

Adircélio de Moraes Ferreira Júnior

**O BOM CONTROLE PÚBLICO E AS CORTES DE CONTAS  
COMO TRIBUNAIS DA BOA GOVERNANÇA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito, Programa de Pós-graduação da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luis Carlos Cancellier de Olivo  
Florianópolis  
2015

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Ferreira Júnior, Adircélio de Moraes

O bom controle público e as Cortes de Contas como tribunais da boa governança / Adircélio de Moraes Ferreira Júnior ; orientador, Luis Carlos Cancellier de Olivo - Florianópolis, SC, 2015.

257 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Função de Controle. 3. Tribunais de Contas. 4. Boa administração e bom controle público. 5. Tribunais da Boa Governança. I. Olivo, Luis Carlos Cancellier de. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.



**UNIVERSIDADE FEDERAL  
DE SANTA CATARINA**

**Centro de Ciências Jurídicas**

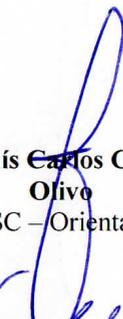
**Programa de Pós-Graduação em Direito**

Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima  
Baixo Trindade – Caixa postal 475  
88040-900 Florianópolis, Estado de Santa Catarina  
Fone (48) 3721-9287, fax (48) 3721-9733

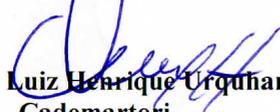
## **O bom controle público e as Cortes de Contas como tribunais da boa governança**

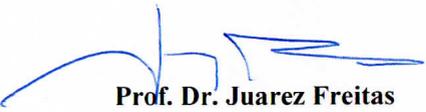
**ADIRCÉLIO DE MORAES FERREIRA JÚNIOR**

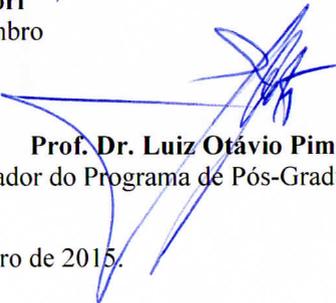
Esta Dissertação foi julgada e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pelos demais membros da Banca Examinadora, composta pelos seguintes membros:

  
**Prof. Dr. Luís Carlos Cancellier de  
Olivo**  
UFSC – Orientador

  
**Prof. Dr. Edmundo Lima de Arruda  
Júnior**  
UFSC – Membro

  
**Prof. Dr. Luiz Henrique Urquhart  
Cademartori**  
UFSC – Membro

  
**Prof. Dr. Juarez Freitas**  
UFRGS – Membro

  
**Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel**  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito

Florianópolis, 26 de fevereiro de 2015.



Perguntar como as coisas estão indo e se elas podem ser melhoradas é um elemento constante e imprescindível da busca da justiça.

(Amartya Sen, 2011)



## RESUMO

O funcionamento do Poder Público implica uma atividade financeira, de caráter instrumental, cuja finalidade é arrecadar recursos para devolvê-los à sociedade por meio da prestação de serviços públicos. Dentre os princípios e valores constitucionais consagrados pelo Estado brasileiro, encontram-se a justiça financeira e o direito fundamental à boa administração e governança pública, que devem nortear toda a atuação estatal, desde a elaboração até a execução orçamentária. Essa vinculação impõe a eficiência e eficácia do agir do Estado por meio de suas políticas públicas de tributação e de gasto. Os Tribunais de Contas, por sua vez, como órgãos titulares da função de controle da administração pública, colocam-se na posição de promotores ou garantidores do cumprimento desses compromissos constitucionais, devendo cobrar esse engajamento e a adoção de uma boa governança pública por parte de seus jurisdicionados. Essa postura demanda por parte daqueles órgãos um novo paradigma de controle, mais eficiente, eficaz, racional e abrangente, que se traduz na ideia de bom controle público, alçado também à condição de direito fundamental na sociedade contemporânea. A partir da construção dessa nova concepção de controle, e após traçar um diagnóstico do déficit de legitimidade de que padecem as Cortes de Contas brasileiras, o que se sugere no presente trabalho são alguns prognósticos no sentido do redimensionamento material e procedimental dessas instituições, visando combater as anomalias da atuação estatal causadoras de injustiças, notadamente a ineficiência, a ineficácia e a corrupção, de forma que as Cortes de Contas se convertam em verdadeiros Tribunais da Boa Governança Pública.

**Palavras-chave:** Justiça financeira. Boa administração e governança pública. Função de controle. Tribunais de Contas. Bom controle público. Tribunais da Boa Governança Pública.



## **ABSTRACT**

*The operation of the Government involves a financial activity, that has an instrumental character and whose purpose is to raise funds to return them to society through the provision of public services. Among the constitutional principles and values enshrined by the Brazilian State, are the financial justice and the fundamental right to good public administration and governance, which should guide all the actions of the State, from the preparation to the budget execution. This link requires the efficiency and effectiveness of State acting through its public policies of taxation and expenditure. The Courts of Accounts, in turn, as organs holders of the control function over the public administration, are placed in the position of promoters or guarantors of the compliance with these constitutional commitments and must demand this engagement and the adoption of good public governance from those who are under their jurisdiction. This attitude demands from those organs a new paradigm of control, more efficient, effective, rational and comprehensive, which means the idea of good public control, also elevated to a fundamental right condition in contemporary society. From the construction of this new conception of control, and after tracing a diagnosis of legitimacy deficit suffered by Brazilian Courts of Accounts, which is suggested in this essay are some measures towards the material and procedural resizing of these institutions, in order to combat anomalies of State action that cause injustice, especially inefficiency, ineffectiveness and corruption, so that the Courts of Accounts turn themselves into true Courts of Good Public Governance.*

**Keywords:** *Financial justice. Good public administration and governance. Control function. Courts of Accounts. Good public control. Courts of Good Public Governance.*



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIN – Agência Brasileira de Inteligência  
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil  
AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil  
CADE – Conselho de Defesa da Atividade Econômica  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CICC – Convenção Interamericana de Combate à Corrupção  
CNJ – Conselho Nacional de Justiça  
CNMP – Conselho Nacional do Ministério Público  
CNTC – Conselho Nacional dos Tribunais de Contas  
CNUCC – Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção  
COAF – Controle de Atividades Financeiras  
CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito  
CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
EFS – Entidade Fiscalizadora Superior  
EURORAI – Organização Europeia de Instituições Regionais de Controle Externo do Setor Público (*European Organization of Regional External Public Finance Audit Institutions*)  
IFAC – Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants*) GAO – Escritório de Accountability Governamental (*Government Accountability Office*)  
IIA – Instituto de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors*)  
INTOSAI – Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions*)  
IRB – Instituto Rui Barbosa  
ISSAI – Normas Profissionais para Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions*)  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LOLF – Lei Orgânica relativa a Leis de Finanças  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
NAG – Normas de Auditoria Governamental  
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade  
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
ONG – Organização Não Governamental  
ONU – Organizações das Nações Unidas

PEC – Proposta de Emenda à Constituição  
PPA – Plano Plurianual  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
TAG – Termo de Ajustamento de Gestão  
TCCE – Tribunal de Contas da Comunidade Europeia  
TCE – Tribunal de Contas do Estado  
TCG – Termo de Compromisso de Gestão  
TCM – Tribunal de Contas dos Municípios (ou do Município, conforme o caso)  
TCU – Tribunal de Contas da União  
TSE – Tribunal Superior Eleitoral

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>15</b>
<b>2 JUSTIÇA FINANCEIRA, BOA ADMINISTRAÇÃO E GOVERNANÇA PÚBLICA: SUA RELAÇÃO COM A FUNÇÃO DE CONTROLE</b>	<b>21</b>
2.1 A JUSTIÇA FINANCEIRA COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DO ESTADO CONSTITUCIONAL	23
2.2 <i>NITI</i> E <i>NYAYA</i> , DUAS CONCEPÇÕES DE JUSTIÇA	32
2.3 A INTERDISCIPLINARIDADE NA ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E A COLISÃO DOS DISCURSOS ENVOLVIDOS	34
2.4 O DIREITO FUNDAMENTAL À BOA ADMINISTRAÇÃO E À BOA GOVERNANÇA PÚBLICA	41
2.5 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A FUNÇÃO DE CONTROLE	49
2.5.1 Evolução histórica e a necessária superação da teoria clássica da separação tripartite de poderes	50
2.5.2 O transconstitucionalismo entre ordens jurídicas para tratamento de problemas constitucionais e a função de controle como poder de Estado	61
<b>3 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL E NO MUNDO</b>	<b>71</b>
3.1 <i>ACCOUNTABILITY</i> E CONTROLE: CONCEITO E TIPOLOGIA	81
3.2 OS TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL	96
3.2.1 As competências constitucionais e a função dos Tribunais de Contas	103
3.3 A JURISDIÇÃO FINANCEIRA OU DE CONTAS	103
3.4 A ATROFIA DO PODER DE CONTROLE NO BRASIL E O DÉFICIT DE LEGITIMIDADE DE QUE PADECEM OS TRIBUNAIS DE CONTAS	115
3.4.1 O processo de escolha dos membros dos Tribunais de Contas e o desequilíbrio na composição do órgão	119
3.4.2 A ineficiência e ineficácia do controle tradicional	127
<b>4 O BOM CONTROLE PÚBLICO: NOVOS PARADIGMAS DE ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DA BOA GOVERNANÇA</b>	<b>133</b>
4.1 O REDIMENSIONAMENTO MATERIAL NECESSÁRIO SOB A PERSPECTIVA DO BOM CONTROLE PÚBLICO	138
4.1.1 Fomento de boas práticas na administração pública	138
4.1.2 Políticas públicas em foco	143

<b>4.1.3 Avaliação da gestão regulatória do Estado</b>	<b>147</b>
<b>4.1.4 Participação na elaboração orçamentária</b>	<b>151</b>
<b>4.1.5 O imperativo enfoque qualitativo na análise das contas públicas</b>	<b>155</b>
<b>4.1.6 A busca pela concretização da boa receita pública</b>	<b>168</b>
<b>4.2 REDEFINIÇÕES PROCEDIMENTAIS CONSECTÁRIAS DO BOM CONTROLE PÚBLICO</b>	<b>174</b>
<b>4.2.1 Um reforço orgânico na prevenção e no combate à corrupção</b>	<b>174</b>
<b>4.2.2 Abordagem interinstitucional</b>	<b>175</b>
<b>4.2.3 Acesso a informações protegidas pelo sigilo bancário</b>	<b>183</b>
<b>4.2.4 Prerrogativa de obtenção de informações de terceiros</b>	<b>199</b>
<b>4.2.5 A interface entre a <i>accountability</i> horizontal e a <i>accountability</i> vertical eleitoral</b>	<b>202</b>
<b>4.2.6 A reforma processual na jurisdição de contas e a aproximação intrainstitucional</b>	<b>218</b>
<b>5 CONCLUSÃO</b>	<b>225</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>231</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Na obra *Os Maias*, clássico da literatura portuguesa de Eça de Queiroz, em determinada passagem, é possível encontrar um diálogo revelador do déficit de legitimidade dos Tribunais de Contas e da função de controle:

– Duas horas e um quarto! exclamou Taveira, que olhara o relógio. E eu aqui, empregado público, tendo deveres para com o Estado, logo às dez horas da manhã.

– Que diabo se faz no tribunal de contas? – perguntou Carlos. Joga-se? Cavaquea-se?

– Faz-se um bocado de tudo, para matar tempo... Até contas! (EÇA DE QUEIROZ, 1888, p. 168-169)

O romance, que se passa em Portugal, mais precisamente em Lisboa, no final do século XIX, é dotado de forte crítica social, característica marcante no realismo-naturalismo queirosiano.<sup>1</sup>

Muito embora distante no tempo e no espaço, o que se verifica é que a visão negativa que a sociedade tem dos Tribunais de Contas ainda persiste nos dias de hoje e possui raízes em questões históricas, políticas, sociais e culturais, podendo ser considerada fruto também de nossa herança colonial.

A assertiva de que até contas se faz nesses tribunais deve ter, atualmente, outra acepção. E não apenas no que diz respeito à conotação pejorativa com que ela foi utilizada no contexto reproduzido acima.

Com efeito, a CRFB/88 conferiu aos Tribunais de Contas um mandato bastante amplo de controle das contas públicas. Ela reúne em um mesmo órgão, entre outras, as competências do julgamento de contas e da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública brasileira, o que confere ao tipo de controle a ser exercido uma abrangência muito maior do que a elaboração de contas aritméticas.

---

<sup>1</sup> Para Ferreira (2009, p. 110-111), Eça de Queiroz não se manteve apenas no movimento Realista-Naturalista, uma vez que o escritor português sempre procurou acompanhar as grandes mudanças culturais da Europa do seu tempo.

No entanto, não obstante a amplitude dessa missão, ainda se convive com uma imagem enviesada do controle como é ou como deve ser exercido por essas instituições.

É sob esse prisma questionador que se propõe, no presente trabalho, uma releitura do controle público, de modo a diagnosticar alguns obstáculos que ainda hoje assolam a legitimidade institucional dos Tribunais de Contas e apresentar algumas contribuições e alguns prognósticos com o intuito de superar essas barreiras.

A hipótese central, confirmada ao final da pesquisa, estabelece o *bom controle público* como elemento central na busca pela boa governança na administração pública brasileira, a qual, por sua vez, é consectária do princípio da justiça financeira e do direito fundamental à boa administração que devem nortear o Estado Constitucional e Democrático de Direito.

Assim, o problema que move esta investigação questiona o próprio papel das instituições de controle no arquétipo do Estado e põe em evidência a racionalidade que deve pautar o seu dimensionamento, visando, com isso, perquirir redefinições necessárias na atuação das Cortes de Contas, tanto no campo material como no processual, para a materialização de uma nova concepção de bom controle público e para a viabilização dos objetivos que lhes incumbem, quais sejam, o de contribuir para a boa governança pública e para a concretização dos princípios constitucionalmente valorados.

A perspectiva teórica ultrapassa as discussões levadas a efeito no âmbito do chamado *institucionalismo transcendental* dominante, não se preocupando em debater um modelo ideal ou perfeito de instituição de controle, mas que, focando propriamente em realizações sociais concretas e pontuais, seja capaz de contribuir para a minimização das injustiças perpetradas pela atuação deficiente da administração pública brasileira, que é o escopo natural do controle levado a efeito por aquelas instituições.

No entanto, qual a racionalidade que deve pautar essa mudança na maneira de atuar por parte dos Tribunais de Contas?

É sob o enfoque do paradigma pós-moderno, que impõe a transdisciplinaridade do conhecimento e a necessidade de diálogo entre as diversas racionalidades existentes na sociedade hipercomplexa contemporânea (dentre elas a jurídica, a política, a econômica, a administrativa, a contábil, a tecnológica, etc.) para a solução do problema do conflito entre esses discursos, que se pretende construir um paradigma afeto às Cortes de Contas, sem que isso represente, no

entanto, uma alteração significativa no modelo constitucional tal como positivado.

É a partir desses referenciais teóricos, portanto, que se pretende discutir um redimensionamento substantivo e adjetivo de uma jurisdição de contas, como instituição de controle, mais consentânea com o que a sociedade dela espera, principalmente no que diz respeito à prevenção e ao combate à ineficiência, ineficácia e corrupção, tão presentes no setor público brasileiro.

E, ao contrário do que sugere a resposta ao questionamento feito no clássico português, essa missão constitucional do controle público não mais se limita a meras conferências aritméticas de cumprimento de limites constitucionais e legais, de quantitativos monetários de gastos como era no passado. Ela deve ser orientada para verificação dos atos administrativos quanto à sua legalidade, legitimidade e economicidade, bem como sua obediência aos princípios constitucionais vinculantes, notadamente os da eficiência e eficácia.

Para tanto, o método de abordagem utilizado na pesquisa é o indutivo, enquanto que o de procedimento é o monográfico. A técnica de pesquisa aplicada é a documentação indireta, isto é, a pesquisa documental e bibliográfica. Quanto à análise e à interpretação dos resultados, a pesquisa tem caráter qualitativo, na tentativa de oferecer uma apreciação global sobre as conclusões que a investigação possibilitou.<sup>2</sup>

A justificativa do tema reside nos frequentes (e crescentes) questionamentos feitos pela sociedade acerca da real efetividade da atuação dos órgãos de controle, principalmente em virtude da percepção que se tem da magnitude daqueles fenômenos que comprometem a concretização da justiça pelo Poder Público.

Essas indagações sobre o que fazem as instituições de controle apontam para a necessidade de se repensar a própria concepção de controle, colocando, no centro do debate, não apenas o conteúdo material da fiscalização e da jurisdição de contas, mas também a maneira como ela deve proceder e operar.

A exposição encontra-se estruturada em cinco capítulos: a presente introdução é o primeiro, seguida de três capítulos centrais, nos quais será desenvolvida a exposição da pesquisa e, por fim, no quinto e

---

<sup>2</sup> Sobre metodologia de pesquisa no Direito, *vide* Mezzaroba e Monteiro (2007).

último, a conclusão, onde serão corroborados os objetivos e a hipótese desta dissertação.

No segundo capítulo, serão abordados os três pilares fundamentais que devem subsidiar uma nova definição nos parâmetros de valoração do controle público, quais sejam a justiça financeira, a boa administração e a boa governança, que, por sua vez, norteiam a atuação do Estado Democrático e Constitucional de Direito.

A partir de duas ideias distintas de justiça, inspirada no Direito indiano, uma focada em arranjos institucionais (*niti*) e outra (*nyaya*), em realizações sociais, defende-se a necessidade de os Tribunais de Contas assumirem esse último conceito e atuarem no sentido da remoção de injustiças ou de suas causas na atividade do Estado Financeiro, em especial a ineficiência, ineficácia e corrupção na administração pública, causadoras de tantas mazelas sociais.

Sob essa perspectiva, sustenta-se a necessidade de se repensar a atuação das Cortes de Contas de modo a suprirem o déficit crônico de legitimidade de que padecem essas instituições, lembrando que as modificações no seu *modus operandi* devem levar em conta a noção trazida pela expressão *altera pars audiatur*, que preconiza a necessidade de oitiva dos diversos discursos e das muitas racionalidades envolvidas antes da tomada de decisão pelo direito, mormente em uma sociedade hipercomplexa como a contemporânea e em um campo interdisciplinar como é o da atuação daquelas instituições.

É trabalhada, também, a noção de controle como função do Estado, com base em uma análise crítica da evolução histórica da consagrada, porém superada, teoria da separação tripartite de Poderes, concluindo pela necessidade de reconhecimento de outras funções como Poder autônomo e soberano estatal, em especial, daquela que controla a administração pública, a fim de legitimar e fortalecer essa atividade, conferindo-lhe maior efetividade.

Partindo de exemplos concretos de Estados que já promoveram uma ruptura com aquela teoria clássica de divisão de funções, inclusive com o reconhecimento da atividade de controle como Poder, lança-se mão do *transconstitucionalismo*, que, por meio de conversações constitucionais, mostra-se um instrumento útil para solução de problemas que surgem em diversas ordens jurídicas e que transcendem as fronteiras de um País para atingir a concepção que se tem de Estado como uma realidade mundial concreta, como é o caso do desenho da geometria de Poder estatal.

O terceiro capítulo adentra propriamente no sistema de controle da Administração Pública, distinguindo os modelos de sistemas

existentes no direito comparado e no ordenamento jurídico brasileiro, para analisar especificamente o sistema de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, um dos órgãos responsáveis pela *accountability horizontal* do Estado, por meio da sua jurisdição financeira ou de contas.

Examina-se, ainda, a atrofia do Poder de Controle no Brasil e o déficit de legitimidade das Cortes de Contas, relacionando-os com o processo de escolha de seus membros, com o desequilíbrio na composição técnica e política do órgão e com a ineficiência e ineficácia do controle tradicionalmente exercido.

No quarto capítulo, estabelece-se o *bom controle público* como uma nova categoria de direito fundamental, resultante da aplicação dos valores constitucionais enunciados no primeiro capítulo. É sob o influxo desses valores que se busca identificar uma atuação das Cortes de Contas consentânea com a de um órgão garantidor daquelas diretrizes, ou seja, como um autêntico *Tribunal da Boa Governança*.

É a partir da perspectiva do bom controle público e da boa administração pública, bem como do paradigma que resulta da relação simbiótica entre essas duas concepções, que se busca um redimensionamento material e procedimental na esfera de atuação das Cortes de Contas ou dos Tribunais da Boa Governança.

Nessa senda, são abordadas, de maneira crítica e não dogmática, sem a pretensão de esgotar o tema, algumas demandas pontuais, porém centrais, do bom controle público, selecionadas a partir do diagnóstico traçado acerca de alguns dos principais obstáculos à efetividade do controle tradicional.

Dessa forma, são debatidas as seguintes necessidades, por parte do bom controle público: fomento de boas práticas na administração pública; foco nas políticas públicas; avaliação da gestão regulatória estatal; participação na elaboração orçamentária; adoção de um viés qualitativo na análise das contas públicas; concretização da boa receita pública; um reforço orgânico na prevenção e no combate à corrupção; abordagem interinstitucional e aproximação intrainstitucional; prerrogativa de obtenção de informações junto a terceiros, bem como de dados protegidos pelo sigilo bancário; interface entre a *accountability horizontal* e a *accountability vertical* eleitoral; e, por fim, reforma processual na jurisdição de contas.

E, finalmente, no quinto e último capítulo, são trazidas as corroborações dos objetivos e da hipótese da pesquisa, procurando recuperar as ideias centrais dos capítulos antecedentes por meio de uma reconstrução sintética dos aspectos mais relevantes a eles relacionados.



## **2 JUSTIÇA FINANCEIRA, BOA ADMINISTRAÇÃO E GOVERNANÇA PÚBLICA: SUA RELAÇÃO COM A FUNÇÃO DE CONTROLE**

O *princípio da justiça financeira* pode ser extraído de diversos outros princípios dispersos na Constituição Federal (CRFB/88), devendo ser interpretado como um dos muitos compromissos constitucionais do Estado brasileiro. Esse princípio informa todo o ordenamento jurídico nacional, preconiza uma justa distribuição da riqueza produzida pelo País e deve nortear toda a atuação estatal.

O funcionamento do Estado implica, necessariamente, a existência de uma atividade financeira, que consiste na obtenção, na gestão e, finalmente, na aplicação de recursos. É o fenômeno financeiro que permite a execução das atividades relacionadas aos muitos fins visados pelo Estado, tais como a manutenção da ordem interna, defesa nacional, distribuição da justiça, elaboração das leis, construção de estradas, fiscalização das atividades dos particulares, prestação de serviços públicos, entre outras. (BASTOS, 2001, p. 3-5)

Por não se esgotar em si mesma, é possível afirmar que a atividade financeira do Estado tem um caráter instrumental, já que há uma relação de meio e fim, na medida em que é por intermédio dela que o Poder Público pode cumprir todas as demais atividades necessárias para a satisfação da necessidade coletiva da sociedade. (BASTOS, 2001, p. 9)

Tendo em vista que essa atividade pública de angariar meios financeiros está intimamente atrelada aos próprios fins do Estado, o papel que as finanças públicas devem cumprir dentro dessa organização política é condicionado pela própria concepção que se tenha dela. (BASTOS, 2001, p. 11)

Mas qualquer que seja essa concepção, é possível afirmar que, no que tange às contas públicas, o Estado age na sociedade por meio da tributação e do gasto, *vazando* renda do fluxo circular do produto nacional quando arrecada tributos e injetando-a de volta quando devolve aqueles recursos anteriormente arrecadados, através dos serviços prestados (renda real) e do gasto público (renda nominal, que corresponde à contrapartida monetária da renda real)<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> O conceito de produto ou renda nominal corresponde à sua medida em termos monetários, enquanto que o conceito de produto ou renda real refere-se à sua mensuração em termos físicos. Assim, a sua medida nominal pode variar tanto

Dessa forma, é importante que, de um lado, esse vazamento de renda se dê do modo menos traumático possível para a sociedade, enquanto que, de outro, o retorno desses recursos ocorra da maneira mais benéfica para a coletividade.

Para isso, tanto a elaboração quanto a execução orçamentária estatal devem ser pautadas pelo princípio da justiça financeira, o qual deve nortear todo esse processo, que vai desde a previsão da arrecadação da receita até a realização da despesa pública.

Além disso, é importante ter em mente que esse princípio guarda estreita relação com o direito fundamental à boa administração e governança públicas, que impõe a eficiência e a eficácia da atuação estatal, levada a efeito por meio de suas políticas públicas, tanto de tributação quanto do gasto, de forma que a deficiência na universalidade e na qualidade dessa atuação constitui violação àquelas diretrizes, caracterizando, assim, uma injustiça que deve ser combatida. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 218)

E a vinculação da atividade estatal ao princípio da justiça financeira coloca os Tribunais de Contas, como órgãos titulares da função de controle da administração pública, na posição de promotores ou garantidores desses princípios constitucionais cuja concretização depende também de um controle eficiente, eficaz e racional por aquelas instituições, harmônico com as diretrizes veiculadas por essa noção de justiça e pela ideia de boa administração pública. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 218)

Os Tribunais de Contas, guardiães constitucionais das contas públicas, assumem papel central na promoção de uma justiça financeira material, e não apenas formal. Como decorrência disso, devem incentivar a adoção de uma boa governança pública por parte de seus jurisdicionados, combatendo as anomalias da atuação estatal, tanto no

---

em função da quantidade como em virtude do preço dos bens ou serviços produzidos, enquanto que a mensuração real só varia em função da modificação na quantidade efetivamente produzida (SAMUELSON, 1973). Dessa forma, é possível traçar um paralelo com o gasto público, analisado sob o aspecto de sua expressão monetária, com a noção de produto ou renda nominal, enquanto que a sua análise qualitativa pode ser relacionada à ideia de produto ou renda real, ou seja, daquilo que efetivamente é entregue para a sociedade não apenas quanto ao seu *quantum* físico, mas, sim, quanto à qualidade daquilo que fisicamente lhe é fornecido.

que diz respeito à tributação quanto no que concerne ao gasto público, geradoras de iniquidades. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 203)

## 2.1 A JUSTIÇA FINANCEIRA COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DO ESTADO CONSTITUCIONAL

O estudo da *justiça financeira* ou *orçamentária* abrange, de maneira simultânea, os aspectos da receita e da despesa pública, transcendendo, por isso, a ideia de justiça tributária, que, por sua vez, se encontra vinculada à vertente da receita pública. Ele expressa, portanto, duas facetas de uma mesma noção: a justiça das receitas e dos gastos públicos. (TORRES, 2000, p. 197)

Torres (2000 p. 198) recorda que a ideia de justiça financeira sempre esteve presente, ocupando lugar de destaque na história do pensamento jurídico, mesmo quando diluída na concepção de justiça política ou social. No entanto:

Com o advento do liberalismo houve um certo esquecimento da idéia de justiça, inclusive da financeira. A grande preocupação transferiu-se para a problemática da liberdade e dos direitos fundamentais. A idéia de justiça, quando examinada, confundia-se com a de igualdade e recebia sempre a interpretação formalista. Como observou Klaus Vogel, houve o desinteresse pelo fundamento das finanças públicas. A vitória dos positivismo de diversos matizes – cientificista, sociológico, normativista, etc. – consolidou a orientação e afastou a preocupação com os fundamentos das finanças públicas, que passou a ser estudada principalmente sob o ponto de vista do utilitarismo.

De uns trinta anos para cá, todavia, modificou-se inteiramente o enfoque, reacendendo-se o interesse pela idéia de justiça, com especial consideração da justiça fiscal. [...] Naquela mesma época (1972), por muito mais que mera coincidência, foi publicado o livro fundamental de John Rawls sobre a Teoria da Justiça. Deu-se a “virada kantiana”, isto é, a retomada de alguns pontos da reflexão do filósofo Königsberg, como o relacionamento entre direito e moral e a idéia de contrato social. Alguns livros importantíssimos

foram escritos sobre a justiça, principalmente os de O. Höffe, M. Walzer, Hayek, Nozick, Larenz, Perelman e B. Ackerman, todos com reflexos sobre a problemática das finanças públicas. Muitos outros trabalhos apareceram no campo das justiças especiais: na *justiça tributária* os livros fundamentais de Klaus Tipke; na *justiça econômica*, o de Macpherson. Surgiram igualmente livros que negam a possibilidade de uma Teoria da Justiça, como os de J. Habermas e de Luhmann. No Brasil o tratamento da matéria ainda é incipiente, mas não se pode esquecer o trabalho de Ubiratan Borges de Macedo sobre a Justiça Social. Em toda essa imensa produção bibliográfica, insista-se, aparece como um dos aspectos mais importantes o *financeiro* ou *orçamentário*, ainda que sem as referências técnicas. (TORRES, 2000, p. 198-199, grifo no original)

Ao expressar sua convicção intuitiva na primazia da justiça, Rawls elabora as seguintes proposições:

Justiça é a primeira virtude das instituições sociais, como a verdade o é dos sistemas de pensamento. Embora elegante e econômica, uma teoria deve ser rejeitada ou revisada se não é verdadeira; da mesma forma leis e instituições, por mais eficientes e bem organizadas que sejam, devem ser reformadas ou abolidas se são injustas. Cada pessoa possui uma inviolabilidade fundada na justiça que nem mesmo o bem-estar da sociedade como um todo pode ignorar. Por essa razão, a justiça nega que a perda da liberdade de alguns se justifique por um bem maior partilhado por outros. Não permite que os sacrifícios impostos a uns poucos tenham menos valor que o total maior das vantagens desfrutadas por muitos. Portanto numa sociedade justa as liberdades da cidadania igual são consideradas invioláveis; os direitos assegurados pela justiça não estão sujeitos à negociação política ou ao cálculo dos interesses sociais. A única coisa que nos permite aceitar uma teoria errônea é a falta de uma teoria melhor; de

forma análoga, uma injustiça é tolerável somente quando é necessária para evitar uma injustiça ainda maior. Sendo virtudes primeiras das atividades humanas, a verdade e a justiça são indisponíveis. (RAWLS, 1997, p. 3-4)

Justiça é o conceito mais fundamental do Direito e, por essa razão, também o mais abstrato. Por ter um conteúdo valorativo de alto grau de indeterminação, ele carrega consigo o risco de uma constante tentação para os adeptos de retóricas pomposas e de formas vazias de expressão. Mas o fato é que a ideia de direito justo pressupõe a existência de princípios (regras, critérios, padrões), que são especialmente necessários quando direitos e deveres, ônus e reivindicações devem ser distribuídos entre os integrantes de uma determinada coletividade. Uma distribuição sem princípios é uma repartição arbitrária e essa assertiva é válida tanto no campo da filosofia moral como no da filosofia do direito. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 19)

O princípio permite o tratamento igualitário e imparcial de todos aqueles por ele abrangidos, criando, assim, uma medida uniforme para o exame de casos semelhantes. A orientação por princípios, por tratar de generalidade e consequência, retira do legislador o difícil, senão impossível, encargo de prever e regular todas as situações possíveis, contribuindo, dessa maneira, para evitar lacunas normativas. Princípios fundamentais e subprincípios (ou princípios derivados) compõem um sistema, uma hierarquia. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 20)

Dworkin (2007, p. 36) denomina de princípio “um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade”.

Ocorre que a existência de princípios não é, por si só, garantia de uma justiça material, mas apenas de uma justiça formal. Para que exista uma justiça material é imperativo que o princípio ou o critério seja justo, de modo que a violação a princípios justos a determinada matéria necessite de uma justificativa especial por outro princípio de igual valor ou maior. A violação injustificada de um princípio justo gera um privilégio ou uma discriminação. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 20)

As constituições dos Estados Democráticos de Direito não admitem uma dissociação entre o direito positivo e a ética e partem da premissa de que é possível se distinguir o que é justo do que é injusto. A

Constituição alemã, por exemplo, embora não contenha qualquer declaração expressa em prol da justiça, estatui a igualdade perante a lei como direito fundamental. O “tratamento isonômico como corolário da justiça pressupõe, porém, um critério adequado de comparação, um *tertium comparationis* orientado na justiça”. O princípio da isonomia, portanto, é um produto da justiça e isto somente é possível em virtude de haver um critério adequado de comparação. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 21)

Ao abordar a justiça distributiva, Rawls (1997, p. 303) assevera que o seu principal problema é a escolha de um sistema social e que “os princípios da justiça se aplicam à estrutura básica e regulam o modo como suas mais importantes instituições se organizam formando um único sistema”. O sistema social deve ser estruturado de modo que a distribuição resultante seja sempre justa. Para tanto, é necessário posicionar o processo econômico e social em um contexto de instituições políticas e jurídicas adequadas. A ideia de justiça como equidade é usar a noção de justiça procedimental pura para lidar com as contingências de situações particulares.

Em uma sociedade, embora haja uma identidade de interesses, no sentido da obtenção de vantagens mútuas, há também um conflito entre seus membros sobre como os benefícios são distribuídos. Para escolher entre as várias formas de ordenação social que determinam essa divisão de vantagens, é necessário um conjunto de preceitos, que são os princípios da justiça social. Eles estabelecem uma maneira de conferir direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade, definindo uma distribuição adequada do bônus e do ônus do produto social. (RAWLS, 1997, p. 4-5)

A partir dessas ideias iniciais, é possível afirmar que a noção de justiça financeira reúne as ideias de justiça social e fiscal, encontra seu alicerce no princípio da isonomia e atribui ao valor justiça uma dimensão financeira. O seu conteúdo semântico obriga o Estado Constitucional<sup>4</sup> a perseguir a equidade na gestão financeira pública,

---

<sup>4</sup> Carbonell (2003, p. 9-10) recorda que o constitucionalismo contemporâneo definiu seus traços característicos nos últimos cinquenta anos, sobretudo a partir do pós-guerra, sem que tivesse permanecido, desde então, como um modelo estático, seguindo sua evolução em muitos sentidos. As modificações operadas sobre o paradigma do Estado Constitucional são de tal magnitude que, hodiernamente, deve-se falar do Estado Neoconstitucional. E talvez não se deva

vista sob a ótica integrada das duas frentes do agir fiscal do Poder Público, quais sejam, a arrecadação e o gasto.<sup>5</sup> (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 204)

A fórmula jurídica do neoconstitucionalismo, como modelo de organização jurídico-política representativo de um aprimoramento do Estado Constitucional de Direito, reclama uma depurada teoria da argumentação capaz de garantir a racionalidade e de suscitar o consenso em torno da tomada de decisões judiciais. A busca por um equilíbrio, nunca totalmente estável, entre o legalismo e o judicialismo, requer uma racionalidade não apenas para essas decisões judiciais, mas também para as escolhas legislativas, muitas vezes esquecida. O neoconstitucionalismo estimula uma profunda revisão do positivismo teórico (e, para alguns, também do metodológico) e requer uma nova teoria das fontes distanciada do legalismo, uma nova teoria da norma que dê entrada ao problema dos princípios e uma teoria robusta da interpretação nem puramente mecanicista nem puramente discricionária, onde os riscos que comporta a interpretação constitucional possam ser evitados por um esquema plausível de argumentação jurídica. (SANCHÍS, 2003, p. 158-159)

O princípio da justiça financeira é encontrado de modo mais explícito na Constituição da República Portuguesa (CRP), notadamente nos seguintes artigos:

Artigo 81.º - Incumbências prioritárias do Estado  
Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito  
económico e social:  
[...]

---

nem falar de um neoconstitucionalismo, mas, sim, de vários neoconstitucionalismos.

<sup>5</sup> Torres (2000, p. 10-20) traça uma evolução histórica do que veio a se transformar no Estado Democrático e Social de Direito (no qual opera o Estado Orçamentário), a partir do Estado Fiscal Minimalista ou Estado Orçamentário Liberal, passando pelo Estado do Bem-Estar Social. Ribeiro e Xavier (2008, p. 4), por sua vez, falam em Estado Financeiro, que surgiu com o ocaso do feudalismo e com a formação dos Estados-Nações e que vem se desenvolvendo até os dias de hoje. E apontam os seus diferentes contornos, conforme os ideais políticos, econômicos e sociais de cada momento histórico, subdividindo-os nas seguintes fases: Estado Patrimonial, Estado de Polícia, Estado Fiscal e Estado Social.

b) *Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;*

[...]

Artigo 103.º - Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e *uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*

[...] (PORTUGAL, 1976, grifo meu)

Ao comentar o referido princípio e o tratamento a ele dado pela CRP, Costa afirma que:

A Constituição da República compromete o Estado com o objetivo de construção de uma *sociedade justa*, por via da promoção da *justiça distributiva e retributiva*.

Do discurso jurídico-constitucional resulta uma *conceção sistémica de justiça*, inerente à dignidade da pessoa humana, e fortemente ligada ao paradigma da *liberdade igual*.

A Constituição da República começa por afirmar, no seu art. 1.º, o seu compromisso desta com os valores da liberdade, da justiça e da solidariedade.

A justiça, enquanto valor, informa todo o ordenamento jurídico. A ela não escapa o direito financeiro público. O preceituado no art. 81.º, al. b), e nos artigos 103.º, n.º 1, e 104.º da CRP, acolhem uma certa ideia de justiça, social e fiscal, que podemos fundir numa ideia de *justiça financeira*. Esta traduz-se, pois, numa importante dimensão da justiça distributiva.

Na verdade, a problemática da justiça distributiva deve ser abordada numa perspetiva integrada de *arrecadação de receita / realização de despesa pública*.

É neste sentido que se pode afirmar que impostos e despesas públicas são duas faces da mesma moeda.

A arquitetura de um sistema fiscal pouco nos diz acerca da *efetiva realização da justiça*

*distributiva*. Esta depende da afetação dos recursos públicos, ou seja, depende de *quem* vai beneficiar de tais recursos e *em que medida*.

[...]

Assim, afigura-se-nos que, quando abordamos a problemática da justiça distributiva, o recurso à ideia de *justiça financeira* é preferível às ideias, parcelares, de *justiça fiscal* e de *justiça social*.

