

O CONTROLE DE LEGITIMIDADE DO GASTO PÚBLICO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU) QUAL O ALCANCE?

A sociedade tem o direito de pedir, a todo agente público, que preste contas de sua administração (Art. 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789).

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (Art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal do Brasil de 1988).

A democracia é idealmente o governo do poder visível, isto é, do governo cujos atos se desenrolam em público e sob o controle da opinião pública (BOBBIO, 2015, p. 29).

A questão que se apresenta para análise nesta Parte II da pesquisa diz respeito a saber quais as possibilidades e os limites para a realização do controle de legitimidade do gasto público pelo Tribunal de Contas da União, considerando o modelo de análise desenvolvido na Parte I da Tese.

Trata-se, portanto, de conhecer o regime jurídico-constitucional do Tribunal de Contas da União no contexto da República Federativa do Brasil, assim como identificar e interpretar as atribuições – *constitucionais* e *legais* – reservadas àquela instituição com vistas ao pleno exercício da função de controle externo da Administração Pública Federal. O exame dessa apresentação descritiva das competências, à luz das principais abordagens teóricas concernentes ao fenômeno

do controle e da responsabilização, permitirá descortinar a viabilidade de o Tribunal de Contas da União implementar mecanismos de fiscalização tendentes a verificar critérios de legitimidade do gasto público federal.

Para ilustrar a consecução desse último objetivo analítico, serão examinadas modalidades de atuação do TCU, separadamente, em função das etapas do ciclo orçamentário, o que abrange os atos de apoio à atividade legislativa, a edição de medidas cautelares, a realização de auditorias operacionais e a emissão do Parecer Prévio sobre as contas anuais prestadas pelo Presidente da República, após a Constituição de 1988. De outro modo, cuida-se da exposição sistemática da configuração desses específicos mecanismos de fiscalização (caráter, alcance e limites) mediante os quais aquela Corte de Contas exerce o controle externo do gasto governamental da União, quanto ao critério da sua legitimidade. Argumenta-se, em princípio, que o *controle de legitimidade* do gasto público no Brasil, desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União, caracteriza-se como mecanismo de *accountability*.

O LUGAR DO CONTROLE DE LEGITIMIDADE NO QUADRO DAS COMPETÊNCIAS DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO A VIABILIDADE FORMAL

A sistemática de controle levada a efeito pelo Tribunal de Contas da União decorre diretamente do seu regime jurídico-constitucional. A forma e o conteúdo desse padrão fiscalizatório dependem, pois, do quanto de atribuição está delegada à Corte pela Carta Política do País.

O Tribunal de Contas da União (TCU) é órgão de índole constitucional, com autonomia para autogerir-se, não subordinado a nenhum dos três Poderes da União, cujos membros gozam das garantias e independência funcional próprias dos magistrados do Poder Judiciário. Exerce, com jurisdição exclusiva, a função de controle externo dos atos e contas de gestão de toda a Administração Pública Federal, abrangendo aquela dos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e do Ministério Público. Ao lado do Congresso Nacional, exerce também o controle externo das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República.

É a própria Constituição de 1988 quem estabelece o posicionamento institucional do Tribunal de Contas da União, ao preconizar sua competência,

jurisdição, atribuições, composição e forma organizativo-operacional¹ (BRASIL, 2018a, p. 80-83).

A Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, que dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas da União, estatui, em seu artigo 1º, a natureza jurídica dessa instituição: “ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal, e na forma estabelecida nesta lei [...]” (BRASIL, 1993, grifo nosso).

A natureza jurídica de órgão independente daqueles que formam a organização dos demais Poderes expressa a condição necessária e imprescindível para o pleno exercício de suas atividades de controle externo sobre todos que lhe devem prestar contas, conforme a Constituição Federal.

Os Tribunais de Contas do Brasil² (aí incluído o TCU) têm função relevante na *forma republicana de governo* e no *regime democrático*³. Cabe a eles, valendo-se dos dados obtidos em razão do exercício das suas competências institucionais – tais como as prestações de contas dos administradores públicos, os relatórios das fiscalizações realizadas e as deliberações da própria Corte de Contas –, informar à sociedade acerca da atuação e desempenho dos seus representantes eleitos, quanto à gestão dos recursos públicos. A sociedade, de posse dessas informações, dentre outras, tem a faculdade de exercer melhor o controle social dos gastos públicos, ou, até poderá avaliar racionalmente sobre a renovação ou não do mandato do seu governante, dado o conhecimento (ainda que parcial) da sua performance político-administrativa.

¹ A jurisdição, competência, atribuições, composição e forma organizativo-operacional do Tribunal de Contas da União estão positivadas no Título IV (Da Organização dos Poderes), Capítulo I (Do Poder Legislativo), Seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária), da Constituição Federal, e compreendem os artigos 70 a 75 (BRASIL, 2018a). O regime constitucional dos Tribunais de Contas é objeto de um instigante ensaio (que já se tornou clássico na literatura sobre a função controle externo no Brasil) consubstanciado em BRITTO (2002).

² Existem no Brasil, atualmente, 33 (trinta e três) Tribunais de Contas: o Tribunal de Contas da União (TCU), os 26 Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), os 3 Tribunais de Contas dos Municípios (TCMs [TCM-PA, TCM-BA e TCM-GO]) e os 2 Tribunais de Contas do Município (TCM-SP e TCM-RJ).

³ Uma visão abrangente sobre o papel do Tribunal de Contas da União no sistema político-administrativo do Brasil pode ser vista na pesquisa realizada por Speck (2000) e Willeman (2017). Outros trabalhos estão nessa mesma direção, tais como: Torres (1993); Figueiredo (2001); Melo (2007); Torres (2008b); Loureiro, Teixeira e Moraes (2009); Pessanha (2009); FGV-EAESP (2010); IPEA (2010b); Olivieri (2011); Consentino (2014); Menezes (2015); Pessanha (2017); Rocha (2017).

Antes de adentrar na análise das competências propriamente ditas, faz-se oportuno precisar os fatores formais que circunscrevem a autonomia do Tribunal de Contas da União para exercer com independência suas funções estatais. O principal deles diz respeito à entrega, pelo Poder Executivo da União, da sua dotação orçamentária fixada na Lei Orçamentária Anual (LOA), que é realizada em duodécimos, até o dia 20 de cada mês, em estrita obediência aos ditames do art. 168 da Constituição Federal, tal como ocorre com a entrega dos recursos orçamentário-financeiros aos outros Poderes Públicos da República⁴. Os demais estão definidos no art. 1º, incisos X a XV, da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do TCU), quais sejam: elaborar e alterar seu Regimento Interno; eleger seu Presidente e seu Vice-Presidente, e dar-lhes posse; conceder licença, férias e outros afastamentos aos ministros, auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal; propor ao Congresso Nacional a fixação de vencimentos dos ministros, auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal; organizar sua Secretaria, na forma estabelecida no Regimento Interno, e prover-lhe os cargos e empregos, observada a legislação pertinente; propor ao Congresso Nacional a criação, transformação e extinção de cargos, empregos e funções do quadro de pessoal de sua Secretaria, assim como a fixação da respectiva remuneração. Além dessas prerrogativas, possui o poder privativo de iniciativa legislativa para propor anteprojeto de alterações em seu estatuto orgânico (ou mesmo a proposição de um novo estatuto), reconhecido até pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Quer dizer, eventual proposta de alteração de sua lei orgânica, submetida à deliberação do Congresso Nacional, padecerá de vício de iniciativa se não for iniciada pela própria Corte de Contas. Esses atributos institucionais são equivalentes àqueles reservados aos Tribunais judiciais⁵. Com todas as ressalvas possíveis, não é demais sustentar se tratar de um quase-Poder.

⁴ Esse dispositivo traduz a autonomia financeira dos demais Poderes e órgãos, em face do Poder Executivo.

⁵ É o que está preconizado no art. 73 (parte final) da Constituição Federal: “O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.” Por sua vez, o art. 96 da Constituição Federal estatui que compete privativamente aos Tribunais: “eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos; organizar suas secretarias e serviços auxiliares e os dos juízos que lhes forem vinculados, velando pelo exercício da atividade correicional respectiva; prover, na forma prevista nesta Constituição, os cargos de juiz de carreira da respectiva jurisdição; propor a criação de novas varas judiciais; prover, por concurso público de

A jurisdição e competência de um Tribunal de Contas no Brasil são definidas em função do *território* e quanto à *origem dos recursos orçamentários*. Nessa medida, ele tem jurisdição, própria e privativa, limitada ao território do ente federativo a que pertencer. O TCU, por exemplo, tem a sua jurisdição em todo o território nacional sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência. Quanto à origem dos recursos, cada Tribunal de Contas tem competência para fiscalizar os recursos originalmente consignados ao orçamento público pertencente ao ente federativo que estiver sob sua jurisdição (ou circunscrição). Assim, o TCU tem competência para fiscalizar apenas os recursos do orçamento federal, quer tenham sido aplicados pela própria União, por qualquer outra entidade do pacto federativo (em razão das transferências legais e voluntárias) ou mesmo por empresas ou entidades da sociedade civil (subvenções sociais e econômicas) que tenham recebido recursos federais.

