resultados pretendidos pelas políticas públicas sejam alcançados e que a finalidade principal de atuação do Estado continua a ser o interesse público.

BIBLIOGRAFIA

WOLTER, R. M.; ROBBINS, S. P.; DECENZO, D. A. **A nova administração**. São Paulo: Saraiva, 2014

LACOMBE, F. **Administração**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: Teoria e Jurisprudência dos Tribunais de Contas** / Luis Henrique Lima. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 41^a ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

PAULO, Vicente; Alexandrino, Marcelo. **Direito Administrativo Descomplicado**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. **O modelo de controle externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema** . 2002. Brasília. Senado Federal. Consultoria Legislativa. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/156>. Data de acesso: 2 out. de 2019.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, A. L. C. D. **GOVERNANÇA CORPORATIVA E SUCESSO EMPRESARIAL**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo, 5. ed: Atlas, 2010

SANTANA, Herick Santos. **O controle externo da administração pública no Brasil**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3894, 28 fev. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/26798>. Acesso em: 8 set. 2019.

ALEJARRA, Luis Eduardo Oliveira. **A criação do Tribunal de Contas na história constitucional brasileira**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3952, 27 abr. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/27898>. Acesso em: 9 set. 2019.>

PERU. **Declaração de Lima**. DE 01 de OUTUBRO DE 1977. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/declaracao-de-lima.htm>>. Acesso em: 14 out. 2019

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanela. **Direito Administrativo**. 32^a ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

MADRID. Universidad Complutense, 1973, traduzido do espanhol por Marcus Cláudio Acqua Viva. APUD. FERREIRA Filho, Manoel G. et. alli. **Liberdades Públicas**. São Paulo, Ed. Saraiva, 1978.

SIMÕES, E. Tribunais de contas - **Controle Externo das Contas Públicas**. São Paulo: SARAIVA, 2014

AGUIAR, A. G. Aguiar, M. P. **O Tribunal de Contas na ordem constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BANDEIRA DE MELLO, Celso. Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PERU. **Declaração de Lima**. DE 01 de OUTUBRO DE 1977. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/declaracao-de-lima.htm>>. Acesso em: 14 out. 2019

AÚSTRIA. **ISSAI 100. Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público**. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>> Acesso em: 14 out. 2019

AÚSTRIA. **ISSAI 200. Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira**. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>> Acesso em: 14 out. 2019

AÚSTRIA. **ISSAI 300. Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional**. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>> Acesso em: 14 out. 2019

AÚSTRIA. **ISSAI 400. Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade**. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>> Acesso em: 14 out. 2019

FGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira. **Transparência e Controle Social na Administração Pública**. São Paulo. Disponível em:< <https://www.fclar.unesp.br/Home/Departamentos/AdministracaoPublica/RevistaTemasdeAdministracaoPublica/vanuza-da-silva-figueiredo.pdf>> Acesso em: 9 set. 2019.

SILVA, Dina Carla Vasconcelos Sena; VACOVISK, Eduardo. **A Transparência na Administração Pública como instrumento facilitador para o controle social.** 2015. Disponível em: <<https://www.uninter.com/cadernosuninter/index.php/gestaopublica/article/view/592>> Acesso em: 6 nov. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional (2000). Lei Complementar. 101, 4 de maio de 2000 – **Lei de Responsabilidade Fiscal**, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 5 set. 2019

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.** 2 de jan. 2015. Brasília. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>>

STF – Supremo Tribunal Federal. RG **RE 1178617** GO – Goiás, Relator: Min. Alexandre Moraes, Data de julgamento: 10/05/2019. Data de Publicação: DJe-101 15/05/2019.> Acesso em: 22.nov. 2019

BRASIL. IRB. Instituto Rui Barbosa. **Normas de auditoria Governamental.** 16. Nov. 2010. Brasília. Disponível em: <<https://www.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/NAG.pdf>> Acesso em: 2. out. 2019

BRASIL. TCU. Tribunal de Contas da União. **Resolução-TCU n. 294**, de 18 abr. 2018. Brasília. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F62B15ED20162FDDDF2E0DA8&inline=1>> Acesso em: 6. out. 2019

BRASIL. TCU. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do TCU**, de jun. 2011. Brasília. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>> Acesso em: 2. Nov. 2019