Os preceitos da *Constituição fiscal* e da *Constituição social* têm como denominador comum um núcleo constituído pelos valores da igualdade, da democracia e da solidariedade, a par com o valor da liberdade, postulando aquele uma *justa* repartição dos rendimentos e da riqueza, e estando o Estado comprometido com a sua promoção. (COSTA, 2012, p. 274-275, grifo no original)

E conclui o autor no sentido de que a CRP, em seu art. 266, ao estabelecer a vinculação da administração pública “ao *princípio da justiça*, sujeita-a, naturalmente, ao *dever de promoção da justiça financeira*”. (COSTA, 2012, p. 274-275)

No Brasil, o princípio da justiça financeira pode ser retirado de diversas passagens do texto constitucional. Ele se encontra implícito nos valores que constituem os fundamentos da República, tais como a cidadania e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, II e III, da CRFB/88), bem como nos seus objetivos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária; de erradicação da pobreza e da marginalização; de redução das desigualdades sociais e regionais e da promoção do bem de todos (art. 3º, I, III e IV, da CRFB/88). Ele pode ser depreendido também do reconhecimento, contido no preâmbulo da CRFB/88, da igualdade e da própria justiça como um dos valores supremos de uma sociedade fraterna e pluralista. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 204-205)

O princípio da justiça financeira, a partir da ótica da arrecadação estatal, encontra sua expressão máxima no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CRFB/88), que é uma reafirmação do princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CRFB/88), o qual, por sua vez, projeta no campo fiscal o consagrado princípio da igualdade de todos perante a lei (art. 5º, I, da CRFB/88). (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 205)

Uma breve referência aos valores relacionados ao princípio da justiça financeira pode ser encontrada, ainda, quando, ao tratar da elaboração do orçamento público, a CRFB/88 determina que as peças orçamentárias, fiscal e de investimentos, compatibilizadas com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (art. 165, § 7º, da CRFB/88). (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 205)

No que diz respeito ao gasto público, o princípio da justiça financeira pode ser encontrado, ainda que implicitamente, nos dispositivos constitucionais que tratam das diversas áreas de atuação do Estado, quando garante a todos o direito aos serviços públicos de saúde, previdência e assistência social, educação e cultura, segurança, entre outros. Mas não basta a mera prestação desses serviços por parte do Poder Público para que se dê como cumprida, em toda sua dimensão, a previsão constitucional. É preciso que esses serviços sejam prestados com qualidade, de maneira eficiente e eficaz.<sup>6</sup> Em outras palavras, não basta uma garantia meramente formal. É importante uma garantia material desses direitos aos cidadãos. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 205)

O princípio da justiça financeira atua na proteção da coletividade e deve corresponder a um critério de decisão orçamentária, incluindo os princípios da justiça tributária, da programação orçamentária, da boa despesa pública, entre outros, materializando-se pela eficiente satisfação das necessidades financeiras do Estado, por meio da justa repartição dos recursos e pela persecução do interesse público, com vistas à boa satisfação das necessidades de um determinado grupo. (MAGALHÃES, 2011, p. 40)

Ao tratar da legitimidade da Administração Pública, em “conformidade com a tábua axiológica da Constituição e seus objetivos nada abstratos de justiça e desenvolvimento sustentável”, Freitas (2012, p. 18-19) sustenta que ela pressupõe a observação cabal das obrigações sintetizadas no direito fundamental à boa administração e, ainda, a:

---

<sup>6</sup> Sobre o Estado Constitucional de Direito, sua vinculação com a concretização dos direitos fundamentais e as consequências dessa relação de obrigatoriedade de implementação de políticas públicas necessárias para a promoção e concretização desses direitos, *vide* Baratieri (2014, p. 17-179), que ainda analisa o papel do Estado brasileiro e dos serviços públicos previstos na CRFB/88 nesse processo.

[...] geração de ambiente institucional seguro para os parceiros produtivos, com aguda redução dos entraves oriundos do burocratismo, da corrupção e da quebra reiterada de confiança. Pressupõe, sem tardar, a *contínua sinergia entre as políticas sociais e o estabelecimento pactuado de metas e resultados monitoráveis em horizonte ampliado*. Pressupõe, enfim, o enraizamento, em alta escala, dos princípios da boa governança, com inovação de escopo, acompanhada de transparência, controle participativo e, apesar de riscos tecnocráticos, do rigoroso escrutínio retrospectivo e prospectivo das políticas públicas. (FREITAS, 2012, p. 19, grifo no original)

Uma atuação estatal deficiente seguramente causa injustiça. Dentre as disfunções estatais causadoras de injustiças sociais, podem ser apontadas a ineficiência e a ineficácia nas diversas áreas de atuação do Poder Público, além da tão ou mais grave das causas de desigualdade, a corrupção (aqui também incluída sua variante relacionada à arrecadação de tributos, que é a evasão ou a sonegação fiscal), que assola a sociedade brasileira, seja no setor público, seja no privado.

Nesse contexto, o papel da função de controle, em especial o dos Tribunais de Contas, ganha relevo ainda maior, considerando a crescente demanda da sociedade por melhores serviços públicos, evidenciada, inclusive, pelos recentes levantes populares que se insurgiram por todo o País. Na verdade, o cenário em que se encontra não é exclusividade do Estado brasileiro, embora seja, no caso específico, agravado por razões históricas, sociais, econômicas e culturais.

Os componentes da crise de identidade do Estado brasileiro são apenas alguns dos muitos que formam um quadro maior, que retrata o conflito por que passa o Estado Moderno como um todo, fragilizado e impotente diante de uma pressão global e heterárquica exercida por uma ordem mundial múltipla e plural, como é a que exsurge e recrudesce a partir da sociedade contemporânea.

É a impotência do *Leviatã* frente às demandas de uma sociedade hipercomplexa e mundializada, como a contemporânea, na qual cada vez mais prevalece a tecnicidade e a economia. E essa disfunção afeta de maneira negativa a sua relação com *Têmis*, vista como um objetivo concreto de justiça a ser atingido pelo Estado, e não mais como um símbolo abstrato. A partir dessa metáfora, Neves (2006) sustenta a

importância de uma relação sólida, horizontal e profícua entre esses dois símbolos, na construção de um Estado Democrático de Direito capaz de responder às profundas questões com as quais se defronta atualmente.

Portanto, as diretrizes emanadas pela justiça financeira determinam eficiência e eficácia na gestão pública, bem como no seu controle, a fim de que o Estado brasileiro consiga fazer frente aos crescentes desafios que a sociedade contemporânea lhe impõe.

## 2.2 *NITI* E *NYAYA*, DUAS CONCEPÇÕES DE JUSTIÇA

Inspirado em dois termos do sânscrito clássico, *niti* e *nyaya*, Sen (2011, p. 50) sustenta duas visões distintas de justiça. Uma focada em arranjos institucionais ideais e a outra, em realizações concretas. Muito embora ambas tragam consigo o significado de justiça, a palavra *niti* tem como utilização mais corrente “a adequação de um arranjo institucional e a correção de um comportamento”, enquanto que *nyaya* reporta a uma noção mais ampla de *justiça realizada*, contrastando com a primeira ideia.

A partir dessa visão, Sen (2011, p. 50) defende que “os papéis das instituições, regras e organizações, importantes como são, têm de ser avaliados da perspectiva mais ampla e inclusiva de *nyaya*, que está inevitavelmente ligada ao mundo que de fato emerge, e não apenas às instituições ou regras que por acaso temos”. Ou seja, não apenas a partir de uma visão de justiça ideal, representada pela ideia de *niti*.

E ilustra da seguinte maneira:

Considerando uma aplicação específica, os antigos teóricos do direito indiano falavam de forma depreciativa do que chamavam *matsyanyaya*, “a justiça do mundo dos peixes”, na qual um peixe grande pode livremente devorar um peixe pequeno. Somos alertados de que evitar a *matsyanyaya* deve ser uma parte essencial da justiça, e é crucial nos assegurarmos de que não será permitido à “justiça dos peixes” invadir o mundo dos seres humanos. O reconhecimento central aqui é que a realização da justiça no sentido de *nyaya* não é apenas uma questão de julgar as instituições e regras, mas de julgar as próprias sociedades. Não importa quão corretas as organizações estabelecidas possam ser, se um peixe grande ainda puder devorar um pequeno

sempre que queira, então isso é necessariamente uma evidente violação da justiça humana como *nyaya*. (SEN, 2011, p. 50-51, grifo no original)

A essas noções o autor acrescenta a ideia de uma argumentação racional sobre justiça, abordagem essa a que denomina de *institucionalismo transcendental*,<sup>7</sup> que foca na identificação das instituições ideais, tendo duas características distintas. (SEN, 2011, p. 36)

A primeira reside em centrar suas atenções na justiça perfeita, ao invés de focar nas comparações relativas de justiça e injustiça. Dessa forma, termina-se por buscar a identificação da natureza do “justo”, quando se deveria identificar algum critério que ajudasse a concluir que uma alternativa é “menos injusta” que outra. (SEN, 2011, p. 36)

A segunda característica é a concentração primária em arranjos perfeitos ou ideais, tanto de comportamento como de instituições, sem focar diretamente no mundo real, quando é sabido que a natureza da sociedade que resulta de “determinado conjunto de instituições depende necessariamente também de características não institucionais, tais como os comportamentos reais das pessoas e suas interações sociais”. (SEN, 2011, p. 36)

E conclui o filósofo indiano no sentido de que claramente “existe um contraste radical entre uma concepção de justiça focada em arranjos e uma concepção focada em realizações: esta necessita, por exemplo, concentrar-se no comportamento real das pessoas, em vez de supor que todas sigam o comportamento ideal”.<sup>8</sup> (SEN, 2011, p. 37)

A preocupação com o estabelecimento de instituições justas não é capaz de garantir a justiça. Pelo contrário, representa um obstáculo à remoção das injustiças, por concentrar-se nas utopias conceituais da justiça perfeita. Por outro lado, a comparação focada em realizações

---

<sup>7</sup> Tal abordagem foi iniciada por Thomas Hobbes no século XVII, sendo posteriormente seguida por importantes pensadores, cada um ao seu modo, como John Locke, Jean-Jaques Rousseau, Immanuel Kant e John Rawls. (SEN, 2011, p. 36-37)

<sup>8</sup> Variadas versões desse pensamento voltado para as realizações sociais podem ser encontradas nas obras de Adam Smith, Marquês de Condorcet, Jeremy Bentham, Mary Wollstonecraft, Karl Marx e John Stuart Mill, dentre outros pensadores. (SEN, 2011, p. 37)

permite uma análise racional das assimetrias produtoras de injustiça na vida das pessoas e na sociedade.

Ao invés de tratar as instituições como manifestações de justiça em si, o que veicula uma ideia institucionalmente fundamentalista, é necessário pensar um modelo de instituição que promova a justiça. (SEN, 2011, p. 112)

A partir desses parâmetros, deve-se perquirir quais modificações na forma de atuação, tanto material como processual, das Cortes de Contas, que, longe das discussões levadas a efeito no âmbito do *institucionalismo transcendental* dominante, não se preocupe em discutir um modelo ideal ou perfeito de instituição, mas que, focando em realizações sociais, identifique e procure remover as injustiças encontradas no exercício do controle externo da administração pública e, com isso, consiga fazer com que ela promova a justiça financeira, dando concretude ao direito fundamental à boa administração.

O que se sustenta no presente texto é uma concepção de Tribunal que, para muito além do exercício do controle tradicional das contas públicas, atue como fomentador da boa governança na administração pública brasileira, combatendo, além das próprias mazelas do controle, as injustiças financeiras perpetradas pelo Poder Público nas duas frentes em que atua, ou seja, tanto na arrecadação pública quanto no gasto.

E o comprometimento da atuação do Poder Público com o princípio da justiça financeira posiciona as Cortes de Contas, órgãos responsáveis pelo controle externo técnico da administração pública, como promotores desse princípio constitucional, cuja concretização depende também de um controle eficiente e eficaz por parte delas, ou seja, de um *bom controle público*.

Enfim, é preciso pensar a instituição Tribunal de Contas como uma forma efetiva de realizar conquistas sociais desejáveis, aceitáveis ou excelentes. No entanto, qual a racionalidade que deve pautar essa mudança na maneira de atuar por parte dos Tribunais de Contas para que se atinjam esses objetivos?

### 2.3 A INTERDISCIPLINARIDADE NA ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E A COLISÃO DOS DISCURSOS ENVOLVIDOS

O campo de atuação dos Tribunais de Contas demanda a utilização de conhecimentos relacionados a diversas áreas, tais como a jurídica, econômica, contábil, administrativa, de engenharia,

matemática, estatística, o que, por sua vez, gera a necessidade de articulá-los e organizá-los.

Para isso, é necessária uma reforma paradigmática (e não programática) do pensamento, a fim de se enfrentar o problema do abismo existente entre os saberes desunidos, divididos, compartimentados, de um lado, e realidades ou problemas cada vez mais multidisciplinares, transversais, multidimensionais, transnacionais, globais e complexos, de outro. (MORIN, 2000, p. 35-36)

É necessária, portanto, uma nova forma de atuação das Cortes de Contas, de utilização dos conhecimentos de que dispõem por meio de seu corpo técnico, de exercício de sua atribuição de controle e de enfrentamento dos desafios que se revelam, com vistas ao atendimento das necessidades da sociedade contemporânea.

Depois de Posner (1987) ter diagnosticado o declínio e a morte do direito como disciplina autônoma, a racionalidade econômica parece ter a pretensão de representar a nova universalidade jurídica, em um movimento que pretende substituir o enfraquecido conceito de justiça pelo ideal da eficiência econômica do direito, de forma que o único deus remanescente a quem o direito deveria reverenciar chama-se *rational choice*, cuja filosofia, por sua vez, elabora os princípios racionais de uma nova ordem que reclama sua validade também frente ao direito. “Esse novo monoteísmo fala com o *pathos* do direito natural em nome da *natureza* e da *razão*. As leis internas do mercado e das organizações representam a natureza da sociedade moderna, e o direito deve refleti-las”. (TEUBNER, 2002, p. 93)

Essa pretensão triunfante do *direito e economia*, como paradigma que elimina antigas orientações político-morais do direito e que não tolera a coexistência de quaisquer outros paradigmas ao seu lado, encontra sua razão de ser em sua histórica vitória nas sociedades modernas pela institucionalização da racionalidade econômica no mundo. A força dessa corrente reside no argumento de que a sociedade moderna é baseada na economia e o direito moderno deve oferecer estruturas legais adequadas às demandas do mercado. (TEUBNER, 2002, p. 93-94)

Ocorre que, paradoxalmente, é nesse argumento que também se encontra a grande fraqueza do movimento *direito e economia*, já que “a racionalidade econômica não é a única a possuir o privilégio da institucionalização da sociedade como um todo”. A mudança de paradigma que de fato houve, não foi no sentido da substituição de um monoteísmo (político-moral) por outro (econômico), mas, sim, da transformação de um monoteísmo para um politeísmo ou, ainda, do

monoteísmo de uma racionalidade moderna para um politeísmo de muitos discursos. E essa “moderna pluralidade dos deuses não é uma questão de crença individual, mas uma dura realidade social imposta inexoravelmente ao direito”. (TEUBNER, 2002, p. 94-95)

Em outras palavras, atualmente, o direito atende a várias peculiaridades dos muitos deuses existentes numa sociedade multicêntrica ou policontextual, como é a contemporânea, as quais reclamam aceitação universal por parte dos diversos subsistemas que formam o tecido social. Tal fenômeno representa uma mudança de paradigma da pós-modernidade, que migrou não de um monoteísmo discursivo para outro, mas, sim, de um monoteísmo para um politeísmo do discurso.

Essa abordagem encontra ressonância com o “paradigma pós-moderno, caracterizado pela ausência de metanarrativas, pela policontextualidade e pelo esbatimento das fronteiras entre saberes, que tem associada a pluridisciplinaridade ou mesmo a transdisciplinaridade do conhecimento”. (COSTA, 2012, p. 22)

Na perspectiva auto-poética dos sistemas de Niklas Luhmann, a Constituição corresponde ao *acoplamento estrutural* entre política e direito<sup>9</sup>, ou seja, é o espaço onde ocorre a filtragem das influências recíprocas entre os dois sistemas. Embora normativamente fechado, o sistema jurídico é cognitivamente aberto e é a Constituição que, “como uma forma de dois lados, inclui e exclui, limita e facilita” a interpenetração desses sistemas autorreferenciais. (NEVES, 2006, p. 97-99)

Para Luhmann, ao excluir certos “ruídos” intersistêmicos, a Constituição também inclui e fortalece outros. Se para a política provoca irritações, perturbações e surpresas jurídicas, para o direito é provocadora de irritações, perturbações e surpresas políticas, possibilitando uma solução jurídica para o problema de autorreferência do sistema político, ao mesmo tempo em que permite o inverso, ou seja, uma solução política para a questão da autorreferência do sistema jurídico. (NEVES, 2006, p. 98)

Ocorre que essa noção de acoplamento estrutural traz consigo uma relação de bilateralidade entre dois sistemas autônomos. No

---

<sup>9</sup> Neves (2006, p. 97) destaca que “o conceito de acoplamento estrutural ocupa um lugar central na teoria biológica dos sistemas autopoieticos” de Humberto Maturana e Francisco Varela, “à qual Luhmann explicitamente recorre na aplicação dele aos sistemas sociais”.

entanto, como visto, atualmente, o direito responde a diversas racionalidades, que se confrontam entre si, cada uma delas com pretensão de universalidade. (NEVES, 2009, p. 24)

Daí a necessidade, para além dos acoplamentos estruturais, de uma racionalidade transversal, possível pela construção de *pontes de transição* que permitam um diálogo entre as diversas esferas de comunicação. (NEVES, 2009, p. 50-51)

E essa sociedade mundial contemporânea forma uma espécie de conexão unitária de uma multiplicidade de esferas de comunicação que se relacionam de maneira concorrente e complementar, a que Luhman denomina de *unitas multiplex*. (NEVES, 2009, p. 26)

E isso nos remete a uma pluralidade de códigos-diferença que orientam a comunicação nos diversos campos sociais. Neves, baseando-se em Luhmann, ilustra isso, prescrevendo que:

A diferença “ter/não ter” prevalece no sistema econômico, o código “poder/não poder” tem o primado no político e a distinção “lícito/ilícito” predomina no jurídico. Na ciência, arte, educação, religião e no amor, têm o primado, respectivamente, os códigos “verdadeiro/falso”, “belo/feio (“afinado *versus* desafinado esteticamente”), “aprovação/reprovação” (enquanto código-limite da diferença gradual “aprender/não aprender”, expressa nas notas e predicados), “transcedente/imanente” e o código amoroso (“prazer/amor” ou “amor/desamor”), que serve de base à formação da família nuclear moderna. (NEVES, 2009, p. 24)

A análise fundamental desse novo politeísmo deve ser encontrada não nos teóricos contemporâneos, mas, sim, em Max Weber, que enxergava a modernidade como a era do politeísmo absoluto. “Processos históricos paralelos de racionalização de diferentes esferas de valores levaram a conflitos insolúveis entre os muitos deuses da modernidade, entre forças ideológicas despersonalizadas que não podiam ser resolvidas ou removidas por alusão à Razão Única”. (TEUBNER, 2002, p. 98)

Weber articulava a colisão de discursos apenas de maneira vaga e metafórica como *a luta dos deuses*, ou seja, como um conflito das esferas ideais de valores, enquanto que Teubner (2002, p. 98) redefine o problema, “do ponto de vista sociológico, como um fenômeno real da

sociedade e analisado mais precisamente por linguistas como uma colisão de diferentes *gramáticas*”, asseverando que:

A discussão contemporânea elabora mais detalhadamente as gramáticas dos jogos de linguagem, analisa com mais exatidão as práticas sociais em suas raízes e admite a incomensurabilidade dos discursos e a falta de qualquer meta-discurso. Hoje, na conclusão provisória do debate, encontramos a distinção entre *litige* e *différend* dos discursos, de François Lyotard, a pluralidade de sistemas auto-referentes fechados, de Niklas Luhmann, e as propostas normativas sobre como resolver os conflitos entre os discursos, de Jürgen Habermas. A partir dessas perspectivas, os conflitos aos quais o direito está sujeito não resultam do conflito entre valores ideais, mas do conflito entre as práticas sociais reais, com sua lógica própria e com um enorme potencial para causar dano a si mesmas. O direito não é chamado para julgar o eterno conflito entre o sagrado, o bem, o utilitário, o verdadeiro, o justo e o belo. O direito está exposto a conflitos potencialmente destrutivos entre discursos conduzidos de maneira concreta em sociedade, entre concatenações auto-reprodutivas de *énoncés* que são condicionados por uma gramática interna e por códigos binários e programas que reproduzem sua lógica interna hermeticamente fechada.

[...]

A conflituosidade entre os deuses parece ter aumentado drasticamente. Já não há mais uma disputa entre diferentes sistemas de valores; na visão contemporânea do conflito entre discursos, os *deuses em guerra* assumiram proporções quase autodestrutivas. Segundo Lyotard, os discursos são tão hermeticamente fechados que negam um ao outro o direito de serem ouvidos e só praticam a violência, a ofensa, a injustiça um para com o outro. De acordo com Luhmann e Habermas, os sistemas sociais desenvolveram uma dinâmica interna tão poderosa e incontrolável que não apenas sobrecarregam os indivíduos e causam danos à ecologia, como também têm efeitos

desintegradores uns sobre os outros. De fato, a luta entre as novas forças ideológicas produz uma sociedade injuriosa, quando não atormentada. (TEUBNER, 2002, p. 99-100, grifo no original)

Para Teubner (2002, p. 108), Habermas<sup>10</sup> tratou de maneira exaustiva da colisão dos diversos discursos sociais autônomos diante do fórum do direito, o chamado *forum internum*, indagando como esses discursos, dotados de lógicas próprias, ingressam no direito e quais argumentos o direito se utiliza para decidir entre eles, aderindo a um modelo processual. O problema dos conflitos internos surge para o direito quando essas formas discursivas autônomas são traduzidas numa linguagem jurídica, que, por sua vez, corresponde a uma forma discursiva autônoma definida pelo critério de coerência jurídica.

Teubner (2002, p. 109-111) critica essa visão, sustentando que Habermas, ao mesmo tempo, superestima e subestima o papel do direito na composição desses conflitos. Superestima a racionalidade comunicativa que realmente se cria no direito pelo procedimento jurídico e subestima a dinâmica jurídica, que faz muito mais do que apenas filtrar argumentos. Para Teubner, ao transformar todos os discursos em critérios jurídicos, Habermas termina por escravizar as racionalidades externas, comprometendo o livre jogo de discursos:

François Lyotard, para definir essa escravidão, introduziu a distinção de *litige* e *différend*. Por causa de sua gramática interna diversa, os discursos são isolados uns dos outros de modo tal que, no caso de um conflito entre eles, nenhum *litige* é possível, isto é, não há um procedimento justo no qual ambas as partes possam apresentar autenticamente sua palavra e no qual seja possível pronunciar qualquer juízo justo. No entanto, se os discursos podem *se encontrar* apesar de seu fechamento hermético, é também verdade que isso ocorre somente por meio do *différend*, isto é, num confronto no qual um discurso violenta a estrutura

---

<sup>10</sup> Sobre os fundamentos de legitimidade do Estado Constitucional a partir das análises de Weber a respeito da racionalidade jurídica e do fenômeno da *desformalização do direito* e das críticas de Habermas a esses apontamentos, vide Cademartori (2004, p. 5-20).

do outro, cometendo, assim, injustiça. (TEUBNER, 2002, p. 111)

Para Teubner (2002, p. 108-125), as colisões entre as diferentes racionalidades devem ser solucionadas tanto no *forum internum*, ou seja, dentro do próprio sistema jurídico, como no *forum externum*, isto é, fora do âmbito do direito.

As diversas racionalidades exteriores ao universo jurídico terminam sendo restringidas pelo sistema jurídico em atendimento às suas finalidades e, por essa razão, devem passar por um processo de *reentrada* no plano do direito, de forma a permitir que diferentes e incomparáveis racionalidades surjam como elementos comparáveis entre si dentro do discurso jurídico. (TEUBNER, 2002, p. 108-125)

Esse processo de reentrada possibilita a solução do problema de consistência interna jurídica, não sendo capaz, por outro lado, de resolver a questão da consistência externa, ou seja, de sua aceitação ou validade no ambiente exterior. O discurso jurídico deve ser sensível às consequências inerentes que o direito provoca nos vários subsistemas sociais, de modo a avaliar o seu impacto no ambiente social. (TEUBNER, 2002, p. 108-125)

Para tanto, após a reentrada dos conceitos extrajurídicos no mundo do direito, mister realizar uma operação inversa de reentrada do resultado do discurso jurídico interpretado pelos discursos extrajurídicos e, a partir daí, avaliar qual a aceitação daquele por este. Em outras palavras, é preciso verificar se o novo produto do discurso jurídico será tolerado pelo outro discurso e quais os efeitos que causará no sistema social em questão. (TEUBNER, 2002, p. 108-125)

É a partir dessa noção que deve ser compreendida a expressão *altera pars audiatur*, pela qual se preconiza a ideia de que é necessária a oitiva do outro discurso envolvido na colisão antes da tomada de decisão pelo direito. (TEUBNER, 2002, p. 117)

A racionalidade que impõe uma atuação efetiva do controle externo, no que diz respeito ao combate à ineficiência, à ineficácia e à corrupção na Administração Pública, determina que a racionalidade que limita a atuação dos Tribunais de Contas seja processada nessas operações de reentradas a que se refere Teubner e, a partir daí, que se verifique, ainda que no campo teórico, qual seria o impacto social que uma modificação na maneira de atuar por parte dos Tribunais de Contas causaria na realidade social vivenciada.

Não se pode pensar ou repensar um modelo prático e teórico dessas instituições, com o intuito de propiciar conquistas sociais

desejáveis, levando apenas em consideração o universo jurídico ou o político. É preciso que, nesse processo, sejam mantidos diálogos permanentes com as diversas racionalidades e discursos envolvidos, notadamente as relacionadas ao campo de atuação das Cortes de Contas, por meio dos sucessivos e recíprocos procedimentos de reentradas referidos anteriormente.

São esses referenciais teóricos que vão embasar a discussão de uma nova realidade material e processual da jurisdição de contas, mais consentânea com o que a sociedade espera dos Tribunais de Contas, como instituições de controle, principalmente no que diz respeito à prevenção e ao combate à ineficiência, à ineficácia e à corrupção no setor público.

Assim, para além da missão de zelar pelas contas públicas, como tradicionalmente é concebida essa tarefa, é necessário que, por meio do *Bom Controle Público*, as Cortes de Contas se convertam em verdadeiros *Tribunais da Boa Governança Pública*.

Em outras palavras, as Cortes de Contas devem se converter em instituições comprometidas com os princípios da justiça financeira e da boa administração e governança pública, por meio do bom controle, e, assim, exigirem e promoverem junto aos seus jurisdicionados esse mesmo engajamento.

A concepção desse novo modelo de boa governança conclama a mobilização do Poder Público para a utilização de novos instrumentos de gestão, ou seja, para a *práxis* de um novo direito administrativo<sup>11</sup>. Ocorre que uma nova *práxis* de gestão demanda, também, uma nova *práxis* de controle.

Para tanto, mister não apenas mudanças materiais no *modus operandi* dos Tribunais de Contas, mas também uma nova leitura do aparato instrumental dessas instituições, com uma imprescindível revisão e reforma de sua estrutura processual, que apresenta diversos pontos de ineficiência e ineficácia. É por meio de uma estrutura processual ágil e moderna que se conseguirá dar rendimento material satisfatório à jurisdição de contas.

## 2.4 O DIREITO FUNDAMENTAL À BOA ADMINISTRAÇÃO E À BOA GOVERNANÇA PÚBLICA

---

<sup>11</sup> Sobre o novo Direito Administrativo e a necessidade de mudança de paradigmas, *vide*, ainda, Freitas (2012).

O direito fundamental à boa administração e à boa governança guarda estreita e direta relação com o princípio da justiça financeira, bem como com outros esparsos no texto constitucional, como o da eficiência, da eficácia,<sup>12</sup> da moralidade, da legitimidade<sup>13</sup> e da economicidade<sup>14</sup>.

Inspirado no art. 41 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, proclamada solenemente em Nice pelo Parlamento, pelo Conselho da União e pela Comissão Europeias, em 7 de Dezembro de 2000<sup>15</sup>, Freitas interpreta o *direito fundamental à boa administração* como o:

---

<sup>12</sup> Para Carvalho Filho (2012, p. 31), “a *eficiência* não se confunde com a *eficácia* nem com a *efetividade*. A eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os *meios e instrumentos* empregados pelos agentes no exercício dos seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os *resultados* obtidos com as ações administrativas; sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos”. Freitas (2014, p. 23) alerta que se engana quem crê que, ao consagrar o princípio da eficiência em seu art. 37, a CRFB/88 excluiu o da eficácia, pois ele foi mencionado expressamente no art. 74. Inspirado em Peter Drucker, sustenta que ele “consiste justamente em incrementar a gestão pública, de maneira que a administração escolha fazer o que constitucionalmente deve fazer [...], em lugar de apenas fazer bem ou eficientemente aquilo que, não raro, se encontra mal concebido ou contaminado”. E, evocando lição de Vergottini (2004, p. 544), define eficiência como o “melhor emprego dos recursos disponíveis”.

<sup>13</sup> O exame da legitimidade importa em confrontar a gestão da coisa pública com o sacrifício econômico sofrido pelo cidadão. Para Willeman (2008, p. 283-284), “o aspecto da legitimidade guarda íntima relação com o fato de que as finanças públicas devem ser geridas consoante os objetivos politicamente aceitos pela Nação. Sem dúvida alguma, o controle exercido sob o ângulo da legitimidade reveste-se de extraordinário cunho democrático, invocando a ideia de consenso para a ordem financeira”.

<sup>14</sup> De acordo com Willeman (2008, p. 284), “a ideia de economicidade está intimamente relacionada à operacionalização com o menor custo possível”. Em outras palavras, para se aferir a economicidade é necessário se investigar se não há para um determinado gasto uma solução alternativa mais barata e igualmente eficaz.

<sup>15</sup> A Carta de Nice foi posteriormente incorporada como Parte II do Tratado firmado em Roma pelos vinte e cinco Chefes de Estado e de Governo da União Europeia em 29 de outubro de 2004, por meio do qual se estabeleceu a

[...] direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas. A tal direito corresponde o dever de observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais e correspondentes prioridades.

Observado de maneira atenta, o direito fundamental à boa administração é lídimo plexo de direitos, regras e princípios, encartados numa síntese, ou seja, o somatório de direitos subjetivos públicos. No conceito proposto, abrigam-se, entre outros, os seguintes direitos:

(a) *o direito à administração pública transparente*, que supõe evitar a opacidade (salvo nos casos em que o sigilo se apresentar justificável, e ainda assim não definitivamente), com especial destaque para o direito a informações inteligíveis, inclusive sobre a execução orçamentária e sobre o processo de tomada das decisões administrativas que afetarem direitos;

(b) *o direito à administração pública sustentável*, que implica fazer preponderar, inclusive no campo regulatório, o princípio constitucional da sustentabilidade, que determina a preponderância dos benefícios sociais, ambientais e econômicos sobre os custos diretos e indiretos (externalidades negativas), de molde a assegurar o bem-estar multidimensional das gerações presentes sem impedir que as gerações futuras alcancem o próprio bem-estar multidimensional;

(c) *o direito à administração pública dialógica*, com amplas garantias de contraditório e ampla defesa – é dizer, respeitadora do devido processo,

com duração razoável e motivação explícita, clara e congruente;

(d) *o direito à administração pública imparcial e desviesada*, isto é, aquela que, evitando os desvios cognitivos, não pratica nem estimula discriminação negativa de qualquer natureza e, ao mesmo tempo, promove discriminações inversas ou positivas (reduzoras das desigualdades iníquas);

(e) *o direito à administração pública proba*, que veda condutas éticas não universalizáveis, sem implicar moralismo ou confusão entre o legal e o moral, uma vez tais esferas se vinculam, mas são distintas;

(f) *o direito à administração pública respeitadora da legalidade temperada*, ou seja, que não se rende à “absolutização” irrefletida das regras;

(g) *o direito à administração pública preventiva, precavida e eficaz* (não apenas economicamente eficiente), eis que comprometida com resultados compatíveis com os indicadores de qualidade de vida, em horizonte de longa duração. (FREITAS, 2014, p. 21-22, grifo no original)

Para Freitas, esses direitos não excluem outros, já que se referem a um padrão mínimo, e necessitam ser tutelados em conjunto para que a discricionariedade não atue contra o direito fundamental à boa administração. Portanto, “as escolhas administrativas serão legítimas se – e somente se – forem sistematicamente eficazes, sustentáveis, motivadas, proporcionais, transparentes, imparciais e ativadoras da participação social, da moralidade e da plena responsabilidade”. (FREITAS, 2014, p. 23)

No mesmo sentido, Mallén (2004, p. 104) conclui que o direito a uma boa administração tem repercussão mais ou menos intensa ou difusa nas Constituições dos Estados Membros da União Europeia e que as referências a ele são extraídas, em regra, dos princípios constitucionais relacionados com a administração pública, que, por sua vez, encontram-se dispersos ao longo dos respectivos textos constitucionais de maneira mais ou menos sistemática.

Tal direito configura em si mesmo uma espécie de direito-garantia ou instrumental, que possibilita a defesa de outros direitos. Não se trata de um direito criado, mas, sim, de novo cunho, a partir de uma formulação autônoma em um catálogo que dota de unidade diversos

direitos reconhecidos de modo esparsos na ordem comunitária. (MALLÉN, 2004, p. 42)

É importante distinguir as ideias de governança e de governabilidade. O primeiro conceito está relacionado à capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, de um governo realizar suas políticas públicas, enquanto que o segundo está ligado à capacidade política de governar, ou seja, a governabilidade “seria resultante da relação de legitimidade do Estado e do seu governo com a sociedade”. (MATIAS-PEREIRA, 2009, p. 68)

A governabilidade refere-se, portanto, às próprias condições substantivas e materiais de exercício do poder e de legitimidade do Estado e do seu governo decorrentes de sua postura frente à sociedade. É a autoridade política do Estado, ou seja, “a capacidade que este tem para agregar os múltiplos interesses dispersos pela sociedade e apresentar-lhes um objetivo comum para o curto, médio e longo prazo”. (MATIAS-PEREIRA, 2009, p. 69)

Governança, por seu turno, é a capacidade que um governo tem para elaborar e executar suas políticas públicas, nelas incluída a gestão das finanças públicas, visando o atendimento das demandas dos cidadãos. É um processo complexo de tomada de decisão que antecipa e transcende o governo. (MATIAS-PEREIRA, 2009, p. 69)

No setor público, a governança engloba “essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia, e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução das políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. (TCU, 2013b, p. 14)

Segundo o *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* - CIPFA e a *International Federation of Accountants* - IFAC (2013), a compreensão do que vem a ser uma boa governança no setor público passa pelas seguintes diretrizes:

- a) garantir a entrega de benefícios econômicos, sociais e ambientais para os cidadãos;
- b) garantir que a organização seja, e pareça, responsável para com os cidadãos;
- c) ter clareza acerca de quais são os produtos e serviços efetivamente prestados para cidadãos e usuários, e manter o foco nesse propósito;
- d) ser transparente, mantendo a sociedade informada acerca das decisões tomadas e dos riscos envolvidos;

- e) possuir e utilizar informações de qualidade e mecanismos robustos de apoio às tomadas de decisão;
- f) dialogar com e prestar contas à sociedade;
- g) garantir a qualidade e a efetividade dos serviços prestados aos cidadãos;
- h) promover o desenvolvimento contínuo da liderança e dos colaboradores;
- i) definir claramente processos, papéis, responsabilidades e limites de poder e de autoridade;
- j) institucionalizar estruturas adequadas de governança;
- k) selecionar a liderança tendo por base aspectos como conhecimento, habilidades e atitudes (competências individuais);
- l) avaliar o desempenho e a conformidade da organização e da liderança, mantendo um balanceamento adequado entre eles;
- m) garantir a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos;
- n) utilizar-se de controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis;
- o) controlar as finanças de forma atenta, robusta e responsável; e
- p) prover aos cidadãos dados e informações de qualidade (confiáveis, tempestivas, relevantes e compreensíveis). (TCU, 2013, p. 8)

Para Valle (2011, p. 43), a “ideia de governança como atributo desejável à administração pública” remonta ao início dos anos 90, quando o Banco Mundial o conceituou como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país, visando ao desenvolvimento”. (WORLD BANK, 1992, p. 1)

No entanto, a autora atribui um sentido mais abrangente à ideia de governança, no sentido de que ela deve ser pensada como processo, sem, no entanto, circunscrevê-la aos aspectos gerenciais e administrativos *stricto sensu* das rotinas dos órgãos públicos. Ela engloba o *modus operandi* das políticas governamentais, que, por sua vez, abarcam “desde a formatação do processo político-decisório, até os mecanismos democráticos de avaliação, sempre tendo em conta a articulação e cooperação entre parceiros sociais e políticos que possam

concorrer para a superação das insuficiências do modelo estatal”. (VALLE, 2011, p. 42)

Valle (2011, p. 142-153) elenca, então, condições para o exercício da governança. São elas: 1) colaboração da administração com a organização da cidadania; 2) administração que dialoga; 3) a importância do elemento técnico na construção da decisão administrativa; e 4) construção da confiança, por meio da governança e *accountability*.

E destaca, ainda, os seguintes elementos nucleares do conceito de governança:

1. o reconhecimento da importância seja das regras formais (constituição, leis, regulamentos), quanto daquelas informais (códigos de ética, costumes); 2. a abertura ao concurso de estruturas que extrapolam as relações de mercado; admitindo que não só as redes de cooperação, mas também as hierarquias (como aquelas próprias à burocracia) possam concorrer como facilitadores, nas circunstâncias apropriadas; 3. aplicação não só da lógica de meios e resultados, *inputs* e *outputs*, assumindo que as características dos principais processos de interação social (transparência, integridade, inclusão) possam se apresentar como valor por si mesmas; e 4. o reconhecimento de que o processo de escolha pública é inerentemente político, voltado à mediação de distintos segmentos que pretendem exercer poder e fazer prevalecer seus interesses sobre os demais – portanto, não se trata de disputa a ser ponderada exclusivamente no âmbito do managerialismo ou de elites profissionais.

Como se vê, sem abdicar da importância do concurso da técnica, a ideia de governança atrai a noção de pluralismo, a valorização da interação social e o caráter político das escolhas públicas, como elementos indissociáveis de um modo de desenvolver a administração pública, trazendo à reflexão os meios institucionais e relacionais nesse modo de gerir a coisa pública. (VALLE, 2011, p. 42-43)

Acerca do contexto histórico que provocou a incorporação desses novos conceitos pelo direito administrativo, Moreira Neto recorda que:

[...] tanto uma boa administração quanto a governança em condições de realiza-la só passaram a interessar aos juristas depois de uma impressionante revolução conceitual no segundo pós-guerra, levando o Direito Administrativo a superar o âmbito do Estado nacional, no qual se originou, para, sem deixar de ser sua importante pilastra, tornar-se europeu e global, transcendendo os ordenamentos exclusivamente dependentes da autoridade legiferante dos Estados como expressão de suas soberanias, para se tornar um Direito cada vez mais consensual, negociado, democratizado, mundializado e independente de políticas nacionais. (MOREIRA NETO, 2011b, p. 13)

E conclui no sentido de que a interdisciplinaridade torna-se imprescindível não apenas ao progresso do direito administrativo, mas também ao direito em geral, diante da necessidade de contestação de uma metodologia isolacionista de estudo, de caráter tipicamente escolástico, dogmático e formalista, de uma ciência pretensamente pura e ideologicamente neutra, decorrente do positivismo exclusivista, que terminou redundando no atraso do direito em relação aos demais ramos do conhecimento humano. (MOREIRA NETO, 2011b, p. 14-15)

Em outras palavras, essa necessária multidisciplinaridade faz com que a racionalidade jurídica deva manter um diálogo permanente e harmônico com a racionalidade administrativa que, por sua vez, corresponde a um discurso extrajurídico:

Um direito fundamental à boa administração identificado com a governança emprestará da racionalidade gerencial algo dos vetores do eficientismo voltado à práxis, mas não abdicará de sua pretensão normativa, como articulador das já referidas “regras do jogo”, que se aplicará ao processo de construção da decisão coletiva desejado pela governança. A palavra de ordem passa a ser integração das racionalidades, para superar as limitações do conhecimento jurídico. (VALLE, 2011, p. 118)

Mas não apenas com a racionalidade administrativa, e sim como todos os demais discursos extrajurídicos envolvidos, o que pode e deve ser feito por meio das pontes de transição referidas anteriormente.

## 2.5 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A FUNÇÃO DE CONTROLE

Um dos pilares do surgimento e desenvolvimento do Estado é a *separação de poderes* ou a *distribuição de funções*, que, gradativamente, se converteu em um verdadeiro dogma político e jurídico universal do constitucionalismo e dos Estados Democráticos de Direito como um mecanismo de limitação do poder estatal frente ao indivíduo, por meio de sua divisão entre diversos agentes públicos.