Constata-se, desde logo, que todo esse arcabouço institucional do Tribunal de Contas da União está formalmente compatível⁶ com as diretrizes da *Declaração de Lima para Preceitos de Auditoria*, estabelecidas pela Organização

provas, ou de provas e títulos, obedecido o disposto no art. 169, parágrafo único, os cargos necessários à administração da Justiça, exceto os de confiança assim definidos em lei; conceder licença, férias e outros afastamentos a seus membros e aos juízes e servidores que lhes forem imediatamente vinculados”. Esse dispositivo constitucional estabelece a autonomia administrativa dos tribunais judiciários.

⁶ Diz-se *formalmente* em razão da possibilidade de haver diferenças entre o *dever-ser* e o *ser*. Ou seja, mesmo que a configuração institucional esteja em consonância com o modelo exigido pela INTOSAI (e está), na prática, alguns fatores podem interferir na atuação esperada do TCU. Nesse sentido, pesquisa nacional inédita aferiu a avaliação da sociedade sobre os Tribunais de Contas do Brasil (O resultado final pode ser visto em <https://goo.gl/YXazPJ> [recorte] e <https://goo.gl/d6o5KR> [pesquisa bruta]). Esse levantamento foi realizado pelo IBOPE, em junho de 2016, a pedido da Confederação Nacional da Indústria (CNI), da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e da Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas do Brasil (AUDICON). Embora os Tribunais de Contas tenham sido percebidos como fundamentais no combate à corrupção e à ineficiência do gasto público, assim como na melhoria da gestão pública, aspectos como o conhecimento da sociedade sobre os TCs (68% não os conhecem), a nomeação política de ministros e conselheiros (75% acham que isso atrapalha o funcionamento do órgão) e o seu desempenho (62% julgam a atuação de regular a péssima), evidenciados na pesquisa, indicam que existe considerável falta de correspondência entre o *ideal* (dever-ser) e o *real* (ser) (ATRICON, 2017). Os estudos de Arantes, Abrucio e Teixeira (2005) e Rocha (2017) oferecem também informações úteis acerca da performance dos Tribunais de Contas em diferentes enfoques e épocas.

Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)⁷, à qual ele integra. Tais diretrizes estipulam a necessidade de três tipos de independência para a existência e funcionamento das Entidades Fiscalizadoras Superiores dos países membros: (1) *independência para o desempenho de suas tarefas*: traduz-se pela atuação destacada da entidade auditada; proteção contra influências externas; autonomia funcional e organizacional no desenvolvimento das atividades de auditoria; previsão em sede constitucional e regulamentação por legislação ordinária; proteção jurídica, por uma Suprema Corte judiciária, contra qualquer ameaça para o pleno exercício das suas prerrogativas institucionais; (2) *independência dos seus membros e dirigentes*: deve estar garantida pela Constituição do país e; (3) *independência financeira*: significa ter dotação própria no orçamento geral do Estado e dispor, de forma autônoma, desses recursos financeiros para a realização de suas atividades (INTOSAI, 1977).

O quadro a seguir enumera todos os encargos atribuídos ao Tribunal de Contas da União. Essa descrição, além de evidenciar o enquadramento constitucional-legal, procura qualificar a natureza dessas competências a fim de melhor posicionar o papel da Corte de Contas em face das abordagens teóricas acerca do fenômeno sociopolítico do controle e da responsabilização. O elenco das atribuições está baseado na Constituição Federal de 1988 (CF) e nos seguintes instrumentos legislativos: Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do TCU); Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal); Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (lei das infrações contra as finanças públicas); Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (estatuto jurídico das licitações e contratações públicas); Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997 (estatuto jurídico das eleições); Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990 (lei das inelegibilidades) e; a Lei das Diretrizes Orçamentárias da União, que estabelece ao TCU a incumbência de prestar, anualmente, à Comissão Mista do Orçamento (CMO), do Congresso Nacional, de que trata o art. 166, §1º, da Constituição

⁷ Trata-se da Carta Magna da auditoria governamental, documento oficial produzido no IX Congresso da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), realizado em Lima, no Peru, em outubro de 1977, cujo objetivo principal é exigir uma auditoria governamental independente, patenteando que a Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) que não consegue satisfazer essa demanda não está à altura do padrão esperado. Com sede em Viena, Áustria, a INTOSAI é uma organização não governamental internacional, autônoma, independente e não política, o que lhe permite ter o status consultivo especial junto ao Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas. O TCU integra a INTOSAI, na qualidade de Entidade Fiscalizadora Superior do Brasil (INTOSAI, 1977).

Federal, informações sobre *Obras e Serviços com Indícios de Irregularidades Graves* e as Auditorias Operacionais realizadas.

Quadro 6 - Tribunal de Contas da União (TCU): atribuições constitucionais e legais

	ATRIBUIÇÕES	FUNDAMENTO	NATUREZA
01	Apreciar as contas anuais do Presidente da República	art. 71, I, CF	opinativa
02	Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos	art.71, II, CF	judicante
03	Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões	art. 71, III, CF	fiscalizadora
04	Realizar inspeções e auditorias, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, nas unidades administrativas de quaisquer dos Poderes e órgãos Públicos	art. 71, IV, CF	fiscalizadora
05	Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe	art. 71, V, CF	fiscalizadora
06	Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a Estado, ao Distrito Federal ou a Município	art. 71, VI, CF	fiscalizadora
07	Prestar informação ao Congresso Nacional sobre as fiscalizações realizadas	art. 71, VII, CF	informativa
08	Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesas ou irregularidades de contas, as sanções previstas em lei (aplicação de multa e imputação de débito)	art. 71, VIII, §3º, CF	sancionadora
09	Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade	art. 71, IX, CF	corretiva
10	Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal	art. 71, X, §1º e §2º, CF	corretiva
11	Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados	art. 71, XI, CF	representação
12	Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados (CMO), sobre despesas não autorizadas	art. 72, § 1º e § 2º, CF	opinativa
13	Receber denúncias dos responsáveis pelo controle interno dos Poderes Públicos, assim como de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, acerca de irregularidades ou ilegalidades, e decidir sobre elas	art. 74, §1º e §2º, CF	ouvidoria
14	Determinar, por medida cautelar, a suspensão de atos ou procedimentos administrativos impugnados pelo TCU	art. 45, Lei 8.443/1992	acauteladora
15	Determinar o afastamento temporário de agente público da Administração Pública	art. 44, caput, Lei 8.443/1992	acauteladora

16	Decretar a indisponibilidade de bens de agente público da Administração Pública	art. 44, § 2º, Lei 8.443/1992	acauteladora
17	Declarar a inidoneidade do licitante fraudador para participar, por até cinco anos, de licitação na Administração Pública Federal	art. 46, Lei 8.443/1992	acauteladora
18	Declarar a inabilitação de agente público para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, por até oito anos, no âmbito da Administração Pública	art. 60, Lei 8.443/1992	acauteladora
19	Solicitar medidas judiciais necessárias ao arresto dos bens dos responsáveis julgados em débito pelo TCU	art. 61, Lei 8.443/1992	representação
20	Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos respectivos governos	art. 1º, VI, Lei 8.443/1992	fiscalizadora
21	Receber consultas formuladas por autoridades competentes, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de normas concernentes à matéria de sua competência, e decidir sobre elas	art. 1º, XVII, Lei 8.443/1992	consultiva
22	Acompanhar a arrecadação da receita a cargo da União e demais entidades, mediante inspeções e auditorias	art. 1º, IV, Lei 8.443/1982	fiscalizadora
23	Acompanhar a implementação das leis orçamentárias (e suas modificações), assim como os editais de licitação, os contratos, convênios, acordos e ajustes realizados pela Administração Pública.	art. 41, Lei 8.443/1982	fiscalizadora
24	Comunicar às autoridades competentes dos Poderes da União sobre o resultado das inspeções e auditorias realizadas	art. 41, § 2º, Lei 8.443/1992	informativa/ corretiva
25	Expedir atos e instruções normativas sobre matérias de suas atribuições, com efeito vinculante para a Administração Pública	art. 3º, Lei 8.443/1992	regulamentar
26	Fiscalizar o cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF)	art. 59, LRF	fiscalizadora
27	Alertar os Poderes e órgãos públicos sobre o cumprimento de metas e limites orçamentários e financeiros	art. 59, § 1º, LRF	fiscalizadora
28	Aplicar multa por descumprimento de normas das Leis de Finanças Públicas	art. 5º, Lei 10.028/2000	sancionadora
29	Fiscalizar editais de licitação realizados pela Administração Pública	art. 113, § 2º, Lei 8.666/1993	fiscalizadora
30	Enviar, anualmente, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional, informações sobre Obras e Serviços com Índícios de Irregularidades Graves e o Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP)	arts. 122, §7º, e 123, Lei 13.473/2017; art. 166, §1º, CF	informativa
31	Tornar disponível à Justiça Eleitoral, no ano em que se realizarem as eleições, a relação dos responsáveis que tiveram suas contas julgadas irregulares pelo TCU	art. 11, §5º, Lei 9.504/1997; art. 1º, I, g, Lei Complementar 64/1990	informativa

Fonte: o Autor, 2018.