Mas, mais do que isso, a divisão de funções atende também a uma necessidade de maior eficiência e eficácia da atuação do Estado, que são inerentes à noção de especialização de tarefas.

Ocorre que a tríplice divisão funcional, não obstante a sua inegável importância histórica na construção da ideia que temos hoje de Estado Democrático de Direito, não se revela mais suficiente para a conformação e realização de um Estado que necessita atuar numa sociedade cada vez mais global e complexa como é a contemporânea.

Urge, portanto, uma revisão da teoria tripartite, com o intuito de aprimorar o Estado, a fim de que este consiga fazer frente aos desafios que surgem diante de si. É óbvio que a problemática trazida por uma nova abordagem da teoria clássica da separação tripartite de poderes é apenas uma dentre as tantas questões que se coloca à frente do Estado neste novo cenário. De qualquer forma, embora seja uma questão, talvez, menor, o seu enfrentamento não deve ser negligenciado ou postergado, como tem sido ao longo do tempo.

Como parte desse problema, encontra-se a questão recorrente do posicionamento dos Tribunais de Contas, como órgão de controle, na arquitetura tradicional dos poderes estatais, ou seja, de como se dá a inserção constitucional dessas instituições dentro do arquétipo atual do Estado brasileiro.

Uma corrente, embora minoritária, defende que as Cortes de Contas pertencem à estrutura do Poder Legislativo, chegando a reservar

àquelas instituições o papel de mero auxiliar do Parlamento no exercício do controle externo da administração pública.<sup>16</sup>

Ocorre que essa abordagem parte da premissa equivocada de que as funções ou os poderes do Estado são apenas três, o que, por sua vez, é fruto de um conservadorismo jurídico histórico que recebe a superação da teoria clássica da divisão tripartite de Poder.

A partir desse equívoco, enxerga-se a necessidade de situar os Tribunais de Contas em um dos três poderes dogmaticamente consagrados e positivados no nosso ordenamento jurídico, restando o seu posicionamento na estrutura do Poder Legislativo, já que não pertencente ao Executivo nem ao Judiciário, bem como pelo fato de a referência constitucional às Cortes de Contas se dar no capítulo reservado àquele Poder.

A partir de uma análise crítica do tratamento histórico equivocado dado pelas Constituições Federais brasileiras à função de controle, é possível especular como essa abordagem distorcida contribuiu, e até hoje contribui, para o déficit de legitimidade de que padecem os Tribunais de Contas no Brasil, como órgãos titulares do controle técnico externo da Administração Pública brasileira.

Daí a necessidade do expresse reconhecimento constitucional dessa função de controle como um autêntico Poder, ao lado dos três tradicionalmente consagrados historicamente, como, aliás, já vem sendo feito em alguns países, consoante será abordado na seção 2.5.2.

### **2.5.1 Evolução histórica e a necessária superação da teoria clássica da separação tripartite de poderes**

Muito embora o poder político (fenômeno sociocultural) soberano do Estado seja *uno, indivisível e indelegável* (SILVA, J. A., 2011, p. 106-108), pode-se afirmar que ele se divide em várias funções.

---

<sup>16</sup> Nesse sentido, *vide* Temer (1999, p. 134), para quem o “Tribunal de Contas é parte componente do Poder Legislativo, na qualidade de órgão auxiliar, e os atos que pratica são de natureza administrativa”; Moraes (2007, p. 1.249) que sustenta que as Cortes de Contas são órgãos administrativos e auxiliares do legislativo, mas sem subordinação, que praticam “atos de natureza administrativa, concernentes, basicamente, à fiscalização”; e Carvalho Filho (2012, p. 994) que defende que o Tribunal de Contas da União “é o órgão integrante do Congresso Nacional que tem a função constitucional de auxiliá-lo no controle financeiro externo da Administração Pública”.

Convencionou-se denominar de separação de poderes a doutrina que preconiza a separação dessas funções em órgãos distintos, porém:

Cumpre, em primeiro lugar, não confundir *distinção de funções do poder* com *divisão* ou *separação de poderes*, embora entre ambas haja uma conexão necessária. A distinção de funções constitui especialização de tarefas governamentais à vista de sua natureza, sem considerar os órgãos que as exercem; quer dizer que existe sempre distinção de funções, quer haja órgãos especializados para cumprir cada uma delas, quer estejam concentradas num órgão apenas. A *divisão de poderes* consiste em confiar cada uma das funções governamentais (legislativa, executiva e jurisdicional) a órgãos diferentes, que tomam os nomes das respectivas funções, menos o Judiciário (órgão ou poder Legislativo, órgão ou poder Executivo e órgão ou poder Judiciário). Se as funções forem exercidas por um órgão apenas, tem-se *concentração de poderes*. (SILVA, J. A., 2011, p. 108, grifo no original)

O Estado, por ser uma estrutura social, não possui vontade própria, manifestando-se por seus órgãos, que podem ser divididos em supremos ou constitucionais, a quem incumbe o exercício do poder político, ou dependentes, também denominados de administrativos, que se encontram em um plano hierarquicamente inferior àqueles, mas que, em conjunto, formam a Administração Pública. (SILVA, J. A., 2011, p. 107)

A noção da separação de funções do Estado remonta à antiguidade,<sup>17</sup> quando Aristóteles, na obra *A Política*, distinguia a atuação estatal em três tipos de atividades principais, quais sejam a deliberação, o mando e a justiça, que cabiam, respectivamente, à assembleia geral dos cidadãos, que deliberava e sancionava as leis, aos magistrados, que tinham o poder de obrigar e de executar as leis, e aos

---

<sup>17</sup> Sobre a contribuição humanista nas fundações e no desenvolvimento do pensamento político, vide Mezzaroba (2007, p. 15-301), que traz os pensamentos dos filósofos mais representativos da humanidade, procurando posicionar suas obras no contexto histórico em diferentes épocas.

tribunais, responsáveis pela resolução de conflitos. (SOLÍS, 2008, p. 176-177)

No entanto, o pensador grego limitou-se a diferenciar as formas de atuar dos órgãos do Estado, não tendo, em momento algum, pretendido uma distribuição dessas funções entre pessoas distintas, já que admitia que um mesmo cidadão tomasse parte da assembleia geral, fosse magistrado e ainda integrasse o tribunal. (SOLÍS, 2008, p. 177)

Posteriormente, em 1324, na obra *Defensor Pacis*, Marsílio de Pádua estabelece uma distinção entre o poder legislativo, que seria detido pelo povo (e aqui já podemos verificar uma noção embrionária de soberania popular), e o executivo, que caberia ao imperador. (DALLARI, 2007, p. 218)

Em *O Príncipe*, de Maquiavel, podemos perceber que, na França do século XVI, já havia três poderes distintos constituídos: o legislativo, exercido pelo Parlamento, o executivo, pelo rei, e um judiciário independente. (DALLARI, 2007, p. 218)

Mas foi Locke, dois anos depois da Revolução Gloriosa ocorrida em 1688, na obra *O segundo Tratado do Governo Civil*, quem esboçou uma teoria de separação de poderes na Inglaterra, fruto de disputas seculares travadas na Inglaterra entre o Parlamento e o Rei, apontando quatro funções estatais na Inglaterra: a *legislativa*, atribuída ao Parlamento; a *executiva*, encarregada de executar as leis; a *federativa*, responsável pelas relações com países estrangeiros, dentre as quais fazer a guerra, celebrar a paz e realizar alianças; e a de “fazer o bem público sem se subordinar a regras”. Estas três últimas funções eram exercidas pelo rei. (SOLÍS, 2008, p. 177-178)

Percebe-se que, na teoria desenvolvida por Locke, não se verifica a existência de um poder judiciário autônomo, bem como que o exercício das funções por ele identificadas limitava-se a apenas duas figuras, o que leva à conclusão de que a segregação sugerida pelo filósofo inglês limitava-se a uma teoria de distinção de funções. (SOLÍS, 2008, p. 177-178)

Mas devemos a Montesquieu, com a edição de *O Espírito das Leis*, o aprimoramento da arquitetura do Estado que terminou por consagrar a teoria clássica da divisão tripartite de funções e que se tornou princípio fundamental de organização política, convertendo-se em verdadeiro dogma do Estado Moderno.

Tal foi a importância e a influência de suas ideias, que o princípio da separação de poderes foi positivado nas Constituições das ex-colônias inglesas na América e, posteriormente, consagrado na Constituição dos Estados Unidos em 1787. (SILVA, J. A., 2011, p. 109)

Tornou-se um dogma constitucional com a Revolução Francesa, tendo a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, aprovada na França em 1789, mais precisamente o seu art. 16, proclamado que *“toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution”* (FRANÇA, 1789), significando dizer que toda sociedade na qual a garantia dos direitos não está assegurada, nem a separação dos poderes determinada, não tem Constituição.

Pode-se afirmar que a separação de poderes surgiu como uma necessidade de garantia individual contra eventuais abusos inerentes a um Poder concentrado, não havendo, naquele momento, uma preocupação em assegurar ao Estado a eficiência de sua atuação, o que não seria possível com atribuições tão restritas como as que lhe foram dadas. (DALLARI, 2007, p. 219-220)

E essa preocupação com a proteção da liberdade refletiu-se imediatamente em todo movimento constitucionalista, conforme lembra Dallari:

Para demonstrar que estava bem consciente dessa exigência e que ela não fora ignorada ao se elaborar a Constituição norte-americana, escreveu Madison, num dos artigos de “O Federalista”: “A acumulação de todos os poderes, legislativos, executivos e judiciais, nas mesmas mãos, sejam estas de um, de poucos ou de muitos, hereditárias, automeadas ou eletivas, pode-se dizer com exatidão que constitui a própria definição da tirania”. (DALLARI, 2007, p. 220)

É importante destacar que a separação de poderes no Estado contemporâneo não é absoluta, rígida, eis que todos eles exercem funções próprias ou típicas, mas também atípicas, ou seja, inerentes aos outros poderes.

Além disso, exercem controles recíprocos de suas atividades finalísticas e que consiste no sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*). Daí a importância de uma relação harmônica, de cooperação constitucional e de lealdade institucional entre os Poderes. É o mecanismo de interferências orgânicas desenhado pelos textos constitucionais, a partir do qual a separação de poderes é atenuada, sendo-lhe assegurada a sua flexibilidade.

Cabe ainda destacar que o mecanismo de interferências recíprocas encontra um limite, consistente no fato de que nenhum poder

pode invadir o âmbito nuclear dos demais (SOLÍS, 2008, p. 194), o que implica dizer que em hipótese alguma pode haver restrições de um poder sobre outro de forma a afetar as características essenciais de sua esfera funcional própria. A ingerência de um poder não pode se dar de maneira a privar o outro de sua operatividade básica, impedindo-o de adotar decisões vitais e típicas a ele inerentes. (SOLOZÁBAL, 2001)

A atenuação da separação de funções tem outra faceta, que corresponde à necessidade de uma atuação coordenada por parte dos poderes estatais, a fim de atingir os fins maiores a que se propõe o Estado. A idealização e a concretização de suas políticas públicas dependem de uma articulação entre as funções estatais.

De forma que, superada aquela etapa garantista, a separação de funções, nos dias de hoje, deve ser vista também como uma imposição diante da necessidade de uma atuação estatal eficiente e eficaz, que tem como pressuposto a especialização de tarefas.

Curiosamente, Dallari (2007, p. 216) consegue enxergar na obra mencionada de Aristóteles haver, já naquela época, alguma preocupação com a eficiência, quando o discípulo de Platão afirmava que seria impossível um único homem prever tudo o que nem a lei conseguia especificar.

Ocorre que o engessamento da teoria tripartite clássica a que testemunhamos ao longo do tempo não mais se justifica atualmente. Na verdade, talvez nunca tenha se justificado. A esse respeito, Ackerman (2014, p. 15) especula que, “aparentemente, o pensamento trinitário era tão irresistível no século XVIII, que Montesquieu não tolerou quatro categorias em seu esquema conceitual”.

É preciso reconhecer o aparecimento, inerente à complexidade contemporânea, de novas instituições que não se enquadram nas tradicionais legislativas, executivas e judiciais, e adotar “um modelo muito mais amplo, capaz de suscitar comparações sistemáticas em uma escala mundial, e reflexões normativas informadas a partir das contínuas lições da experiência”. (ACKERMAN, 2014, p. 14)

O momento histórico em que foi concebida a separação de poderes aspirava à limitação do Poder do Estado e à redução ao mínimo de sua atuação. No entanto, a evolução da sociedade atingiu profundamente o Estado, gerando novas exigências e a ampliação da esfera de ação estatal, intensificando e transcendendo sua participação nas áreas tradicionais. As próprias exigências de garantia de liberdade e de atuação democrática exigem maior presença e dinamismo do Estado, o que se revela incompatível com a tradicional separação de poderes. (DALLARI, 2007, p. 222-223)

E esse pensamento não é recente. Já no século XIX, Barreto criticava essa postura:

Nossa lei fundamental pagou o seu tributo ao antigo vezo das tricotomias [...] Vem de longe, de muito longe, o gosto das tricotomias ou divisões tripartitas (sic) em matéria científica, principalmente jurídica. Com relação ao direito, sobretudo, parece que a musa da verdade não pode ditar os seus oráculos senão em cima de trípode. Dir-se-ia que o que não se divide em três não é compreensível. (BARRETO, 1978, p. 74)

Da mesma forma, Artur Orlando, para quem:

Há funções que não são legislativas, administrativas ou judiciárias, e nem por isso deixam de ser funções políticas garantidas pela Constituição.

O eleitorado não é um poder eminentemente político, o voto não é a mais genuína expressão da soberania nacional? Entretanto, o poder eleitoral, para ser considerado como tal, não precisa ser encaixado a martelo na tricotomia do art. 15 da Constituição.

[...]

A divisão tripartida da soberania nacional, ainda repetida de Constituição em Constituição, sem que os constitucionalistas tenham percebido que novos órgãos surgiram, em desempenho de novas funções. (apud VALLADÃO, 1973, p. 29-30)

Nesse sentido, Campos, F. (1942, p. 346) também já alertava que “a distribuição de funções entre os poderes não obedece a uma lei natural e eterna. É operação que obedece a influências de ordem contingente e histórica”.

Para Fazzalari, as três principais funções, identificadas de maneira sumária, não esgotam as funções do Estado moderno, como o atual:

Se a tripartição de poderes do Estado em “legislação”, “administração” e “jurisdição” constituem, antes de tudo, uma doutrina política

voltada a traçar a separação dos poderes, doutrina essa que assinalou uma fundamental conquista histórica: ela não visava a escavar, nem escavou concretamente, vales insuperáveis, no sentido de inibir o insurgir-se de novas e diversas funções estatais. O Estado contemporâneo arrogou e arroga para si, cada dia mais, novos poderes e deveres. O problema é que a tentativa de enquadrar forçosamente todas as funções do Estado no esquema de uma das três funções estatais estabelecidas, revelou, enfim, sua fisionomia autônoma (sempre no sentido que a disciplina positiva de uma nova função não responde bem à pressão do enquadramento e obriga ao reconhecimento de sua distinção. (FAZZALARI, 2006, p. 30-31)

Essa também é a visão de Ackerman, para quem é necessário que se avance para além das reflexões de Montesquieu sobre a segregação dos poderes:

Nenhum outro campo de pesquisa acadêmica é tão intensamente dominado por um único pensador, quicá um pensador do século XVIII. Apesar de sua grandeza, Montesquieu não tinha nenhuma noção sobre partidos políticos, política democrática, desenhos constitucionais modernos, técnicas burocráticas contemporâneas e as ambições específicas do moderno Estado regulatório. E, mesmo assim, nós o seguimos sem maiores reflexões, assumindo ser possível captar adequadamente toda a complexidade contemporânea por meio de uma separação tripartite de poderes em legislativo, judiciário e executivo — sendo o direito administrativo comparado inserido, de alguma forma, dentro do último ramo da trindade.

[...]

Quase três séculos depois, já passa da hora de repensar a santíssima trindade de Montesquieu. Apesar de seu status canônico, ela nos mantém cegos para o surgimento, em nível mundial, de novas formas institucionais que não podem ser categorizadas como legislativas, judiciárias ou

executivas. Embora a tradicional fórmula tripartite falhe ao capturar os modos característicos de operação de tais formas, essas unidades novas e funcionalmente independentes estão desempenhando um papel cada vez mais relevante em governos modernos. Uma “nova separação de poderes” está emergindo no século XXI. A compreensão de suas características distintivas requer o desenvolvimento de um modelo conceitual que contenha cinco ou seis categorias — ou talvez mais. E, assim, nós devemos dar um carinhoso adeus a Montesquieu, para então criar novas bases para o direito administrativo comparado, que deem conta dos desafios dos governos modernos. (ACKERMAN, 2014, p. 14-15)

E dentre essas instituições que se legitimam a figurar como um poder independente, que deve, necessariamente, ter esse espaço constitucional assim expresso na Carta Magna, encontram-se aquelas que exercem a função de controle externo administrativo dos atos estatais, como são os Tribunais de Contas.

Ao abordar a crise da unidade dos Estados e do controle governamental dos aparelhos públicos, Cassese (2010, p. 34) compreende que a instituição dos poderes independentes desafia os princípios mais reverenciados dos ordenamentos modernos, dentre os quais o da unidade organizacional ou de ações dos poderes públicos. Para o autor:

Com as autoridades independentes são estabelecidos novos procedimentos de criação do direito e, portanto, diversificados os produtores de normas. Além disso, reafirma-se o princípio de que nem todos os órgãos públicos se reportam a uma pessoa jurídica e que a entidade subjetiva Estado, no direito interno, exprime apenas parte da organização pública. (CASSESE, 2010, p. 34-35)

Para o autor, “no ordenamento jurídico, além do aparelho personificado, movem-se numerosos órgãos e conjuntos de órgãos que não estão em terra de ninguém, mas que constituem a República como organização global da Comunidade nacional”. (CASSESE, 2010, p. 35)

E dentre esses organismos, o autor relaciona os Tribunais de Contas, aproveitando para questionar, ainda, o princípio da tripartição dos poderes:

De fato, as autoridades independentes dispõem tanto de poderes normativos como administrativos e jurisdicionais. Por outro lado, quem acredita na distribuição dos poderes entre aparelhos – como os críticos norte-americanos das agências na *progressive* era, que se recusavam a reconhecer a existência de um quarto poder – chega à fácil conclusão de que as autoridades independentes fazem parte do aparelho executivo, integram a administração pública. Dessa forma, comete-se o erro de atribuir as autoridades a um dos três poderes, aceitando o dogma de que tudo o que não é jurisdição e legislação é administração. Um equívoco que se encontra refletido na própria expressão, de origem francesa, “autoridades administrativas independentes”. (CASSESE, 2010, p. 35, grifo no original)

E arremata no sentido de que as autoridades independentes não são poderes administrativos e se inserem entre os poderes estatais em nível constitucional. (CASSESE, 2010, p. 36)

Moreira Neto entende que, com o adensamento das relações transestatais, o problema da juridicização dos contrapoderes transcendeu as alternativas oferecidas pelo desenho constitucional do Estado Moderno, que até recentemente limitava-se a apenas duas categorias de funções públicas: as governativas, de legislar e de executar, que são preponderantemente majoritárias, e as judicativas, que têm natureza contramajoritárias. E observa que, no quadro de ambas, “a solução para os excessos dos contrapoderes em geral não passava da adoção de típicas medidas repressivas”. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 64)

E conclui Moreira Neto (2011a, p. 64) ser esta a razão pela qual é patente nos Estados Pós-Modernos a necessidade de instituição de novas funções públicas, em acréscimos àquelas duas existentes, que se destinem à execução de novas e distintas funções, visando o atendimento das demandas sociais, tais como a emergência contemporânea dos contrapoderes. Para o autor:

Incluem-se neste rol um conjunto de específicas *funções de intermediação e de controle* a serem cometidas a *instituições constitucionalizadas*, com vistas a atuarem como *expressões da democracia substantiva, apartidárias e independentes, de legítimos interesses da cidadania*; aptas, portanto, a canalizar e filtrar os contrapoderes, em qualquer manifestação e nível e onde quer que despontem, *de modo que possam ser direta ou indiretamente exercidas no precípua, ainda que não exclusivo interesse da sociedade.*

[...]

Importantes exemplos atuais dessas instituições híbridas podem ser apontados nas *cortes administrativas técnicas de controle*, como o são os *tribunais de contas* em geral, e alguns órgãos específicos de controle externo no exercício de funções contramajoritárias; nos *Ombudsmen*, de tradicional criação escandinava; nas várias modalidades de *advocacias independentes*, privadas e públicas, como, no Brasil, o são as *Funções Essenciais à Justiça*; e, ainda, nas *Assembleias de Cidadãos*, uma solução que, no Brasil, já recebeu expresso apoio de Fábio Konder Comparato, em 2004, em artigo pela imprensa. Observe-se que todas essas modalidades, assim como assemelhadas, que venham a ser criadas na mesma linha, se reforçam e se completam mutuamente, conformando uma trama de funções contramajoritárias voltadas, em comum, à tutela da *legitimidade*.

[...]

Realmente, como exposto, essas alternativas institucionais se implementam constitucionalmente pela criação e pelo desenvolvimento de *novas funções independentes canalizadoras da expressão da sociedade*, que, por serem híbridas, ou seja, instituídas no próprio Estado, *se articulam de vários modos* com as tradicionais três funções constitucionais independentes do Estado, produzindo uma rica pluralização funcional e legitimatória, suficiente para abrir autênticas vias de expressão democrática e civilizada dos interesses legítimos da sociedade, postas como alternativas aos

insuficientes instrumentos da representação político-partidária. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 64-69, grifo no original)

O desempenho dessas funções independentes tem que ser feito por agentes do Estado, cujas competências constitucionais se distinguem dos demais por estarem prioritariamente afetas a interesses diretos e imediatos da sociedade, muito embora possam cuidar também dos interesses do próprio Estado em seus desdobramentos político-administrativos sempre que estes forem legitimamente compatíveis com aqueles. Assim como é o Judiciário, essas funções constituem-se como outro complexo orgânico constitucional de funções estatais neutrais. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 70)

Para Justen Filho (2012, p. 92), se por um lado é evidente a ausência de obstáculo à consagração de outros poderes além dos três, por outro é desejável que, futuramente, a estrutura do Estado seja “acrescida de outros órgãos dotados de autonomia, para o exercício de funções estatais que [...] nem existiam à época do surgimento da concepção da separação de poderes”, mas que, posteriormente, com o seu desenvolvimento, terminaram “sendo acumuladas por um dos poderes tradicionais”.

Neves (2006, p. 186-187) também propõe uma releitura da separação de poderes interpretando-a como princípio de pluralidade e circularidade de procedimentos do Estado Democrático de Direito, que “não se legitima a partir de uma única instância procedimental, mas, sim, com base em uma diversidade complexa de procedimentos”. Para o autor, o Estado “legitima-se problematicamente através da conexão circular e conflituosa entre procedimentos eleitoral, legislativo-parlamentar, jurisdicional e político-administrativo”, cada qual com um maior ou menor grau de complexidade determinada ou indeterminada a ser enfrentada, não havendo hierarquia entre esses procedimentos.

Também a partir desse novo enfoque proposto por Neves chega-se à conclusão sobre a necessidade de uma nova estruturação de poder do Estado, sendo possível, ainda, acrescentar mais um procedimento à lista por ele formulada, que é o do controle do Estado sobre seus próprios atos administrativos.

Os procedimentos relacionados à jurisdição de contas públicas, construídos historicamente como resultado da evolução dessa atividade ao longo do tempo, com peculiaridades e memórias institucionais próprias, justificam a legitimação do controle externo como função com *status* de poder soberano e autônomo, que possui um núcleo intangível

em relação a interferências dos demais poderes. E esse movimento já vem sendo observado nas cartas magnas de alguns países.

### **2.5.2 O transconstitucionalismo entre ordens jurídicas para tratamento de problemas constitucionais e a função de controle como poder de Estado**

Para Neves (2009, p. 120-121), o tratamento de problemas relacionados aos direitos fundamentais ou com a organização do poder e de como combinar a limitação e o controle do poder com sua eficiência organizacional deixou de ser matéria exclusiva de direito constitucional do Estado, passando a ser enfrentado legitimamente por outras ordens jurídicas, exigindo soluções baseadas no entrelaçamento entre elas, o que, por sua vez, demanda aprendizado recíproco. Para o autor:

Afirmada essa emergência dos problemas constitucionais perante ordens jurídicas as mais diversas, reaparecendo a cada momento em forma de hidra, não há mais uma Constituição-Hércules que possa solucioná-los<sup>18</sup>. A fragmentação dos problemas constitucionais permaneceria desestruturada se cada ordem jurídica pretendesse enfrentá-los isoladamente a cada caso. Impõe-se, pois, um “diálogo” ou uma “conversação” transconstitucional. É evidente que o transconstitucionalismo não é capaz de levar a uma unidade constitucional do sistema jurídico mundial. Mas ele parece que tem sido a única forma eficaz de dar e estruturar respostas adequadas aos problemas constitucionais que emergem fragmentariamente no contexto da sociedade mundial hodierna. (NEVES, 2009, p. 121-122)

O que se verifica, portanto, é a necessidade de uma relação transversal permanente entre ordens jurídicas que se deparam com problemas constitucionais comuns, para a qual Neves (2009, p. 21) responde com o conceito de *transconstitucionalismo*, que, por sua vez,

---

<sup>18</sup> Sobre a metáfora entre Hidra e Hércules (e também Iolau) e sua relação entre regras e princípios, *vide* Neves (2014).

aponta para a solução de problemas jurídicos que perpassam os diversos tipos de ordens jurídicas, por meio de racionalidades transversais ou *pontes de transição* entre esses sistemas jurídicos.

Nesse contexto, não há como desprezar o fato de que a função de controle como Poder de Estado já é uma realidade jurídica no constitucionalismo de alguns países.

Um exemplo é a Constituição da África do Sul de 1996, promulgada no período *pós-apartheid* vivido pelo país, quando a sociedade sul-africana ansiava por novos princípios e diretrizes constitucionais que viabilizassem uma cultura democrática.<sup>19</sup>

A Constituição sul-africana dedica um capítulo específico para cada um dos três poderes clássicos, tratando do Parlamento no capítulo 4, do Executivo no 5 e das Cortes e da Administração da Justiça no 8, e, ao lado deles, traz na organicidade do Estado a figura das *Instituições de Estado de Apoio à Democracia Constitucional*<sup>20</sup>, que são disciplinadas no capítulo seguinte, o 9. (ÁFRICA DO SUL, 1996)

De acordo com o texto constitucional (art. 181), essas instituições fortalecem a democracia, são independentes, submetem-se apenas à Constituição e à lei e devem ser imparciais e exercer seus poderes e suas funções sem temor, favorecimento ou preconceito. Os demais órgãos do Estado, por medidas legislativas ou outras, devem auxiliar e proteger essas instituições para lhes assegurar independência, imparcialidade, dignidade e efetividade. Nenhuma pessoa ou órgão do Estado pode interferir no funcionamento dessas entidades, que prestam contas à Assembleia Nacional (um dos órgãos do Parlamento), devendo lhe

---

<sup>19</sup> Sobre o constitucionalismo transformador e o caso sul-africano, *vide* Paumgarten (2012, p. 147-161), que analisa o neoconstitucionalismo (entendido como a evolução do constitucionalismo desde seu surgimento até os tempos atuais) e sua repercussão transformadora em uma sociedade recém-democratizada, como a sul-africana, principalmente quanto ao impacto no reconhecimento dos direitos civis e políticos e na efetividade dos direitos socioeconômicos.

<sup>20</sup> Sobre o papel e os desafios enfrentados por essas instituições na concretização de direitos socioeconômicos, *vide* Kamga e Heleba (2012, p. 87-111), que, a partir do contexto sul-africano, sustentam a importância instrumental dos direitos para o crescimento econômico e do crescimento econômico para os direitos, concluindo que o constitucionalismo fracassou na África do Sul ao tentar transformar esse desenvolvimento em direitos para os mais necessitados e avaliando os obstáculos enfrentados, nesse processo, por aquelas entidades democráticas.

reportar suas atividades e o desempenho de suas funções pelo menos uma vez por ano. (ÁFRICA DO SUL, 1996)

E dentre essas instituições encontra-se a função de controle, na figura do Auditor-Geral, ao lado de outras entidades, como, por exemplo, o Defensor Público e a Comissão Eleitoral. O Auditor-Geral deve auditar e relatar as contas, demonstrações financeiras e a gestão da administração pública da África do Sul. (ÁFRICA DO SUL, 1996)

A Constituição da Índia também dedica um espaço de destaque para a função de controle (capítulo V) ao lado dos três poderes tradicionalmente consagrados, reservando capítulo específico a cada uma dessas funções na parte que trata da estrutura orgânica da União. (ÍNDIA, 1949)

O controle público na Índia é personificado no cargo de Controlador e Auditor-Geral (arts. 148 a 151) que tem poderes e obrigações para o exercício da fiscalização das contas das administrações públicas federais e estaduais indianas. Seus relatórios são apresentados aos chefes dos Poderes Executivos correspondentes que, por sua vez, deverão apresentá-los aos respectivos Legislativos. O Controlador e Auditor-Geral é indicado pelo Presidente da República para o exercício de mandato<sup>21</sup> somente podendo ser removido pelos

---

<sup>21</sup> Arora e Goyal (2005, p. 532-533) destacam que uma das contribuições do direito britânico na Índia foram o rigor e a uniformidade das contas de governo e da auditoria independente delas e que já em 1753 foi criado o Departamento de Contabilidade e Auditoria na Índia. O cargo de Controlador e Auditor-Geral, por sua vez, apareceu pela primeira vez em 1857, como resultado de uma grande reforma organizacional promovida então. O Ato de 1919 tornou o cargo independente do Governo da Índia e, posteriormente, sua posição foi ainda mais fortalecida pelo Ato de 1935 que lhe garantiu status de juiz de Corte Federal, no que diz respeito à proteção de suas atividades. A Constituição da Índia de 1949 alterou a denominação do cargo para Controlador e Auditor-Geral, sendo que o termo *controlador* por ela utilizado tem a acepção de autoridade para suspender, regulamentar, fiscalizar o erário público e todas as despesas do Governo. O diferente significado atual da palavra não carrega muito sentido ao cargo, haja vista que sua principal função é a auditoria de contas. Quanto às garantias para a independência e o livre exercício do cargo, os autores apontam as seguintes: mandato fixo de 6 anos (ou até completar 65 anos de idade); remoção antes desse período somente por mau comportamento ou por incompetência comprovados e por meio de um ato complexo, que conta com a participação do Presidente e de cada uma das casas do Parlamento, que, por sua vez, necessita de maioria de dois terços dos presentes para aprovar essa destituição; seu salário

mesmos modos e razões que os juízes da Suprema Corte indiana. (ÍNDIA, 1949)

Uma das características positivas do sistema de governo da Índia é que a independência do Controlador e Auditor-Geral tem sido raramente questionada e os seus relatórios e recomendações têm recebido o devido respeito. (ARORA; GOYAL, 2005, p. 533)

Mas esse fenômeno de reconhecimento da função de controle como poder de Estado pode ser encontrado de maneira mais evidente nas constituições de alguns países da América Latina. Com efeito, nas últimas décadas, vem se construindo na América Andina um cenário político e jurídico decorrente de “processos sociais em movimentos contínuos, marcados por resistências, rupturas, deslocamentos e transformações paradigmáticas”. (WOLKMER, 2013, p. 9)

Esses “ciclos de mudanças gerais (econômicas, políticas, culturais e jurídicas) nas relações humanas, na sociedade, nas instituições formais vigentes e nas instâncias decisórias do poder” têm sido determinados pelo impacto gerado pela “globalização e pela crise cultural da modernidade liberal-capitalista” e vem “provocando dinâmicas construtivas legitimadas por novos sujeitos participativos e modelos renovadores de arranjos político-constitucionais”. (WOLKMER, 2013, p. 9)

De acordo com Wolkmer:

Tais evoluções democráticas e transformadoras, engendradas em espaços geopolíticos periféricos, convulsionados por desafios de convivência e de contradições, como os da América Latina, contribuem para reconhecer e compartilhar a identidade de culturas político-jurídicas, capazes de produzir os horizontes da descolonização, pluralidade e interculturalidade. (WOLKMER, 2013, p. 9)

É a partir desse cenário de rupturas sociais e institucionais, que ganharam força em países latino-americanos como resultado de revoltas, protestos e manifestações populares, como o Caracaço (1989), na Venezuela, como as Guerras da Água (2000) e do Gás (2003), na

---

e suas condições de serviço não podem ser prejudicados após o início do mandato; vedação de escolha, após sua saída, para outro cargo no governo federal ou estadual.

Bolívia, e como no Equador (2005), que surgiram as novas constituições produzidas nesses países. (WOLKMER, 2013, p. 9)

Integram esse novo constitucionalismo latino-americano<sup>22</sup> as Cartas da Colômbia, de ano de 1991; da Venezuela, de 1999; do Equador, de 2008; e do Estado *Plurinacional* da Bolívia, de 2009, com maior representatividade das três últimas, quanto ao aspecto revolucionário.

Como traços comuns, senão a todas, mas pelo menos à maior parte delas, podem ser relacionados os seguintes: a alta carga inovadora, com viés descolonizador, pluralista e intercultural; o reconhecimento de elementos extraídos da cosmologia Andina e da cosmovisão dos povos indígenas; o rompimento com o paradigma *antropocêntrico*, a partir do reconhecimento da natureza (tanto dos animais como de *La Madre Tierra* ou *Pachamama*) como sujeito de direito, em um autêntico *giro*

---

<sup>22</sup> Oliveira e Streck (2012, p. 121-151), ao trazerem reflexões sobre a possibilidade de construção de uma teoria geral sobre esta nova vaga constitucional que veio a ser denominada de *novo constitucionalismo latino-americano*, relatam a surpresa com que esse movimento foi recebido pela comunidade jurídica brasileira, sempre acostumada a ter parcas e burlescas informações acerca daquela região pela grande mídia do nosso país. Aliado a isso, o *establishment* brasileiro tem abordado com desdém qualquer avanço observado nos nossos vizinhos latino-americanos, analisando aquelas transformações a partir de uma perspectiva depreciativa, oposicionista, retratando de maneira caricata e jocosa os atores e movimentos políticos e projetando a nova esquerda sul-americana como anacrônica ou *démodé*. Configura-se, por meio dessa postura, uma indesejável e prejudicial confusão entre governos e constitucionalidade, ou seja, entre política e direito, tratando de maneira indivisa instâncias diferentes e que, embora se comuniquem, guardam autonomia. Assim, confunde-se a Carta venezuelana com o governo de Hugo Chaves ou com a sua figura. No entanto, é possível ser partidário de Rafael Correa, sem ser entusiasta da Lei Fundamental equatoriana. Ou ainda, ser opositor de Evo Morales e adepto da Constituição boliviana. Para os autores, o mesmo vale para o Brasil, onde não se deve confundir a Constituição brasileira de 1988 e suas alterações posteriores com as figuras de Fernando Collor, Itamar Franco, Fernando Henrique Cardoso, Lula e suas governanças. Sobre o constitucionalismo de transição ou de transformação e o transconstitucionalismo, *vide* ainda Valle (2012, p. 277-306), para quem a construção da ideia de singularidade do constitucionalismo latino-americano não deve resultar em um isolamento cognitivo que abdique das lições (duramente) aprendidas por outros países também envolvidos em mudanças, ainda que não na América Latina.

*biocêntrico* ou *ecocêntrico*, o que inclui a sua legitimidade postulatória; o resgate de uma identidade própria de *Nuestra América*.

No entanto, um aspecto que interessa mais diretamente ao presente trabalho é a ruptura com o arquétipo clássico da tripartição de poder, inserindo constitucionalmente a função de controle na geometria desse novo modelo de Estado.

A Constituição Política da Colômbia de 1991, por exemplo, em seu art. 113, muito embora elenque apenas os três poderes tradicionais como ramos do Poder Público, destaca que, além dos órgãos que o integram, existem outros, autônomos e independentes, para o cumprimento de outras funções do Estado. E ressalta que, não obstante os diferentes órgãos estatais tenham funções distintas, devem colaborar entre si de maneira harmônica para a realização de suas finalidades. (COLÔMBIA, 1991)

Ela reserva aos organismos de controle, um título específico (no caso, o X), assim como fez para os três poderes clássicos, relacionando como seus integrantes: o Ministério Público<sup>23</sup>, que também acumula a função de defensoria pública, a quem cabe a guarda e promoção dos direitos humanos, a proteção do interesse público e a vigilância da conduta daqueles que desempenham funções públicas; e a Controladoria Geral da República, uma entidade de caráter técnico, com autonomia administrativa e orçamentária, responsável pela vigilância da gestão fiscal e pelo controle de *resultado* da administração pública, e que não terá funções administrativas além daquelas inerentes à sua própria organização (artigos 117 a 119 e 267). (COLÔMBIA, 1991)

Não se pode deixar de destacar aqui a concepção abrangente de fiscalização da gestão pública, para além da legalidade, consistente em um controle financeiro, de gestão e de resultados, fundado na eficiência, na economia, na equidade e na valoração dos custos ambientais, conforme preceitua o artigo 267 do texto constitucional colombiano.

Mas é na Constituição da República Bolivariana da Venezuela de 1999 que se observa um avanço mais acentuado com a expressa previsão de cinco poderes soberanos (art. 5º), quais sejam, o Poder Cidadão e o Eleitoral, além dos tradicionais, sendo reservado a cada um deles um capítulo específico. (VENEZUELA, 1999)

---

<sup>23</sup> Compete à Procuradoria Geral da Nação (*La Fiscalía General de La Nación*), um órgão do Poder Judiciário, e não ao Ministério Público colombiano a investigação de delitos e a ação penal (art. 250).

O Poder Cidadão tem os seguintes órgãos<sup>24</sup>: Defensoria do Povo, Ministério Público e Controladoria Geral da República<sup>25</sup>. É um poder independente e seus órgãos gozam de autonomia funcional, financeira e administrativa, sendo a ele atribuído, no orçamento geral do Estado, uma partida variável anual.

Os órgãos que integram o Poder Cidadão têm a seu cargo, prevenir, investigar e punir os atos que atentem contra a ética pública e a moral administrativa; zelar pela boa gestão e pela legalidade no uso do patrimônio público, pelo cumprimento e pela aplicação do princípio da legalidade em toda a atividade administrativa do Estado, e, igualmente, promover a educação como processo criador da cidadania, assim como a solidariedade, a liberdade, a democracia, a responsabilidade social e o trabalho, conforme artigo 274 da Constituição venezuelana.

O Poder Cidadão encontra inspiração no Poder Moral, proposto por Simon Bolívar, o *Libertador*, quando submeteu seu Projeto de Constituição ao Congresso Constituinte de *Angostura*, instalado em 17 de fevereiro de 1819. O Poder Moral foi concebido pelo Libertador como a instituição que seria responsável pela consciência nacional.

A Carta Constitucional do Equador de 2008 utiliza estrutura semelhante à da Venezuela, identificando as mesmas cinco funções, mas designando de *Transparência e Controle Social* aquela a quem compete: promover e impulsionar o controle das entidades e órgãos do setor público, bem como das pessoas (físicas ou jurídicas) do setor privado que desenvolvam atividades de interesses públicos, para que os realizem com responsabilidade, transparência e equidade; fomentar e incentivar a participação cidadã; proteger o exercício e cumprimento dos direitos; e prevenir e combater a corrupção. (EQUADOR, 2008)

---

<sup>24</sup> Na verdade, pelo texto constitucional, o Poder Cidadão é exercido pelo Conselho Moral Republicano, o qual, por sua vez, é composto pelos titulares dos três órgãos que integram aquele (art. 273).

<sup>25</sup> Sobre o modelo de controle adotado pela Venezuela, que culminou em 1938 com o atual, exercido pela Controladoria Geral da República, Ramírez (1989) relembra sua trajetória a partir da origem do Governo Real das Índias Espanholas, destacando que, não obstante o desenvolvimento verificado nas colônias inglesas no século XVI, apesar de serem mais recentes, a Espanha implantou na América, desde o início, as instituições mais avançadas e as práticas mais modernas das Leis de Castilha. Entre as Instituições Coloniais encontravam-se os Tribunais de Contas, criados por Felipe III e que tinham como finalidade a boa administração e o controle fiscal, dentre os quais podem ser mencionados o de Lima, de Santa Fé e do México.

Esta Função de Transparência e Controle Social, de acordo com o art. 204 do texto constitucional equatoriano, é composta pelo Conselho de Participação Cidadã e Controle Social, pela Defensoria do Povo, pela Controladoria Geral do Estado e pelas superintendências. Todas essas entidades possuem autonomia administrativa, financeira, orçamentária e organizacional. (EQUADOR, 2008)

A Constituição do Estado *Plurinacional* da Bolívia de 2009, por sua vez, reserva oito títulos<sup>26</sup> ao tratar da estrutura e organização funcional estatal. (BOLÍVIA, 2009)

A *Função de Controle* é tratada no de número V, cabendo à Controladoria Geral do Estado, um órgão técnico, o controle da utilização dos recursos e da consecução dos objetivos das instituições do Estado e das entidades privadas que utilizem dinheiro público, de acordo com o artigo 211 da Constituição boliviana. (BOLÍVIA, 2009)

É importante destacar que o fenômeno político e jurídico que culminou com essas inovações constitucionais, alçando o controle ao status de um poder, não implica, necessariamente, o fortalecimento, no campo fático, dessa função. De qualquer forma, essa inovação é um movimento de ruptura que não pode ser desprezado pela comunidade jurídica internacional.

Até mesmo porque, com a maior integração observada na sociedade mundial contemporânea, questões como a organização e limitação do poder estatal, bem como do seu controle interno ou externo, revelam-se incapazes de serem tratadas internamente por uma única ordem jurídica estatal, já que problemas como esses são, cada vez mais, relevantes e comuns a outras ordens jurídicas, as quais, por sua vez, são instadas a apresentar respostas para eles. (NEVES, 2009, p. 21)

Daí a necessidade de um diálogo transconstitucional com essas novas ordens jurídicas, a fim de permitir um tratamento para a questão da inserção constitucional da função de controle mais consentâneo com a realidade social hodierna.

---

<sup>26</sup> Títulos da segunda parte da Constituição boliviana, que trata da estrutura e organização funcional do Estado: I – Órgão Legislativo; II- Órgão Executivo; III – Órgão Judicial e Tribunal Constitucional Plurinacional; IV – Órgão Eleitoral; V – Funções de Controle, de Defesa da Sociedade e de Defesa do Estado; VI – Participação e Controle Social; VII – Forças Armadas e Polícia Boliviana; e VIII – Relações Internacionais, Fronteiras, Integração e Reivindicação Marítima. (BOLÍVIA, 2009)

É importante destacar que, quando nos referimos à função de controle, não estamos vislumbrando apenas o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, mas, sim, um controle mais abrangente, que envolva também aspectos relacionados à legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, atuando, inclusive, no controle das ações do governo e na avaliação das políticas públicas. Em outras palavras, é um controle que se preocupa também com o mérito da gestão pública.

Essa acepção mais ampla de controle reforça a necessidade do seu fortalecimento como função e reconhecimento como Poder autônomo e soberano de Estado.



### 3 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL E NO MUNDO

A atividade de controle é intrínseca à de administração. Não há administração sem controle. E na administração pública não é diferente, sujeitando-se ela a uma multiplicidade de controles, que têm por objetivo impedir que se desvie dos seus objetivos. Esses controles abrangem tanto aspectos de conveniência e oportunidade como de legalidade e legitimidade.

A percepção de uma necessidade de controle dos atos estatais e de uma função específica para executar tal mister vem de longe. Aristóteles já mostrava essa preocupação, ao tratar da distribuição das funções de governo, quando previa a existência de uma corte de contas<sup>27</sup> e afirmava que:

Considerando, porém, que muitas, para não dizer todas, dessas funções movimentam grandes somas de dinheiro, existe a necessidade de que um outro órgão cuide da prestação de contas e da auditoria deles, não tendo nenhuma outra função além dessa. Estes funcionários são conhecidos como examinadores, auditores, contadores, controladores. (ARISTÓTELES, 2007, p. 231)

De um dos textos da obra *O Federalista*, o de número 51, podemos extrair o seguinte excerto:

Se os homens fossem anjos, não haveria necessidade de governo; e se anjos governassem os homens, não haveria necessidade de meio algum externo ou interno para regular a marcha do governo: mas, quando o governo é feito por homens e administrado por homens, o primeiro

---

<sup>27</sup> Aristóteles (2007, p. 177) aponta oito espécies de tribunais existentes na parte judiciária do governo: 1) tribunal de contas; 2) que julga os danos causados à Cidade; 3) que julga as ofensas à constituição; 4) para decidir disputas entre os magistrados e os cidadãos comuns quanto a penas; 5) para decidir quanto a questões relativas a contratos entre particulares; 6) os que julgam os homicídios [...]; 7) tribunais para estrangeiros, nos casos entre eles e os cidadãos; e 8) tribunais para pequenas causas.

problema é pôr o governo em estado de poder dirigir o procedimento dos governados e o segundo obrigá-lo a cumprir as suas obrigações. A dependência em que o governo se acha do povo é certamente o seu primeiro regulador; mas a insuficiência desse meio está demonstrada pela experiência. (HAMILTON; MADISON; JAY, 2003, p. 318)

Ao abordar a gênese e evolução histórica do controle das finanças públicas,<sup>28</sup> Ferraz (1999, p. 111-112) remete sua origem embrionária aos tempos do Código Indiano de Manu, século XIII a.C., que previa expressamente, no Livro relativo ao Direito Público, disposições (*zlotas*, versículos) sobre a administração financeira e instrumentos de fiscalização, e aponta a existência na China antiga de um órgão fiscalizador de toda a atividade estatal, incluída a do rei. Mas sustenta que foi entre os gregos (logistas) e os romanos (questores) que a atividade fiscalizadora do Estado foi institucionalizada, o que serviu de experiência para as gerações seguintes.

Para Silva, J. A. (2011, p. 750-751), a função de fiscalização surgiu com o constitucionalismo e o Estado de Direito implantado com a Revolução Francesa e sempre constituiu atividade elementar dos Poderes Legislativos. Como cabe a esses órgãos a criação das leis, seria lógico que a eles também fosse atribuída a fiscalização de seu cumprimento pelo Executivo. Além disso, quando se trata de controle externo da administração financeira e orçamentária, reserva-se ao Parlamento o poder financeiro como uma das conquistas seculares, inclusive pela qual se afirmara sua autonomia, e, por essa razão, a este deveria pertencer.

Ocorre que essa visão não mais se coaduna com a sociedade contemporânea e com a complexidade das novas demandas do Estado, da administração pública e do controle. Em primeiro lugar, porque o controle não é exclusividade do Poder Legislativo, como representante da sociedade. A par do controle indireto da sociedade por meio do seu

---

<sup>28</sup> Sobre o assunto, *vide* Lopes (1947) que faz uma análise da evolução histórica da fiscalização no mundo, desde a antiguidade oriental, passando pela antiguidade clássica e pelo período medieval, até chegar aos tempos modernos e à era contemporânea, e no Brasil, onde foca seus estudos na figura dos Tribunais de Contas.

Parlamento, existe também o controle exercido diretamente, chamado de controle social.

O cidadão, em virtude do acesso à informação propiciada por um processo gradativo de transparência da administração pública, não mais depende dos seus representantes para o exercício desse controle. Ao cidadão cabe também o controle da administração pública, o qual, por sua vez, pode-se afirmar que, embora leigo e não institucional, não deixa de ter um caráter ao mesmo tempo técnico e político.

Ao Parlamento deve caber o controle político institucional da administração financeira e orçamentária. Os Tribunais de Contas, por sua vez, são titulares do controle institucional técnico sobre a administração pública, prescindindo do Poder Legislativo para exercê-lo.

Ao analisar os recentes levantes populares que desafiaram a ordem pública em vários países, Moreira Neto (2011a, p. 47) enxerga, como um desafio à teoria constitucional atual, a necessidade de que os ordenamentos jurídicos sejam dotados de meios democráticos capazes de assegurar aos cidadãos canais abertos (institucionais, permanentes, dialógicos, eficientes e eficazes), a fim de que lhes permitam levar aos órgãos decisórios do Estado suas reivindicações e que deles possam ter respostas efetivas.

A introdução de novas vias de participação da cidadania, em seu interesse e proveito, representa um notável aperfeiçoamento da democracia substantiva e a novidade mais marcante da diversificação de instrumentos sociais, que se prestam às funções de filtragem, fiscalização, zeladoria, controle, promoção e defesa dos interesses da sociedade. Sobretudo pelo acréscimo de *legitimidade* que esses novos caminhos “trazem à sempre desejada interação sociedade-Estado, complementando, na pós-modernidade, as *soluções políticas insuficientes*, como observado por Ulrich Beck, pela via da *representação* e das *instituições parlamentares*”. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 67-68, grifo no original)

Para Moreira Neto:

As reivindicações da sociedade ganham, com o acréscimo dessa legitimação além dos tradicionais meios de expressão político-partidários, mais próprios para as generalizações legislativas do que para ministrar soluções pontuais aos conflitos, novos e diversificados caminhos institucionais, *juridicamente abertos* e fundamentalmente

*neutrais*, assim entendidos por atuarem fora dos canais político-partidários.

[...]

Portanto, o notável aperfeiçoamento de que aqui se dá conta, trazido pelos novos instrumentos democráticos para a expressão da cidadania, não se sobrepõe, senão que se *acresce aos existentes*, de modo a poderem atuar paralela e independentemente dos *tradicionais canais partidários e eleitorais*, que, como exposto, se ressentem das limitações inerentes às instituições representativas, forjadas para satisfazer as demandas da modernidade, para que possam prover, com individualização, presteza e qualidade, as diversificadíssimas prestações para o atendimento dos cada vez mais exigentes valores, necessidades, interesses e aspirações das sociedades da pós-modernidade. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 67-69, grifo no original)

A institucionalização desse novo conjunto de funções constitucionais, que são político-partidariamente neutras, é fruto de significativas modificações juspolíticas na teoria dos interesses públicos que terminaram por definir mais claramente a até então imprecisa distinção entre interesses públicos originais ou primários, ou seja, aqueles afetos à sociedade e aos seus cidadãos, e os derivados ou secundários, aqueles relacionados ao Estado. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 70)

O sistema tradicional de produção legislativa por meio dos aparelhos parlamentares de Estado, responsáveis pela “produção do *direito-legalidade*, historicamente só funcionaram plenamente a contento enquanto não haviam sido claramente diferenciadas as categorias específicas de interesses públicos, até então consideradas em bloco sob a designação de *interesses gerais*”. Em virtude do princípio da representação política, a definição desses interesses gerais é tarefa exclusiva dos órgãos investidos no mandato de manifestar a vontade geral presumida da sociedade, que toma suas decisões por meio de seus grupos majoritários. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 71, grifo no original)

Com o desenvolvimento das sociedades e com o consequente aumento de sua complexidade, esses interesses foram de “tal modo se multiplicando, fragmentando, setorializando e especializando que o sistema legislativo de tipo parlamentar, não tendo como acompanhar

essa evolução — o que demandaria diversificar-se também para a produção das leis —, mergulhou em *crise de legitimidade*”.<sup>29</sup> (MOREIRA NETO, 2011a, p. 71, grifo no original)

E por não mais poder, por meio da função legislativa, definir e atender satisfatoriamente a complexa gama de demandas que formariam, em tese, interesses de fato gerais, foi inevitável que o clássico processo legislativo passasse e negligenciar a precípua tarefa de tutelar os interesses públicos primários (os da sociedade) e de zelar pelos interesses públicos secundários (os do Estado) para se dedicar cada vez mais ao jogo do poder político-partidário, de interesses públicos terciários (os dos partidos políticos) que, frequentemente, se misturam aos interesses dos próprios representantes e se distanciam das reais necessidades do povo. Além disso, as casas parlamentares foram também perdendo as condições, em termos de tempo e, o mais grave, de técnica, de exercerem a sua não menos importante função de controle que histórica e tradicionalmente sempre desempenharam. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 71-72)

Condições de tempo, porque o crescimento da pletera legislativa se dá “além da possibilidade de um adequado seguimento fiscalizatório sobre o governo e sua administração através dos institutos usuais das comissões parlamentares de inquérito, de convocação de autoridades e dos demais instrumentos tradicionais”. E de técnica, porque a diversidade e a especialidade dos interesses originais e dos temas a

---

<sup>29</sup> Bobbio aponta, pelo menos, três razões para a crise da participação popular nos Estados democráticos reais, quando comparada à democracia de inspiração *rousseauísta*: a) na melhor das hipóteses, a participação culmina na formação da vontade da maioria parlamentar e o parlamento não é mais o centro do poder real, mas apenas uma câmara de ressonância de decisões tomadas em outro fórum; b) ainda que o parlamento “fosse o órgão do poder real, a participação popular limita-se a legitimar, a intervalos mais ou menos longos, uma classe política restrita que tende à própria autoconservação, e que é cada vez menos representativa”; c) no âmbito de uma “eleição *una tantum* sem responsabilidades políticas diretas”, a participação é distorcida, ou manipulada, pela propaganda” de poderosas organizações públicas ou privadas. E conclui no sentido de que a participação democrática deveria ser eficiente, direta e livre, o que não ocorre nem mesmo nas democracias mais evoluídas. “Da soma desses três déficits de participação popular nasce a razão mais grave de crise, ou seja, a apatia política, o fenômeno, tantas vezes observado e lamentado, da despolitização das massas nos Estados dominados pelos grandes aparelhos partidários”. (BOBBIO, 2004, p. 64)

serem analisados “escapam aos conhecimentos generalistas, que normalmente são esperados dos representantes políticos e que, por isso mesmo, tendem a considerar limitadamente tais tipos de problemas, avaliando-os meramente sob os aspectos político-partidários”. Carece-lhes o domínio de critérios de outra natureza, tais como os técnicos e os jurídicos, que são cada vez mais essenciais para uma verdadeira legitimação democrática de suas decisões. (MOREIRA NETO, 2011a, p. 72)

Flores e Cavalcanti (2006, p. 64) diagnosticam o fardo da legitimidade da representação e apontam para a democracia além dos parlamentos. Para os autores, da crise do regime democrático e da inaplicabilidade da democracia direta, nasce a necessidade de aproximação entre representantes e representados. E amparados no pensamento de Anthony Giddens, propõem uma leitura de democracia em termos da temporalidade cultural na qual todos são agentes e protagonistas, denominada de *democracia dialógica*:

O conceito de democracia dialógica de Giddens permite que se pense numa ordem democrática mais ampla, que não está centrada no Estado, mas sobre ele incide de maneira significativa, e que está situada num contexto de globalização e de difusão da reflexividade social, aqui entendida, grosso modo, como a expansão da capacidade de indivíduos ou grupos de fazerem escolhas no movimento contínuo da vida cotidiana. Assim apresentada, a “democracia dialógica” teria no cosmopolitismo cultural o suporte mais democrático da globalização econômica e financeira. (FLORES; CAVALCANTI, 2006, p. 69)

Por função de controle, deve-se entender aquela exercida pela Administração Pública sobre seus próprios atos. Esse controle pode ser classificado em interno e externo. O interno é aquele exercido pelo próprio Poder sobre seus atos, enquanto que o externo é exercido por outro órgão da Administração Pública e que goze de autonomia e independência.

De modo que o controle externo como fenômeno jurídico institucional é uma realidade no mundo, sendo adotado por muitos

países algum modelo de controle governamental independente sobre suas contas públicas.

No Brasil, o controle da administração pública tem assento constitucional e é tratado, principalmente, nos arts. 70 a 75 da CRFB/88, na Seção XIV, que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, posicionada dentro do capítulo I, que, por sua vez, aborda o Poder Legislativo.

O art. 70 trata da fiscalização da administração pública, que será levada a efeito tanto pelo controle externo como pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

O art. 71, por sua vez, prevê que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será realizado com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

[...]

O art. 73 trata da composição do TCU, dos requisitos, da forma de provimento e das garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens do cargo de Ministro, prevendo, ainda, que o órgão terá quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96, que, por sua vez, aborda a autonomia orgânico-administrativa dos Tribunais do Judiciário. O parágrafo 4º do art. 73 prevê, ainda, a figura do auditor substituto de ministro.

Já o art. 74 discorre sobre o sistema de controle interno que será mantido de forma integrada por cada um dos três poderes, com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

E, por fim, o art. 75 dispõe que as normas acima são aplicáveis, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, prevendo, ainda, em seu parágrafo

único que as Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

Além disso, há menção ao controle também na parte em que a CRFB/88 se refere aos municípios, mais especificamente no art. 31, a seguir transcrito:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

É importante destacar que, por força do princípio da simetria, os preceitos da Constituição Federal, acima reproduzidos, são de observância obrigatória pelos Estados e Municípios<sup>30</sup>, que devem

---

<sup>30</sup> Embora tenha proibido a criação de Tribunais e Conselhos de Contas no âmbito municipal, a CRFB/88 permitiu a manutenção dos dois únicos então existentes, Rio de Janeiro e São Paulo. O STF interpretando a vedação prevista no art. 31, § 4º, concluiu que “a Constituição da República impede que os Municípios criem os seus próprios Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (CF, art. 31, § 4º), mas permite que os Estados-membros, mediante autônoma deliberação, instituem órgão estadual denominado Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios (RTJ 135/457, Rel. Min. Octavio Gallotti – ADI 445/DF, Rel. Min. Néri da Silveira), incumbido de auxiliar as Câmaras

reproduzi-los (e assim o fazem) nos textos de suas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais.<sup>31</sup>

### 3.1 ACCOUNTABILITY E CONTROLE: CONCEITO E TIPOLOGIA

Como toda obrigação, o dever de prestar contas, previsto na CRFB/88 (seja pelo art. 70, parágrafo único, seja pelo art. 84, XXIV), por parte de todo aquele que utilize, arrecade, guarde, gereencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos e, em especial, por parte do chefe do Poder Executivo, tem como contrapartida um direito que pertence a alguém.

O art. 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão prevê que a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente

Municipais no exercício de seu poder de controle externo (CF, art. 31, § 1º). Esses Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios – embora qualificados como órgãos estaduais (CF, art. 31, § 1º) – atuam, onde tenham sido instituídos, como órgãos auxiliares e de cooperação técnica das Câmaras de Vereadores. A prestação de contas desses Tribunais de Contas dos Municípios, que são órgãos estaduais (CF, art. 31, § 1º), há de se fazer, por isso mesmo, perante o Tribunal de Contas do próprio Estado, e não perante a Assembleia Legislativa do Estado-membro. Prevalência, na espécie, da competência genérica do Tribunal de Contas do Estado (CF, art. 71, II, c/c o art. 75)”. (ADIN n. 687, STF, 1995)

<sup>31</sup> Existem, atualmente, 34 Tribunais de Contas no Brasil, distribuídos da seguinte maneira: 1 deles responsável pelo controle da administração pública federal, no caso, o TCU; 22 que têm como competência o controle das contas de cada um dos Estados da Federação e ainda dos Municípios desses Estados (exceto os municípios dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo, conforme explicado na nota acima); 4 Tribunais de Contas estaduais que analisam tão somente as contas estaduais, já que em cada um destes Estados (Bahia, Ceará, Goiás e Pará) há também um órgão na estrutura estadual (Tribunal de Contas dos Municípios) que fiscaliza apenas contas municipais. Há ainda o Tribunal de Contas do Distrito Federal, cuja situação peculiar de ser uma entidade da Federação que equivale a um Estado, mas não pode ser subdividida em Municípios, leva o seu órgão de controle a examinar matérias comuns aos Estados e aos Municípios, que, no caso, são todas de competência do Distrito Federal. E, por fim, há ainda, conforme visto na nota anterior, dois Municípios (Rio de Janeiro e São Paulo) que têm Tribunais de Contas em suas estruturas orgânicas municipais, de modo que, nos Estados dessas capitais, os Tribunais de Contas estaduais examinam as contas do Estado e de todos os outros Municípios, exceto de suas próprias capitais.

público pela sua administração (*la Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration*) (FRANÇA, 1789), o que implica dizer que as prestações de contas decorrentes da gestão de recursos, além de constituírem o cumprimento de um dever por parte do gestor, representam direito inexorável da sociedade hodierna. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 277)

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, teve forte inspiração no jusnaturalismo e pôs fim ao *Ancien Régime*, proclamando princípios como os da liberdade, igualdade, propriedade e legalidade, além de ter veiculado garantias individuais liberais que se encontram presentes nas declarações contemporâneas. Do seu teor extrai-se que os direitos do Homem correspondem às *liberdades*, ou seja, em poderes de agir ou não agir independentemente da intervenção do Estado, enquanto que os direitos do Cidadão são os *poderes*, que consistem nos meios de participação do Homem no exercício do Poder Político. (CUNHA JR., 2012, p. 601-603)

Nesse contexto, é dentre os direitos do Cidadão que as prestações de contas públicas se inserem e, embora a Carta Magna as direcione de maneira imediata ao Poder Legislativo ou ao Tribunal de Contas, de acordo com a previsão dos arts. 49, IX e 71, I e II, o fato é que a sociedade é a destinatária final, a verdadeira detentora do direito reflexo ao dever de prestar contas. Em outras palavras, isso implica a participação da sociedade na gestão das coisas públicas, o que leva à conclusão de que a atenção que os órgãos de controle externo dedicam à análise das contas públicas deve estar sintonizada com o que a sociedade espera do Estado e do gestor público que atua como agente do poder estatal. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 254)

A utilização da noção de *accountability* tem sido recorrente no estudo não apenas do direito, mas também da ciência política, da administração (pública e privada) e da economia.

É na literatura inglesa e no universo político administrativo anglo-saxão que o termo *accountability* tem sua origem, e a sua conceituação é, ainda hoje, objeto de controvérsias. As dificuldades que envolvem a adequada apreensão do seu significado residem, em boa parte, justamente na própria origem estrangeira da palavra.

Matias-Pereira (2009, p. 70) define *accountability* “como o conjunto de mecanismos e procedimentos que induzem os dirigentes governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações à sociedade”, garantindo, dessa forma, maior nível de transparência e de exposição das políticas públicas. E conclui no sentido de que, quanto

maior a possibilidade de discernimento dos cidadãos acerca da atuação dos governantes e de sanção, caso estes não estejam agindo de acordo com os interesses daqueles, mais *accountable* é um governo.

Conforme leciona Campos, A. M. (1990, p. 47), “o grau de *accountability* de uma determinada burocracia é explicado pelas dimensões do macroambiente da administração pública; a textura política e institucional da sociedade; os valores e os costumes tradicionais partilhados na cultura; a história”.

O’Donnel (2007) estabeleceu uma distinção entre *accountability vertical* e *accountability horizontal*. A primeira está relacionada à fiscalização exercida pela sociedade, por meio dos seus cidadãos, que procura estatuir formas de controle ascendente sobre os governantes e os burocratas. Sua principal faceta é o processo eleitoral (*accountability* eleitoral), mas conta ainda com outros instrumentos, tais como o plebiscito e consulta pública (mecanismos de democracia direta), e as ações de organizações da sociedade e da mídia que visam expor transgressões cometidas por agentes públicos no exercício do poder (*accountability* vertical não eleitoral ou *accountability* social). A segunda ocorre por meio dos mecanismos institucionalizados de controle e fiscalização mútua e pode ser definida como:

[...] a realização empreendida por uma instituição estatal com o propósito explícito de prevenir, cancelar, reparar, e/ou punir ações (ou, eventualmente, inações) de outra instituição estatal (ou funcionário individual) que presumem ilegais, tanto baseados em atos de suposta transgressão como de corrupção. Este conceito de *accountability* horizontal delimita um tipo específico de interação entre instituições estatais, mais estreito que o vasto conjunto de intercâmbios entre elas. Em todos os casos de *accountability* horizontal, uma instituição estatal, diretamente, ou através da mobilização de outra instituição estatal (frequentemente um tribunal), se dirige a outra instituição estatal, com base em argumentos legais, a respeito de ações (ou inações) presumidamente ilegais por parte desta. (O’DONNEL, 2007, p. 114)

A partir dessas ideias, é possível afirmar que o conceito de *accountability* evolui no sentido da dupla noção de *answerability*

(responsividade), envolvendo informação e justificativa, e de *enforcement* (responsabilização com possibilidade de sanção). A *accountability* é, portanto, um dos elementos centrais da boa governança pública.

O substantivo masculino *controle* tem sua origem na palavra francesa *contrôle* e encontra algumas definições no dicionário como “ato, efeito ou poder de controlar”; “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas”. (FERREIRA, A. B. de H., 2010)

Controle, em matéria de administração pública, pode ser conceituado como a “vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. (MEIRELLES, 2006, p. 663)

Di Pietro (2012, p. 791-792) define controle da administração pública como o poder sobre ela exercido de fiscalização e de correção pelos órgãos dos Poderes estatais, com o objetivo de garantir sua atuação em conformidade com os princípios jurídicos a que ela está submetida. Muito embora seja atribuição estatal, a autora destaca a possibilidade de participação do administrado por meio da provocação do procedimento de controle, tanto na defesa de seus interesses individuais como na proteção dos interesses coletivos.

Para Albuquerque e Cunha (2009, p. 21), controle é uma das funções administrativas e deve-se partir do princípio de que, para existir controle, tem que haver um padrão de comportamento para que seja possível a comparação do que foi realizado com o que era esperado. Dessa forma, antes de controlar, deve-se verificar qual a regra aplicável ao caso analisado, para, posteriormente, aferir se o que foi feito está ou não de acordo com o que era estabelecido. Em suma, apenas depois de se fixar o padrão a ser seguido é que se pode avaliar o desempenho daquilo que foi realizado.

E concluem no sentido de que, para se atingir a excelência no controle, devem ser observados três aspectos:

- a) verificar se a conduta realizada pelo agente está em conformidade com as normas atinentes; b) desta verificação, deve-se atribuir um juízo, ou seja, checar se houve conformidade (positivo) ou desconformidade com a norma (negativo); c) adotar ou propor

uma medida de correção.  
(ALBUQUERQUE; CUNHA, 2009, p. 21)

Robbins e Decenzo (2004, p. 281), por sua vez, destacam que um sistema de controle eficaz assegura que as atividades de uma organização sejam completadas de modo que conduzam aos seus objetivos. Em outras palavras, a eficácia do controle é determinada pelo quanto ele contribui para o alcance daqueles fins.

O art. 1º da *Declaração de Lima* sobre as linhas básicas da fiscalização pública, aprovada no IX Congresso da *Intosai – International Organization of Supreme Audit Institutions*<sup>32</sup>, realizado em outubro de 1977, na capital do Peru, ao tratar da finalidade do controle, dispõe o que segue:

La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos,

---

<sup>32</sup> A Intosai (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) é um organismo não governamental, autônomo, independente e apolítico com status consultivo junto ao Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (ECOSOC) e que se dedica à transferência e ao aumento de conhecimentos para aprimorar a nível mundial o controle público externo e, portanto, fortalecer a posição, a competência e o prestígio das diferentes Entidades Fiscalizadoras Superiores em seus respectivos países. Fundada em 1953, atualmente conta com 192 membros de pleno direito e 5 associados. De acordo com o lema da organização “*experientia mutua omnibus prodest*”, o intercâmbio de experiências entre os membros da Intosai e as consequentes descobertas e perspectivas constituem uma garantia para que a auditoria governamental avance continuamente em busca de novas metas.

dífculten, la repetición de tales infracciones en el futuro.<sup>33</sup> (INTOSAI, P. S. C., 1977, p. 5)

Acerca dos modelos de controle no mundo, Ferraz aponta dois, o dos Tribunais de Contas e o das Auditorias Gerais (ou Controladorias Gerais), cujas inspirações têm origem, respectivamente, no modelo francês e no inglês, lembrando que:

No período medieval, na Inglaterra e na França foram criados dois órgãos de controle das finanças, respectivamente, o *Exchequer* e as *Chambres de Comptes*. O primeiro, na Idade Moderna, cedeu espaço ao *Comptroller General of the Receipt and Issue of his Majesty's*; os segundos, considerados instituições do *Ancien Régime*, foram extinto por ocasião da Revolução Francesa. Entretanto, serviriam, mais tarde, de inspiração para a instalação, em 1807, da *Cour de Comptes*, pelas mãos de Napoleão Bonaparte. (FERRAZ, 1999, p. 112)

A criação dessas entidades de controle se espalharia por todo o mundo, algumas sob a influência do modelo francês, outras do inglês. De forma que se convencionou denominar de *Entidades Fiscalizadoras Superiores – (EFS)* aquelas instituições públicas (independentemente de sua denominação, modalidade de constituição ou forma de organização) que, de acordo com o ordenamento jurídico a que estão subordinadas, exercem de maneira independente, com ou sem competências jurisdicionais, a máxima função de controle financeiro de um Estado ou de uma organização supranacional.

Muito embora não haja um padrão de estruturação, Gualazzi (1992, p. 34-35) sistematiza os modelos de controle externo existentes

---

<sup>33</sup> Tradução livre: “A instituição do controle é inerente à administração financeira pública. O controle não representa uma finalidade em si mesmo, senão uma parte imprescindível de um mecanismo regulador que deve identificar, oportunamente, os desvios normativos e as infrações aos princípios de legalidade, rentabilidade, utilidade e racionalidade das operações financeiras, de tal modo que se possam adotar as medidas corretivas convenientes em cada caso, determinar a responsabilidade do agente culpado, exigir a indenização correspondente ou adotar as determinações que impeçam ou, pelo menos, dificultem a repetição de tais infrações no futuro”.

no mundo<sup>34</sup>, a partir dos seguintes critérios: a) grau de independência do órgão de controle em relação ao poder político (Parlamento ou Governo); b) composição estrutural do órgão; c) a amplitude das competências; e d) a titularidade eventual de funções jurisdicionais. Com isso, elenca os seguintes grandes grupos:

1.º) *anglo-saxônico* – difundido na Grã-Bretanha, nos Estados Unidos da América, na República da Irlanda, em Israel e em outros Estados anglófonos da África e da Ásia – é formado por um *órgão monocrático* (controlador geral, revisor), designado pelo Parlamento e perante este responsável, coadjuvado em suas funções por um *ofício revisional* (hierarquicamente subordinado ao controlador geral);

2.º) *latino* – adotado na Itália, França, Espanha, Bélgica, Romênia e por vários Estados da África francófona – constitui-se de um órgão colegial, a que se atribuem funções de controle (geralmente limitadas à legitimidade) e funções jurisdicionais, cabendo impulsão processual a um Procurador-Geral;

3.º) *germânico* – típico da República Federal da Alemanha e Áustria – com estrutura colegiada, articula-se em ofícios, com pessoal revestido de garantias de independência judiciária; porém, exerce somente atribuições de controle, a que se acrescentam algumas de natureza consultiva, em relação ao Parlamento e ao Governo;

4.º) *escandinavo* – difundido nos países nórdicos da Europa – suas competências são repartidas institucionalmente entre uma série de órgãos, entre os quais os *revisores parlamentares* (nomeados em cada nova legislatura, em número aproximado de cinco, com funções de controle sobre a execução do orçamento e sobre cada problema levantado pelo Parlamento, em tal assunto) e o *ofício de revisão* (especificamente

---

<sup>34</sup> Sobre as características e particularidades das EFS em alguns países *vide* Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011, p. 169-181) e acerca de algumas entidades regionais de controle público externo na Europa e na Rússia *vide* Eurorai (2007).

competente para verificar a eficácia da atividade administrativa e para sugerir as providências mais oportunas que se manifestem como imprescindíveis); na Suécia, a atividade de controle sobre as finanças é parcialmente confiada ao *Ombudsman*; na Dinamarca, opera um órgão colegial de coordenação e coligação entre os revisores parlamentares e o ofício de revisão, para lograr-se rapidez e eficácia máximas no controle;

5.º) *latino-americano* – difundido em toda a América Latina – as funções de controle são exercidas por dois órgãos distintos, *Controladoria Geral* e *Tribunais de Contas*; em alguns Estados, como Chile, Colômbia e Venezuela, falta o *Tribunal de Contas*, ao passo que, no Brasil, inexistente a Controladoria Geral, motivo por que os Tribunais de Contas do Brasil justificadamente assumem extrema relevância, no controle legislativo ou parlamentar;

6.º) *socialista* - próprio dos ordenamentos jurídicos unipartidários e centralizadores – nos Estados em que é adotado, observa-se a presença de um *ofício de controle*, inserido na Administração Pública, cuja atividade limita-se a funcionar como simples apoio às competências financeiras do órgão legislativo. (GUALAZZI, 1992, p. 35-36, grifo no original)

Um conjunto de fatores históricos, culturais, políticos e sociais contribuíram para a formação desses três grandes modelos de controle. Em resumo, é possível afirmar que, de modo geral, as EFS assumem ou a forma de tribunais de contas, que atuam de maneira colegiada, ou de controladorias-gerais, também denominadas auditorias-gerais, que decidem monocraticamente. Algumas EFS exercem função jurisdicional, julgando as contas dos administradores públicos, outras não.

Esses órgãos, por tradição, costumam estar vinculados ao Poder Legislativo, sendo, no entanto, possível encontrar países em que se encontram ligados ao poder executivo ou até mesmo ao judiciário, ou seja, situados, em regra, em algum ponto dentro da lógica de estruturação de poder tributária da teoria tripartite de segregação de funções.

Mais recentemente, verifica-se um movimento no sentido de que esses órgãos não estejam vinculados a nenhum dos três poderes clássicos, mas, sim, situados dentro da estrutura de um poder autônomo de controle. É o que se observa nas constituições veiculadas nos países abordados na seção 2.5.2.

O controle pode ser classificado de diversas formas, dependendo do critério que se utilize. Assim, ele pode ser dividido a partir de quem o exerce, do momento em que é exercido, do modo como é desencadeado e do seu objeto.

Podemos classificar o controle de acordo com a seguinte tipologia: 1) quanto ao objeto controlado, em controle de *legalidade*, de *mérito* e de *gestão*; 2) quanto ao momento em que é realizado, em *prévio*, *concomitante* e *subsequente* ou *a posteriori*; 3) quanto à maneira em que é iniciado, em controle de ofício ou por provocação; e 4) quanto a quem o exerce, em controle *social*, exercido pelos cidadãos, e *institucional*, feito por órgãos públicos, que pode ser subdividido em *interno* e *externo*.

Quanto a quem o exerce, o controle pode ser segregado em *institucional* ou *social* e em *interno* e *externo*. O primeiro é aquele feito por instituições juridicamente constituídas para tanto e pode ser subdividido em *interno*, se exercido por órgão específico situado dentro da estrutura da própria instituição ou poder controlado, e *externo*, se feito por quem não pertença a essa estrutura.

No Brasil, essa tipologia encontra-se positivada no nosso ordenamento jurídico, podendo ser encontrada na CRFB/88, mais especificamente em seus artigos 31, 70, 71 e 74, acima transcritos, que preveem expressamente o controle interno e externo.

Vale destacar que o exercício do controle interno pelo próprio Poder coaduna-se, inclusive, com a ideia de que todos os poderes exercem funções típicas e atípicas, ou seja, inerentes a outros poderes. Isto é, a função de controle, sendo uma função atípica dos três poderes tradicionais, ela pode ser considerada como típica a algum outro poder, no caso, o Poder de Controle.

Mas o que interessa mais diretamente ao escopo pretendido pelo presente trabalho é o controle externo sobre a atividade administrativa pública, que, no caso brasileiro, é exercido pelo Congresso Nacional e pelo Tribunal de Contas, e não o controle exercido sobre as funções típicas de cada poder, que fica a cargo do mecanismo dos freios e contrapesos (*checks and balances*).

No Brasil, o controle externo da administração pública pode ser separado em: a) *controle parlamentar*, que consiste em um controle

político (administrativo, financeiro e orçamentário) realizado pelo Poder Legislativo; b) *controle técnico-multidisciplinar* (que se utiliza das ciências jurídicas, econômicas, contábeis, administrativas, de engenharia, etc.), feito pelos Tribunais de Contas; c) *controle judicial*, exercido pelo Poder Judiciário, com a participação do Ministério Público, decorrente do princípio constitucional da inafastabilidade do controle jurisdicional (artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal); e d) *controle social*, levado a efeito pela sociedade, diretamente pelos seus cidadãos ou por meio de entidades civis organizadas.

O controle social, por sua vez, é aquele exercido diretamente pela sociedade, por meio dos seus cidadãos. Portanto, por ser feito por quem está fora do organismo controlado, pode ser classificado também como uma modalidade de controle *externo*.

Na CRFB/88, a referência ao controle social pode ser encontrada, ainda que implicitamente, no art. 74, § 2º, quando prevê a legitimidade de qualquer cidadão perante as Cortes de Contas para denunciar irregularidades, bem como no art. 31, § 3º, que prevê que as contas municipais ficarão à disposição de qualquer contribuinte para exame e apreciação, o qual poderá questionar a sua legitimidade.<sup>35</sup>

É de modo explícito, há referência expressa a esse tipo de controle no art. 216-A, § 1º, X, que trata do Sistema Nacional de Cultura, prevendo-o como um de seus princípios regentes.

É oportuno mencionar que o controle social ganhou posição de destaque nas cartas magnas editadas no bojo do movimento do novo constitucionalismo latino-americano, anteriormente referido, conforme lembra Melo:

O novo modelo de Estado que se perfilha [...] é definido de “Estado Plurinacional” ou “Estado pluralista multiétnico” – promove a recuperação e

---

<sup>35</sup> É possível, ainda, encontrar menção ao controle social no art. 37, § 3º, que prevê a disciplina por lei das formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: I) as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços; II) o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII; e III) a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

uma releitura da categoria soberania popular, no sentido de “*refundar o Estado*”, promovendo a participação direta dos cidadãos e da sociedade civil organizada na elaboração e aprovação da constituição, bem como, no controle e na gestão da administração. A tal fim, as constituições estabelecem instituições paralelas de controle, fundadas na participação popular: o ‘*poder ciudadano*’ na Venezuela, o ‘*control social*’ na Bolívia, e o ‘*quinto poder*’ no Equador. A subjetividade histórico-política do ‘povo’, qual conjunto heterogêneo de cidadãos, é enfatizada: como comunidade aberta de agentes constituintes, os cidadãos decidem os delineamentos efetivos do pacto social, ‘contratam’ e consentem o modo de governo do Estado, *no Estado*. (MELO, 2013, p. 76)

Quanto ao momento em que é exercido, o controle pode ser dividido em: a) prévio, preventivo ou *a priori*, quando é feito antes da conduta administrativa e como condição para que o ato produza efeitos jurídicos; b) concomitante ou *pari passu*, quando é efetuado no momento em que o ato administrativo está sendo praticado; e c) posterior ou *a posteriori*, quando é feito após a conduta administrativa. Esta é a forma mais comumente utilizada de controle, haja vista que não há como fiscalizar todos os atos administrativos antes de sua ocorrência ou ainda durante.