O conjunto dessas competências – *constitucionais* e *legais* – situa o Tribunal de Contas da União (TCU) como entidade superior de controle de caráter singular, em um Estado Democrático de Direito, comparativamente aos sistemas de controle de contas públicas existentes em outros Estados contemporâneos. Em uma rápida passagem por essas atribuições (do item 1 ao 31), observa-se que o TCU exerce concomitantemente dois papéis distintos e complementares entre si, ambos de forma independente. De um lado, presta auxílio ao Congresso Nacional (Poder Legislativo) no cumprimento de suas funções constitucionais (itens 1⁸, 7, 12 e 30) e a outros Poderes e órgãos a fim de subsidiar a prática de algum ato de ofício nos respectivos âmbitos de atuação deles (itens 11, 19, 24 e 31). Nas demais atribuições (itens 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28 e 29), atuando *de ofício*, com a autoridade de instituição superior de controle externo da Administração Pública, detém o domínio pleno do processo de produção do ato estatal final a que está incumbido de realizar⁹. Assim, no primeiro plano, a atuação é compartilhada com outro Poder ou órgão, mas sem subordinação hierárquica. Na segunda posição, o exercício das competências se faz de forma autônoma e com total iniciativa de ação e de ulterior deliberação final¹⁰.

⁸ Este item 1 da tabela, por exemplo, diz respeito à competência do Congresso Nacional para *julgar* as contas anuais prestadas pelo Presidente da República, após emissão do Parecer Prévio pelo Tribunal de Contas da União (TCU), consoante o art. 49, inciso IX, da Constituição Federal: “É da competência exclusiva do Congresso Nacional: [...] IX – julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo [...]”. Cabe destacar que esse Parecer Prévio emitido pelo TCU não vincula o julgamento das contas pelos membros do Congresso Nacional. Daí a atribuição de que se cuida ser de natureza apenas *opinativa*.

⁹ Para ilustrar a atuação do TCU no exercício desse segundo papel, um bom exemplo é o *julgamento* das contas dos administradores (item 2 da tabela). Neste caso, o administrador presta as suas contas diretamente ao TCU, que as processa e julga, com competência exclusiva, observando os princípios do devido processo legal e da ampla defesa e contraditório, deliberando ao final sobre o mérito das contas (se regulares ou irregulares) mediante *acórdão* (documento oficial que formaliza a decisão tomada pelo TCU). Somente esse julgamento tem a força legal para extinguir (ou não) a responsabilidade do administrador pelas suas contas, dando-lhes quitação (ou não). Em razão de o exercício dessa competência pelo TCU ser de forma exclusiva, o Poder Judiciário só interfere, se eventualmente provocado pelo responsável, quando houver alguma inobservância dos princípios do devido processo legal e da ampla defesa e contraditório, determinando a correção do procedimento, sem entrar no mérito do julgamento.

¹⁰ Essa dualidade de atuação dos Tribunais de Contas também é percebida por Willeman (2017, p. 237-238), que caracteriza a primeira situação de “atuação coadjuvante em apoio ao contro-

As tipologias de instituições de controle encontradas nas democracias contemporâneas estão sistematizadas em alguns estudos publicados entre nós e são úteis para verificar o enquadramento institucional do Tribunal de Contas da União enquanto Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) que atua de forma dicotômica, conforme acima. Melo (2007) identifica, em um levantamento abrangente, a existência de três modelos de atuação dessas instituições no plano internacional, que correspondem a três tipos diferentes de desenhos institucionais, que são o *Auditor-Geral*, o *Tribunal de Contas* e o *Audit Board* (auditoria colegiada)¹¹. Pessanha (2009, p. 246) entende que as entidades de fiscalização superior assumiram historicamente apenas dois modelos distintos de atuação: o Tribunal de Contas e a Auditoria-Geral (ou Controladoria). Rocha (2003), IPEA (2010b) e Menezes (2015) adotam a mesma tipologia de Pessanha (2009), ao examinarem as origens e diversidades das instituições de controle de contas no mundo.

No modelo de Auditor-Geral (Controladoria), cujo vínculo institucional prevalecente se dá com o Poder Legislativo¹², do qual é parte integrante e com quem mantém estreita articulação, a missão é auxiliar a função parlamentar de controle externo das contas do Executivo mediante a realização de auditorias, financeira e de performance, e a emissão de recomendações ao Legislativo, atuando de forma independente. A instituição é dirigida por um Auditor-Geral (ou Controlador-Geral), com mandato fixo (podendo ser renovado), que, por ser um órgão singular, detém fortes poderes individuais. A decisão final em matéria de controle externo fica a cargo do Poder Legislativo (ROCHA, 2003; MELO, 2007; PESSANHA, 2009; IPEA, 2010b; MENEZES, 2015).

O tipo Tribunal de Contas (Corte de Contas) constitui um órgão colegiado que, de forma independente e mantendo vínculo com o Legislativo¹³, sem

le parlamentar” e, a segunda, de “competências autônomas *ex própria autoritate*”. Embora importante a contribuição da autora, ela restringe a primeira atividade ao apoio ao controle parlamentar, quando se nota que essa atuação compartilhada abrange outras esferas, como a da Justiça Eleitoral, dentre outras (item 31 da tabela).

¹¹ Conforme relatado por Melo (2007, p. 7), em um *survey* realizado pela INTOSAI com 126 instituições superiores de controle de diversas partes da Terra, o modelo *Auditor-Geral* corresponde a 73 (57%) e os outros dois (*Tribunal de Contas* e o *Audit Board*) a 17 (13%), enquanto o grupo restante é composto por departamentos de auditorias ou estruturas administrativas similares.

¹² Com algumas poucas exceções, quando o vínculo se dá com o Poder Executivo ou com nenhum dos Poderes (ROCHA, 2003, p. 228).

¹³ A exceção a esse vínculo predominante com o Poder Legislativo está em Portugal e Grécia onde os seus Tribunais de Contas integram o Poder Judiciário.

subordinação, auxilia a função parlamentar de controle externo das contas do Executivo, mas exerce também poderes judicantes em face das contas dos administradores públicos, tudo mediante a realização de auditorias, financeira e de desempenho, dentre outras atividades de controle. Nesse sentido, o resultado final da ação consiste em recomendar ao Legislativo medidas a serem adotadas pelos controlados, por um lado, e em julgar, com exclusividade, as contas dos agentes responsáveis pela gestão dos recursos públicos, sem a interferência do Legislativo, por outro lado. A decisão é sempre colegiada e os membros detêm a condição de equiparados a magistrados, ou mesmo de magistrados (como é o caso de Grécia e Portugal) (MELO, 2007).

Por último, o modelo *Audit Board*, que guarda estreita identidade como o da Auditoria-Geral em sua forma de atuar em auxílio à função parlamentar de controle externo das contas do Executivo. A diferença está apenas em sua estrutura organizacional. Enquanto a Auditoria-Geral constitui entidade singular, o *Audit Board* é formado por um conselho de auditores independentes, indicados e/ou nomeados pelo Executivo e aprovados pelo Legislativo, que dirigem a instituição e cujos mandatos são fixos, podendo ser não coincidentes. Exemplos de países que adotam esse padrão, segundo Melo (2007), são a Argentina, Alemanha, Japão, Coreia do Sul e os Países Baixos.

A análise comparativa desses três modelos de instituições de controle oferece elementos importantes para se distinguir as especificidades do desenho institucional do Tribunal de Contas da União que emerge da sua configuração orgânico-funcional e do rol de suas competências constitucionais e legais. Embora esteja na segunda das categorias delineadas acima, verifica-se algumas particularidades que fazem dele um Tribunal de Contas singular em face dos seus afins no contexto internacional. A principal delas está em sua forma de composição. Consoante o artigo 73, *caput*, §2º, da Constituição Federal, o Tribunal de Contas da União é integrado por nove Ministros, sendo escolhidos *um terço* pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre Auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo próprio Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento, e *dois terços* pelo Congresso Nacional, alternadamente pela Câmara Federal e o Senado da República¹⁴. Esse arranjo confere

¹⁴ A escolha dos dois terços pelo Congresso Nacional não deve recair necessariamente sobre os parlamentares no exercício de mandato eleitoral. A prova disso é que atualmente existem dois Ministros em atividade que são originários do quadro de servidores efetivos do Senado Federal.

caráter democrático ao processo de formação do corpo deliberativo da Corte de Contas, pois possibilita o ingresso de pessoas oriundas das esferas política e técnica, que são escolhidas por quem detém mandato eleitoral (Presidente da República, Deputados Federais e Senadores da República)¹⁵. As outras, também inerentes ao modelo TCU, estão compreendidas nas competências 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 28 e 31 do *Quadro das atribuições constitucionais e legais*, que correspondem às funções de natureza sancionadora, corretiva, de representação, de ouvidoria, acauteladora, consultiva e informativa. Dentre estas, três competências merecem destaque no sistema de controle externo brasileiro: a eficácia de título executivo atribuída às decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa; o poder do Tribunal de sustar, de ofício, se não atendido, a execução do ato administrativo por ele impugnado e; a possibilidade de os acórdãos de julgamentos do Tribunal implicarem eventual inelegibilidade de gestores públicos responsabilizados por contas irregulares. Em síntese, essas competências individualizam a Corte de Contas do Brasil e a diferencia das suas congêneres de outros países.