A respeito dessa classificação quanto ao momento, oportuno transcrever o art. 2º da Declaração de Lima, que trata do controle prévio e do posterior:

- 1) Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior.
- 2) Un control previo eficaz resulta imprescindible para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, pero también por otras instituciones de control.
- 3) El control previo ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse

éste, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida. El control posterior ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.

4) La situación legal, las circunstancias y necesidades de cada país determinan si una Entidad Fiscalizadora Superior ejerce un control previo. El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo ejercido.<sup>36</sup> (INTOSAI, P. S. C., 1977, p. 5-6)

Quanto ao objeto, o controle pode ser classificado em: de legalidade, de legitimidade, de economicidade e de mérito.

Com efeito, ao mesmo tempo em que determinam diretrizes para a administração pública brasileira, os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, insculpidos no art. 37 da CRFB/88, também servem de parâmetro à atividade de controle público.

Para Meirelles, o controle de mérito é todo aquele que tem por objetivo a:

---

<sup>36</sup> Tradução livre: “1) Se o controle é levado a cabo antes da realização das operações financeiras ou administrativas, se trata de um controle prévio; do contrário, de um controle posterior. 2) Um controle prévio eficaz resulta imprescindível para uma administração financeira pública sadia. Pode ser exercido por uma Entidade Fiscalizadora Superior, mas também por outras instituições de controle. 3) O controle prévio exercido por uma Entidade Fiscalizadora Superior implica a vantagem de poder impedir um prejuízo antes de sua ocorrência, mas a desvantagem de comportar um trabalho excessivo e de que a responsabilidade baseada no direito público não esteja claramente definida. O controle posterior exercido por uma Entidade Fiscalizadora Superior reclama a responsabilização de alguém, pode levar ao ressarcimento do prejuízo causado e evita a repetição de infrações no futuro”.

comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. Daí porque esse controle compete normalmente à Administração, e, em casos excepcionais, expressos na Constituição, ao Legislativo (CF, art. 49, IX e X), mas nunca ao Judiciário. (MEIRELLES, 2006, p. 667)

No entanto, a respeito do controle de mérito, Freitas (2014, p. 50-51) ressalva que o mérito (atinente ao campo dos juízos de conveniência ou de oportunidade) “pode até não ser diretamente controlável (para a maioria), mas o demérito e os enviesamentos são passíveis de escrutínio à risca”. Isso porque a autoridade jamais desfruta, legitimamente, de ampla liberdade para escolher ou deixar de escolher, mesmo que sua atuação tenha menor subordinação à legalidade estrita do que na edição de um ato vinculado. O administrador “terá de escolher, em dado contexto, entre as prioridades, nunca contra as prioridades”.

Quanto ao controle de resultados, que também denomina de *controle global* ou *controle pela prova dos fatos*, Gualazzi (1992, p. 55) destaca a relevância que ele vem assumindo na administração pública. Para o autor:

Com efeito, o *controle de resultados* significa um alargamento e aprofundamento do *controle de mérito*, no tocante à avaliação crítica da atividade administrativa. O *controle de resultados* ultrapassa o controle de mérito: o de mérito conecta-se apenas aos primeiros momentos de execução da atividade administrativa (assim permanecendo a nível hipotético, quanto aos resultados finais), ao passo que o de resultados abrange a totalidade dos frutos finais e definitivos da execução administrativa, já caracterizada e encerrada. Em termos lógico-formais de extensão, pois, o controle de legitimidade apresenta extensão mínima, o de mérito extensão média e o de resultados extensão máxima. (GUALAZZI, 1992, p. 55)

E enuncia, de modo sintético, como elementos essenciais do controle de resultados a *eficiência*, a *eficácia* e a *incidência*. Para Gualazzi (1992, p. 55-56), a eficiência consiste na adoção de critérios de valoração da atividade administrativa a partir de aspectos como a

economicidade, oportunidade, legitimidade, ética, racionalidade e celeridade, harmonizados *ad usum reipublicae*, visando evitar a dispersão de recursos, bem como viabilizar o conceito de *bom governo*.

Já o controle da eficácia consistiria em um passo adiante em relação ao da eficiência, haja vista que, se para este importa a concretização dos objetivos estabelecidos, para aquele o que interessa é a adequada utilização daqueles objetivos, para obtenção do grau máximo de incidência. (GUALAZZI, 1992, p. 55-56)

Por fim, o terceiro elemento do controle seria justamente a incidência, que se destina a mensurar o nível de proficiência ou grau de efetividade no que diz respeito à utilização dos objetivos, verificado pelo controle de eficácia. Em outras palavras, tem por finalidade “indicar a extensão, o quantum, de efeito positivo que a atuação do programa ou plano administrativo produziu, a médio ou longo prazo. Com certeza, o controle de incidência, a médio ou longo prazo, é de difícil realização”. (GUALAZZI, 1992, p. 55-56)

Sem fazer distinção entre as duas modalidades, para Meirelles, controle de legalidade ou legitimidade:

É o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Mas por *legalidade* ou *legitimidade* deve-se entender não só o atendimento de normas legisladas como, também, dos preceitos da Administração pertinentes ao ato controlado. Assim, para fins deste controle, consideram-se *normas legais* desde as disposições constitucionais aplicáveis até as instruções normativas do órgão emissor do ato ou os editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores. (MEIRELLES, 2006, p. 666-667)

O art. 4º da Declaração de Lima, ao abordar o controle formal e o controle de resultados, dispõe que:

- 1) La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones.
- 2) A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y transcendencia, se una un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad,

economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.

3) Los objetivos de control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las Operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cual de estos aspectos debe darse prioridad.<sup>37</sup> (INTOSAI, P. S. C., 1977, p. 6)

Quanto ao modo como o controle é exercido, pode ser classificado em consensual, também denominado de *soft power*, que, pela competência pedagógico-orientadora, se utiliza da persuasão, da atração, da orientação e do convencimento, ou em imperativo, também conhecida por *hard power*, que lança mão da coerção, intimidação e punição.

No Brasil, além dos Tribunais de Contas, existem outros órgãos de controle ou de *accountability* horizontal como o Judiciário, o Ministério Público, o Conselho Nacional de Justiça - CNJ<sup>38</sup>, Conselho Nacional do Ministério Público - CNMP e as agências reguladoras<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Tradução livre: “1) A tarefa tradicional das Entidades Fiscalizadoras Superiores é o controle da legalidade e regularidade das operações. 2) A este tipo de controle, que segue mantendo sua importância e transcendência, se une um controle orientado para a rentabilidade, utilidade, economicidade e eficiência das operações estatais, que não apenas abrange cada operação, mas a atividade total da administração, incluindo sua organização e os sistemas administrativos. 3) Os objetivos de controle a que têm que aspirar as Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidade, regularidade, rentabilidade, utilidade e racionalidade das operações, têm basicamente a mesma importância; não obstante, a Entidade Fiscalizadora Superior tem a faculdade de determinar, em cada caso concreto, a qual desses aspectos deve dar-se prioridade”.

<sup>38</sup> Sobre o CNJ, Justen Filho (2012, p. 92) afirma que, embora haja uma alusão a um controle externo ao Poder Judiciário, aquele órgão não faz parte de nenhum outro Poder, sendo que a maior parte dos seus integrantes provêm dos quadros do Judiciário e “que ainda não existe a determinação mais exata da natureza jurídica e do regime aplicável ao CNJ”. Porém, com a evolução da disciplina

### 3.2 OS TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL

No Brasil, a figura de Tribunal de Contas surgiu a partir do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890 (BRASIL, 1890), editado a partir de iniciativa de Rui Barbosa (1999, p. 254-257), na época titular da pasta da Fazenda, que assim justificou a reforma, como uma das “pedras fundamentais” para a “edificação republicana”:

[...] e a medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias – contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil.

[...] Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância, ou a prevaricação, para as punir. Circunscrita a estes limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia, ou impotente. Convém levantar, entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa, um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que,

---

jurídica, é possível que se chegue ao entendimento de que se trata de um Poder autônomo. Essas conclusões do autor podem ser aplicadas também ao CNMP. Já para Meirelles (2006, p. 698) a atividade exercida por esses conselhos não se trata de um controle externo, já que são exercidos no âmbito das próprias instituições controladas, embora por órgãos públicos de natureza nacional.

<sup>39</sup> Sobre o controle que os Tribunais de Contas devem exercer sobre as agências reguladoras, as quais possuem a atribuição de regular e de fiscalizar os serviços públicos delegados, *vide* Zymler (2012, p. 194-204), para quem, além do controle administrativo sobre essas entidades, devem as Cortes de Contas efetuar auditorias operacionais no sentido de verificar se as suas finalidades estão sendo atingidas. Realizam, portanto, uma fiscalização de segundo grau nesse sentido, verificando, inclusive, a execução dos contratos de concessão. Mas alerta que as Cortes de Contas não devem substituir as agências, mas tão somente zelar pela tempestiva e efetiva atuação desses entes reguladores, a fim de assegurar a adequada prestação de serviços públicos à sociedade.

comunicando com a legislatura, e intervindo na administração, seja, não só o vigia, como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetração das infrações orçamentarias por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente discrepem da linha rigorosa das leis de finanças. [sic] (BARBOSA, 1999, p. 254-257)

Mas o próprio Rui Barbosa chama atenção para o fato de que quarenta e cinco anos antes, pelas mãos do então Ministro da Fazenda do Império Manuel Alves Branco, um arrojado projeto de Corte de Contas entrava na ordem dos estudos parlamentares, demonstrando, ainda, nenhuma surpresa com o fato de a ideia ter dormido, na mesa da Câmara, o “bom sono de que raramente acordavam as ideias úteis, especialmente as que podiam criar incômodos a liberdade da politicagem eleitoral”, entregue que foi, pela monarquia, “ao pó protetor dos arquivos parlamentares”. (BARBOSA, 1999, p. 254-256)

Mas a presença do novo órgão no texto constitucional se dá com a Carta de 1891, que, em seu artigo 89, previu um tribunal responsável pela liquidação das contas de receita e despesa e pela verificação de sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso Nacional (BRASIL, 1891). O referido dispositivo situava-se no título reservado às disposições gerais, não tendo o Constituinte posicionado sistematicamente no texto constitucional a Corte de Contas dentro de quaisquer dos três poderes existentes, talvez inspirado nos ideais de Rui Barbosa, que, como se depreende da manifestação reproduzida acima, enxergava a necessidade de situar a nova magistratura em posição equidistante entre o legislativo e o executivo.

A Constituição de 1934, reafirmando sua autonomia, classificou o Tribunal de Contas, a exemplo do que fez com o Ministério Público, como “órgão de cooperação das atividades governamentais” (artigos 99 a 102, situados na Seção II do Capítulo VI). (BRASIL, 1934)

A Constituição *Polaca* de 1937 reservou um título próprio ao Tribunal de Contas, situado logo após o Poder Judiciário (artigo 114), mantendo sua posição autônoma<sup>40</sup>. (BRASIL, 1937)

---

<sup>40</sup> Jacoby Fernandes (2012, p. 170-171), acompanhando Marques de Oliveira, entende que a Constituição de 1937 teria localizado o Tribunal de Contas no Poder Judiciário, tratado, por sua vez, nos artigos 90 a 113. No entanto, essa posição parece não se sustentar, já que a Corte de Contas não consta do rol de

Mas é a partir da Constituição de 1946 que essa localização autônoma do Tribunal de Contas passa a ser tratada neste e nos textos constitucionais seguintes sempre dentro dos capítulos reservados ao Poder Legislativo. (BRASIL, 1946)

Tal tratamento equivocado pode ser interpretado como resultado de um distanciamento da memória institucional que inspirou a criação das Cortes de Contas, fruto, ao que parece, da necessidade de enquadramento dessas instituições no modelo tripartite de divisão de poderes do Estado, bem como de um déficit de legitimidade que, desde suas origens, acompanha os Tribunais de Contas.

A Constituição brasileira de 1988 limitou-se a consagrar expressamente o princípio da separação dos órgãos de poder, baseando-se na teoria tripartite, não tendo levado a efeito nenhum tratamento sistemático das funções de Estado, havendo uma articulação dispersa nas normas constitucionais e uma orientação funcional correspondente a cada um desses órgãos. Somente com base em uma análise sistemática é possível chegar a uma conclusão acerca das funções que de fato exercem cada um dos órgãos previstos na Carta Magna e que não se restringem a apenas três, eis que há a função administrativa, a governativa ou política, a judicial, a legislativa, a de controle, entre outras. (TAVARES, 1999, p. 71)

Justen Filho assinala que a CRFB/88:

Instituiu outras duas estruturas orgânicas, com características jurídicas inerentes à condição de Poder. O Tribunal de Contas e o Ministério Público são titulares de competências próprias insuprimíveis e foram instituídos com autonomia em face dos demais poderes. É irrelevante que a Constituição tenha mantido o Ministério Público como integrante do Poder Executivo e o Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Legislativo. Ambos são dotados de funções próprias, inconfundíveis e privativas. As atribuições do Ministério Público e do Tribunal de Contas não podem ser exercitadas senão por eles próprios. Mais ainda, ambas as instituições têm estrutura

---

órgãos integrantes daquele poder, elencados no artigo 90 daquele texto normativo, além de ser abordada após a Justiça Militar, posicionada sistematicamente como último componente do Judiciário.

organizacional própria e autônoma, e seus exercentes são dotados de garantias destinadas a assegurar seu funcionamento independente e o controle sobre os outros poderes. Enfim, são estruturas organizacionais autônomas a que correspondem funções inconfundíveis. Tudo o que caracteriza a existência de um “poder” está presente na disciplina constitucional do Ministério Público e do Tribunal de Contas. Só não têm a denominação formal de Poder. (JUSTEN FILHO, 2012, p. 92)

Para Justen Filho (2012, p. 92), do ponto de vista jurídico, deve-se, portanto, reconhecer a existência de cinco poderes no Estado brasileiro. E a assertiva de que o Executivo, o Legislativo e o Judiciário são Poderes da União, contida no art. 2º da CRFB/88, não pode servir de impedimento para que se negue a opção do constituinte originário de assegurar ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público o regime jurídico próprio de um Poder.

Para Tavares:

Há funções de Estado e há funções dos diversos órgãos e agentes dele, mas que não se confundem, pois uma coisa são as funções do Estado e outra bastante diversa são as funções que deve desempenhar determinado órgão de Estado. As funções do Estado, que interessam mais de perto aqui, pode-se dizer, são aquelas atreladas aos órgãos da soberania nacional. Os “órgãos de soberania” são os órgãos caracterizados por receberem diretamente da norma Constitucional, o seu *status*, a sua conformação, competência, composição, numa palavra, sua definição. São estes os órgãos que podem conceber-se como titulares legitimamente exercentes de funções estatais. E é na Constituição que se encontra o grau de interdependência e colaboração entre os diferentes órgãos existentes. (TAVARES, 1999, p. 29)

Essa é a conclusão de Mello, que entende que:

[...] como o Texto Maior desdenhou designá-lo como Poder, é inútil ou improfícuo perguntarmo-

nos se seria ou não um Poder. Basta-nos uma conclusão, a meu ver irrefutável: o Tribunal de Contas, em nosso sistema, é um conjunto orgânico perfeitamente autônomo. (MELLO, 1984, p. 136-137)

É também o entendimento de Britto (2005, p. 63), para quem o Tribunal de Contas não é órgão do Poder Legislativo e que quando a CRFB/88 diz que o Congresso Nacional exercerá o controle externo “com o auxílio do Tribunal de Contas da União” está a falar em *auxílio* do mesmo modo como fala do Ministério Público perante o Poder Judiciário. Há nesses casos, segundo o ministro aposentado do STF, uma só função com dois diferentes órgãos: a função jurisdicional, com a obrigatória participação do Poder Judiciário e Ministério Público, e a função controle externo, com a necessária intervenção do Parlamento e do Tribunal de Contas.

A atuação dos Tribunais de Contas se dá *a latere* do Parlamento, ou seja, ao lado, e não dentro, dele, inclusive exercendo atividades que “nascem e morrem do lado de fora das Casas Legislativas”, sem qualquer participação destas últimas. (BRITTO, 2005, p. 63-65)

Na mesma linha é o posicionamento de Maranhão (1990, p. 102), para quem a expressão “órgão auxiliar” deve ser compreendida como de cooperação funcional, na importante competência fiscalizadora do Poder Legislativo.

O Tribunal de Contas é um órgão independente em relação aos três Poderes, mas que os auxilia no desempenho de suas atividades de governo ou em suas específicas atribuições constitucionais, sem subordinação hierárquica ou administrativa a quaisquer deles. A expressão “órgão auxiliar do Poder Legislativo” deve ser interpretada como de cooperação funcional, na importante missão fiscalizadora desse Poder. (MARANHÃO, 1990, p. 101-102)

Portanto, o Tribunal de Contas se situa entre os Poderes, e não em algum deles. A Constituição italiana, talvez por essa razão, tenha qualificado-o como órgão auxiliar da República, e não de algum dos seus Poderes. Da mesma forma, a Constituição brasileira de 1934, que o definiu como órgão de cooperação nas atividades governamentais. (MARANHÃO, 1990, p. 102)

Pois é essa função de controle externo que não foi sistematizada adequadamente pelo Constituinte de 1988, inserindo as disposições relativas a ela dentro do capítulo (I, do Título IV, da Organização dos Poderes) destinado ao Poder Legislativo, e não prevendo expressamente

o Poder de Controle como um elemento orgânico do Estado, deixando, com isso, de destinar a ele um capítulo específico dentro do mencionado título.

Pode parecer que se trata apenas de um problema de sistematização. Mas essa questão não pode ser classificada como um pormenor. Até mesmo porque, muito da confusão e da má compreensão que se faz acerca dos Tribunais de Contas decorre do posicionamento equivocado na nossa Constituição de 1988, a qual deixou passar uma oportunidade histórica de quebrar os grilhões da clássica tripartição de poderes.

Mas os constituintes não pecaram apenas na sistematização. Falharam na própria redação dos dispositivos constitucionais que tratam do assunto, em especial, o *caput* dos artigos 70 e 71.

No primeiro, os Tribunais de Contas são solenemente ignorados, quando se afirma que o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional. No segundo, ao prever que o controle externo, a cargo do Parlamento, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas. Isso porque, mais adiante, os próprios incisos do artigo 71 terminam por contrariar tanto a omissão quanto a ideia de auxiliar trazidas pelos dispositivos mencionados, ao prever atribuições às Cortes de Contas que não contam com participação alguma do Parlamento.<sup>41</sup>

Na verdade, o que deveria constar de maneira mais explícita no texto da Constituição é que o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional e pelos Tribunais de Contas. Ao primeiro compete o controle político, enquanto que ao segundo cabe o controle técnico (não apenas jurídico, mas também administrativo, econômico, contábil e operacional), evidenciando a segregação apontada anteriormente.

Até mesmo porque entender o titular da função de controle apenas como o Parlamento implica reduzir essa atividade apenas ao aspecto político do seu objeto, quando ela engloba também o enfoque técnico, o qual cabe às Cortes de Contas.

O Parlamento como titular absoluto do controle encontra raízes históricas no fato de que os seus membros são representantes do povo, a quem, em última análise, devem ser prestadas contas dos recursos públicos empregados. No entanto, tal enfoque não se justifica mais nos dias de hoje, tornando-se anacrônica a atribuição da titularidade exclusiva do controle nas mãos dos parlamentares, não apenas em face

---

<sup>41</sup> Essas impropriedades são repetidas na redação do artigo 31, *caput*, e § 1º, anteriormente transcrito.

da perda de condições técnicas e de tempo das casas parlamentares anteriormente referidas, mas também pelo fato de a transparência e o controle social ganharem cada vez mais força na sociedade atual.<sup>42</sup>

Ao Poder Legislativo continua cabendo o controle político, pelo fato de ser este o legítimo representante da vontade popular. Mas ao lado desse controle, existem ainda o controle técnico, exercido pelos Tribunais de Contas<sup>43</sup>, e o controle social, dos atos da administração pública, os quais não podem ser relegados a um plano inferior ou de subalternidade.

A importância da localização sistemática do órgão e, ainda, o seu reconhecimento expresso como um poder soberano e independente é fundamental para o livre exercício de uma atividade fim, principalmente se for levado em consideração que essa tarefa de controle é realizada sobre todos os demais poderes.

E essa necessidade se faz mais premente quando se tem em mente a evolução do tipo de controle da administração pública, que não é apenas de legalidade, mas, sim, de conformação com outros princípios, tão ou mais importantes, como os da moralidade, da probidade, da eficiência e da eficácia.

A mudança do Estado da primazia da lei para a primazia dos princípios impõe o adequado posicionamento dos Tribunais de Contas como uma função soberana de controle, a fim de resguardar a sua competência.

Mas mais importante do que a questão do posicionamento constitucional é, sem dúvida, a atribuição de competência, bem como assegurar as garantias de autonomia para o livre exercício de suas atribuições. E isso foi feito pela CRFB/88, a despeito de ter pecado na inserção constitucional dessas instituições dentro da parte reservada ao Poder Legislativo.

---

<sup>42</sup> A edição da Lei de Acesso à Informação Pública, n. 12.527, de 18 de novembro de 2011 (BRASIL, 2011), deu uma contribuição significativa para a deflagração de um verdadeiro choque de transparência no setor público e os benefícios propiciados por esse salto de *accountability* vertical já começam a ser colhidos pela sociedade.

<sup>43</sup> E também pelo Judiciário, com o auxílio do Ministério Público, que fiscaliza a administração pública por meio de uma relação *accountability* horizontal, baseada no parâmetro legal (*accountability* legal). (ROBL FILHO, 2013, p. 50)

### 3.2.1 As competências constitucionais e a função dos Tribunais de Contas

Para Britto (2005, p. 67), função e competência são conceitos distintos. Enquanto que a função é apenas uma, no caso a de controle externo, tudo o mais se traduz em competências, que são múltiplas. Primeiramente, vem a função, que é a própria justificativa imediata de um órgão. É a sua atividade fim, típica, e, portanto, o que o movimenta. Depois, vêm as competências que são poderes instrumentais para aquela função. São mecanismos para se atingir uma determinada finalidade. Não obstante esse posicionamento, é importante registrar que diversos doutrinadores tratam essas competências como funções dos Tribunais de Contas.<sup>44</sup>

Dessa forma, as competências dos Tribunais de Contas brasileiros podem ser extraídas da CRFB/1988, mais especificamente no seu artigo 71 e na parte final do artigo 73, a saber: judicante, fiscalizadora, opinativa, consultiva, normativa, informativa, sancionadora, corretiva, auto-organizativa, entre outras.

Importante destacar, ainda, o teor da Súmula n. 347 do STF, que tem a seguinte dicção: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”. (STF, 1963)

### 3.3 A JURISDIÇÃO FINANCEIRA OU DE CONTAS

O tema da natureza jurídica das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas é recorrente nos estudos que envolvem essas instituições, tendo sido no passado alvo de intensos e acalorados debates entre renomados juristas. Atualmente, a maior parte da doutrina posiciona-se no sentido de que esses órgãos não exercem atividade jurisdicional e tão somente administrativa.

Para esses, diferentemente do que ocorre, por exemplo, na França, que adota o modelo de dupla jurisdição,<sup>45</sup> onde as Cortes de

---

<sup>44</sup> Nesse sentido, *vide* Gualazzi (1992, p. 199), para quem os Tribunais de Contas têm as funções consultivas, verificadoras, inspetivas, fiscalizatórias, coercitivas, reformatórias, suspensivas e declaratórias, e Iocken (2014b, p. 81-124), que, ao abordar o controle das Cortes de Contas sobre as políticas públicas, identifica as funções de provocação, de comprometimento e sancionadora.

<sup>45</sup> Willeman (2005, p. 5247) lembra que nesse sistema de dualidade de jurisdição, os órgãos do denominado *contencioso administrativo* apreciam

Contas integram o Poder Judiciário como uma Justiça Administrativa específica, independente e autônoma em relação à Justiça Comum, seja a civil, seja a criminal, no Brasil vigora o princípio do monopólio jurisdicional do Judiciário, por força do art. 5º, XXXV, da CRFB/88, que dispõe que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Meirelles (2006, p. 679-683) classifica como errônea e afasta a ideia de que decisão jurisdicional ou ato de jurisdição é privativo do Judiciário, já que todos os órgãos e Poderes têm e exercem jurisdição, nos limites de sua competência institucional, quando aplicam o Direito, decidindo controvérsia sujeita à sua apreciação. E distingue como espécies do gênero *jurisdição* a *judicial* e a *administrativa*. A primeira, privativa do Judiciário, que faz coisa julgada em sentido formal e material, abrangendo controvérsias no âmbito judiciário ou administrativo. E a segunda, inerente à administração pública como um todo e que faz coisa julgada apenas na seara administrativa sem o mesmo alcance da coisa julgada judicial, faltando-lhe o que os publicistas norte-americanos denominam *the final enforcing power*.

A esse respeito, vale transcrever a opinião de Bastos:

A utilização da expressão “julgamento das contas” já levou no passado a que alguém sustentasse que os Tribunais de Contas exercem autêntica atividade jurisdicional. Até seria desejável que efetivamente assim o fosse. Cremos que um dos

---

matérias que interessam à Administração Pública e suas decisões têm caráter definitivo, como a mesma força de coisa julgada de que são dotadas as decisões proferidas pelos órgãos da Justiça Comum. E, analisando a evolução do Sistema Administrativo Brasileiro, recorda, ainda, que a Constituição de 1934 previu expressamente a instalação de um contencioso administrativo no País, o que não chegou a prosperar em virtude da superveniência da Constituição de 1937, que não vislumbrava tal modelo. Posteriormente, a Reforma do Judiciário veiculada pela EC n. 7/77 (em seus arts. 111, 203 e 204) à Constituição de 1967 pretendeu, novamente sem sucesso, instalar um modelo de contencioso administrativo com o objetivo primordial de aliviar as instâncias inferiores do Judiciário, com competência para julgar questões trabalhistas referentes a servidores federais, fiscais, previdenciárias e de acidentes de trabalho. No entanto, como em seu art. 153, § 4º, havia garantia de acesso ao Judiciário, resta evidente que as decisões desses contenciosos administrativos não estariam totalmente afastadas da apreciação judicial.

pontos em que andou mal a Constituição de 1988 foi exatamente este: o de não atribuir o caráter de um autêntico tribunal com força jurisdicional aos órgãos incumbidos do controle de contas.

A não jurisdicionalidade das suas decisões fica manifesta quando se leva em conta que não cabe a eles julgar as pessoas. Bastam somente as contas. Ora, esta é uma decisão técnica. As contas podem ser tidas por regulares ou irregulares, mas, para que haja atividade jurisdicional é necessário que estejam presentes as partes. Só pessoas são julgadas; conseqüentemente a atividade do Tribunal de Contas é de natureza técnica facilitadora da deliberação final do Legislativo. (BASTOS, 2001, p. 91)

Ocorre que, como será visto, não são apenas as contas que são julgadas. Quando se julga as contas, julga-se a atividade das pessoas, agentes públicos ou não. Ou seja, as pessoas são parte interessadas nos processos de contas que produzem efeitos jurídicos em suas esferas pessoais, sejam elas patrimoniais ou extrapatrimoniais (no campo moral, na imagem pública, por exemplo).

Para Vieira, o princípio do monopólio da função jurisdicional ao Poder Judiciário consagrado pela Constituição brasileira de 1988 comporta exceções e uma delas<sup>46</sup> se refere justamente às decisões das Cortes de Contas de que resulte imputação de débito ou multa em razão do julgamento das contas de gestão dos administradores e demais responsáveis. (VIEIRA, 1990, p. 103-105)

A disposição constitucional de que “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual” não é obstáculo a esse entendimento, porque, no caso, a redução de competência do Judiciário tem origem na própria Constituição, e não na lei. (LEAL, 1960, p. 231)

Se o exercício da jurisdição pressupõe um órgão que produza coisa julgada material e tenha poder coercitivo, pode se afirmar que essas características estão presentes nas decisões das Cortes de Contas,

---

<sup>46</sup> Outra exceção apontada por Vieira (1990, p. 103-104) é a do juízo parlamentar relacionado ao processo de *impeachment*, cujas consequências, não obstante possam implicar prejuízo a direito individual, não são suscetíveis de revisão pelo Judiciário ou por qualquer outro Poder.

haja vista que a CFRB/88 prevê que esses órgãos julgam contas, definindo sua autonomia sem submissão ao Poder Judiciário, que não pode reformar a decisão prolatada, mas apenas anulá-la pela existência de algum vício formal.

Sustentando esse raciocínio, Fagundes, ao analisar os dispositivos da Constituição de 1967 que tratavam das Cortes de Contas utilizando o mesmo termo “julgar” adotado pela CRFB/88, manifestou-se da seguinte forma:

[...] o artigo 71 § 4º, lhe comete o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis por bens ou dinheiros públicos, o que implica em investi-lo no parcial exercício da função judicante. Não bem pelo emprego da palavra *julgamento*, mas sim pelo sentido definitivo da manifestação da corte, pois se a regularidade das contas pudesse dar lugar a nova apreciação (pelo Poder Judiciário), o seu pronunciamento resultaria em mero e inútil formalismo. Sob esse aspecto restrito (o criminal fica à Justiça da União) a Corte de Contas decide conclusivamente. Os órgãos do Poder Judiciário carecem de jurisdição para examiná-lo. (FAGUNDES, 1967, p. 142, grifo no original)

Esse também é o posicionamento de Miranda (1963, p. 95), para quem “a função de julgar as contas está claríssima no texto constitucional. Não havemos de interpretar que o Tribunal de Contas julgue e outro juiz as rejulgue depois. Tratar-se-ia de absurdo *bis in idem*”.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Para Willeman (2005, p. 5247), a doutrina de Miranda e de Fagundes encontra-se desatualizada: “modernamente, na medida em que a Carta Política [de 1988] proclama que ‘a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito’, a tese antes referida torna-se superada”. Ocorre que essa previsão não é inovação da CRFB/88, constando da Carta Magna de 1967 (art. 150, § 4º) (BRASIL, 1967), que assim dispunha: “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”. O mesmo pode ser dito em relação à Constituição de 1946 (BRASIL, 1946), que continha a mesma redação da sua sucessora (art. 141, § 4º). O que implica dizer que as lições dos dois juristas ainda hoje são válidas.

Ao abordar o julgamento das contas de gestão, Iocken (2014a, p. 201-202) enxerga natureza judicante nessa competência, permitindo a imposição de sanções aos responsáveis. Para a autora, “a jurisdição de contas, portanto, pressupõe um conjunto de espaços de decisões que envolvem interpretação de leis, indução probatória e juízo de valor próprio da esfera de contas públicas, cuja competência é reservada aos Tribunais de Contas”.

Seja com o caráter de definitividade ou não de suas decisões, o fato é que no Brasil a jurisdição de contas é uma realidade histórica formada ao longo do tempo com registros institucionais e singularidades próprias. Mas qual seria, portanto, a abrangência dessa jurisdição de contas e quem estaria sujeito a ela?

Durante muito tempo havia o entendimento de que só estariam sujeitos à jurisdição de contas os agentes públicos. Ou seja, aqueles que efetivamente exercem o múnus público. Daí também a necessidade de aplicação da responsabilidade objetiva nos processos de contas.

A esse respeito, Cluny recorda que em Portugal, há até bem pouco tempo:

[...] a responsabilidade financeira (de concepção essencialmente civilística) assumia ainda contornos de pura *responsabilidade objectiva*.

*Objectiva* em dois sentidos.

Por não se fundar na culpa do contável relativamente aos factos que lhe estavam na origem e por não ter a ver com o dano concreto, como o prejuízo efectivamente sofrido pelo Estado, mas apenas com uma obrigação que aquele assumia de reposição do montante exacto dos valores em falta aquando da prestação de contas.

[...]

Era, pois, na especial relação que se estabelecia entre o contável [ou exactor ou ordenador da fazenda, ou seja, aquele que estava sujeito à prestação e ao julgamento das contas] e o Estado, na obrigação daquele de prestar contas perante o Tribunal de Contas, que se fundava o conceito originário da responsabilidade financeira.

A *responsabilidade* do contável só se constituía na sua esfera jurídica por causa e no âmbito do julgamento da conta pelo Tribunal de Contas.

Nestes termos, devido à sua específica função de julgar a conta, era ao Tribunal de Contas e não a qualquer outro tribunal de outras jurisdições, que competia julgar e efectivar a responsabilidade do *contável* por *alcance*: a *responsabilidade financeira*.

[...]

Todavia, porque daí poderia resultar uma intromissão nas competências de outras jurisdições, já não podia apreciar a sua *culpa* pessoal nos factos que determinaram o *alcance*, e, assim, apreciar outras infrações (financeiras) de índole culposa que tivessem sido detectadas no decurso daquele julgamento.

Hoje, entre nós, este modelo não se mostra já tão nítido e definido. (CLUNY, 2011, p. 32-35, grifo meu)

No Brasil, o fundamento normativo para a responsabilização financeira sob a perspectiva do controle externo da Administração Pública é a CRFB/88. Tanto é assim que a competência para aplicar sanções aos responsáveis por recursos públicos foi outorgada aos Tribunais de Contas por meio da Lei Maior, conforme os artigos 70 e seguintes, prevendo a imputação de débito e multa proporcional ao dano.

A Constituição Federal, no entanto, não diz que a responsabilidade é exclusiva do ordenador. A jurisdição de contas alcança qualquer pessoa que administre recursos públicos, nos termos do art. 70, parágrafo único, da CRFB/88.

Com efeito, não se pode afastar completamente a aplicação da teoria geral da responsabilidade jurídica também nos processos que tramitam nas Cortes de Contas. Apesar de sua jurisdição ser bastante particular, em termos de responsabilização, a atuação dos Tribunais de Contas assume características ora típicas da responsabilidade civil, ora típicas da responsabilidade penal.

Na prática, o processo na Corte de Contas se aproxima da primeira (a responsabilidade civil) quando trata de reparar um prejuízo causado ao erário e se aproxima da segunda (a responsabilidade penal) nas hipóteses de aplicação de sanções. (BARBOSA NETTO et al., 2008, p. 14)

De qualquer forma, para a definição da responsabilidade, não se pode partir de uma única premissa – a de que o ordenador de despesa

primário, simplesmente por assumir tal condição, será quem deve responder por todo e qualquer tipo de irregularidade praticada na unidade sob sua gestão.

Para que seja configurada a responsabilidade de um agente no âmbito do Tribunal de Contas, é indispensável, seguindo a regra da teoria geral da responsabilidade, que estejam presentes os seguintes requisitos: a) prática de ato ilícito na gestão de recursos públicos por agente sob a jurisdição do Tribunal; b) dolo ou culpa, já que a responsabilidade dos administradores é subjetiva; e c) nexó de causalidade entre a ação/omissão do agente e o resultado observado. (BARBOSA NETTO et al., 2008, p. 14-15)

Além disso, na definição de responsabilidade por parte dos Tribunais de Contas, é necessário que a conduta de cada agente público seja avaliada de modo particular, considerando os deveres que lhe competiam e as circunstâncias em que atuou. E isso é necessário até mesmo para fins de dosimetria das penalidades a serem aplicadas pelas Cortes de Contas, sob pena de violação de princípios jurídicos basilares, notadamente o da proporcionalidade, o da culpabilidade, o da pessoalidade e o da individualização da sanção.<sup>48</sup>

Com efeito, a adoção de fundamentos da teoria geral da responsabilidade civil na esfera dos Tribunais de Contas implica, necessariamente, o abandono, em determinados casos, da aplicação pura e simples da regra geral de responsabilização do ordenador primário. Trata-se de uma mudança de paradigma que vem sendo sedimentada na

---

<sup>48</sup> Sobre os referidos princípios e sobre a vinculação de sua incidência e aplicação no Direito Administrativo Sancionador brasileiro *vide* Osório que ressalta haver um espaço de interseção entre as medidas de responsabilidade da gestão e o direito administrativo sancionador, sem haver, contudo, uma completa identificação das duas esferas. Na conceituação de Osório, a sanção administrativa consiste “em um mal ou castigo, porque tem efeitos aflitivos, com alcance geral e potencialmente *pro futuro*, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, jurisdicionado, agente público, pessoa física ou jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito de aplicação formal e material do Direito Administrativo. A finalidade repressora, ou punitiva, já inclui a disciplinar, mas não custa deixar clara essa inclusão, para não haver dúvidas”. (OSÓRIO, 2011, p. 100)

jurisdição de contas, inclusive na evolução da jurisprudência do Tribunal de Contas da União - TCU.

Em diversos precedentes daquela Corte, a responsabilização perante o Tribunal de Contas vem sendo delimitada com base na doutrina das responsabilidades civil e penal, e não mais com base numa presunção absoluta, que não encontra amparo legal nem constitucional.

Nessa linha, oportuno registrar que, já em 1998, aquela Corte havia firmado o entendimento de que falhas operacionais, por exemplo, não poderiam ser atribuídas automaticamente à esfera de competência do ordenador primário – naquele caso, o governador. (TCU, 1998)

Noutros julgados sobre fiscalização de convênios, foram proferidas decisões afastando a responsabilidade do Chefe do Poder Executivo, mesmo na condição de signatário e celebrante do instrumento. Isso porque se constatou que as irregularidades se deram na esfera da execução, a qual estava a cargo de outros agentes.<sup>49</sup>

Vale dizer, em inúmeras situações, o TCU exerceu o controle sem deixar de levar em consideração os deveres do ordenador de despesas e as circunstâncias em que ele e os demais agentes públicos situados em outros níveis administrativos atuaram.

Sobre o tema da responsabilização no âmbito dos Tribunais de Contas, interessante transcrever manifestação de Zymler:

Aponta-se, a propósito, a sensível evolução do TCU em direção ao aprimoramento da atividade de deliberar sobre a regularidade ou não da gestão pública. *Pode-se dizer que já se encontra sedimentada, no âmbito do Tribunal, a percepção de que a mera identificação de irregularidade não é requisito suficiente para a apenação do responsável.*

Há várias etapas a serem superadas para que se possa concluir pela necessidade de apenação do gestor. Esquadrinho, em seguida, tal rotina de investigação da conduta dos agentes públicos, quais sejam: *existência da irregularidade, autoria do ato examinado, culpa do agente e grau de culpa do agente.* (ZYMLER, 2012, p. 208, grifo meu)

---

<sup>49</sup> Nesse sentido, vide TCU – Acórdão n. 177/1998 – 1ª Câmara; (TCU, 2013a); Decisão n. 369/1993 – 2ª Câmara; Decisão n. 552/1992 – Plenário.

Essa estrutura evidencia a incidência do princípio da descentralização administrativa, que é uma necessidade no campo organizacional, incluindo o público.<sup>50</sup> Isso porque a descentralização consiste em importante fator para atingir a eficiência, que, segundo o art. 37, *caput*, da CRFB/88, é um dos princípios que devem nortear a Administração Pública.

A eficiência é atingida mais facilmente quando a autoridade e a responsabilidade não estão concentradas somente nas mãos de um gestor, mas quando são investidas a níveis hierárquicos mais baixos da organização, visto que são os mais próximos dos objetivos a serem atendidos. (CHIAVENATO, 2003, p. 155-164)

Nesse contexto, importante destacar que uma das principais atribuições das Cortes de Contas é justamente a de zelar pela eficiência da Administração Pública, considerando que auxilia na fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos entes públicos sob o aspecto da legalidade, legitimidade e economicidade (art. 70, *caput*, da CRFB/88).

Sendo assim, no momento de responsabilizar os agentes públicos, o Tribunal de Contas não pode ignorar que, na prática, as administrações públicas adotam procedimentos descentralizados para viabilizar a execução das atividades, pois nem todas elas estão ao alcance do dirigente e ordenador primário da despesa.

A responsabilização de agentes públicos diversos do ordenador primário implica, ademais, o fortalecimento da cadeia burocrática e o comprometimento de todos os agentes públicos para o estrito cumprimento da lei e de suas competências funcionais, independentemente do nível hierárquico em que se encontrem.

Vale anotar que, em muitas situações, o Tribunal de Contas tem como praxe apontar a responsabilidade de forma automática ao ordenador primário, tão somente pelo fato de assumir tal condição. Ao agir dessa forma, o Tribunal acaba partindo de uma presunção equivocada de que o ordenador primário é onipresente em todos os níveis da administração e, ainda, onisciente de todos os fatos ocorridos, inclusive os irregulares que venham a ser praticados por seus subordinados.

---

<sup>50</sup> A sua manifestação se dá na desconcentração das competências, por meio da divisão administrativa burocrática entre secretarias, órgãos de assessoramento, departamentos e divisões.

Agindo assim, destaco ainda que a Corte de Contas, ao invés de zelar pela eficiência, termina contribuindo justamente para o inverso – para a ineficiência, indo de encontro, portanto, à sua competência constitucional.

E a aplicação da responsabilidade financeira objetiva ao longo do tempo certamente contribuiu para a cultura da ineficiência e ineficácia ainda remanescente no serviço público, sendo, por esse motivo, uma das causas do déficit de legitimidade de que padecem as Cortes de Contas.

A responsabilização subjetiva dos agentes públicos tem implicação direta na forma de atuar por parte das Cortes de Contas. A abordagem objetiva gerava uma postura cômoda por parte dessas instituições, haja vista que não havia a necessidade de se aprofundar na apuração das irregularidades com as quais se defrontava na atividade cotidiana de fiscalização das contas públicas.

Com a sedimentação da teoria da responsabilidade subjetiva, os Tribunais de Contas são obrigados a sair de uma zona de conforto, já que necessitam penetrar na investigação dos fatos e aprimorar a análise jurídica deles.

Sobre a abrangência da jurisdição de contas, o TCU se manifestou no sentido de que os arts. 70 e 71, II, da CRFB/88 encontram-se fortemente interligados. Enquanto que o primeiro rege o princípio constitucional da prestação de contas, estabelecendo aqueles que devem prestá-las, o segundo estabelece a jurisdição dos Tribunais de Contas sobre o assunto. Da análise dos limites subjetivos definidos por esses dispositivos, verifica-se que o dever de prestar contas e, portanto, a jurisdição do Tribunal de Contas sobre os responsáveis abrangem tanto os agentes públicos quanto os privados. Para tanto, basta que a pessoa esteja na condição de responsável pela administração de dinheiros, bens e valores públicos, a qual é atribuída a todos aqueles que arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem ativos. (TCU, 2013)

Por sua vez, a segunda parte do art. 71, II, da CRFB/88 confere ao Tribunal de Contas a competência para julgar as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público. Nessa situação, o que se exige para ocorrer a necessidade de apresentação das contas é um evento específico, no caso, a existência de eventual dano ao patrimônio público. Trata-se, portanto, de contas especiais, e não de contas ordinárias. Igualmente não há aqui qualquer delimitação subjetiva do alcance da norma, de forma que estaria sujeito à obrigação de prestar contas todo aquele cuja conduta cause prejuízo ao erário. Não se verifica nesse dispositivo constitucional qualquer distinção entre agentes públicos e particulares nem a condição

de que os particulares estejam exercendo algum encargo público ou que tenham atuado em solidariedade com o agente público. (TCU, 2013)

Seria até possível interpretar que essa mencionada segunda parte do inciso II abrange tão somente aqueles tratados na primeira parte do mesmo dispositivo, os responsáveis por bens públicos. No entanto, essa exegese levaria à conclusão de que a segunda parte seria uma regra inútil, uma redundância, haja vista que os agentes públicos ou particulares que exercem múnus público, independentemente de terem ou não cometido algum prejuízo, já seriam alcançados pelo dever de prestar contas, estando, portanto, sob a jurisdição do Tribunal de Contas. Por essas razões, tal interpretação deve ser refutada. (TCU, 2013)

Outra interpretação possível seria no sentido de que a norma apenas se refere aos agentes públicos não responsáveis diretamente por bens públicos. Em outras palavras, àqueles não incluídos na relação de responsáveis pelas contas ordinárias. Por não estarem abarcados na primeira parte do art. 71, II, da CRFB/88, poderia se supor que a segunda parte desse dispositivo se refira a eles. (TCU, 2013)

No entanto, interpretar dessa maneira implica impor uma restrição não prevista nem autorizada ao conteúdo da norma constitucional. Isso porque se a parte final do dispositivo em tela prevê que compete ao Tribunal de Contas o julgamento das contas daqueles que derem causa a prejuízo ao erário público, não se verifica razão jurídica para delimitar o sentido da expressão “daqueles” apenas aos agentes públicos. De modo que a parte final do art. 71, II, da CRFB/88 alcança os particulares, os quais, caso deem causa à perda ao patrimônio público, deverão prestar contas e estarão, portanto, sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas. (TCU, 2013)

Além disso, a dicção do art. 71, II, da CRFB/88 não autoriza a conclusão de que a condenação em débito daquele particular que der causa a prejuízo ao erário público somente possa ocorrer se houver responsabilização solidária com o agente público. Isso porque o dispositivo abriu margem para dois campos distintos de atuação na competência do Tribunal de Contas para julgamento das contas: a dos agentes que exercem múnus público e de qualquer pessoa que dê causa a um dano ao erário público. (TCU, 2013)

Quando estabeleceu a jurisdição do Tribunal de Contas sobre aqueles que derem causa a dano ao erário público, a Constituição não exigiu a participação de agentes públicos nos atos jurídicos praticados por esses sujeitos e que tenham provocado o prejuízo. Essa interpretação seria possível se a norma, por exemplo, tivesse o seguinte texto: “julgar as contas daqueles que, em conjunto com os administradores e demais

responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”. Assim, o agente particular que tenha dado causa a um dano ao erário está sujeito à jurisdição de contas, independentemente de ter atuado em conjunto com algum agente público. (TCU, 2013)

Isso não significa dizer que a Corte de Contas tenha, necessariamente, que atuar em toda e qualquer situação em que um particular tenha causado perdas ao patrimônio público. Deve-se levar em consideração que há limites para a atuação dos órgãos de controle, não sendo, portanto, razoável inferir que sempre que ocorra dano ao erário, o Tribunal de Contas deva necessariamente atuar. Na mesma linha, não deveria haver a obrigação de o Tribunal apreciar as contas de todos aqueles gestores da coisa pública. (TCU, 2013)

Por essa razão, e com base nos princípios da proporcionalidade e razoabilidade (podendo ser acrescentados os da economicidade, eficiência e eficácia), é legítima a opção pelas Cortes de Contas em centrar sua atuação de controle apenas nas situações mais relevantes e significativas, otimizando, com isso, a proteção ao erário público. Nesse sentido, os Tribunais de Contas, no exercício do seu poder regulamentar, costumam estabelecer que somente lhes sejam submetidos processos de tomadas de contas especiais com potenciais danos acima de determinado valor. Ou ainda, que alguns gestores públicos não precisem prestar contas ordinariamente ao Tribunal, sem, no entanto, afastá-los de sua jurisdição. (TCU, 2013)

Assim, há situações em que a natureza ou a magnitude das operações não justifica nem recomenda a atuação das Cortes de Contas, podendo essas instituições lançarem mão de determinações para que seus jurisdicionados atuem no sentido de buscar o ressarcimento ao erário dos prejuízos havidos.

E esses balizamentos da atuação das Cortes de Contas não guardam qualquer relação com o fato de o causador do dano ser agente público ou não, ou, ainda, se deve haver conluio do particular com o agente público para que aquele se submeta à jurisdição do Tribunal de Contas.

Nesse contexto, vale a transcrição do Enunciado n. 187 da Súmula de Jurisprudência do TCU, que preconiza o que segue:

Sem prejuízo da adoção, pelas autoridades ou pelos órgãos competentes, nas instâncias próprias e distintas, das medidas administrativas, civis e

penais cabíveis, *dispensa-se, a juízo do Tribunal de Contas, a tomada de contas especial, quando houver dano ou prejuízo financeiro ou patrimonial, causado por pessoa estranha ao serviço público e sem conluio com servidor da Administração Direta ou Indireta e de Fundação instituída ou mantida pelo Poder Público, e, ainda, de qualquer outra entidade que gerencie recursos públicos, independentemente de sua natureza jurídica ou do nível quantitativo de participação no capital social.* (TCU, 2008, p. 110, grifo meu)

Em resumo, cabe aos Tribunais de Contas, de acordo com os princípios constitucionais pertinentes e com os parâmetros legais que regem a matéria, delimitar as situações em que os particulares que causem dano ao erário público estarão sujeitos a sua jurisdição.

### 3.4 A ATROFIA DO PODER DE CONTROLE NO BRASIL E O DÉFICIT DE LEGITIMIDADE DE QUE PADECEM OS TRIBUNAIS DE CONTAS

Não é novidade que os Tribunais de Contas, órgãos responsáveis constitucionalmente pelo controle externo da Administração Pública brasileira, sofrem de um déficit de legitimidade quanto à sua atuação. E esse diagnóstico não é de hoje, como visto na passagem literária transcrita acima da obra clássica de Eça de Queiroz<sup>51</sup>.

Um dos muitos sintomas desse déficit é a ausência de qualquer referência aos Tribunais de Contas no texto da Lei n. 12.846/2013, que

---

<sup>51</sup> A respeito das intersecções possíveis entre a teoria literária e a jurídica, Olivo (2010, p. 9-10) ensina que os estudos interligando essas duas áreas não são recentes, lembrando a obra de Irving Browne intitulada *Law and Lawyers in Literature*, datada de 1883. A vertente do Direito e Literatura estuda as maneiras como o universo jurídico é representado no mundo literário, mas não se limita a procurar representações jurídicas nos textos de literatura, mas, acima de tudo, “utiliza-se das múltiplas perspectivas que a literatura é capaz de oferecer, para fazer desse material uma possibilidade de multiplicar as possibilidades de se pensar, interpretar criticar e debater o Direito”. E conclui o autor no sentido de “que há um amplo campo ainda por explorar, na medida em que se reconhece que tanto o estudo da literatura pode ampliar nossa compreensão do fenômeno jurídico quanto o estudo do Direito pode contribuir para a melhor contextualização da narrativa literária”. (OLIVO, 2010, p. 23)

dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, mais conhecida como Lei Anticorrupção. (BRASIL, 2013)

No referido diploma legal, vários atores institucionais são mencionados, inclusive, com previsão de atribuições visando à prevenção e ao enfrentamento da corrupção no setor público, tais como a Controladoria-Geral da União, Advocacias Públicas, Ministério Público e Poder Judiciário. No entanto, as Cortes de Contas foram solene e sintomaticamente ignoradas.

No mesmo sentido, a existência de Propostas de Emendas à Constituição - PEC visando à extinção dos Tribunais de Contas, com a sua transformação em Auditorias Gerais subordinadas a outro Poder, no caso, ao Legislativo.<sup>52</sup>

A criação do CNJ e do CNMP são explicadas pelo crônico déficit de *accountability* horizontal<sup>53</sup> e, em boa medida, a omissão dos Tribunais de Contas no mister constitucional de controle externo das administrações públicas desses poderes contribuiu para a criação desses órgãos.

---

<sup>52</sup> Como exemplo, pode ser mencionada a PEC n. 90/2007 (SENADO, 2007), que foi recentemente arquivada ao final da 54ª Legislatura, nos termos do art. 332 do Regimento Interno e do Ato da Mesa n. 2, de 2014.

<sup>53</sup> Sobre o déficit de *accountability* judicial sofrido pelo Judiciário e que motivou a criação do CNJ *vide* Robl Filho (2013, p. 213-258), onde o autor aponta também um próprio déficit no exercício, por aquele Poder, da *accountability* horizontal sobre os demais agentes públicos. A *accountability* judicial é definida pelo autor como uma forma específica de *accountability* a qual se submete o Poder Judiciário e que é exercida por meio de instrumentos de modelos de *accountability* na sociedade e no Estado. O autor subdivide a *accountability* judicial em: *decisional*, que consiste na possibilidade de se requerer informações e justificações dos magistrados por suas decisões judiciais e de se aplicar eventuais sanções por essas decisões; *comportamental*, que se trata da possibilidade de se receber informações e justificações sobre o comportamento e a conduta dos magistrados (honestidade, integridade, produtividade, entre outros), sendo também autorizada eventual sanção em decorrência de desvios relacionados a esses aspectos; e *institucional*, que se refere às informações e justificações sobre ações institucionais não jurisdicionais (administração, orçamento, relações com outros poderes), bem como às sanções pela realização de processos institucionais inadequados. (ROBL FILHO, 2013, p. 31-32).

E a superposição de competências entre as Cortes de Contas e os dois conselhos reforça a ideia de déficit de legitimidade da atuação daquelas instituições no controle dos demais poderes do Estado, no caso, do Judiciário e do Ministério Público.

Com efeito, os arts. 103-B e 130-A da CRFB/88 dispõem que compete àqueles dois conselhos o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do Ministério Público, respectivamente, cabendo-lhes, entre outros encargos, zelar pela observância do seu art. 37 e apreciar, de ofício ou mediante provocação, a legalidade dos atos administrativos praticados por seus membros ou órgãos, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sem prejuízo da competência do Tribunal de Contas.

Outro signo dessa atuação deficiente dos Conselhos de Contas é a própria omissão do constituinte derivado quanto à criação de um órgão de controle similar ao CNJ e ao CNMP com jurisdição sobre os Tribunais de Contas, algo como um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas – CNTC. Não há sentido em criar algum órgão de *accountability* horizontal para monitorar os Tribunais de Contas, quando se cogita e se discute extinguir essas instituições.

No mesmo sentido, o engessamento constitucional do número de membros (9 Ministros no TCU e 7 Conselheiros nos Tribunais de Contas do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios) sem qualquer ampliação desde a promulgação da CRFB/88, mesmo com o considerável crescimento e alargamento do objeto de escopo do controle das contas públicas, que é a administração pública brasileira, e do modo de atuação desse controle, aspectos que ganham relevo se este for enxergado a partir de uma nova perspectiva de bom controle público, conforme será abordado na seção 4.

A legitimidade *plena* da ação do Poder Público pode ser compreendida por meio da distinção que se faz entre as legitimidades: *originária, corrente e finalística ou teleológica*. (MOREIRA NETO, 2005, p. 90)

A legitimidade originária é aquela que provém de um título detido pelo agente público, que no Estado Democrático de Direito é justificado pelo consenso, o qual, por sua vez, é manifestado pela “capacidade técnica comprovada, como se pratica para a escolha dos magistrados e dos agentes públicos em geral, ou, como é mais difundida para a composição dos Parlamentos e para as chefias de Estado e de governo, pelo pleito eleitoral”. (MOREIRA NETO, 2005, p. 91)

Ocorre que a legitimidade originária exaure-se no momento da investidura do detentor do poder político, já que, logo em seguida, o seu desempenho e as decisões por ele tomadas no exercício do cargo público passam a ser confrontados com as expectativas dos governados. Muito embora haja uma ampla margem de discricionariedade, na qual o agente poderá mover-se com certa tranquilidade, o fato é que bastará que ele frustrasse algumas daquelas expectativas para perder a legitimação corrente, a qual é aferível a todo instante, enquanto durar a detenção do poder. (MOREIRA NETO, 2005, p. 91)

Por fim, tem-se por atingida a legitimação finalística, quando se constata que o que deveria ter sido realizado, a partir do que foi proposto pelo agente público, foi, de fato, almejado. Ou seja, esta aferição está relacionada à eficácia ou ao resultado obtido pela aplicação da parcela do poder estatal a cargo do agente e nem tanto ao seu desempenho ou à sua eficiência, os quais estão relacionados à legitimidade corrente, conforme visto anteriormente. Isso porque é sempre possível “que o agente político, embora haja sido eficiente na condução de políticas públicas específicas, intercorrentemente legitimadas, poderá vir a produzir resultados que, em seu todo, virão a ser rejeitados pelos governados”. (MOREIRA NETO, 2005, p. 92)

E conclui o ilustre administrativista, no sentido de que:

Legitimam-se plenamente, portanto, em teoria, agentes e decisões, quando coincidem as escolhas democráticas subjetivas e as objetivas – dos agentes políticos e das políticas a serem perseguidas – e, na prática, quando satisfazem com plenitude à aplicação dos múltiplos controles de juridicidade à disposição da sociedade. (MOREIRA NETO, 2005, p. 92)

O que se verifica, a partir desses conceitos, é que os Tribunais de Contas padecem de um déficit de legitimidade plena, caracterizada pela insuficiência na aferição qualificatória das três formas de legitimação abordadas. A originária, a partir do momento em que se assiste a uma série de anomalias na nomeação de seus membros Ministros ou Conselheiros; a corrente, quando se verifica a frustração das expectativas da sociedade, quanto ao desempenho das Cortes de Contas; e, por fim, a finalística, pela percepção negativa que os cidadãos têm, quanto aos resultados gerados pela atuação dessas instituições de Controle Externo.

E esse déficit de legitimidade tem como consequência, de um lado, a atrofia do sistema de controle externo e, de outro lado, como contrapartida, a hipertrofia de outros sistemas como o cada vez mais agigantado judiciário<sup>54</sup> e o Ministério Público.

O fato é que, no Brasil, a função de controle nunca foi vista, de maneira majoritária pela sociedade, como um Poder autônomo, independente, que se encontra no mesmo patamar dos demais poderes estatais. Os Tribunais de Contas não se enxergam como poder e também não são assim enxergados pelos demais poderes estatais nem pela comunidade (inclusive a jurídica).

E isso se reflete em uma atuação tímida, muito aquém daquela que lhe foi atribuída pela Constituição Federal, não obstante o desdém com que a Carta Magna tratou essas instituições como titulares de um poder de controle técnico. E, ao que tudo indica, isso tem reflexo também no desrespeito aos requisitos constitucionais que lamentavelmente se assiste com frequência nos processos de escolha dos membros das Cortes de Contas.

Os Tribunais de Contas devem, portanto, questionar-se acerca da efetividade de sua atuação e como ela pode ser atingida, como modificar sua atuação na busca da remoção de injustiças latentes e da promoção de uma justiça realizada, evitando, com isso, o risco de converterem-se “em instituição de ornato aparatoso e inútil”. (BARBOSA, 1999, p. 254)

### **3.4.1 O processo de escolha dos membros dos Tribunais de Contas e o desequilíbrio na composição do órgão**

---

<sup>54</sup> Sobre a expansão da autoridade do Judiciário, em especial do STF, em detrimento dos demais poderes, *vide* Vieira (2008), que cunhou a expressão *supremocracia* para descrever o fenômeno da mudança de equilíbrio do sistema de separação de poderes no Brasil, onde o Judiciário vem cada vez mais legislando e administrando. Discordando desse diagnóstico, Sundfeld e Domingos (2014, p. 18-23), após analisarem recentes decisões da Suprema Corte brasileira, sustentam que é exagero falar em *supremocracia*, já que o STF não apenas reconhece a legitimidade da *administrocracia* (ou seja, da Administração Pública como protagonista na construção de novas fórmulas jurídicas, na formatação de políticas públicas, enfim, na criação do novo direito público brasileiro), como está disposto a defendê-la em seus julgados. Por fim, os autores reconhecem a importância do ativismo retórico do STF como a verdadeira contribuição no atendimento às demandas sobre políticas públicas e direitos sociais.

A força, imparcialidade, profissionalismo e independência de uma corte, é uma questão de engenharia constitucional, e está intimamente ligada à forma pela qual os seus membros julgadores são indicados e aos termos para os quais eles servem. (ACKERMAN, 2000, p. 667)

A preocupação com os critérios para nomeação dos membros e a sua relação direta com a eficácia da atuação do Tribunal de Contas é antiga e remonta à sua criação, tendo sido manifestada por Rui Barbosa na exposição de motivos do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890, nos seguintes termos:

[...] contanto que a escolha do pessoal inaugurador não sofra a invasão do nepotismo; que ela fique absolutamente entregue à responsabilidade de um ministro consciencioso, inflexível, imbuído no sentimento da importância desta criação; que aos seus primeiros passos presida a direção de chefes escolhidos com a maior severidade, capazes de impor-se ao país pelo valor nacional dos seus nomes e de fundar a primeira tradição do Tribunal sobre arestos de inexpugnável solidez. (BARBOSA, 1999, p. 262)

Parece claro que a baixa efetividade dos Tribunais de Contas no Brasil guarda relação direta com as nomeações de seus membros, que ao longo do tempo, não raras vezes, não observaram o antigo, porém atual, alerta feito pela “Águia de Haia” e nem sempre respeitaram os requisitos constitucionais previstos na CRFB/88. Não que se resuma a isso, mas, ao que parece, esta questão está na raiz da disfunção crônica que atinge as Cortes de Contas.

Esta foi também a conclusão de Medauar, ao especular as razões pelas quais os Tribunais de Contas não apresentam resultados satisfatórios à sociedade:

Aos habituais reclamos referentes à pouca eficácia da atuação dos Tribunais de Contas para impedir o mau uso do recursos públicos, o que responder? Pregar a abolição da entidade? Transformá-la em órgão singular, como nos Estados Unidos e Inglaterra? Como propiciar aprimoramento na sua atuação para melhor preservação dos recursos

públicos e para que a função de controle realmente se realize?

Um primeiro ponto estaria no modo de escolha de seus integrantes. Nos termos da Constituição de 1969 os Ministros ou Conselheiros dos Tribunais de Contas eram nomeados pelo Chefe do Executivo, depois de aprovação do Legislativo, dentre brasileiros de idoneidade moral e notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública. No período de vigência desse texto assistiu-se à indicação de nomes para as Cortes de Contas, quase sempre aprovadas pelo Legislativo, e muitas vezes como prêmios à fidelidade política, como prêmio de fim de carreira política ou até mesmo para silenciar adversário político; os requisitos apontados para a indicação nem sempre se verificam na realidade. No projeto da Constituição de 1988, aprovado em primeiro turno, previa-se exercício de mandato de seis anos, não renovável, para os integrantes das Cortes de Contas, disposição esta que não prevaleceu no texto definitivo que manteve a vitaliciedade; a Constituição de 1988 alterou, no entanto, alguns aspectos da escolha: idade mínima de trinta e cinco anos e máxima de sessenta e cinco; mais de dez anos de exercício de função ou efetiva atividade profissional que exija conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; um terço dos integrantes tem escolha efetuada pelo Presidente da República, com aprovação do Senado, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo critérios de antiguidade e merecimento; como se percebe, restringiu-se a escolha do Chefe do Executivo em número (só um terço) e amplitude das pessoas que poderiam ser escolhidas (dois são indicados em lista tríplice elaborada pelo próprio Tribunal), dentre determinadas categorias funcionais; dois terços dos integrantes são escolhidos pelo Congresso Nacional (art. 73, parágrafos 1º e 2º).

A escolha da maioria dos componentes pelo Poder Legislativo guarda lógica, pois o controle externo

cabe a esse poder. No entanto oferece risco de repetição de práticas de escolha de políticos pouco interessados na função de controle. (MEDAUAR, 1990, p. 125-126)

Com efeito, uma parcela da deficiência nos processos de nomeação dos membros das Cortes de Contas reside na visão equivocada de que a função de controle é uma exclusividade do Parlamento ou de que aquelas instituições são uma extensão ou meros auxiliares do Poder Legislativo. Com isso, o Legislativo enxerga a escolha dos titulares das vagas reservadas ao Parlamento como destinada necessariamente a Parlamentares, os quais nem sempre observam com rigor os requisitos constitucionais acima.

Percebe-se que o modelo de provimento idealizado pela Constituinte de 1988 é, no campo teórico, plenamente satisfatório, no que diz respeito ao atendimento da legitimidade originária, já que os requisitos por ele exigidos seriam mais do que suficientes para um exercício do mister complexo que é o de controlar a administração pública. Afinal, em certo sentido, quem controla também administra, o que justifica a multidisciplinaridade de conhecimentos exigidos para o cargo de magistrado-controlador da gestão pública brasileira.

A CRFB/88 prevê, como requisito para o cargo de Conselheiro, notórios conhecimentos nas áreas relacionadas diretamente com o escopo de atuação multidisciplinar ou transdisciplinar dos Tribunais de Contas. Além disso, prevê a não apenas salutar, como também imprescindível, reputação ilibada que se espera de quem detém o elevado múnus de fiscalizar as contas públicas. E exige, ainda, as experiências prévias, sejam de natureza profissional, caracterizada pelo efetivo exercício por período superior a dez anos de atividades que exijam os conhecimentos multidisciplinares referidos anteriormente, sejam de natureza pessoal, consubstanciada na exigência de idade mínima de trinta e cinco anos.

Ocorre que, não raras vezes, não se verifica no campo fático a concretização dos pressupostos normativos dirigidos à escolha dos membros dos Tribunais de Contas. Em outras palavras, nem sempre se confirma a presunção de “que cada um aja com justiça e cumpra sua parte para manter instituições justas” (RAWLS, 1997, p. 9). De forma que se tem assistido com frequência a nomeações de membros dos Tribunais de Contas completamente afastadas das regras constitucionais que as regem.

Uma das razões para essas anomalias reside também no déficit de *accountability* horizontal e vertical, na medida em que os órgãos de controle institucional (em sentido amplo e aí incluídos o Poder Judiciário e o próprio Tribunal de Contas) e a opinião pública não se revelaram capazes de obstar todas essas indicações. No entanto, já se nota no cenário brasileiro uma mudança favorável de postura quanto a essas situações.<sup>55</sup>

A lógica apontada por Medauar do predomínio da escolha de parlamentares para as vagas de membros das Cortes de Contas parte do equívoco de que o exercício do controle externo no Brasil é exclusividade do Parlamento ou, ainda, de uma visão também distorcida de que os Tribunais de Contas são órgãos do Poder Legislativo, quando na verdade, eles são órgãos autônomos, com competências próprias, e que exercem, ao lado das Casas Legislativas e de maneira independente, a função de controle, como visto anteriormente.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Como exemplo, vale lembrar o caso do Senador Gim Argello (PTB-DF) que estava sendo cotado para o cargo de Ministro do TCU e, no entanto, sua indicação terminou restando frustrada depois de repercussão negativa do seu nome em setores da sociedade civil organizada e na imprensa, bem como depois de o próprio TCU ter sinalizado publicamente que avaliaria todos os requisitos constitucionais exigíveis do indicado, condicionando a posse dele ao seu efetivo preenchimento (TCU, 2014). No mesmo sentido são as notas públicas da ATRICON, sustentando o “dever constitucional de os Órgãos Plenários dos Tribunais de Contas negarem posse àqueles indicados que, comprovadamente, não atendam aos requisitos constitucionais” (ATRICON, 2014b), bem como conclamando os envolvidos (Poderes Executivo e Legislativo) no processo de escolha a zelarem pelo modelo constitucional das Cortes de Contas, além de alertarem para a importância da criação do CNTC “que, entre outras atribuições, funcionará como anteparo vigilante nos processos de escolha de membros para os Tribunais de Contas”. (ATRICON, 2014a). Esses episódios retratam uma clara guinada na postura da sociedade quanto às indicações de membros das Cortes de Contas brasileiras.

<sup>56</sup> Não se pretende aqui vetar a escolha de parlamentares para os cargos de membros das Cortes de Contas ou qualificá-la, *a priori*, como prejudicial ao funcionamento dessas instituições, mas, sim, sustentar a imperiosidade de que, no campo fático, essas indicações observem todos os requisitos constitucionais a fim de assegurar a capacitação técnica interdisciplinar; a experiência profissional (nesse ponto, a experiência no Parlamento pode proporcionar uma contribuição positiva na atuação daqueles órgãos de controle); a independência político-partidária; a reputação ilibada; entre outros. Em outras palavras, é imprescindível que essas indicações não sejam frutos de barganhas políticas,

De fato, com as inovações trazidas pela Constituição Cidadã, o perfil de indicações melhorou consideravelmente, não obstante ainda tenha havido no período posterior à Carta Magna em vigor, nomeações de membros das Cortes de Contas incompatíveis com os requisitos previstos constitucionalmente. Algumas delas foram e continuam com frequência sendo obstadas pelo Poder Judiciário, mediante provocação, o que já denota um avanço. Porém, nem todas, por uma série de razões que fogem ao escopo do presente trabalho, foram impedidas de serem efetivadas.

O processo de indicação de conselheiros dos Tribunais de Contas (nas vagas de livre escolha do Parlamento ou do Chefe do Poder Executivo), da maneira como vem sendo historicamente conduzido no Brasil, termina pondo em xeque a delimitação entre jurisdição e política, comprometendo a crença que o cidadão deveria ter no funcionamento da jurisdição administrativa das contas públicas.

Ao contrário da legitimação democrática das *funções de governo*, que reside na representação e no consenso, as *funções de garantia* (jurisdição constitucional, civil, trabalhista, penal e administrativa) legitimam-se, em primeiro lugar, pela natureza tendencialmente cognitiva de seus pressupostos, decorrente da submissão de seu exercício ao princípio da legalidade, e, em segundo lugar, pelo papel de contrapoder, assumido pelo julgador em relação aos poderes políticos majoritários, na garantia dos direitos dos cidadãos. (FERRAJOLI, 2010, p. 151-153)

E alerta Ferrajoli, quanto ao primeiro fundamento, que:

Exatamente por residir na garantia da aferição imparcial da verdade, a legitimidade do juízo não pode depender do consenso da maioria. Nenhuma maioria, nem mesmo a unanimidade dos consensos ou dos dissensos, pode tornar verdadeiro o que é falso ou falso o que é verdadeiro. Consensos ou dissensos nada acrescentam à falsidade ou à verdade de uma motivação. Por isso, o caráter eletivo dos magistrados — presente por exemplo na

---

visando a acomodação de interesses partidários, e que os escolhidos não tragam para dentro das instituições de controle a mesma lógica de deliberação que se encontra no Parlamento, eis que as funções institucionais desses órgãos são distintas.

experiência constitucional americana — está em contradição com a fonte de legitimação da jurisdição, assim como a elegibilidade — ou pior ainda, a dependência do ministério público do executivo — está em contradição com a fonte de legitimação da jurisdição.

Diga-se a mesma coisa da proposta, repetidamente apresentada na Itália [...], de introduzir a elegibilidade dos juízes magistrados. Disto resultaria a máxima politização da jurisdição: teríamos juízes de direito, de centro e de esquerda, em contraste com a lógica do estado de direito. (FERRAJOLI, 2010, p. 154-155)

A crítica acima cabe perfeitamente ao processo de escolha dos membros das Cortes de Contas, por ela ser uma função de garantia, seja por se constituir em uma função de controle, seja por ser uma função de jurisdição, ainda que administrativa de contas públicas.

A partir do momento em que o caráter político passa a ser o determinante na escolha dos juízes de contas públicas, a legitimidade da jurisdição e do controle das contas públicas fica severamente comprometida, deixando vulnerável o exercício substantivo do controle externo sobre a administração pública<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> A questão da independência do colegiado das Cortes de Contas em relação ao mundo político partidário foi um dos aspectos abordados pelo Instituto Ethos (2012, p. 7- 68) que traçou um diagnóstico dos sistemas de integridade nas unidades da Federação quanto à ação política e ao planejamento de diversos segmentos da sociedade e do governo que trabalham no sentido de elevar o padrão ético da gestão pública brasileira. O estudo foi realizado pelo Centro de Estudos de Opinião Pública da Universidade Estadual de Campinas - CESOP/Unicamp e utilizou metodologia da Organização Não Governamental (ONG) Transparência Internacional para análise dos sistemas de prevenção e combate à corrupção comparando certos mecanismos considerados relevantes nessa seara. No que concerne aos Tribunais de Contas, o estudo destaca que essas entidades “ocupam papel central no controle das contas porque nenhuma outra instituição se dedica exclusivamente a zelar pela boa aplicação dos recursos públicos, em todo o seu ciclo, desde a arrecadação até a efetiva aplicação”. E sustenta que “um dos preceitos que conferem independência aos TCs é a indicação dos integrantes de seus órgãos decisórios” (ETHOS, 2012, p. 31). A partir da premissa de que aqueles Tribunais que de fato cumpriram o preceito constitucional de preenchimento das chamadas vagas técnicas

E essa distorção é agravada pelo desequilíbrio na composição das vagas pela origem, sendo apenas duas (em um universo de nove, no que diz respeito ao Tribunal de Contas da União, e de sete conselheiros, no que tange às demais Cortes de Contas) reservadas a titulares de cargos de provimento por concurso público de provas e títulos, no caso uma ao de Auditor Substituto de Ministro ou de Conselheiro<sup>58</sup> (que tem, dentre suas atribuições principais, substituir os membros titulares em seus impedimentos, licenças e afastamentos e exercer as demais atribuições da judicatura de contas públicas) e outra ao de Procurador de Contas, membro de um *Parquet* especial que atua junto às Casas de Contas<sup>59</sup>.

---

(reservada aos auditores substitutos de conselheiro e aos procuradores de contas) lograram melhorar seu desempenho médio ou compensar outras tendências em sentido inverso, a pesquisa desenvolveu uma metodologia para calcular, a partir de critérios fáticos de indicação dos conselheiros em atividade, um indicador de independência política e de risco de corrupção para cada um dos Tribunais de Contas estaduais brasileiros e do Distrito Federal. A base para o cálculo são as condições institucionais e não os comportamentos individuais.

<sup>58</sup> Sobre a evolução do papel dos Auditores Substitutos de Ministro ou de Conselheiro (também denominados de Ministros ou Conselheiros Substitutos) dos Tribunais de Contas do Brasil, *vide* Canha (2014, p. 19-49).

<sup>59</sup> O art. 130 da CRFB/88 faz referência aos membros do Ministério Público junto aos Tribunais de Contas, prevendo que se aplicam a eles as mesmas disposições do Ministério Público pertinentes a direitos, vedações e forma de investidura aplicáveis ao Ministério Público. Para o STF, o Ministério Público especial junto aos Tribunais de Contas não dispõe das garantias institucionais pertinentes ao Ministério Público comum, “notadamente daquelas prerrogativas que concernem à autonomia administrativa e financeira dessa instituição, ao processo de escolha, nomeação e destituição de seu titular e ao poder de iniciativa dos projetos de lei relativos à sua organização”. No entendimento da Suprema Corte brasileira, “a cláusula de garantia inscrita no art. 130 da Constituição – que não outorgou, ao MP especial, as mesmas prerrogativas e atributos de autonomia conferidos ao MP comum – não se reveste de conteúdo orgânico-institucional. Acha-se vocacionada, no âmbito de sua destinação tutelar, a proteger, unicamente, os membros do MP especial no relevante desempenho de suas funções perante os tribunais de contas. Esse preceito da Lei Fundamental da República – que se projeta em uma dimensão de caráter estritamente subjetivo e pessoal – submete os integrantes do MP especial junto aos tribunais de contas ao mesmo estatuto jurídico que rege, em tema de direitos, vedações e forma de investidura no cargo, os membros do MP comum. O MP especial junto aos tribunais de contas estaduais não dispõe de fisionomia institucional própria e, não obstante as expressivas garantias de ordem subjetiva

De forma que a questão da composição do colegiado não pode ser omitida nem negligenciada e deve ser levada em consideração como elemento complementar, por exemplo, aos esforços de aprimorar a expertise técnica dos Tribunais de Contas, do seu corpo funcional, de agilizar os procedimentos, inclusive com reformas processuais, de intensificar a utilização de recursos de informática. Sendo possível concluir que “para atuar com isenção e eficiência, os TCs precisam de distância do mundo político, deixando os debates sobre as consequências e as interpretações dos resultados das auditorias para o governo, o Legislativo, os partidos políticos e a mídia”. (ETHOS, 2012, p. 34),

No entanto, não se pode atribuir a baixa efetividade da atuação das Cortes de Contas tão somente à deficiência nos processos de indicação dos seus membros. Além dela, há um componente associado à cultura do burocratismo e do formalismo excessivos e irracionais e que se reflete não apenas na gestão, mas também no controle administrativo, e que contribui para a ineficiência e ineficácia de ambos, bem como vai de encontro ao princípio da boa administração e da boa governança pública.

### **3.4.2 A ineficiência e ineficácia do controle tradicional**

A efetivação do direito fundamental à boa administração implica o abandono de uma cultura arraigada no Brasil de administração pública burocrática autorreferente, voltada para os seus próprios processos e para suas próprias necessidades e perspectivas, e, conseqüentemente, a adoção de práticas de gestão pública direcionadas à obtenção de resultados e focadas no destinatário final dos serviços, através da disseminação e sedimentação de conceitos de boa governança.

E tal diagnóstico não se aplica somente à gestão, mas também ao controle. É preciso superar a concepção formalista de controle administrativo-financeiro e estabelecer um novo paradigma, condizente

---

concedidas aos seus procuradores pela própria CR (art. 130), encontra-se consolidado na ‘intimidade estrutural’ dessas Cortes de Contas (RTJ 176/540-541), que se acham investidas – até mesmo em função do poder de autogoverno que lhes confere a Carta Política (CF, art. 75) – da prerrogativa de fazer instaurar, quanto ao MP especial, o processo legislativo concernente à sua organização”. (STF, 2004)

com essa boa governança pública. Em outras palavras, é preciso que as Cortes de Contas assumam o bom controle das contas públicas.

O mau controle, ao invés de ser um inimigo das mazelas da administração pública, termina se tornando um aliado delas e um incentivo à ineficiência, ineficácia e corrupção. Nesse sentido, foi o diagnóstico do argentino Gordillo, ao analisar o controle da Administração Pública na América Latina:

Consideramos, com base na experiência de nossos países, que estes controles são inaptos para produzir mudanças de mentalidade, de atitudes, de comportamentos e crenças; ao contrário, podem estar retroalimentando o sistema coadjuvando a crescente regulamentação da atividade pública, realçando a formalidade em detrimento da eficácia. (GORDILLO, 1981, p. 79)

De fato, essa cultura arraigada da administração pública tradicional, focada no excesso de burocracia inútil e em procedimentos, ao invés de resultado, alimenta um círculo vicioso entre a gestão e o controle administrativos ineficientes e ineficazes, que precisa ser rompido.

Sobre o assunto, Lima (2014) reconhece que “os métodos tradicionais de controle da administração pública estão mortos, mas insepultos. Calçados na tradição formalista e numa visão estrita da legalidade, tais métodos tornaram-se tão obsoletos como as missas em latim, mas sem a beleza dos cantos gregorianos”. Essa abordagem não atende às aspirações da sociedade que reivindica do Estado qualidade na prestação dos serviços, cuidado na aplicação dos recursos e seriedade no trato da coisa pública. Os cidadãos demandam melhores resultados nas políticas públicas e o controle formalista é incapaz de entregá-los.