Para além dessas duas modalidades de agir – *ora compartilhando a função de controle externo com o parlamento, ora exercendo seu mandato com autonomia própria* –, é razoável depreender do elenco das atribuições do TCU três outras perspectivas de atuação: a primeira está relacionada à ênfase na *racionalização da atividade estatal* mediante a verificação da integridade, da regularidade e da funcionalidade de todo o sistema administrativo dos Poderes Públicos; a segunda tem a ver com a melhoria do *desempenho da Administração Pública*, quando contribui para que as políticas governamentais sejam implementadas tendo em vista a busca da eficiência, da eficácia e da efetividade do setor público em benefício da sociedade; a terceira decorre da própria essência do controle externo como instrumento da *limitação do poder político*, como já examinado lá atrás, ou seja, à medida que exerce seus encargos procurando estabelecer freios e contrapesos aos eventuais desvios (de qualquer natureza) no curso das ações empreendidas pelos governantes e pela burocracia do Estado.

¹⁵ Embora essa dimensão democrática das escolhas exprima, em um primeiro momento, um aspecto positivo (e é), pela representatividade que propicia ao seu corpo deliberativo, por outro lado, constitui exatamente o fator mais crítico para a atuação independente da Corte de Contas, em razão dos eventuais vínculos (político-partidários ou mesmo pessoais) que possam ser atribuídos aos escolhidos, ainda que com o passar das legislaturas e a alternância que possa ocorrer no exercício do poder político isso possa ser diluído ou até mesmo deixar de existir.

Afora todas essas possibilidades de enquadramento institucional, o marco constitucional-legal também parece colocar o Tribunal de Contas da União em alguns contextos que delimitam bem a sua atuação institucional. Em primeiro lugar, ele se apresenta como órgão de controle do Estado que controla o próprio Estado. Em segundo, pela posição que ocupa no organograma da organização político-administrativo da União, constitui-se em uma agência estatal que exerce suas atividades, em face dos controlados, de forma horizontalizada, ainda que dotada de independência funcional e de poder de correção e sanção na esfera administrativa. Em terceiro, sem perder essa característica de órgão burocrático que opera dentro Estado, aparece como controlador dos procedimentos orçamentário-financeiro-patrimoniais decorrentes dos atos da Administração Pública e dos resultados das políticas públicas. Em quarto, por desenvolver essas atividades de forma permanente no aparelho do Estado, revela-se como a instituição controladora do que ocorre durante os mandatos dos governantes e da sua burocracia. Por último, ele pode ser considerado um instrumento importante na relação entre governados e governantes, na perspectiva teórica *principal-agente*. Essas racionalidades podem ser examinadas sob a lente de algumas abordagens doutrinárias acerca da matéria.

O quadro a seguir, estruturado por Speck (2000) com base em Martins (1989), mostra as principais relações de controle existentes nas sociedades politicamente organizadas e traz à tona a noção de circularidade como seu critério norteador. Valendo-se do binômio *controlador-controlado*, Martins (1989) identifica quatro grandes categorias de controle envolvendo as relações *Estado-sociedade*: controles exercidos pela sociedade sobre si mesma (A) e sobre o Estado (B), assim como controles realizados pelo Estado sobre a sociedade (C) e sobre ele mesmo (D). O Tribunal de Contas da União pode ser posicionado na célula **D** em razão de ser um órgão estatal que controla atos produzidos pelo próprio aparelho do Estado¹⁶. Contudo, pelo fato de os produtos gerados pelas suas atividades e deliberações apresentarem, em qualidade e quantidade, considerável grau

¹⁶ Neste ponto, é preciso esclarecer a situação na qual o Estado repassa a pessoas físicas e/ou pessoas jurídicas (empresas e/ou organizações da sociedade civil) encargos, e os respectivos meios, a fim de que realizem ações públicas, sem que pertençam à estrutura governamental. Considerando o fato de essas pessoas e entidades serem alcançadas pelo controle do Tribunal de Contas, em face do que dispõe o *parágrafo único* do artigo 70 da Constituição Federal – *prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda [...]* –, tal fiscalização consubstancia uma relação do Estado sobre a sociedade (C), observado que a origem dos recursos empregados é estatal.

informativa acerca dos atos de governo e da Administração Pública, existe aí o potencial de esses dados serem utilizados pela sociedade para o exercício do controle sobre o Estado. Nessa medida, o TCU opera como meio, ao instrumentalizar o cidadão, para que a relação expressa na célula **B** (sociedade controlando o Estado) seja efetiva, pelo menos na esfera das finanças públicas.

Quadro 7 - Dimensões de controle entre Estado e sociedade

CONTROLADOR CONTROLADO	SOCIEDADE	ESTADO
Sociedade	A	C
Estado	B	D

Fonte: Martins (1989, p. 11-19); Speck (2000, p. 13).

A questão de saber se o Tribunal de Contas da União (TCU) constitui instrumento de *accountability* tem se tornado recorrente na literatura sobre controle governamental no País. Várias pesquisas apontam afirmativamente nessa direção, especialmente em Melo (2007), Pessanha (2009), Rocha (2013a), FGV-EAESP (2010), IPEA (2010b), Consentino (2014), e Menezes (2015). Esse processo de definição institucional pressupõe o emprego do conceito atribuído ao vocábulo *accountability*. Nessa perspectiva, existem alguns estudos que delimitam o sentido e o alcance desse fenômeno sociopolítico, no Brasil e no estrangeiro, a exemplo de Campos (1990), O'Donnell (1991;1998), Schedler (1999), Przeworski (1999), Heywood (2000b), Figueiredo (2001), Arato (2002), Abrucio e Loureiro (2005), Miguel (2005), Schmitter (2005), CLAD (2006), Ceneviva (2006), Mota (2006), Ceneviva e Farah (2007), Gomes Neto (2009), Pinho e Sacramento (2009), Rocha (2009), Maria (2010), IPEA (2010a), Filgueiras (2011), Olivieri (2011) e Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013), dentre outros. Não cabe aqui especificar as tendências de todos esses trabalhos, por fugir ao escopo dessa pesquisa. Opta-se, no entanto, pela aplicação do clássico modelo conceitual construído por O'Donnell (1998), reforçado pelos parâmetros desenvolvidos por Schedler (1999), assim como das propostas analíticas de Abrucio e Loureiro (2005) e do CLAD (2006), por traduzirem com mais nitidez o desenho institucional da Corte de Contas da União. O quadro 8 abaixo apresenta o modelo teórico de O'Donnell (1998), hoje dominante na literatura brasileira sobre *accountability*.

Quadro 8 - Dimensões e mecanismos de *accountability*

	DIMENSÕES DE ACCOUNTABILITY	
	Vertical	Horizontal
Mecanismos	[...] Eleições, reivindicações sociais que possam ser normalmente proferidas, sem que se corra o risco de coerção, e cobertura regular pela mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas são dimensões do que chamo de <i>accountability</i> vertical. São ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação organizada e/ou coletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não [...] (O'DONNELL, 1998, p. 28).	[...] defino o que entendo por <i>accountability</i> horizontal: a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o <i>impeachment</i> contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas [...] (O'DONNELL, 1998, p. 40).

Fonte: adaptado de O'Donnell (1998).

Ao colacionar as categorias que formam a definição de *accountability* horizontal de O'Donnell (1998) com o rol de atribuições do Tribunal de Contas da União, constantes do *Quadro das atribuições constitucionais e legais*, constata-se que elas se encaixam *quase* perfeitamente. O TCU pode ser identificado como uma agência estatal que tem a competência, constitucional e legal, assim como os meios, para realizar todas as ações de controle que estejam de acordo com seu mandato, com poderes até para aplicar sanções contra a prática (ou omissão) de atos de natureza administrativa, qualificados como irregulares ou ilícitos¹⁷. Nessa medida, é correto afirmar que o TCU constitui autêntico instrumento de *accountability* horizontal, atuando fortemente também como mecanismo de *checks and balances*¹⁸.

¹⁷ Quanto à aplicação de sanções, a única ressalva que se faz é quanto ao impedimento do Presidente da República, e dos seus Ministros de Estado, assim como dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, dos membros do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, do Procurador-Geral da República e do Advogado-Geral da União, em crimes de responsabilidade (inclusive contra as finanças públicas), cuja atribuição é reservada privativamente ao Senado Federal, conforme o disposto no artigo 52, incisos I e II, combinado com o art. 86, ambos da Constituição Federal (BRASIL, 2018a, p. 68).

¹⁸ Mota (2006, p. 135) adota a premissa de que existem mecanismos que garantem a *accountability* no Brasil, mas que não coincidem com os mecanismos de *checks and balances*. Ou seja, a hipótese defendida é que a *accountability* horizontal não constitui atributo ou mecanismo dos *checks and balances* sugerindo que esses institutos não se confundem, apesar de

O resultado do trabalho do TCU, não obstante categorizado como mecanismo de *accountability* horizontal, tem reflexos na esfera da *accountability* vertical. Embora seja razoável acreditar que as decisões tomadas e os dados produzidos pelo TCU sobre os administradores públicos tenham o potencial de influenciar a escolha do eleitor por ocasião das eleições, quando eventos de malversação de recursos públicos chegam ao conhecimento dele, há duas atribuições da Corte de Contas que podem conferir maior efetividade a essa assertiva¹⁹.