O mesmo pode ser dito no que concerne à prevenção e ao enfrentamento da corrupção e dos desvios de recursos na administração pública:

Enquanto as fraudes ocorrem em transferências bancárias milionárias em paraísos fiscais processadas em poucos cliques nos teclados de laptops ou smartphones, o controle formalista ainda se concentra em carimbos e rubricas. *Como numa piracema às avessas, sua rede só alcança girinos e bagrinhos, deixando livres os peixes*

*grandes e gordos, cevados no assalto ao erário. A exemplo dos mortos de Antares na obra de Érico Veríssimo, o cadáver do controle formalista perambula ali e acolá, em decomposição nauseabunda, defunto sem sepultura a assombrar os vivos.*

A bem da verdade, sua certidão de óbito foi lavrada pela Constituição de 1988 que estipulou que o controle externo da gestão pública, exercido pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas, observaria, além da legalidade, também a legitimidade e a economicidade dos atos e contratos governamentais. E mais: a Carta Magna previu que a fiscalização não seria mais restrita a aspectos orçamentários e contábeis, mas também financeiros, patrimoniais e operacionais. *O constituinte de 1988 anteviu o futuro e lançou as bases de um controle voltado para a efetividade da gestão pública [...]*

Mas então, o que explica a permanência do controle formalista, em descompasso com a Lei Maior que já completou um quarto de século? Ora, o arraigado conservadorismo que permeia os círculos de poder tão magistralmente descritos por Raymundo Faoro em *Os Donos do Poder*. Trata-se da obstinada resistência daqueles que por décadas se habituaram a fazer dos cargos públicos atalhos para o enriquecimento pessoal e de seus clãs, e também o inconformismo dos recém-chegados a postos de comando e que não admitem o saneamento da vida pública “logo agora que chegou a sua vez”. Todos se coligam como insurgentes do Velho Regime, intransigentes no propósito de fazer letra morta do modelo constitucional de controle externo.

Dissimulados, não assumem o que de fato pretendem: a perpetuação do controle formalista, tão conveniente, por sua ineficácia, para os larápios do tesouro.

[...]

É hora de sepultar o controle que não funciona e assegurar aos brasileiros controles mais técnicos e inteligentes, pautados na efetividade e que contribuam para a melhoria da gestão pública. (LIMA, 2014, grifo meu)

Para Campos, A. M. (1990, p. 42-46), a fragilidade do controle que os Tribunais de Contas têm exercido sobre a burocracia vem somar-se à fragilidade da malha institucional da sociedade, o que contribui para que a administração pública permaneça imune à *accountability*. E identifica uma correspondência entre os traços do contexto político e cultural da administração pública brasileira e as características dessa burocracia.

Da parte contextual, a autora destaca a debilidade das instituições e os baixos níveis de organização da sociedade, de expectativa quanto à atuação do governo e de participação popular (o povo como objeto da política pública). Na parte da burocracia, aponta como traços mais significativos a imunidade a controles externos; a falta de transparência; o baixo nível de preocupação com o desempenho; a marcada orientação para meios e procedimentos; e a tendência exagerada para regras e normas e o desrespeito pelo seu cumprimento (formalismo). (CAMPOS, A. M., 1990, p. 42)

Assim, aponta três principais deficiências dos controles burocráticos no Brasil. Em primeiro lugar, os controles são altamente formalistas e absolutamente ineficientes no que diz respeito à *accountability*. Em segundo, mostram-se fortemente focados nos meios e desinteressados pelos fins, pelos resultados ou pelas consequências dos programas públicos. Em terceiro, não levam em consideração as peculiaridades dos diferentes órgãos públicos e de suas missões e o que isso representa em termos de diferentes processos de controle e de avaliação, preocupando-se indevidamente com a uniformização. (CAMPOS, A. M., 1990, p. 46-47)

Campos, A. M. (1990, p. 48) vaticina, ainda, a necessidade de ampliação dos controles burocráticos em dois sentidos. Primeiro, por meio de uma redefinição conceitual de controle e avaliação, visando incluir outras dimensões de desempenho como eficácia, efetividade, justiça social e política, e segundo, pela expansão do número de controladores e da sua representatividade, reforçando, assim, a própria legitimidade do controle.

Para Freitas (2014, p. 14), “o excesso de controle equivale ao não controle”, o que gera a supressão da inovação e da maleabilidade, requisitos de uma gestão eficiente e eficaz. Para tanto, é preciso combater “o controle pesado, burocratizante, oneroso, labiríntico e violador da interdependência dos Poderes”. E arremata lançando mão da metáfora de que “de nada serve o simplismo de amarrar Ulisses ao mastro para impedi-lo de sucumbir ao canto das sereias”.

O'Donnel aponta, dentre as sugestões para a efetivação da *accountability* horizontal nas democracias políticas, algumas relacionadas ao fortalecimento das Cortes de Contas. Para ele:

[...] não seria menos importante que as agências que desempenham um papel essencialmente preventivo, tais como os Tribunais de Contas (*General Accounting Offices* ou *Controladorías*), fossem altamente profissionalizadas, dotadas de recursos tanto suficientes quanto independentes dos caprichos do Executivo, e o mais isoladas que seja possível do governo. Por sua vez, isso não impede que a corrupção penetre nessas agências, ou que o Executivo as coopte, ou que, na alternativa de ser o Congresso a determinar a autoridade e o orçamento dessas agências, este se revele tão desejoso quanto o Executivo de eliminá-las ou neutralizá-las. (O'DONNEL, 1998, p. 49)

O diagnóstico de Conti também vai nessa linha, que adverte:

O sistema de fiscalização financeira e orçamentária, atento à Constituição Federal, que em seu artigo 70 preconiza a fiscalização da legitimidade e economicidade do dinheiro público, e no artigo 37, *caput*, erige a eficiência à condição de princípio que rege a administração pública, já está há muito tempo desenvolvendo técnicas voltadas a uma fiscalização da qualidade do gasto público. Infelizmente ainda não acolhidas pelos sistemas de fiscalização de todos os entes da federação, essas técnicas certamente serão implementadas num futuro próximo, que se espera breve.

[...]

Aperfeiçoar a qualidade do gasto público é fazer mais com menos, ou seja, produzir mais benefícios públicos com menos recursos, o que exige, entre outras medidas além das já mencionadas, a modernização da gestão, aumento da participação popular nas decisões sobre o gasto público, maior transparência e controle. São inúmeras as providências a serem tomadas nesse

sentido, que exigem não somente uma nova legislação, adaptada aos novos tempos e técnicas, mas também, e principalmente, uma mudança de cultura na administração pública. No mais das vezes preocupada com aspectos formais da despesa pública, a burocracia acaba perdendo o foco naquilo que realmente importa, que é atender a necessidade pública, transformando-se numa verdadeira “burrocracia”, de todos conhecida e odiada. (CONTI, 2013)

Em suma, são essas mazelas do controle tradicional, alimentadoras de um círculo vicioso com a administração pública, que contribuem sobremaneira para o déficit de legitimidade dos Tribunais de Contas.

#### **4 O BOM CONTROLE PÚBLICO: NOVOS PARADIGMAS DE ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DA BOA GOVERNANÇA**

Para além da missão constitucional de guardiães das contas públicas, os Tribunais de Contas devem assumir a tarefa, também constitucional, de promotores da boa governança no setor público. E isso somente é possível por meio da materialização da noção do bom controle público.

Para tanto, é imprescindível trabalhar o problema da colisão dos discursos envolvidos, eis que a reflexão acerca de um novo modelo de atuação dos Tribunais de Contas não pode se limitar apenas à racionalidade jurídica ou política, devendo contemplar as diversas racionalidades envolvidas, mormente no contexto do *politeísmo* contemporâneo.

Repensar esse novo paradigma implica uma ruptura com dogmas jus-políticos, com estruturas normativas positivadas e com juízos formados ou preconcebidos acerca das instituições de controle. Mas o sucesso dessa abordagem e da formatação desse novo modelo depende da oitiva dos diversos discursos afetos ao raio de ação das Cortes de Contas, por meio da aplicação, ainda que no plano teórico, do conceito *altera pars audiatur*.

Em outras palavras, isso demanda que as diversas racionalidades envolvidas e seus respectivos discursos sejam trazidos do universo extrajurídico para serem processados pelo fórum interno do direito e que, posteriormente, haja a devolução do resultado desse processamento para o fórum externo, promovendo a sua reentrada no mundo extrajurídico, a fim de verificar a aceitação daquele novo conceito nesse meio e, com isso, se ele será tolerado pelo sistema social.

Além disso, não se pode perder de vista a ideia de justiça focada em realizações concretas e na remoção de injustiças parciais, ao invés de lançar mão de um modelo que trabalhe arranjos institucionais ideais e uma concepção de justiça perfeita.

As sugestões propostas para a modelação de um novo paradigma de controle e de instituição que o exerça procuraram seguir essas diretrizes, sendo resultado de uma análise e processamento, no campo teórico, de alterações pontuais e objetivas na forma de atuar por parte dos Tribunais de Contas, que não apenas seriam toleradas pela sociedade, como seriam bem vindas, seja em virtude dos efeitos positivos que causariam na boa governança pública, com os consequentes reflexos no bem estar da coletividade, seja porque

produziriam resultados concretos na prevenção e no combate à ineficiência, ineficácia e corrupção.

Nesse contexto, o direito fundamental à boa administração e governança pública como resultante, dentre outros, do princípio da justiça financeira, postula a adoção de novas ferramentas de gestão pública, o que, por outro lado, demanda uma evolução no controle. De nada adianta uma boa administração pública, com um mau controle.

Ao sustentar a necessidade de vinculação entre a discricionariedade e as prioridades constitucionais de larga escala, Freitas (2014, p. 14) propõe uma releitura de antigos institutos, no sentido de se buscar, pelo controle, um aprofundamento na sindicabilidade das decisões administrativas.

E perfilha um “escrutínio inteligente, tempestivo, sinérgico e incisivo, afastados os temores exagerados no atinente ao protagonismo moderado de controles retrospectivos e prospectivos”, por meio de um controle *lato sensu* que não se furte “a enfrentar a discricionariedade fora ou além dos limites”. O exercício da discricção deve dar-se por meio de uma justificação consistente (intertemporalmente) e coerente (valorativamente) das escolhas administrativas, e não através da mera alegação da conveniência ou oportunidade. (FREITAS, 2014, p. 13-14)

Essa forma de controle é o que Ferreira Júnior e Olivo denominam de *bom controle público*, para quem:

[...] uma nova *práxis* administrativa conclama uma nova *práxis* de controle, que pode ser sintetizada na expressão *bom controle público*, signo de um controle racional, abrangente, substancial, eficiente, eficaz, focado em resultados, avesso a formalismos inúteis e ao burocratismo paralisante, que não se limite à legalidade, mas investigue a legitimidade da gestão por meio, inclusive, da sindicabilidade da discricionariedade administrativa. (2014, p. 211, grifo no original)

E se o direito fundamental à boa administração foi alçado à condição de princípio cogente do Estado Constitucional, forçoso afirmar que existe também, até como consectário lógico deste, *um direito fundamental ao bom controle público*, que igualmente pode ser interpretado como uma norma implícita e de eficácia imediata em nosso sistema jurídico.

Diante das noções apresentadas, o bom controle público sobre a administração pode ser conceituado como o controle preocupado com a legalidade, mas também com a legitimidade, economicidade e com a concretude dos princípios constitucionais; retrospectivo e prospectivo; reativo e proativo; vigoroso sem ser excessivo; repressor de más condutas e promotor de boas; que atue sobre os comportamentos omissivos e comissivos; salutar, dialógico, inteligente e racional; contextual e global, mas sem perder de vista as partes que formam o todo; imparcial, proporcional, substancial e profundo; que considere a seletividade e materialidade em suas análises; eficiente, eficaz e efetivo; focado em sustentabilidade e em resultados; avesso a formalismos desnecessários, mas sem desprezar a importância dos meios; que enfrente o demérito das escolhas por meio da sindicabilidade profunda da discricionariedade administrativa.

Um controle rigoroso, porém maleável; que estimule a criatividade e a inovação, sem gerar no administrador o temor na escolha das melhores decisões; que não concentre as consequências de sua ação apenas na figura do gestor, mas que a distribua por toda a cadeia de responsabilidades da administração, gerando o comprometimento de todos; cuja visão não se limite ao curto prazo, contemplando o médio e o longo termo em suas avaliações; preocupado com a transparência e a participação social; que contemple a integração, a coordenação e o compartilhamento da ação com outras instituições; moderno, atento e adepto às novas tecnologias; que consiga ser, ao mesmo tempo, causa e consequência da boa administração e governança pública, servindo de alimentador de práticas sadias na administração pública e também sendo por elas nutrido.

Enfim, é a antítese do controle ineficiente e ineficaz abordado anteriormente, ou seja, do mau controle, e que, por essa razão, produz justamente os efeitos contrários aos gerados por este. É um controle que mantém uma relação de simbiose com o controlado, que alimenta um círculo virtuoso de boas práticas na administração, promovendo, dessa maneira, a boa governança pública.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> E esse processo virtuoso não se limita apenas à circunscrição da administração pública. Ele se reflete também na própria sociedade. Nesse sentido, *vide* levantamento feito por Torgler (2004a) sobre como o desempenho das Cortes de Contas na Suíça afetam a *tax morale* (moral fiscal), que, por sua vez, pode ser definida como uma boa vontade intrínseca do contribuinte para pagar impostos, como o grau de aceitação moral da carga fiscal de um país. A

As elevadas demandas e expectativas que recaem atualmente sobre os Tribunais de Contas fazem com que essas instituições tenham que atuar com integridade e com os mais elevados padrões profissionais, o que significa dizer que devem gerir suas próprias operações e atividades, de modo a igualar ou superar os padrões que esperam que as entidades públicas por elas fiscalizadas alcancem. Esses órgãos de controle devem cumprir sua missão constitucional com a maior efetividade possível em um ambiente caracterizado por constantes mudanças e desafios (INTOSAI, C. B. C., 2007, p. 5), o que faz com que esses entes devam estar permanentemente atentos à realidade que os cerca e que desenvolvam competências que lhes permitam responder de maneira eficaz aos novos desafios que se colocam diante deles.

Moreira Neto (2008, p. 29) aponta quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno cuja adoção “imprime à atividade administrativa pública elevados níveis de *eticidade e praticidade*” e relega “ao passado a velha *gestão burocrática*”:

[...] sem que o resultado da atividade administrativa seja alcançado, o que vem a ser a efetiva entrega do serviço ou do bem pela Administração Pública ao cidadão, o ciclo de *eticidade* e de *praticidade* não está fechado.

A *legitimidade*, como se exporá adiante, tem uma dimensão finalística, além da sua importante expressão originária, ligada à investidura dos agentes. Do mesmo modo, a *eficiência* tampouco se esgota com a satisfação, por parte dos gestores

---

partir da análise multivariável de uma ampla gama de fatores potenciais, o estudo sugere que uma maior competência da Corte de Contas tem um efeito positivo significante na *moral fiscal*, de forma que nos cantões suíços onde essas instituições não são meros “cavaleiros sem espadas” ou “tigres sem dentes”, elas contribuem para aumentar a *tax morale* e, conseqüentemente, a motivação intrínseca dos cidadãos para pagar tributos. Outro exemplo é trazido por Carvalho (2008, p. 1-16) que, por meio de simulações na análise de sistemas complexos aplicadas a determinados municípios, conclui pela importância do papel indireto exercido pelo Tribunal de Contas na atração de investimentos privados para entidades públicas. Para o autor, “essa constatação se dá quando o Tribunal de Contas expande suas funções de instituição fiscalizadora para uma instituição de *accountability de desempenho*, com ênfase na capacitação de funcionários municipais e na *busca de resultados para a gestão pública*”. (CARVALHO, 2008, p. 1, grifo meu)

públicos, dos mais adequados e sofisticados procedimentos possíveis na atividade administrativa, com alocação sóbria e prudente de meios públicos e entrega dos resultados.

É preciso, sobretudo, que o próprio *resultado* da gestão administrativa atenda as *legítimas* pretensões e necessidades dos administrados e o faça *eficientemente*, vale dizer, a legitimidade deve estar também nos fins e não apenas nos procedimentos, e os resultados também só podem ser considerados suficientemente satisfatórios se atenderem *eficientemente* as finalidades constitucionalmente cometidas ao Estado.

Como se pode observar, *legitimidade* e eficiência não são apenas *requisitos internos da ação administrativa*, mas devem ser também aferidas em função da satisfação dos anseios, expectativas e necessidades dos administrados, constitucionalmente assegurados, pois esta é a principal razão de ser das Constituições: *o serviço das pessoas*. (MOREIRA NETO, 2008, p. 30)

Com isso, o autor arremata no sentido de que o paradigma contemporâneo de maior relevância reside no *resultado* (MOREIRA NETO, 2008, p. 29). Esse novo modelo de boa administração demanda, portanto, a mobilização do Poder Público para a utilização de novas ferramentas de gestão e para a *práxis* de um novo direito administrativo.<sup>61</sup>

Na mesma linha de que o controle deve transcender ao que normalmente é realizado, Batista Júnior (2012, p. 353) ensina que o exame estrito da legalidade vem se revelando insuficiente para as novas exigências do modelo de Estado consagrado constitucionalmente, destacando que os mecanismos de controle vêm se dilatando de modo a compreender uma sindicância da eficiência e da eficácia da gestão.

Esse também é o entendimento de Arruda Júnior e Gonçalves (2002, p. 93-330) que sustentam um *mínimo ético*, correspondente a uma nova abordagem *hermenêutico-fundamentativa* dos direitos básicos insculpidos na Carta Constitucional, por meio da qual se verifica um compromisso de eficácia na relação entre direito e ética, sendo os

---

<sup>61</sup> Sobre o novo direito administrativo e a necessidade de mudança de paradigmas, *vide*, ainda, Freitas (2012).

operadores jurídicos convocados a assumir posturas teóricas e práticas comprometidas e engajadas com a eliminação das injustiças sociais.

Para Freitas (2014, p. 14), “não se realiza em nenhuma província do Direito Administrativo a subsunção automática da regra ao caso. Indispensável desfazer a quimera do dedutivismo formal. Absurdo esgrimir com qualquer vinculação escrava”, devendo o agente público refutar ordens manifestamente ímprobas e contrárias às diretrizes axiológicas do ordenamento, o que demanda liberdade para a emissão de juízos de valor. “É imperativo assimilar a sindicabilidade das decisões administrativas, nesse patamar mais elevado, pois o fundamentado balanceamento de valores revela-se inarredável e onipresente”.

E esses diagnósticos não se aplicam apenas à gestão, mas também ao controle. É necessário superar a concepção formalista de controle administrativo-financeiro e estabelecer um novo paradigma, condizente com essa boa administração e governança públicas.

Em suma, é preciso que as Cortes de Contas sejam instituições tributárias do *bom controle* da gestão e das contas públicas, haja vista que no arquétipo de poder do Estado, o órgão constitucional que é naturalmente vocacionado para esse mister não é outro senão o Tribunal de Contas, principalmente a partir de sua visão como Poder independente e autônomo e como um autêntico *Tribunal da Boa Governança Pública*.

## 4.1 O REDIMENSIONAMENTO MATERIAL NECESSÁRIO SOB A PERSPECTIVA DO BOM CONTROLE PÚBLICO

### 4.1.1 Fomento de boas práticas na administração pública

Para Canotilho, as Cortes de Contas são “fiscais da responsabilidade garantística do Estado” e:

[...] a lógica do Estado garantidor aponta para a *imputação da responsabilidade dos resultados* ao mesmo sujeito. O Tribunal de Contas não poderá deixar de estar envolvido no julgamento desta responsabilidade pelos resultados na sua dimensão económico-financeira pública. [...] A *atractividade* do Estado garantidor reside na combinação de duas racionalidades (muitas vezes consideradas incompatíveis): racionalidade do sector privado da economia e racionalidade do sector público.

[...] justifica-se também que a “responsabilidade garantidora” do Estado robusteça a capacidade de direcção do Estado quer quanto aos resultados da prestação de serviços quer quanto à mobilização de valores públicos económico-financeiros. No plano da organização da administração do Estado-garantidor isto implica, desde logo, que se trate de uma boa administração (Cfr. Art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia) quanto às formas de actuação, ao procedimento de escolha e qualificação dos parceiros privados, quanto à observância dos preceitos protectores de terceiros (concorrentes privados, utentes), quanto à disponibilidade de instrumentos de informação e de controlo (tutela, fiscalização, publicidade, informação), quanto aos mecanismos de avaliação de capacidade dos operadores privados, quanto à consideração de alternativas e de opções efectivas por parte do Estado [...]

A “boa administração” do Estado garantidor aponta também para o melhor cumprimento das tarefas públicas em termos de rentabilidade, efectividade e eficiência dos serviços. Não é este o lugar adequado – e para tal faltar-nos ia mesmo competência – para discutir e analisar os novos instrumentos de “management” da administração e finanças públicas no contexto do Estado garantidor. Esses modernos instrumentos – orientação de output, orçamentação global, orçamento de resultados, controlo de execução – estão na base da própria evolução dos controlos por parte dos Tribunais de Contas. (CANOTILHO, 2008, p. 23-25, grifo no original)

E esse poder de fiscalização dos Conselhos de Contas deve ser exercido em suas duas vertentes: na modalidade branda que, pela competência pedagógico-orientadora, se utiliza da persuasão, da atração, da orientação e do convencimento; e na versão dura, que lança mão da coerção, intimidação e punição.

Quanto ao primeiro, também denominado de *soft power*, os Tribunais de Contas devem se utilizar de mecanismos de controle consensual da administração pública, como, por exemplo, a celebração

de Termos de Ajustamento de Gestão - TAG<sup>62</sup> ou Termos de Compromisso de Gestão - TCG, rompendo com a lógica da vertente exclusivamente repressiva, sancionatória, da atividade de controle e possibilitando o aumento da eficiência e da eficácia da atuação do Poder Público.<sup>63</sup>

Em outras palavras, “o direito tem de abandonar o simples modelo da ameaça aos sujeitos (des)obedientes com sanções e reformular suas normas para *enquadrá-las* conforme as exigências específicas nos domínios econômico, político e científico-tecnológico”, sob pena de perder sua eficácia (TEUBNER, 2002, p. 95), e adotar um enfoque mais complexo, estimulador de novas condutas e mudanças de comportamento social.

Nesse cenário, as Cortes de Contas devem adotar controles que promovam e incentivem boas práticas de administração pública por parte de seus jurisdicionados. É uma nova feição do controle preventivo que é realizado atualmente, mas que deve contar com um perfil mais proativo por parte dos Tribunais de Contas, no sentido de estimular os administradores públicos ao seu engajamento com instrumentos e práticas de modernização e melhoria da gestão pública. Enfim, essas instituições devem assumir um controle indutivo ou promotor da boa administração pública.

No que diz respeito ao segundo modo de exercer o controle por meio do *hard power*, ou seja, do tradicional controle reativo, protetivo-repressivo, de cunho sancionatório, muito utilizado pelos Tribunais de Contas, ele não deve ser abandonado, mas, ao lado dele, é preciso

---

<sup>62</sup> Sobre o tema, *vide* Ferraz (2010, p. 205-214) que, a partir de uma leitura contextual e de acordo com o ordenamento jurídico nacional, enxerga no ato de alerta, previsto no art. 59, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, abrangência e potencial de celebração dos TAG pelos Tribunais de Contas com a administração pública. Para o autor, o TAG “afina-se com a moderna tendência da Administração Pública e do Direito Administrativo, menos autoritários e mais convencionais, imbuídos do espírito de ser a consensualidade alternativa preferível à imperatividade, sempre que possível, ou em outros termos, sempre que não seja necessário aplicar o poder coercitivo”. (FERRAZ, 2010, p. 209)

<sup>63</sup> Alguns Tribunais de Contas estaduais já possuem o instrumento do TAG positivado em suas respectivas leis orgânicas, como são os casos de Amazonas, Goiás, Mato Grosso, Rio Grande do Norte e Sergipe. Sobre aspectos gerais desse mecanismo, como cabimento, legitimidade para propositura, competência para aprovação, possibilidade de imposição de obrigações e limites para sua veiculação, *vide* Costa, A. F. (2014, p. 19-33)

buscar cada vez mais a adoção do controle indutor de boas práticas de governança pública, com uma atuação mais proativa dessas instituições.

Nesse sentido, pertinente transcrever as lições de Bobbio:

[...] a inovação mais importante no sistema de controle jurídico não é tanto o acréscimo dos comandos ou normas positivas, mas a introdução, cada vez mais difundida, de estímulos à execução ou à superexecução de comandos (e também de proibições), isto é, de sanções positivas, ou, de modo geral, o uso cada vez mais amplo das técnicas de encorajamento.

Por sua escassa importância prática, o tema das sanções positivas sempre foi negligenciado pelos juristas. [...] Com efeito, o papel do direito na sociedade é comumente considerado do ponto de vista da sua função predominante, que sempre foi aquela, mais passiva que ativa, de proteger determinados interesses mediante a repressão dos atos desviantes. Não há dúvida de que a técnica das sanções negativas é a mais adequada para desenvolver esta função, a qual é, ao mesmo tempo, protetora em relação aos atos conformes e repressiva em relação aos atos desviantes. Contudo, a partir do momento em que [...] o direito não mais se limita a tutelar atos conformes às próprias normas, mas tende a estimular atos inovadores – e, portanto, a sua função não é mais apenas protetora, mas também promocional –, surge, paralelamente ao emprego quase exclusivo das sanções negativas, as quais constituem a técnica específica da repressão, um emprego, não importa se ainda limitado, de sanções positivas, que dão vida a uma técnica de estímulo e propulsão a atos considerados socialmente úteis, em lugar da repressão de atos considerados socialmente nocivos. (BOBBIO, 2007, p. 23-24)

É preciso um engajamento efetivo com a função promocional do ordenamento jurídico, e não apenas com a protetivo-repressiva, que estimule condutas socialmente desejáveis. (BOBBIO, 2007, p. 14-15)

Cabe, portanto, a esse novo direito administrativo, como instituição e por meio dos agentes<sup>64</sup> e órgãos (inclusive os de controle) que lhe conferem unidade institucional, a aplicação das sanções administrativas negativas e, acima de tudo, positivas, com o intuito de promover ou garantir o princípio da justiça financeira e o direito fundamental à boa administração, à boa governança e, conseqüentemente, ao bom controle público.

Ao tratar das novas bases de controle, Silva S. situa os Tribunais de Contas como agências de *accountability* na construção de uma governança pública democrática, sustentando que essas instituições deveriam:

[...] arcar com as responsabilidades de uma *atuação de forma e conteúdo inovadores* e enfrentar os desafios voltados a fortalecer a confiança pública no governo e a integração da população ao processo de formulação das políticas governamentais como um todo, não só melhorando *a qualidade de suas próprias políticas de controle*, mas também agindo de maneira a possibilitar maior supervisão pelo público sobre as ações de governo. (SILVA, S., 2012, p. 120, grifo meu)

E arremata o autor, no sentido de que um Estado voltado à efetividade na produção de bens e serviços à sociedade necessita de controles que correspondam a esse objetivo e que sejam capazes de avaliá-lo quanto às correções e distorções da atuação estatal, destacando, para tanto, a importância da função avaliativa e da aplicação de indicadores de desempenho para o exercício desse novo tipo de controle,

---

<sup>64</sup> Sobre a importância do compromisso precípua dos agentes públicos com a boa governança, *vide* Freitas (2014, p. 133-144), que sugere, como medidas nesse sentido, a valorização das Carreiras de Estado, essenciais ao seu funcionamento, e o fortalecimento do seu vínculo institucional, de sua autonomia e de sua independência técnica. Ferreira Júnior (2014, p. 360-378), por sua vez, destaca a importância das Escolas de Governo e da metodologia problematizadora na formação (ou transformação) profissional crítica do servidor público, condição *sine qua non* para que o Estado venha dar concretude ao direito fundamental a uma boa administração pública.

a que denomina de *controle ou auditoria integral ou substancial de gestão*. (SILVA, S., 2012, p. 120-122)

Importante passo no sentido da assimilação dessa nova forma de controle foi a aprovação, pela Assembleia Geral da ONU, da Resolução A/69/228, em 19 de dezembro de 2014, acompanhando a Resolução A/66/209, 22 de dezembro de 2011, com o tópico “promovendo e fomentando a eficiência, *accountability*, efetividade e transparência na administração pública pelo fortalecimento das EFS”. (ONU, 2014)

Além de reconhecer que as EFS somente podem desempenhar suas atribuições de maneira objetiva e eficaz se forem independentes da entidade auditada e se estiverem protegidas de qualquer influência externa, a comunidade internacional dos Estados reconhece também o importante papel dessas entidades na promoção da eficiência, *accountability*, efetividade e transparência da administração pública, o que, por sua vez, contribui para a consecução dos objetivos e das prioridades de desenvolvimento nacional e internacional.<sup>65</sup> (ONU, 2014)

#### **4.1.2 Políticas públicas em foco**

As ideias trazidas pelo neoconstitucionalismo, no sentido de que os direitos fundamentais são deveres constitucionais do Estado de observância obrigatória, impõem a racionalização das atividades de governo, dentre as quais as relacionadas às políticas públicas, e têm duas implicações: a primeira é que a formulação de políticas públicas deve ser compreendida, “sob o aspecto jurídico como uma garantia da efetivação dos direitos subjetivos dos administrados através de ação político-administrativa processualizada do Estado”; a segunda é a obrigação constitucional do Estado de atingir eficientemente os resultados necessários para a satisfação dos seus compromissos públicos. (MOREIRA NETO, 2008, p. 130)

Nesse contexto, não é permitido aos governos a omissão, a tergiversação ou a falha no desempenho de seus encargos procedimentais de planejamento e de execução das políticas públicas relacionadas a esses objetivos. A racionalização das atividades de

---

<sup>65</sup> Além disso, a Resolução recomenda que seus Estados membros apliquem os princípios enunciados nas Declarações de Lima (INTOSAI, P. S. C., 1977) e do México (INTOSAI, P. S. C., 2007) sobre fiscalização pública, de modo compatível com suas estruturas institucionais nacionais e que intensifiquem sua cooperação com a Intosai.

governo deve ser entendida não mais como uma política de governo, mas como a satisfação de um imperativo constitucional. Essa é uma das características da passagem da democracia de representação para a democracia de eficiência<sup>66</sup>. (MOREIRA NETO, 2008, p. 130-131)

No Estado Constitucional, traduzido como o Estado das escolhas administrativas legítimas e sustentáveis, “faz-se cogente, sem desídia, enfrentar todo e qualquer ‘demérito’ na implementação das políticas públicas, concebidas aqui como programas de Estado, mais do que de governo”. (FREITAS, 2014, p. 13)

Freitas (2014, p. 32) reconceitua políticas públicas como aqueles “programas que o Poder Público, nas relações administrativas, deve enunciar e implementar de acordo com prioridades constitucionais cogentes, sob pena de omissão específica lesiva”. Para o autor, elas devem ser assimiladas como:

[...] autênticos programas de Estado (mais do que de governo), que intentam, por meio de articulação eficiente e eficaz dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculantes da Carta, de ordem a assegurar, com hierarquizações fundamentais, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras. (FREITAS, 2014, p. 32)

E os Tribunais de Contas têm papel fundamental na concretização desses ideais, a partir do momento em que, como órgãos tributários do bom controle público, devem atuar de maneira a promover junto aos seus jurisdicionados e deles cobrar a racionalização das ações administrativas de execução das políticas públicas, efetivadoras dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente.

Mas é importante destacar que nesse controle os Tribunais de Contas não devem desprezar a ideia da *reserva do possível*,<sup>67</sup> que

---

<sup>66</sup> Sobre esse fenômeno e sua relação com as autoridades administrativas independentes (como são denominadas as agências reguladoras na Itália) *vide* Giraudi e Righettini (2001).

<sup>67</sup> A construção teórica da *reserva do possível* remonta ao início dos anos de 1970, quando a doutrina majoritária e a jurisprudência constitucional alemãs passaram a traduzir a ideia “de que os direitos sociais a prestações materiais dependem da real disponibilidade de recursos financeiros por parte do Estado, disponibilidade esta que estaria localizada no campo discricionário das decisões

condiciona a efetividade dos direitos sociais a prestações materiais à reserva das capacidades financeiras e orçamentárias do Estado, haja vista que esses direitos fundamentais dependem de prestações financiadas pelo erário (SARLET; FIGUEIREDO, 2008, p. 29). No entanto, deve-se “nutrir reservas à reserva do possível, ou seja, não será esta invocável para deixar de adotar, em tempo útil, as providências ligadas a prioridades constitucionais vinculantes”. (FREITAS, 2014, p. 93)

Emblemática modificação observa-se na França, país onde a tradição do controle externo sempre privilegiou o exame da legalidade, tendo a *Cour des comptes* passado a auxiliar o Parlamento no controle das ações governamentais e a assistir o Legislativo e o Executivo na avaliação das políticas públicas,<sup>68</sup> o que denota uma preocupação quanto ao mérito da gestão (COSTA, 2012, p. 50), conforme pode se depreender da redação do art. 47-2 do texto constitucional francês, introduzido pelo art. 22 da *loi constitutionnelle* n. 2008-724, de 23 de julho de 2008, que tratou da modernização das instituições da Quinta República Francesa, abaixo transcrita:

*La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances<sup>69</sup> et de l'application des lois de financement de la*

---

governamentais e parlamentares, sintetizadas no orçamento público”. (SARLET; FIGUEIREDO, 2008, p. 29)

<sup>68</sup> Sobre a operacionalização dessa novel assistência, que consiste basicamente em relatórios de avaliação de políticas públicas solicitada pelos dois poderes ao Tribunal de Contas, e das necessidades naturais de aprimoramento *vide* Lambert (2010, p. 52-54).

<sup>69</sup> Oportuno destacar a manifestação do Conselho Constitucional francês, ao analisar a constitucionalidade da LOLF, no que diz respeito à assistência prestada pelos Tribunais de Contas ao Parlamento e ao Governo no controle da execução das leis de finanças públicas (previsão já constante da redação anterior do art. 47 da Constituição francesa), no sentido de que cabe às autoridades competentes da jurisdição financeira assegurar que o equilíbrio desejado pelo constituinte não seja comprometido em detrimento de um desses dois poderes (FRANÇA, 2001). Esse entendimento do Conselho Constitucional francês reforça a ideia, tão cara às Cortes de Contas, de independência e de equidistância do Parlamento e do Governo. (LAMBERT, 2010, p. 53)

*sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens. Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.*<sup>70</sup> (FRANÇA, 2008)

Prat e Janvier (2010, p. 97) analisam a evolução da jurisdição bicentenária de contas francesa, lembrando que inicialmente suas atribuições se limitavam a uma auditoria de conformidade contábil, porém essa instituição viu suas funções serem consideravelmente alargadas nos decorrer dos últimos cinquenta anos. Dispondo de amplos recursos de instrução, de procedimentos colegiados e de contraditórios que asseguram a qualidade de sua produção, a Corte de Contas francesa desenvolveu uma *expertise* reconhecida na análise de políticas públicas e na formulação de recomendações visando a melhoria de sua eficiência e sua eficácia.

Na França, apesar de antiga, foi apenas durante as duas últimas décadas que se tornou mais densa a relação entre o Parlamento e o Tribunal de Contas, traduzindo, de fato, uma aliança objetiva entre essas duas instituições, que assim se reforçam mutuamente. O Parlamento ganha com a qualidade do trabalho do Tribunal para intensificar de maneira apropriada o seu controle sobre a ação governamental. A Corte de Contas, independente e reativa, ganha em respeitabilidade e se destaca como um auxiliar privilegiado do Parlamento na reconquista de sua autoridade perante o Executivo. (JAN, 2013, p. 107-116)

Dosière (2010, p. 44) lembra que a avaliação de políticas públicas constitui uma abordagem habitual em muitas democracias e exemplifica os trabalhos feitos em conjunto pelas EFS e comissões parlamentares competentes no Reino Unido (*National Audit Office - NAO* e *Public Accounts Committee - PAC*) e nos Estados Unidos (*Government Accountability Office - GAO* e *Congressional Budget Office - CBO*),

---

<sup>70</sup> Tradução livre: “A Corte de Contas assiste o Parlamento no controle da ação do Governo. Ela assiste o Parlamento e o Governo no controle da execução das leis de finanças e da aplicação das leis de financiamento da seguridade social, assim como na avaliação de políticas públicas. Por seus relatórios públicos, ela contribui para a informação dos cidadãos. As contas das administrações públicas são regulares e fidedignas. Elas dão uma imagem fiel do resultado da sua gestão, do seu patrimônio e da sua situação financeira”.

países que têm longa tradição de avaliação de políticas públicas nacionais ou federais.

Iocken (2014b, p. 121), partindo da compreensão de política pública “como uma complexidade de elementos e diversidade de atores, necessários para impulsionar o agir do Estado, mediante uma estrutura de sentido direcionada à consecução efetiva dos direitos fundamentais”, posiciona os Tribunais de Contas como um dos sujeitos ativos do crescente fenômeno de judicialização da política, na condição de órgão “responsável pela verificação da eficiência distributiva e alocativa dos recursos públicos”.

E, com base nas competências técnicas e políticas dessas instituições, aponta três formas e momentos de atuação das Cortes de Contas no processo de formulação e implantação das políticas públicas. Primeiramente, na fase inicial do processo de definição da política pública, ou seja, a etapa da *problematização*, quando, pela *provocação*, os Tribunais de Contas induzem que um determinado problema seja incluído na agenda política do Poder Público, seja por meio de alertas seja por determinações feitas aos órgãos estatais envolvidos. No segundo momento, quando, por meio do *comprometimento*, exigem do Poder Público um compromisso quanto à regularidade da execução e *implementação* da política pública, muitas vezes cobrando da própria Administração um plano de ação no qual são identificadas as atividades, os prazos e os responsáveis pelas condutas necessárias para tanto. E por fim, por meio da *sanção*, quando os Conselhos de Contas aplicam multas ou imputam débitos aos gestores públicos e demais responsáveis diante da constatação de desvios de implementação que comprometam o atendimento das diretrizes constitucionais, sem desprezar, no entanto, a complexidade dos elementos que compõem uma determinada política pública. (IOCKEN, 2014b, p. 122-123)

Uma maneira de efetivar esse controle é trazer a avaliação das políticas públicas para a análise das contas feitas pelos Tribunais, seja quando do exame das contas de governo, seja por ocasião da verificação das contas de gestão, consoante será abordado na seção 4.1.5.

### **4.1.3 Avaliação da gestão regulatória do Estado**

A sucessão de graves falhas do mercado mundial robusteceu a ideia de que cumpre ao Estado a materialização das prioridades constitucionais vinculantes, ao invés de ficar refém da visão de curto prazo, das fraudes e das manipulações de mercado. O objetivo principal desse Estado regulador (em sua aceção abrangente, não limitada,

portanto, à figura das agências de regulação) é garantir, com autonomia, cientificidade e planejamento rigoroso, “a precaução, a prevenção e a correção tempestiva de mercado e de governo, e, na raiz, enfrentar os desvios comportamentais *lato sensu*”. (FREITAS, 2014, p. 145)

De forma que outro campo de atuação em que o bom controle público pode e deve avançar é na avaliação da atuação do Estado legislador e regulador, trazendo para a pauta do bom controle público o próprio processo de produção dos atos normativos estatais. E isso já vem sendo feito em alguns países, onde, nos últimos anos, diversas EFS auditaram a política regulatória dos seus respectivos Estados.