A primeira diz respeito à obrigatoriedade de o TCU tornar disponível à Justiça Eleitoral a relação dos que tiveram suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível dele, ressalvados os casos em que a questão estiver sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário, ou que haja sentença judicial favorável ao interessado, conforme estatui o art. 11, §5º, da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997²⁰. A disponibilidade dessa lista de nomes à Justiça Eleitoral é para viabilizar a aplicação do art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990 (lei das inelegibilidades), que preconiza ser inelegível, para qualquer cargo, quem esteja na situação tipificada acima²¹. Em outros termos, em

ambos serem considerados mecanismos de controle. No entanto, admite que a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas da União seja classificada simultaneamente como mecanismo de *checks and balances* e de *accountability*.

¹⁹ No domínio da teoria *principal versus agent*, o desafio fundamental da *accountability* é procurar reduzir o *déficit* de informação entre os governados e os governantes. Nesta relação, o TCU tem papel importante na medida em que tem o dever e o poder de informar o cidadão sobre o desempenho dos mandatários e demais administradores, pelo menos no que tange à atividade financeira do Estado.

²⁰ A lista de responsáveis com contas julgadas irregulares está sempre disponível no endereço eletrônico do Tribunal de Contas da União: <http://portal.tcu.gov.br/responsabilizacao-publica/contas-julgadas-irregulares/>.

²¹ O art. 1º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990 (lei das inelegibilidades) diz que: “São inelegíveis: I - para qualquer cargo: [...] g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição [...]”. A nova redação desse texto foi dada pela Lei Complementar nº 135, de 4 de junho de 2010 (*lei da ficha limpa*). O termo órgão competente, no texto, corresponde ao Tribunal de Contas (se contas dos administradores) ou o Poder Legislativo (no caso das contas dos mandatários). Ainda que existam fatores críticos na aplicabilidade dessa norma, está reconhecido

razão da atuação do TCU, o processo eleitoral pode ficar mais seletivo por não aceitar a participação de candidatos responsáveis por contas julgadas irregulares pelo TCU, a partir da data dos respectivos acórdãos condenatórios. Cabe ressaltar que, neste caso, o Tribunal de Contas exerce apenas a função de natureza *informativa*, cabendo à Justiça Eleitoral o poder de aceitar ou não o registro da candidatura daquele(a) que tiver o nome constando da lista a ela encaminhada.

A segunda está relacionada ao papel de *ouvidor* exercido pela Corte de Contas. Por força do art. 74, §1º e §2º, da Constituição Federal, cabe ao TCU receber denúncias dos responsáveis pelo controle interno dos Poderes Públicos, assim como de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, acerca de irregularidades ou ilegalidades, e decidir sobre elas. Em face de essas representações versarem sobre ações e/ou omissões dos mandatários, administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Pública, a transparência e a publicidade que marcam todo o processo de investigação e as deliberações daí decorrentes terminam por afetar o capital político dos denunciados. Além disso, muitas dessas denúncias se transformam em processo de tomada de conta especial²² que, pela sua natureza, é submetida a julgamento pelo Tribunal de Contas, a exemplo das demais prestações de contas. Nessa hipótese, em sendo julgada irregular a conta, em caráter definitivo, o nome do responsável é incluído na relação que é enviada para a Justiça Eleitoral, na forma do parágrafo anterior. Aqui, tem-se, pelas duas situações, o exercício de uma competência pelo TCU que contribui enormemente para reforçar os mecanismos de *accountability* vertical na linha de O'Donnell (1998), por ter o potencial de influenciar as escolhas dos eleitores ante o conhecimento e a percepção da gravidade desses fatos²³.

O Conselho Científico do CLAD – *Centro Latino-americano de Administração para o Desenvolvimento* –, ao analisar o papel e a importância da *accountability*,

formalmente o peso das deliberações do TCU nessa estratégica função jurisdicional que envolve a qualidade do processo eleitoral no regime democrático brasileiro.

²² Os processos de fiscalização (em geral) ou de apuração de denúncias e representações, instaurados no âmbito do TCU, poderão ser convertidos em processo de *tomada de contas especial*, na hipótese de restar evidenciada a não comprovação da aplicação de recursos repassados pela União, a ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário. A tomada de contas especial é o instrumento processual para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano ao erário.

²³ A importância dessa interrelação entre *accountability* horizontal (responsabilização institucional) e *accountability* vertical (responsabilização vertical) é explorada também por Melo (2007, p. 44) e Figueiredo (2001, p. 716).

valendo-se das experiências dos países da América Latina, propõe que as formas de responsabilização na administração pública podem ser organizadas em duas categorias: as *clássicas*, que compreende a responsabilização pelo controle parlamentar e pelo controle de procedimento e; e as *modernas* (ou gerenciais), que abrangem a responsabilização por meio do controle por resultados, do controle social e do controle por competição administrada (CLAD, 2006).

Em consonância com o CLAD (2006), a responsabilização pelo *controle parlamentar*, cujos controladores são os políticos com mandato eleitoral, está baseada no controle constitucional mútuo entre os Poderes (*checks and balances*) e visa materializar o conceito liberal de limitação do poder, no caso o do Executivo pelo Legislativo. Na responsabilização pelo *controle procedimental*, o objetivo básico é a verificação do cumprimento das regras e das leis pelos governantes e pela burocracia. O *controle social* é aquele exercido, de forma vertical, pelos cidadãos em face dos governantes e da burocracia. A *forma de responsabilização baseada no resultado* se concretiza mediante a avaliação *a posteriori* do desempenho dos programas e das atividades governamentais com vistas a contribuir para a melhoria dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade do setor público. O mecanismo de controle por competição administrada não tem aplicabilidade prática no caso brasileiro. O quadro abaixo sistematiza esses mecanismos de controle e responsabilização²⁴.

Quadro 9 - Formas de controle e controladores

FORMAS DE CONTROLE CONTROLADORES	CLÁSSICAS		MODERNAS		
	Parlamentar	Procedimentos	Social	Resultados	Competição Administrada
Políticos	A			B	
Burocratas		C		D	E
Sociedade			F	G	H
Concorrência					I

Fonte: adaptado do CLAD (2006, p. 34).

²⁴ O projeto de estudo teve como escopo examinar, em diferentes vertentes, o processo de controle da gestão da administração pública na América Latina. Embora considerem que o balanço final das experiências seja positivo quanto aos avanços obtidos, ainda assim persistem questões não resolvidas. Além disso, os autores da pesquisa utilizam o termo responsabilização como equivalente da expressão inglesa *accountability*. Portanto, para eles, *mecanismos de responsabilização* (ou *formas de responsabilização* ou *formas de controle*) tem o mesmo sentido que *mecanismos de accountability* (ou *formas de accountability*).

Nessa sistemática de controle e responsabilização desenvolvida pelo CLAD, o Tribunal de Contas da União pode ser posicionado nas células **C** e **D**. Quer dizer, constitui o órgão controlador da burocracia estatal, com autonomia e independência de atuação, como já visto antes, que exerce diretamente o controle de procedimentos e de resultados sobre a atividade administrativa, assim como avalia a implementação de programas governamentais a cargo dos Poderes Públicos.

Além disso, complementa o controle parlamentar e o controle social, cujos controladores, por excelência, são, respectivamente, os políticos (célula A) e a sociedade (célula F). As competências descritas nos itens 01, 07, 11, 12, 24 e 30, do *Quadro das atribuições constitucionais e legais* do TCU, que consubstanciam as suas funções de natureza opinativa, informativa e representação, atestam a sua condição de órgão destinado a, também, prestar auxílio ao controle externo exercido pelo Congresso Nacional. A contribuição ao controle social se realiza na medida em que o TCU instrumentaliza os cidadãos com dados e informações – *gerados em razão do exercício das suas atribuições* – acerca do desempenho administrativo dos governantes e administradores. Pode ser estabelecido paralelo entre a proposta do CLAD (2006) e a concepção de O'Donnell (1998). O controle de procedimento e o parlamentar (ambos clássicos), juntos, correspondem à *accountability* horizontal; o controle social pode ser considerado um mecanismo de *accountability* vertical.

Abrucio e Loureiro (2005, p. 81), valendo-se de três ideias básicas concernentes à teoria democrática, propõem três formas de mecanismos institucionais que visam garantir, no mundo contemporâneo, a partir da segunda metade do século XX, a *accountability*, isto é, “a responsabilização política ininterrupta do Poder Público em relação à sociedade”. São elas: o *processo eleitoral*, que objetiva assegurar a soberania popular (decorre do princípio democrático de que o poder emana do povo); o *controle institucional durante o mandato*, que abrange os mecanismos fiscalizatórios contínuos dos governantes e da burocracia, tais como o controle parlamentar, o controle judicial, o controle administrativo-procedimental, o controle de desempenho dos programas governamentais e o controle social (deriva do princípio do dever dos governantes de prestar contas ao povo) e; as *regras estatais intertemporais*, que compreendem os instrumentos normativos destinados a balizar os limites de atuação dos governantes em face dos governados (origina-se do princípio liberal da limitação do poder político). O quadro 10 a seguir sistematiza essas formas e instrumentos de *accountability*.

Quadro 10 - *Accountability* e finanças públicas no Brasil

FORMAS DE ACCOUNTABILITY	INSTRUMENTOS
Processo eleitoral	Financiamento de campanhas eleitorais
Controle institucional durante o mandato	Comissões Parlamentares de inquérito
	Regra de discussão, publicização e <i>accountability</i> horizontal do orçamento (processo de elaboração do PPA, LDO e LOA)
	Tribunais de Contas
	Auditoria Financeira Internas (Secretaria de Controle Interno e Corregedoria Geral da União)
	Orçamento participativo
Regras estatais intertemporais	Regra de restrição orçamentária e de responsabilidade fiscal
	Limites de endividamento público
	Metas inflacionárias

Fonte: Abrucio; Loureiro (2005, p. 86).

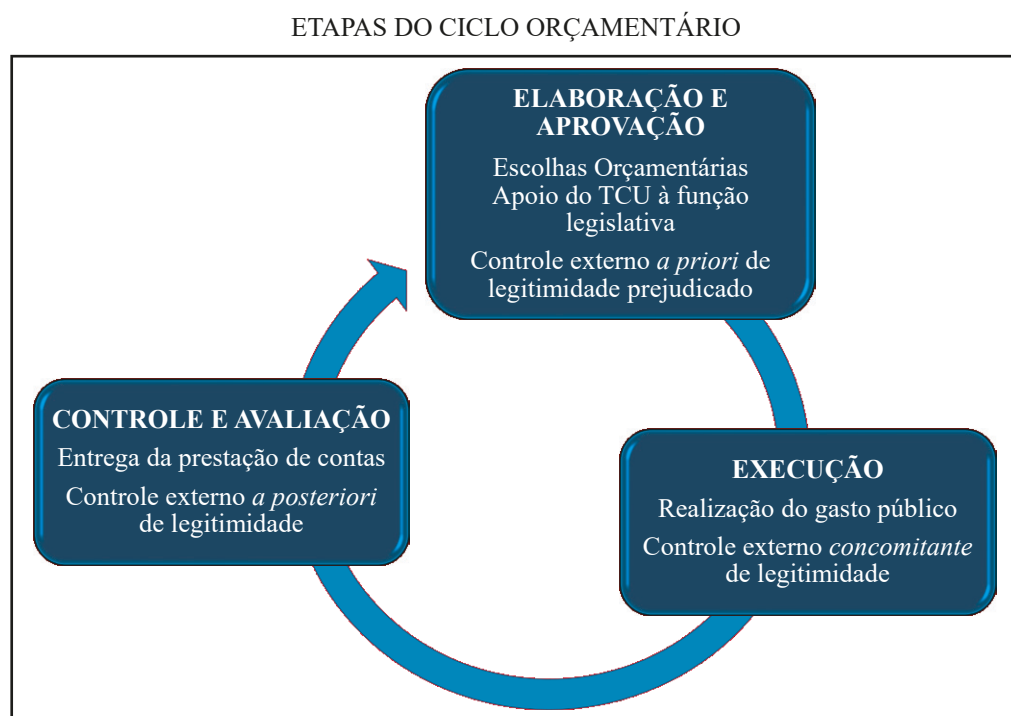
O modelo concebido por Abrucio e Loureiro (2005, p. 86), baseado nos principais conceitos e formas de concretização da *accountability* democrática, sintetiza os mecanismos de responsabilização política adotados entre nós no âmbito das finanças públicas. Como se vê, o Tribunal de Contas está posto, ao lado de outros mecanismos, como instrumento de *accountability* que opera durante o mandato. Quer dizer, de acordo com os autores, as competências – *constitucionais* e *legais* – definidas para o TCU, são exercidas em função do exercício dos mandatos dos governantes, sendo reservado ao cidadão o protagonismo na consecução do processo eleitoral e à lei (em sentido amplo) o papel de viabilizar as regras estatais intertemporais.

É o momento oportuno de estabelecer algum tipo de perfil orgânico-funcional para o TCU, em face dos modelos teóricos apresentados por Melo (2007), Martins (1989), O'Donnell (1998), CLAD (2006) e Abrucio e Loureiro (2005). No encadeamento dessas análises comparativas, o Tribunal de Contas da União está configurado como Entidade Fiscalizatória Superior do próprio Estado que, ao longo das legislações governamentais, exerce a função de controle externo dos atos e procedimentos de natureza administrativa de todos os Poderes Públicos constituídos, assim como do desempenho das políticas públicas, com autonomia administrativo-financeira e a independência funcional de seus membros, caracterizando-se como instrumento direto de *accountability* horizontal e indireto de *accountability* vertical.

Assim, demarcado o posicionamento institucional nesses termos, retorna-se à questão inicial do capítulo, que é analisar as possibilidades e os limites para a realização do controle de legitimidade do gasto público federal. Em outras palavras, sob que condições o controle de legitimidade do gasto governamental se sucede tendo em vista os mecanismos de fiscalização do Tribunal de Contas da União? A resposta a esse questionamento será elaborada no nível normativo, como a seguir, e por meio do exame empírico de três modalidades de controle externo levadas a efeito pelo TCU, conforme a seção seguinte²⁵.

As condições de possibilidade de realização do controle de legitimidade do gasto governamental pelo TCU devem ser averiguadas e compreendidas à luz do encadeamento das etapas do ciclo orçamentário brasileiro²⁶. O fluxograma 4 a seguir apresenta os três momentos nos quais se pode apreender a viabilidade constitucional e legal de o Tribunal de Contas exercer competências específicas para a consecução desse tipo de controle.

Fluxograma 4 - Controle externo de legitimidade do gasto público: modalidades



Fonte: o Autor, 2018.

²⁵ O capítulo dois da tese analisa o controle de legitimidade como está na Constituição Federal de 1988.

²⁶ O conceito e a caracterização do ciclo orçamentário estão no capítulo um deste trabalho.

Na etapa de *elaboração e aprovação* das leis orçamentárias da União (PPA, LDO e LOA²⁷), não há exatamente controle externo de legitimidade do gasto governamental. Como já foi visto no capítulo um, é nessa etapa de formação desses instrumentos legais de planejamento e orçamento que as escolhas orçamentárias são efetuadas. Cabe aos representantes do povo, de onde emana o poder político, a tarefa de definir, observadas as regras do processo orçamentário, onde e como os recursos captados da sociedade devem ser racionalmente alocados. Aqui, o Presidente da República (e a sua burocracia) e os Congressistas (Deputados Federais e Senadores da República), cada qual em suas respectivas esferas de competências, têm o poder-dever de observar, ao efetivarem tais escolhas orçamentárias, os parâmetros constitucionais que tornam legítimo o gasto público²⁸. Ao Tribunal de Contas da União é reservado o encargo de apoio ao desempenho da função legislativa, nesse particular. Não há, com efeito, controle *a priori* de legitimidade do gasto público, até porque ele ainda não existe no mundo jurídico e real para ser objeto de controle (está em formação). Mediante o exercício das competências relacionadas a seguir, que correspondem aos itens **7, 11, 12, 24 e 30** do *Quadro das atribuições constitucionais e legais*, o TCU efetua a sua contribuição institucional com vistas à tomada de decisão dos parlamentares nessa fase do processo orçamentário.

Como se pode notar, tais ações, embora privativas do controle externo, são de natureza apenas informativa, opinativa e de representação. Em essência, o objetivo dessa prestação de informação e opinião é oferecer dados decorrentes das atividades de fiscalização realizadas – *especialmente das auditorias de regularidade em obras públicas e das auditorias operacionais de políticas e programas do governo federal* –, com vistas a instruir o processo de discussão e deliberação no âmbito da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional, a cada período legislativo, em atendimento ao disposto no art. 122, §7º, e no art. 123, ambos da Lei 13.473, de 8 de agosto de 2017²⁹. O conhecimento prévio, por parte dos parlamentares, dos resultados dos procedimentos auditoriais pertinentes a obras em andamento e a programas realizados e em implementação, tende a tornar mais racional o processo de alocação dos recursos orçamentários. Ou seja, a ideia é propiciar ambiente de ponderação,

²⁷ O capítulo um deste trabalho especifica os conceitos e os conteúdos dos três instrumentos de planejamento e orçamento governamental: PPA, LDO e LOA.

²⁸ Tais parâmetros a serem observados são essencialmente aqueles defendidos nesta tese e que estão sistematizados nos capítulos cinco, seis e sete.

²⁹ Trata-se da lei que dispõe sobre as diretrizes (LDO) para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2018.

tomando-se por base indicadores de desempenho retrospectivo e atual capazes de orientar as decisões futuras em matéria de gasto público.

Quadro 11 - Atribuições na etapa de elaboração e aprovação

ATRIBUIÇÕES NA ETAPA DE *ELABORAÇÃO E APROVAÇÃO*

Prestar informação ao Congresso Nacional sobre as fiscalizações realizadas
Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados
Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados (CMO), sobre despesas não-autorizadas
Comunicar às autoridades competentes dos Poderes da União sobre o resultado das inspeções e auditorias realizadas
Enviar, anualmente, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional, informações sobre Obras e Serviços com Indícios de Irregularidades Graves e o Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP)

Fonte: o Autor, 2018.

Destacam-se, no rol acima, dois mecanismos de atuação do Tribunal de Contas da União exercidos por ocasião do rito de elaboração e aprovação da Lei Orçamentária Anual LOA): (1) o “relatório contendo as medidas saneadoras adotadas e as pendências relativas a obras e serviços com indícios de irregularidades graves” e; (2) “o quadro-resumo relativo à qualidade da implementação e ao alcance de metas e objetivos dos programas e das ações governamentais objeto de auditorias operacionais realizadas” (ou Relatório de Políticas e Programas de Governo [RePP]), que são destinados anualmente à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional³⁰, em atendimento ao disposto no art. 122, §7º, e no art. 123, da Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017³¹, respectivamente. A remessa pelo TCU do primeiro relatório deverá ocorrer até 15 de maio e servirá para fundamentar a tomada de decisão, por parte daquela Comissão congressional, quanto a paralisar ou permitir a continuidade de obras ou serviços com indícios de irregularidades graves, constante de anexo ao projeto de lei orçamentária. O segundo relatório deverá ser enviado pelo TCU no prazo de até trinta dias após o encaminhamento, pelo Executivo, da proposta orçamentária anual ao Congresso Nacional, tendo como função subsidiar a discussão desse projeto de lei do orçamento (BRASIL, 2017e).

³⁰ Essa é a Comissão mista permanente de Senadores e Deputados a que se refere o art. 166, o §1º, da Constituição Federal, cujas atribuições no processo orçamentário brasileiro já foram examinadas no capítulo um desta tese.

³¹ Cuida-se da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) 2017, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2018 e dá outras providências (BRASIL, 2017e).

Na segunda etapa do ciclo orçamentário, onde ocorre a *execução* do orçamento governamental, tem lugar o controle externo *concomitante* de legitimidade do gasto público. Nesse espaço, que corresponde ao interstício de 1º de janeiro até 31 de dezembro de cada ano (é o denominado exercício financeiro), o portfólio das opções fiscalizatórias é bem extenso e variado. Uma vez estabelecidas as leis orçamentárias, e no pressuposto de que as escolhas, tanto do ponto de vista material quanto procedimental, foram realizadas tendo em vista o cumprimento do artigo 3º da Constituição Federal de 1988 e com observância do devido processo político-orçamentário, o Tribunal de Contas, valendo-se do seu mandato constitucional, tem o *poder-dever* de fiscalizar, continuamente, para que a implementação do gasto governamental se mantenha fiel à sua destinação, já devidamente legitimada pelo poder político. O Tribunal de Contas, nesse sentido, dispõe das competências constantes do quadro-resumo adiante apresentado, equivalentes aos itens **4, 6, 9, 10, 11, 13, 14, 21, 23, 26, 27, 28 e 29** do *Quadro das atribuições constitucionais e legais*. Embora predominem os procedimentos de natureza fiscalizadora, como se pode notar, são igualmente importantes aqueles que materializam as funções consultiva, acauteladora, corretiva, sancionadora, de ouvidoria e de representação³². Com esse conjunto de instrumentos de controle, utilizados de maneira integrada, efetiva e concomitante à execução do orçamento, é possível neutralizar o uso impróprio da *discricionariedade administrativa*³³ por parte dos mandatários e demais administradores, e até do restante da burocracia estatal, na esfera das finanças públicas³⁴.

³² Convém deixar assentado que esse rol de competências é o mesmo utilizado para o exercício do controle dos atos e contas da Administração Pública, sob o ponto de vista da legalidade e da economicidade. O específico aqui é que o controle sob a perspectiva da legitimidade observa o *mérito* das escolhas orçamentárias e não a sua legalidade ou a sua economicidade.

³³ A *discricionariedade administrativa* é definida, consoante Di Pietro (2012, p. 61-62), como “a faculdade que a lei confere à Administração [Pública] para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito”. O poder é discricionário, explica a autora, “porque a adoção de uma ou outra solução é baseada em critérios de *mérito* – oportunidade, conveniência, justiça, igualdade, a serem perquiridos pela autoridade, porque não definidos pelo legislador”.

³⁴ O uso impróprio da *discricionariedade administrativa*, no domínio das finanças públicas, está relacionado, em grande medida, à inobservância das vedações orçamentárias estabelecidas no artigo 167 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2018a, p. 154-155). Embora, nesse caso, possa parecer, à primeira vista, tratar-se de controle de legalidade, a rigor, a maioria das situações previstas nesse dispositivo constitucional configura restrição ao poder discricionário da Administração quando da implementação do orçamento público, assim como conduz à necessidade de obediência ao conteúdo e à forma das leis orçamentárias aprovadas e sancionadas.

Quadro 12 - Atribuições na etapa de execução orçamentária

ATRIBUIÇÕES NA ETAPA DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Realizar inspeções e auditorias, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, nas unidades administrativas de quaisquer dos Poderes e órgãos Públicos
Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a Estado, ao Distrito Federal ou a Município
Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade
Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal
Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados
Receber denúncias dos responsáveis pelo controle interno dos Poderes Públicos, assim como de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, acerca de irregularidades ou ilegalidades, e decidir sobre elas
Determinar, por medida cautelar, a suspensão de atos ou procedimentos administrativos impugnados pelo TCU
Receber consultas formuladas por autoridades competentes, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de normas concernentes à matéria de sua competência, e decidir sobre elas
Acompanhar a implementação das leis orçamentárias (e suas modificações), assim como os editais de licitação, os contratos, convênios, acordos e ajustes realizados pela Administração Pública
Fiscalizar o cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF)
Alertar os Poderes e órgãos públicos sobre o cumprimento de metas e limites orçamentários e financeiros
Aplicar multa por descumprimento de normas das Leis de Finanças Públicas
Fiscalizar editais de licitação realizados pela Administração Pública

Fonte: o Autor, 2018.

O alcance desses mecanismos de fiscalização é amplo na medida em que oferecem uma série de possibilidades de realização do controle concomitante de legitimidade, tendo em vista a sucessão dos atos necessários à execução da despesa pública. Os atos administrativos sequenciais que concretizam o gasto público compreendem a *licitação* (em boa parte da despesa pública), o *empenho*, a *liquidação* e o *pagamento*. Consuma-se o gasto público tão-somente quando todos esses atos são implementados consecutivamente. Presente o fato de que a vigência e a aplicação da Lei Orçamentária Anual (LOA) ocorrem dentro do exercício financeiro, acompanhar a sua implementação, assim como dos ajustes em seu conteúdo, por efeito das possíveis aberturas dos créditos adicionais, constitui atribuição imprescindível para identificar e corrigir eventual desvio no *mérito* das escolhas orçamentárias aprovadas pelo Legislativo. Com o mesmo propósito de averiguar a *aptidão* dessas escolhas, estão as competências para

responder consultas, receber denúncias, fiscalizar as licitações, inspecionar e/ou auditar os atos do processamento da despesa e do cumprimento de limites e metas orçamentárias, conceder prazos, emitir alertas, representar perante os órgãos e Poderes, determinando as correções necessárias, podendo, na hipótese de desvirtuamento, até sustar os atos considerados ilegítimos e aplicar as penalidades devidas, tudo no sentido de fazer com que o escopo do gasto público continue formal e substancialmente atendendo aos ditames do artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Por último, na etapa do *controle e avaliação* do ciclo orçamentário, na qual advém a entrega da prestação de contas pelos mandatários e demais administradores, acontece o controle externo *a posteriori* de legitimidade do gasto governamental. As competências que incidem nesse momento estão na síntese abaixo e equivalem aos itens 1, 2 e 3 do *Quadro das atribuições constitucionais e legais* do TCU.

Quadro 13 - Atribuições na etapa de controle e avaliação

ATRIBUIÇÕES NA ETAPA DE *CONTROLE E AVALIAÇÃO*

Apreciar as contas anuais do Presidente da República
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos
Realizar inspeções e auditorias, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, nas unidades administrativas de quaisquer dos Poderes e órgãos Públicos

Fonte: o Autor, 2018.

O controle externo *a posteriori* é predominante no conjunto das atividades desenvolvidas pelo TCU, além de representar a ação finalística de maior visibilidade para os controlados e para a sociedade em geral. Os esforços da força de trabalho no âmbito do Tribunal de Contas da União são canalizados, em grande medida, em proveito dessa função³⁵.

O *parecer prévio* sobre as contas anuais do Presidente da República deverá ser elaborado em *sessenta dias* a contar do recebimento da respectiva prestação de contas. Em regra, todo o processamento – *iniciado com a recepção dos autos do processo, oriundo do Congresso Nacional*³⁶, *passando pela análise técnica e*

³⁵ É o que comprovam os números dos *Relatórios Anuais de Atividades do TCU, relativos a 2015, 2016 e 2017*, enviados ao Congresso Nacional, na seção que relata o volume consolidado de processos autuados e apreciados entre 2013 e 2017 (BRASIL, 2016c; 2017d; 2018b, p. 24-47).

³⁶ Cabe assinalar que, consoante o artigo 84, inciso XXIV, da Constituição Federal, o Presidente da República deve, anualmente, prestar, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior (BRASIL, 2018a, p. 86).

a deliberação final do Pleno do Tribunal, e finalizado com o envio do relatório e do parecer prévio ao Congresso nacional – ocorre no primeiro semestre de cada ano (de abril a junho), em um esforço concentrado do TCU para cumprir esse prazo que está estabelecido no artigo 71, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 2018a, p. 81).

O Regimento Interno do TCU, em seus artigos 221 a 229, fixa as regras do devido processo legal para a apreciação das contas anuais do Presidente da República. Dois aspectos, dentre outros, merecem destaque nesse processo: (1) o parecer prévio deve ser conclusivo no sentido de exprimir sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal e; (2) o relatório que acompanhará o parecer prévio deverá conter informações sobre: (a) o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual *quanto à legitimidade*, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; (b) o *reflexo* da administração financeira e orçamentária federal *no desenvolvimento econômico e social do País* e; (c) o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) (BRASIL, 2000). Observa-se aí a obrigatoriedade de que seja analisado pelo TCU, quando da emissão do parecer prévio, o desempenho dos programas de governo sob o ponto de vista da sua legitimidade, independentemente da sua legalidade e economicidade. Além disso, a exigência de verificação do impacto da gestão orçamentário-financeira no desenvolvimento econômico e social sustenta a tese de que esse fator também é preponderante no exame de legitimidade do gasto governamental³⁷.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992), em seu artigo 16, incisos I e III, estatui o controle de legitimidade em sede de *julgamento* das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos (BRASIL, 1993). Nessa medida, as contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, dentre outros aspectos, a *legitimidade dos atos de gestão* do responsável. Do mesmo modo, as contas serão julgadas irregulares, entre outros motivos, se restar comprovada (1) a prática de *ato de gestão ilegítimo* e/ou (2) que houve dano ao erário por *ato de*

³⁷ Faz-se oportuno deixar registrado que, no interstício de 1988 a 2017, apenas *duas* das contas anuais prestadas pelos Presidentes da República do Brasil, as relativas aos exercícios de 2014 e 2015, receberam parecer pela desaprovação. As demais, tiveram parecer prévio pela aprovação, grande parte com ressalvas. Essas informações constam no endereço eletrônico do TCU (<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>) e na pesquisa empreendida por Pessanha (2017). Rocha (2013b) considera que a emissão do parecer prévio tem grande potencial para realizar a *accountability*, desde que explore o alcance oferecido pela lei.

gestão ilegítimo. No exercício dessa competência de natureza judicante, como se pode constatar, o controle de legitimidade do gasto público é *a posteriori*, ou seja, após a apresentação da prestação de contas diretamente ao TCU, e se materializa dentro do devido processo legal que conduz tais contas à deliberação final.

Sem prejuízo da importância das demais competências, o controle externo do gasto governamental acontece, por excelência, por meio dos *processos de fiscalização* implementados pela Corte de Contas. O TCU se utiliza, para essa tarefa, de cinco instrumentos fiscalizatórios: o levantamento, o acompanhamento, o monitoramento, a inspeção e a auditoria³⁸. Embora essas técnicas tendem a ser manejadas prevalentemente como controle *a posteriori*, nada impede que sejam igualmente empregadas no controle *concomitante*. Por implicar maior amplitude em seu campo de atuação, a *auditoria* constitui o mecanismo de fiscalização típico de qualquer sistema de controle externo. Por força de recomendações de organismos internacionais, como a INTOSAI, já identificada neste capítulo, o TCU adota duas modalidades de auditoria: a *auditoria de regularidade* (ou de conformidade) e a *auditoria de natureza operacional* (ANOp). É a auditoria operacional que tem, por definição, o potencial para verificar a legitimidade do gasto público, mediante o exame de algumas dimensões de desempenho. De acordo com a INTOSAI, o principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz, assim como contribuir para a *accountability* e a *transparência*:

a auditoria operacional promove a *accountability* ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo Poder Legislativo ou pelo Executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos. Não se trata de questionar as intenções e decisões do Poder Legislativo, mas examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação esteja impedindo que os objetivos especificados sejam alcançados. A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento. Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas; a auditoria operacional promove a *transparência* ao proporcionar ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. Desse modo, contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis e, ao mesmo tempo, serve de base para aprendizado e melhorias (INTOSAI, 2013, p. 3).

³⁸ Os conceitos e os regulamentos concernentes a esses cinco instrumentos de fiscalização podem ser encontrados no endereço eletrônico do Tribunal de Contas da União: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/acompanhamento.htm>.

A metodologia para operacionalizar a ANOp no âmbito do TCU está no *Manual de Auditoria Operacional*, aprovado pela Portaria-Segecex 4, de 26 de fevereiro de 2010, e tem como referência os padrões de auditoria operacional adotados pela INTOSAI. O conceito estabelecido no Manual para essa modalidade de auditoria tem o seguinte teor: “a auditoria operacional (ANOp) é o exame independente e objetivo da *economicidade, eficiência, eficácia e efetividade* de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”³⁹ (BRASIL, 2010a, p.11).

À primeira vista, pode-se pensar que a auditoria operacional não se presta para investigar a legitimidade do gasto público, por considerar em sua finalidade o exame de apenas essas quatro dimensões. Contudo, o próprio Manual da ANOp (BRASIL, 2010a, p. 12) faculta, além dessas, a inclusão de outras dimensões de desempenho em seu escopo. É o caso da verificação da qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade, do grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (*responsividade*), assim como da equidade na distribuição de bens e serviços (*justiça social ou distributiva*), tudo de modo a “subsidiar a *accountability* de desempenho da ação governamental”. O Manual da ANOp evoca, quando incorpora a equidade como dimensão de desempenho, a teoria da *justiça como equidade*, de Rawls (2003; 2008; 2011), especificamente o *princípio da diferença*, já analisado no capítulo seis do presente trabalho. Pontua que o exame de equidade é derivado da dimensão da *efetividade*⁴⁰ da política pública, o que significa dizer que está contido no objetivo da ANOp levado a cabo pelo TCU a *avaliação de impacto*⁴¹ desta política pública.

³⁹ O Manual de Auditoria Operacional apresenta o significado dessas quatro dimensões: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (BRASIL, 2010a, p. 11).

⁴⁰ Segundo o Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010a, p. 12), “a efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção”.

⁴¹ Para Gertler *et al.* (2018, p. 9 e p. 55, grifo dos autores), “as *avaliações de impacto* são um tipo particular de avaliação que procura responder a uma pergunta específica de causa e efeito: qual é o impacto (ou efeito causal) de um programa sobre um resultado de interesse? Esta pergunta básica incorpora uma importante dimensão causal. O foco reside apenas no *impacto*, ou seja, as mudanças *diretamente atribuíveis* a um programa, modalidade de programa ou inovação no desenho do projeto”. Quer dizer: “[...] podemos pensar o impacto (delta) de um programa como a diferença de resultados (Y) para a mesma unidade (pessoa, família, comunidade etc.) com e sem participação em um programa”.

O Manual da ANOp estabelece, considerando a complexidade de um trabalho dessa magnitude, “que essa modalidade de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica”, assim como demanda o emprego de “ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais”. E acrescenta, ainda, que “algumas áreas de estudo, em função de sua especificidade, necessitam de conhecimentos especializados e abordagem diferenciada, como é o caso das avaliações de programa, auditoria de tecnologia de informação e de meio ambiente”.

Feita a exposição dos três momentos nos quais o TCU pode desempenhar o controle de legitimidade do gasto público – no *apoio à função legislativa* [elaboração e aprovação do orçamento público], no *controle concomitante* [execução orçamentária] e no *controle a posteriori* [controle e avaliação da gestão orçamentária e financeira] –, apreende-se daí que o caráter cíclico do processo orçamentário permite que cada etapa dele considere a anterior e oriente a seguinte, proporcionando continuamente espaços de discussão e deliberação em matéria de políticas públicas.

À guisa de conclusão desse capítulo, é razoável sustentar que o lugar do controle de legitimidade do gasto público na arquitetura das competências do TCU, do ponto de vista normativo, como restou demonstrado, é de grande relevo e tem amplas possibilidades de acontecer e contribuir para a melhoria da atividade financeira do Estado, em especial para a gestão consequente dos recursos públicos, mediante intervenções fundamentadas e geradoras de benefícios para o conjunto da sociedade. Acredita-se fortemente que esse propósito de atuar no controle de mérito tenha motivado os constituintes brasileiros de 1988 a decidir pela inserção do princípio da legitimidade como critério orientador do sistema de controle, interno e externo, da atividade administrativa dos Poderes Públicos, até então inexistente nas Cartas Políticas anteriores.