A elaboração criteriosa de regras legais e infralegais pode contribuir para a eficiência na utilização dos recursos públicos, competitividade e bem-estar social. Por outro lado, falhas de regulação podem ter efeitos desastrosos e a crise financeira mundial de 2008 é apenas um dos muitos exemplos disso, já que foi resultado de regulamentação e execução deficientes. (PAKARINEN; KOTIRANTA, 2015, p. 14)

Essa auditoria gera um incentivo no sentido de que os agentes públicos avaliem melhor o impacto, que consultem relevantes partes interessantes e desenvolvam a gestão da regulação. A produção legislativa em si é uma função que envolve significantes gastos públicos e, dependendo do escopo do alcance das leis, pode haver uma quantidade expressiva de agentes governamentais envolvidos nos trabalhos preparatórios, de forma que a avaliação do processo legislativo pode ser também justificada pelo seu significado econômico direto. (PAKARINEN; KOTIRANTA, 2015, p. 14)

Além disso, membros do Parlamento e cidadãos esperam que as EFS avaliem os processos de produção normativa e esse chamado ou desejo daqueles clientes destas entidades de controle é o argumento final para a necessidade dessa auditoria. Em alguns países, inclusive, as EFS podem ser a única autoridade pública em condições de avaliar de maneira independente os processos de elaboração de leis e atos infralegais. (PAKARINEN; KOTIRANTA, 2015, p. 15)

Para tanto, podem ser identificadas as seguintes etapas desse processo cíclico de produção normativa: definição do problema; preparação básica, com avaliação de impacto e consulta; discussão parlamentar dos propósitos governamentais e votação; entrada em vigência do ato legal; e avaliação posterior da política legal. (PAKARINEN; KOTIRANTA, 2015, p. 15)

E a partir desse cenário, os seguintes questionamentos podem ser suscitados e considerados pelas EFS ao longo de cada uma dessas

etapas: se alternativas não legais foram consideradas como solução do problema; se o ônus administrativo para as empresas foi minimizado; se os trabalhos preparatórios foram baseados em evidências; se os impactos significativos foram avaliados; se as relevantes partes interessadas (*stakeholders*) foram consultadas; se os cidadãos também foram ouvidos durante o processo; se o Parlamento foi informado a respeito dos impactos e custos envolvidos; se a política foi implementada de maneira eficiente e eficaz em termos de econômicos e sociais; e se o governo fez uma avaliação posterior suficiente. (PAKARINEN; KOTIRANTA, 2015, p. 15)

Para além do exemplo acima, há uma série de critérios geralmente aceitos para avaliação da qualidade do processo legislativo, que deve ser analítico, aberto, transparente e participativo. Esses critérios normativos têm sido articulados em diversas diretrizes governamentais, sendo a mais influente a recomendação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2012, p. 3-31) que fortemente enfatiza a importância de uma política explícita de conjunto de governo para a qualidade regulamentar, com instituições e mecanismos para implementar e supervisionar essa política.

Nos últimos anos, diversas EFS auditaram a política regulatória em seus países. Uma pesquisa recente sobre prática de avaliação de políticas regulatórias feita pela OCDE concluiu que em 20 dos seus 34 países membros, as EFS têm mandato para auditar ferramentas ou programas de gerenciamento regulatório, e em 13 desses países as EFS já executaram essas auditorias.<sup>71</sup> Além disso, em 9 daqueles 20 países em que as EFS têm poderes para tanto, essas instituições empreenderam auditoria do desempenho de suas autoridades de regulação e de fiscalização. (OCDE, 2014, p. 72)

Essa comparação indica que a auditoria do processo normativo é um tema transnacional quanto ao desempenho da auditoria no setor público e que, apesar disso, muitas EFS podem não ter conhecimento de que as mesmas questões de auditoria podem também ter sido feitas em

---

<sup>71</sup> Como exemplo, pode ser mencionado o trabalho de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas Europeu, que analisou se as avaliações de impacto embasaram o processo decisório nas instituições da União Europeia (EUROPEAN COURT OF AUDITORS, 2010). Para outros exemplos, *vide* Pakarinen e Kotiranta (2015, p. 17), que relacionam diversos relatórios de auditorias elaborados pelas EFS do Reino Unido, Finlândia, Holanda, Noruega, Suécia e Suíça, e OCDE (2014, p. 68-72).

algum local por outras EFS, já que esse campo de auditoria não tem sido amplamente discutido na comunidade internacional de fiscalização governamental. As auditorias de processo regulatório podem se beneficiar a partir do reconhecimento de que os mesmos tópicos também foram avaliados em outros países. Compreendendo o contexto de um processo regulatório pode ajudar um auditor a construir questões de auditoria e critérios de qualidade. (PAKARINEN; KOTIRANTA, 2015, p. 15-16)

Quando um processo de elaboração normativa é auditado, documentos oficiais preparatórios são, na maioria dos casos, fontes essenciais de análise. Os métodos empíricos costumam incluir entrevistas com agentes de governo, com partes afetadas pela regulação e com outros especialistas, análise comparativa entre os dados quantitativos reunidos sobre os impactos gerados por uma regulação e aqueles estimados, bem como com as metas inicialmente estabelecidas para aquela normatização. (PAKARINEN; KOTIRANTA, 2015, p. 16)

Portanto, o foco do bom controle público sobre esse tema deve ser a aderência às premissas nucleares da boa governança por parte da atividade regulatória estatal, a quem compete, direta ou indiretamente:

- (a) fazer com que os agentes de mercado e de governo cooperem para o desenvolvimento sustentável, via exercício legal e legítimo, prevenido e precavido, normativo e concreto, do ampliado e inteligente “poder de política administrativa” sobre os setores econômicos sensíveis e os serviços públicos, de maneira a, com esse intuito, condicionar, limitar ou restringir o exercício dos direitos de propriedade e liberdade;
- (b) exigir qualidade dos bens e serviços em conformidade com a coexistência harmônica dos direitos fundamentais das gerações presentes e futuras. (FREITAS, 2014, p. 149)

De forma que essas intervenções do Estado legislador e regulador devem estar dirigidas “à justiça intergeracional, à consolidação de instituições inclusivas e à promoção do desenvolvimento duradouro, com primazia para a qualidade de vida e dinâmico equilíbrio ecológico”. Essa regulação não deve ser complacente nem reativa, devendo ser emancipatória, redistributiva e dialógica. Ela não deve ser paternalista

libertária<sup>72</sup>, mas “tampouco intrusiva demais, como deseja o paternalismo opressivo”. (FREITAS, 2014, p. 149-150)

A respeito da arquitetura regulatória estatal, Freitas (2014, p. 166) aposta numa reforma institucional que a redefine e que consagre, com flexibilidade, a atividade de regulação do Estado Constitucional, acrescentando no redesenho das suas relações jurídicas a figura do autônomo regulador, com funções retrospectivas e prospectivas de complementação das políticas públicas.

Nesse contexto, os Tribunais da Boa Governança podem assumir um papel importante, preenchendo esse vácuo existente na atividade regulatória estatal. Portanto, a dimensão material da concepção do bom controle público deve alcançar as diversas etapas de elaboração de regras legais e infralegais, de modo a contribuir para a qualidade do desempenho da função legiferante e regulatória do Poder Público.

#### **4.1.4 Participação na elaboração orçamentária**

O processo legislativo orçamentário brasileiro foi concebido na CRFB/88 a partir de uma visão sistêmica do orçamento como instrumento vital de planejamento e implementação das políticas públicas, definidas democraticamente em um cenário de demandas crescentes e de recursos escassos.

A importância do orçamento é tão grande, que Torres (2000, p. 1) fala na existência de um Estado Orçamentário que surge com o próprio Estado de Direito e é instituído pela Constituição Orçamentária, que, por sua vez, é uma das subconstituições da Constituição Financeira, ao lado da Constituição Tributária e da Monetária. Essas constituições ou subconstituições “compõem o quadro maior da Constituição do Estado de Direito, em equilíbrio e harmonia com outros subsistemas, especialmente a Constituição Econômica e a Política”.

Com o intuito de permitir o controle e aferição do orçamento público pelas Cortes de Contas, é necessário que ele esteja consubstanciado em programas, ou seja, concebido a partir da perspectiva do orçamento-programa.

Com efeito, ao se referir às novas competências assumidas pelo controle externo, em especial a de controle de gestão, consistente no exercício da valoração e crítica sobre os programas governamentais de

---

<sup>72</sup> Sobre a noção de paternalismo libertário *vide* Sustain e Thaler (2008, p. 4-6).

gastos públicos elaborados, Vives (2001, p. 160) destaca a transferência para o Executivo do encargo probatório de demonstrar a legitimidade de seus programas públicos. Assim, um programa é legítimo aos olhos dos órgãos de controle externo quando consegue os resultados pelos quais foram inicialmente concebidos.

A nova concepção constitucional das leis orçamentárias e a necessidade cada vez mais premente de elaborar orçamentos por programas e metas por parte do Executivo (órgão encarregado da iniciativa legislativa sobre a matéria) têm como consequência a habilitação para que os órgãos de controle externo possam, efetivamente, avaliar se aqueles programas ou metas foram alcançados. (VIVES, 2001, p. 160)

A França é um exemplo de modelo paradigmático de reformas introduzidas na seara da administração financeira pública. Com efeito, a *Loi Organique relative aux Lois de Finances* (Lei Orgânica Relativa a Leis de Finanças - LOLF), editada em 2001, trouxe novos rumos para a atuação financeira estatal, sendo, por isso, considerada uma oportunidade e um desafio tanto para a administração pública como para o Tribunal de Contas daquele país. (COSTA, 2012, p. 316-317)

O referido diploma legal deu ênfase à *performance*, reflexo da substituição da cultura de orçamento voltado para os meios por uma abordagem orçamentária baseada em metas e resultados. As regras introduzidas relacionadas à elaboração orçamentária representam uma ferramenta de responsabilização dos administradores públicos pelos resultados e também sinalizam para a implementação de um controle financeiro focado nessa avaliação. (COSTA, 2012, p. 317)

Apesar de certas iniciativas interessantes (em particular a missão de avaliação e de controle da comissão de finanças do Parlamento francês), a cultura de avaliação é ainda incipiente. A sua inscrição na Constituição e a precisão de que a participação do Tribunal de Contas não será mais limitada apenas às demandas da comissão de finanças, mas ampliada ao conjunto de comissões como a novel comissão de avaliação e controle, devem dar a esta dimensão moderna de controle um novo impulso. (DOSIÈRE, 2010, p. 44-45)

Lambert (2010, p. 47) critica o controle orçamentário tradicionalmente feito pelo Parlamento francês, sendo considerado inexistente por alguns. Se em outras áreas, tais como as comissões parlamentares de inquérito, o seu trabalho é reconhecido, em matéria orçamentária sua ação é tímida, deixando a exclusividade dessa tarefa essencial para o Tribunal de Contas.

No entanto, nota, a partir das últimas modificações legislativas na França, principalmente com o advento da LOLF, um renascimento, ainda que frágil, da gestão orçamentária pelo Parlamento. E enxerga um modelo francês de controle orçamentário, consistente em uma nova cooperação com a Corte de Contas, baseada na relação de independência do trabalho dos magistrados financeiros, o que a distingue dos exemplos americanos e britânicos; e no surgimento dos *parlamentares-controladores*, que realizam por conta própria o controle orçamentário com o apoio de equipes técnicas para aprovação da lei. (LAMBERT, 2010, p. 47-48)

No Brasil, uma deficiência no processo orçamentário reside na ausência de uma articulação entre os apontamentos e as recomendações dos pareceres prévios gerados pelas Cortes de Contas nos processos de prestação de contas de governo e o processo de elaboração orçamentária, apesar da relevância das informações técnicas constantes naquelas peças. E essa articulação ganha ainda maior importância a partir da concepção das contas de governo sob a perspectiva da incorporação de um viés qualitativo no exame feito pelas Cortes de Contas, conforme sustentado na seção “4.1.5 - O imperativo enfoque qualitativo na análise das contas públicas”.

Mas esse problema não é exclusividade brasileira. Costa (2012, p. 504-505) lembra que uma das críticas recorrentes dirigidas ao Parlamento português, quanto à integração entre o controle político e o controle financeiro, é a pouca importância que aquela instituição confere às contas de governo daquele país e, conseqüentemente, ao parecer do Tribunal de Contas.

Nesse ponto, a LOLF francesa, ciente da alteração da compreensão do papel exercido pelo Parlamento no processo orçamentário, também introduziu importantes avanços ao prever uma articulação entre a análise e aprovação das contas de governo em um determinado ano e a discussão e aprovação do orçamento para o ano seguinte.

Embora não haja tal previsão legal, os Tribunais de Contas podem e devem fazer com que o grau de assimilação, na elaboração do orçamento, de seus apontamentos por ele feitos por ocasião da emissão do parecer prévio seja mensurado para fins de avaliação e de sujeição ao seu poder de controle.

Para tanto, os Tribunais de Contas devem adentrar na avaliação do conteúdo do orçamento não apenas na fase da sua execução, mas também na fase de elaboração orçamentária. Em outras palavras, não

devem limitar sua ação de controle apenas ao acompanhamento e à avaliação dessa execução.

É necessário lançar uma especial atenção também para a fase da elaboração das propostas orçamentárias por parte dos órgãos setoriais responsáveis em cada um dos Poderes e entidades da administração pública, avaliando e cobrando o engajamento das escolhas com os compromissos da justiça financeira e da boa administração e governança pública.

Devem trazer para o foco do seu exame o conteúdo das propostas orçamentárias, a indicação dos objetivos, das metas e dos resultados a serem alcançados, indicadores que serão ou deveriam ser utilizados nessas avaliações e definições, enfim projetar um olhar especial e mais detido no processo de elaboração do orçamento-programa, bem como no grau de assimilação nessa etapa dos apontamentos do Tribunal de Contas por ocasião da emissão do parecer prévio das contas de governo ou até mesmo de suas auditorias operacionais.

Com efeito, o ciclo orçamentário anual abrange as etapas de elaboração e envio do projeto de lei pelo Poder Executivo; apreciação e votação, pelo Legislativo; e sanção e publicação da lei orçamentária, pelo Executivo.

A primeira etapa desse ciclo é denominada de elaboração e é quando são feitos estudos preliminares, são definidas as prioridades, fixados os objetivos e as metas previstas, os recursos financeiros necessários à implantação das políticas públicas, contidas no orçamento sob a forma de programas. Esse processo deve estar de acordo com a LDO e o PPA.

É nessa fase que os órgãos setoriais, as unidades orçamentárias e administrativas, além dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas apresentam suas propostas orçamentárias para o Poder Executivo, que as consolida em um único orçamento e o remete para apreciação por parte do Legislativo, sob a forma de projeto de lei.

Assim, faz-se necessário que os Tribunais de Contas desloquem o eixo do controle de forma a abranger também essa etapa inicial de elaboração das propostas orçamentárias, verificando sua consonância com os princípios e as diretrizes constitucionais, além de sua adequação ao que dispõem o PPA, a LDO e a própria LRF, cobrando de cada órgão envolvido o comprometimento com a execução das políticas públicas impostas constitucionalmente, bem como com os apontamentos realizados por eles no exercício de sua atividade de controle.

Isso não implica dizer que os Tribunais de Contas irão desprezar o controle da execução orçamentária, mas que também vão antecipar o foco do acompanhamento para o momento da preparação do orçamento, que é de vital importância para as etapas seguintes, até culminar com o produto final que é o texto aprovado de cada uma das peças orçamentárias.

Enfim, faz-se necessária não apenas uma relação mais próxima dos Tribunais de Contas com o Parlamento, mas também uma atuação junto aos demais Poderes e órgãos que participam da elaboração das propostas orçamentárias.

Se aos Tribunais de Contas não cabe um controle sobre o produto final a ser produzido pelo Parlamento, que se traduz na LOA e na vontade soberana do Poder Legislativo, a eles é dado, além do controle sobre a etapa da execução, uma atuação profícua na fase de elaboração dos *inputs* que irão gerar o projeto de lei orçamentária, contribuindo, assim, para o aprimoramento e a melhoria do ciclo orçamentário.

#### **4.1.5 O imperativo enfoque qualitativo na análise das contas públicas**

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n. 101/2000, foram introduzidos, no ordenamento jurídico brasileiro, diversos dispositivos direcionados à responsabilidade na gestão fiscal, o que possibilitou um maior rigor no controle das contas públicas, por meio da previsão de metas, de limites de gastos e de endividamento, de imposição de obrigações de transparência e de equilíbrio nas contas públicas, uma vez que até então imperava um regime de verdadeira frouxidão na gestão fiscal como um todo. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 254)

Essa inovação legal representou, de fato, um grande avanço no que diz respeito a um comprometimento com a gestão da coisa pública. Na época, as Cortes de Contas foram convocadas a atuar em diversas oportunidades, fato que também proporcionou um salto no controle exercido por essas instituições, especialmente no que diz respeito às contas de governo, para quais são remetidas muitas das verificações determinadas pela LRF. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 254)

No entanto, apesar de se ter verificado, de uma maneira geral, um maior equilíbrio nas finanças públicas, não se verificou uma melhoria, na mesma medida, na qualidade dos serviços públicos prestados pelo

Estado, interpretado como a materialização das ações de governo por meio da definição e da execução de suas políticas públicas.

Ocorre que as demandas por parte da sociedade de eficiência, eficácia e efetividade da atuação estatal e os deveres que se impõem a partir do que se retira dos princípios constitucionais vinculantes e das noções de justiça financeira e boa administração pública, anunciam que o Estado deve estar comprometido com o cidadão e com a qualidade dos serviços a ele prestados. Consequentemente, os Tribunais de Contas devem atuar de maneira a maximizar esses comandos. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 268)

Esse déficit qualitativo na atuação estatal obriga os Tribunais de Contas a promoverem uma modificação no patamar da análise realizada nas contas públicas, de modo a incorporar elementos que permitam uma aferição qualitativa do gasto público, rompendo, assim, com o enfoque meramente quantitativo, tradicionalmente feito por essas instituições de controle.

Em outras palavras, a qualidade dos serviços públicos prestados pelo Estado deve constituir objeto de análise pelos Tribunais de Contas quando da apreciação das contas públicas, em especial a das contas de governo, que não devem se limitar “à verificação do cumprimento de limites e metas, sob pena de desperdício de sua potencial finalidade de bem informar a sociedade acerca da gestão dos recursos públicos”. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 255)

Primeiramente, cabe, no entanto, distinguir dois regimes jurídicos de contas que são objeto de análise por parte das Cortes de Contas no exercício de suas competências constitucionais, que não se confundem: o das contas de governo e o das contas de gestão. (FURTADO, 2007, p. 356-365)

A prestação de contas de governo decorre do art. 71, I, combinado com o art. 49, IX, da CRFB/88 e é o instrumento pelo qual o Presidente da República, os Governadores dos Estados e do Distrito Federal e os Prefeitos Municipais apresentam, anualmente, os resultados da atuação governamental do exercício a que se referem.

Essas contas demonstram o cumprimento do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais e revelam os níveis de endividamento, o atendimento dos limites de gastos mínimo e máximo estabelecidos para saúde, educação e pessoal e o julgamento delas, que é eminentemente político, ocorre a partir de ato composto, fruto da atuação de dois órgãos: o Tribunal de Contas, que se manifesta por meio de um parecer prévio, recomendando a aprovação ou a rejeição das contas prestadas, e o Parlamento, que é responsável pela edição do

ato principal, ou seja, pelo julgamento propriamente dito das contas de governo, concordando com a recomendação feita pela Corte de Contas ou dela divergindo.

O escopo principal da análise das contas de governo é a avaliação de desempenho do Chefe do Poder Executivo no que diz respeito aos resultados obtidos, ganhando relevo nesse julgamento o exame da eficácia, da eficiência e da efetividade das ações governamentais.

Por outro lado, as contas de gestão derivam da previsão do art. 71, II, da CRFB/88 e demonstram os atos de administração dos recursos públicos praticados pelos gestores e demais responsáveis pelos órgãos e entidades da Administração direta e indireta, incluídas as fundações públicas, de todos os poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Podem ser anuais ou não, prestadas ou tomadas, no sentido de que podem ser apresentadas pelo responsável ou constituídas em procedimentos levados a cabo pela própria Administração ou pelo Tribunal de Contas.

Nesse caso, a competência para julgamento é exclusiva dos Tribunais de Contas e, diferentemente do que ocorre nas contas de governo, o exame direciona-se aos atos administrativos que compõem a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no que tange à legalidade, legitimidade e economicidade, bem como os relativos às aplicações de subvenções sociais e renúncia de receitas.

No que se refere às contas de governo, por força dos dispositivos constitucionais e legais pertinentes, as Cortes de Contas recebem, anualmente, balanços contábeis acompanhados de relatórios dos órgãos de controle interno relativos ao exercício anterior e sobre eles, após uma livre apreciação geral das informações apresentadas, juntamente com demais elementos de que dispõem, emitem uma manifestação fundamentada, chamada de parecer prévio.

Parecer porque consiste em uma manifestação opinativa que tem por finalidade iluminar ou aconselhar o órgão da administração que dele se utiliza (MELLO, 2012, p. 444-445), no caso, o Parlamento. Prévio porque traduz a ideia de anterioridade em relação ao julgamento a ser feito pelo Poder Legislativo. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 258)

O parecer prévio ocupa posição de importância singular na apreciação das contas de governo por parte do Parlamento, sendo indispensável para que este Poder julgue as contas do chefe do Poder Executivo. Vale destacar que, no âmbito municipal, em virtude do disposto no art. 31, § 2º, da CRFB/88, o parecer emitido pelos TCE ou Tribunais de Contas dos Municípios - TCM sobre as contas do prefeito

somente deixará de prevalecer por decisão qualificada de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

No que tange ao conteúdo, propriamente dito, o Parecer Prévio põe em foco não os atos administrativos de maneira isolada, mas, sim, a conduta do administrador no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas pelo Parlamento no Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA. Aqui, segundo o autor, “perdem importância as formalidades legais em favor do exame da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais. Importa a avaliação do desempenho do Chefe do Executivo, que se reflete no resultado da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. (FURTADO, 2007, p. 358)

Uma incursão pelo regimento interno e pela lei orgânica do TCU e do TCE de Santa Catarina,<sup>73</sup> respectivamente, permite identificar que do conteúdo do parecer prévio têm destaque: (a) informações acerca da observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos e demais operações realizadas com recursos públicos, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual; (b) 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; (c) reflexos da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social; e (d) cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela LRF. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 258)

Do conceito e do conteúdo expostos conclui-se que o parecer prévio constitui elemento técnico imprescindível à apreciação das contas de governo, sendo indispensável para o julgamento definitivo pelas casas legislativas e mesmo que seja não vinculante, apresenta peso fundamental no julgamento político a ser feito pelo Parlamento. Nesse cenário, é possível afirmar ainda que, por constituir requisito ao julgamento das contas de governo, tem a finalidade de subsidiar o Poder Legislativo no exercício de sua missão constitucional voltada ao controle externo político do Poder Executivo.

É indiscutível, porém, que sob a perspectiva constitucional do Estado Democrático de Direito, essa essencialidade da atuação dos

---

<sup>73</sup> Conforme Regimento Interno do TCU, art. 228 (TCU, 2011), e Lei Orgânica do TCE de Santa Catarina, art. 48. (SANTA CATARINA, 2000)

Tribunais de Contas não deve residir na seara do controle formal, alcançando a excelência na gestão das receitas e despesas públicas, caracterizada pela conjugação dos critérios da eficácia, eficiência, economicidade, efetividade e legalidade. (MOTTA, 2005, p.11-13)

Ocorre que, tradicionalmente, os Tribunais de Contas, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, quando da emissão dos pareceres prévios sobre as contas de governo, desempenham sua atribuição sem dedicar atenção aos resultados obtidos pela gestão das contas públicas, ou a dedicam sem que isso produza reflexos em suas conclusões. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 259)

Ou seja, regra geral, os Tribunais de Contas, após a análise das informações que lhes são remetidas nas prestações de contas de governo, emitem parecer prévio concluindo pela aprovação ou rejeição das contas a partir de uma análise focada exclusivamente sobre aspectos quantitativos dos dados examinados. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 259)

E, dessa forma, terminam costumeiramente incorrendo na “evidente e equivocada busca pela quantidade, em desconsideração ao que é mais importante: a qualidade”, criticada por Conti (2013), ao tratar da necessidade de melhorias na responsabilidade orçamentária e no gasto público.

De fato, quando o assunto é o juízo de valor adotado pelos Tribunais de Contas nessas análises, o que se verifica é que grassam imprecisão e incerteza.<sup>74</sup> Corroborando essa assertiva, um levantamento feito por Ferreira Júnior e Cardoso (2013, p. 259) junto a Tribunais de Contas de 14 (quatorze) unidades da Federação demonstra que muito pouco existe acerca da fixação de parâmetros para emissão de parecer prévio pela aprovação ou rejeição das contas de governo.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> Nesse sentido, *vide* Pontes e Pederiva (2004, p. 11) que concluem que “o juízo de valor configurado no julgamento das contas demanda a prévia fixação de parâmetros norteadores dessa apreciação. Entretanto, também sobre os critérios para a aprovação ou a rejeição das Contas do Governo e as conseqüências práticas que cada decisão deve produzir no Governo, bem como sobre as circunstâncias que ensejariam a responsabilização integral ou parcial do Presidente da República, grassam imprecisão e incerteza. Nesse sentido, tanto a Constituição quanto a legislação vigente, somente de forma vaga e indireta, fazem referência ao tema”.

<sup>75</sup> Dentre os poucos atos localizados citam-se a Decisão Normativa n. TC 006/2008, do TCE de Santa Catarina (SANTA CATARINA, 2006) e a

No entanto, há consenso no sentido de que os motivos que levam à opinião pela rejeição das contas costumam estar relacionados aos mínimos constitucionais e legais de gastos, como os aplicados na educação e na saúde, ao comprometimento com folha de pessoal, ao endividamento total, ao transporte de restos a pagar sem cobertura no final do mandato e ao pagamento insuficiente de precatórios. (MATEUS; RAMOS; SARQUIS, 2012, p. 551)

De fato, a aferição quanto ao aspecto quantitativo das contas públicas é fundamental. Os demonstrativos contábeis apresentados devem ser conferidos, os números devem ser auditados e os cálculos matemáticos acerca do cumprimento de limites e da observação de percentuais e metas previstas necessitam ser realizados. Mas essa análise não basta. Esse tipo de verificação se revela insuficiente, uma vez que, em consonância com a noção enunciada anteriormente, “tão ou mais importante quanto apurar montantes gastos, é verificar a qualidade dos mesmos, ou seja, inferir de que forma são utilizadas as receitas arrecadadas pelo Poder Público”. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 259)

Sob a perspectiva do Estado gerencial<sup>76</sup>, que se caracteriza pelo foco direcionado ao cidadão e à busca pela boa administração e eficiência na gestão pública, esta ideia ganha corpo na medida em que a atividade do controle alcança aspectos que não se limitam ao exame do cumprimento da legalidade, avançando na verificação da legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 260)

Dessa forma, quando os Tribunais de Contas apuram o montante aplicado nas despesas com saúde e educação, cujos percentuais mínimos encontram-se estabelecidos na CRFB/88 e são frequentemente averiguados nas contas de governo, cabe indagar se aquelas instituições podem limitar suas análises ao cálculo dos valores despendidos, omitindo-se quanto à avaliação da qualidade desses dispêndios.

---

Resolução n. 414/1992 do TCE do Rio Grande do Sul (RIO GRANDE DO SUL, 1992).

<sup>76</sup> O paradigma gerencial de Estado contrapõe-se ao antigo modelo patrimonial, no qual o detentor do poder gerenciava a coisa pública como se fosse sua, assim como ao posterior padrão burocrático, que, apesar do mérito de cristalizar a separação entre o público e o privado, consagrou o poder de império do Estado e sua atuação discricionária, excluindo o administrado do processo de tomada de decisões. (WILLEMANN, 2008, p. 279)

Sobre essa questão, Cavallari (2011, p. 211), amparado na doutrina brasileira e estrangeira, em especial na alemã, qualifica os Tribunais de Contas como órgãos essenciais à concretização de direitos fundamentais, destacando, assim, que, se o cidadão tem direito à educação e à saúde e há previsão de verba orçamentária para esses fins, o modo de se concretizar a previsão orçamentária é pela boa realização da despesa. E complementa da seguinte forma:

Quem fiscaliza isso? Quem contribui para maximizar isso? O órgão de controle. Ele é um órgão que protege os direitos fundamentais, que ajuda a concretizar as leis fundamentais? Sim. O que diz a hermenêutica hoje? Que sempre que tratarmos de direitos fundamentais, concretização dos direitos fundamentais, temos que buscar uma interpretação que maximize isso. (CAVALLARI, 2011, p. 220)

O mesmo raciocínio desenvolveu Motta (2005, p. 11-12), concluindo que o conceito de contas públicas evoluiu, não se tratando mais de alfarrábios recheados de números e de tabelas a serem conferidos, tendo, atualmente, por orientação o paradigma do “*accountability*, que, em seus vários matizes, inclui a prestação de contas da gestão pública à sociedade, vinculada à responsabilização dos administradores, em caso de violação do dever público”. E a partir dessa nova visão, sustenta o ministro emérito do TCU que os Tribunais de Contas podem e devem, em última instância, contribuir para a garantia dos direitos fundamentais:

Com efeito, a conjunção entre as ações de controle – sob o novo prisma do *accountability* – e o estreitamento das relações entre as Cortes de Contas e a Sociedade, além de democratizar a fiscalização dos gastos públicos, tendem a aumentar a efetividade das políticas sociais e dos serviços prestados pelo Estado. Trata-se, em outras palavras, de um estímulo ao controle social, contribuindo-se para o fortalecimento da cidadania e, por conseguinte, ao amadurecimento do regime democrático. (MOTTA, 2005, p. 12)

Assim, para ser plena, a atividade de controle deve lançar um olhar especial sobre a qualidade do gasto público, já que “o desempenho do Estado não pode ser medido apenas considerando-se a quantidade dos dispêndios, visto que o problema, já de longa data, parece estar menos em sua magnitude e mais na falta de controle da qualidade dos mesmos”. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 261)

Nesse sentido, Arretche lembra que os recursos que são gastos pelos governos não pertencem a ele, já que os retiram da sociedade por meio dos tributos, para, posteriormente, devolvê-los sob a forma de bem-estar e segurança. Em razão disso:

[...] a sociedade tem o direito de controlar o destino e o resultado da aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado.

Mais importante do que a legitimidade deste direito tem sido o manifesto interesse de vários segmentos da sociedade brasileira em seu exercício, como temos tido oportunidade de presenciar cotidianamente. Este interesse se aplica a muitas áreas de políticas públicas, mas é particularmente justificado nas áreas de saúde e educação. Sua importância não se justifica apenas pela relevância estratégica destas políticas para o bem-estar da população e o futuro do nosso país.

A avaliação dos resultados destas políticas é um direito do cidadão, porque são parciais as avaliações que afirmam que o Brasil tem dado baixa prioridade à educação e à saúde. Na verdade, desde a Constituição de 1946, passando pela Lei Calmon e, finalmente na Constituição de 1988, a sociedade brasileira tem destinado vultosos recursos para educação e ensino. Esta estratégia foi repetida para a área da saúde a partir de 2000, com a vinculação de gastos para saúde, mas já antes disto a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeira (CPMF) havia pretendido garantir receitas vinculadas para a área da saúde. Em ambos os casos, nada mais legítimo que à garantia de recursos corresponda a cobrança de resultados quanto à efetividade deste gasto. (ARRETCHE, 2009, p. 45-46)

Nessa esteira, Furtado (2007, p. 358) destaca ser de grande relevância a utilização de auditorias operacionais como instrumento de mensuração da legitimidade da atuação do agente político. Essas auditorias são uma moderna ferramenta de controle da eficácia, eficiência e efetividade das políticas públicas, por meio da apreciação dos programas, projetos, atividades, sistemas governamentais, órgãos e entidades públicas e têm a finalidade de mensurar o desempenho das ações de governo e informar à sociedade sobre a real utilização dos recursos públicos.<sup>77</sup> Segundo o autor, na auditoria operacional:

[...] as atenções estão voltadas para a mensuração da qualidade do gasto público, para a efetividade das políticas públicas e a funcionalidade dos órgãos públicos. Enfim, se avalia o desempenho da Administração Pública ao responder às demandas sociais e ao problema da escassez de recursos, mediante o controle de resultados. Também denominada de auditorias de desempenho, contrapõe-se à auditoria de legalidade. (FURTADO, 2007, p. 358)

No entanto, os Tribunais de Contas não devem limitar esse tipo de análise ao âmbito das auditorias operacionais, tendo em vista que este tipo de exame não deve ser estranho às suas demais atribuições, em especial àquela produzida quando da apreciação das contas de governo. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 262)

A importância ímpar que os pareceres prévios têm no julgamento dessas contas impõe especial atenção para com a sua efetiva utilidade, revelando-se necessária a ampliação da fiscalização para além da apuração dos montantes correspondentes aos percentuais, metas e limites exigidos. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 262)

E uma das formas de se fazer isso é promover a integração entre os instrumentos das auditorias operacionais e as prestações de contas de governo e de gestão, possibilitando um diálogo de informações entre esses processos, de forma que as Cortes de Contas assumam um papel protagonista na promoção e na cobrança de uma gestão pública de

---

<sup>77</sup> Sobre as práticas de auditorias operacionais e sobre a gestão pública, levadas a efeito pelas EFS de alguns países destinadas a controlar a efetividade das políticas governamentais, e a dicotomia desempenho *versus* legalidade, *vide* Pollitt et al. (2008).

qualidade voltada para resultados, perseguindo, de maneira integrada esses objetivos.

Seguindo esse pensamento, o TCE/SC externou preocupação quando da apreciação das contas prestadas pelo Governador do Estado relativas ao exercício de 2011. Na ocasião, foi realçada a necessidade de implantação de um controle de eficiência e eficácia dos gastos públicos através da adoção de controle de qualidade mediante a utilização de indicadores, que ao lado das auditorias operacionais, apresentam-se como uma via possível e disponível:

Historicamente, o Tribunal de Contas vem analisando os números correspondentes às despesas com MDE [Manutenção e Desenvolvimento do Ensino] apenas sob o enfoque quantitativo, o que, no entanto, não é suficiente para que se evidencie a boa aplicação dos recursos públicos. Com efeito, tão ou mais importante quanto apurar o montante dos valores gastos com ensino, é verificar como se realizam esses dispêndios.

Neste sentido, a proposta é modificar o patamar da análise, ampliando a fiscalização para além da apuração do montante correspondente ao percentual mínimo exigido e saltar para o controle da eficiência e eficácia dos gastos, através do controle de qualidade, utilizando-se, para isso, de indicadores, sejam os já existentes, sejam aqueles especialmente desenvolvidos para o Estado, considerando as suas peculiaridades. (SANTA CATARINA, 2012, p. 398-399)

É oportuno mencionar que tramitam no Congresso Nacional projetos de lei, cujos objetivos guardam relação com a promoção da qualidade do gasto público, orientando toda a gestão, do planejamento ao controle, para a obtenção dos melhores resultados. Essas propostas vêm sendo chamadas de projetos de “Lei de Qualidade Fiscal” e de “Lei de Responsabilidade Orçamentária” e apresentam diversos dispositivos que visam à implementação de medidas voltadas a um choque de gestão, de transparência e de controle, inclusive com medidas anticorrupção.

Enquanto que na LRF as regras veiculadas tiveram um caráter mais proibitivo, do tipo “não fazer”, por estarem relacionadas a excessos de gastos e de dívidas, nesses projetos os comandos são do tipo “o que e

como fazer”, em virtude de objetivarem agregar maior racionalidade no uso dos recursos públicos. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOS, 2013, p. 263)

Dentre as medidas que se pretende veicular por meio dos mencionados projetos, convém destacar as seguintes:

a) monitoramento de programas concomitantemente à sua execução física e financeira, por meio da adoção de diversas providências, dirigidas inclusive à avaliação de seu desempenho e impedimento de dispersão e desperdício de recursos públicos;

b) avaliação da eficácia e efetividade das políticas públicas;

c) adoção de modelo de gestão por competência, voltado para o alcance da eficiência e da qualidade da gestão pública;

d) preservação do patrimônio público; e

e) controle social da qualidade dos bens e serviços oferecidos ou prestados pelo Poder Público.

Em que pese a importância e o avanço que representam a aprovação de um diploma legal visando a implementação de controles e de medidas que promovam a qualidade da gestão pública, cabe registrar que essa inovação legislativa não se afigura como requisito ou condição para que os Tribunais de Contas modifiquem o patamar de análise de suas contas, seja elas de governo, seja de gestão, na medida em que a necessidade dessa postura decorre da força normativa da própria Constituição.

Nessa senda, a introdução da análise qualitativa das contas mediante o exame de resultados tem por fundamento direto a Constituição Federal, decorrendo do seu poder normativo essa mudança de procedimento por parte das Cortes de Contas, a exemplo do que já se verifica em alguns Estados brasileiros<sup>78</sup>, ainda que de maneira embrionária e sem o alcance aqui defendido.

---

<sup>78</sup> Como exemplos, cabe registrar que: (a) o TCE da Paraíba firmou convênio com a Universidade Federal daquele Estado destinado à criação de indicadores para avaliar a qualidade do ensino básico ministrado nas escolas públicas estaduais e municipais; (b) o TCE do Paraná desenvolveu o projeto denominado Plano Anual de Fiscalização Social - PAF SOCIAL, cujo escopo direciona-se à aplicação dos conceitos de auditoria social através do PAF SOCIAL; (c) o TCE do Mato Grosso, por sua vez, foi pioneiro na implantação da avaliação de resultados de políticas públicas de educação e saúde através da adoção de indicadores. (FERREIRA JÚNIOR, CARDOSO; 2013, p. 264-265)

Do exposto, é de se concluir que ao parecer prévio emitido sobre as contas de governo não é permitido afastar-se dos mandamentos constitucionais, em especial, mas não exclusivamente, citam-se os comandos previstos nos arts. 1º, 3º, 5º, 6º, 37, 70, 144, 196, 205 e 206 da CRFB, devendo, ainda, haver a observância de princípios que apesar de não terem previsão explícita, exsurtem da interpretação sistemática do texto constitucional<sup>79</sup>. Ao se considerar que a Administração Pública deve obediência às normas constitucionais e que à fiscalização incumbe analisar, ao lado da legalidade, também aspectos relacionados à legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, a implantação da aferição qualitativa das contas de governo é medida que se impõe como necessária aos Tribunais de Contas. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 265)

A fim de viabilizar esse viés qualitativo na análise das contas, os Tribunais de Contas podem lançar mão de indicadores, já existentes ou a serem construídos de acordo com a necessidade e o escopo do que se pretende avaliar, utilizando a análise histórica e comparativa de sua evolução. Pode ainda fazer uso de informações e elementos coletados por meio das auditorias operacionais. A esse respeito, oportuno o alerta de Arretche no sentido de que:

[...] têm sido pouco reconhecidos pelos analistas de políticas públicas os grandes avanços que o Brasil viveu nos últimos quinze anos em termos de produção de bases de dados estatísticos, disponíveis para *download* gratuito em várias áreas de política. Poucos países no mundo - aí envolvidas democracias consolidadas dos países desenvolvidos - dispõem de fontes de dados tão

---

<sup>79</sup> Não existe correspondência entre norma e dispositivo no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deva haver um dispositivo. Nessa linha, Ávila assevera que “em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que prevêm os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes deem suporte físico. Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a *proteção de Deus*? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma [...]”. (ÁVILA, 2013. p. 33)

abrangentes de tão fácil acesso! (ARRETCHE, 2009, p. 47)

De forma que, no caso do parecer prévio, os Tribunais de Contas devem emitir sua opinião pela aprovação ou rejeição das contas de governo, levando em consideração a qualidade do gasto público, e não apenas aspectos meramente quantitativos da gestão fiscal. Isso que dizer que essas instituições devem recomendar a rejeição dessas contas quando os serviços públicos prestados pelo Estado não atingiram níveis satisfatórios mínimos ou a evolução e metas esperadas, de acordo com os parâmetros estabelecidos, ainda que se tenha cumprido os limites constitucionais mínimos para os gastos correspondentes a esses serviços.

Como exemplificam Ferreira Júnior e Cardoso (2013, p. 266), “para a sociedade pouco importa que o seu gestor atenda ao montante mínimo de despesas com educação, se as escolas oferecem ensino de baixa qualidade, ou que observe o percentual mínimo de despesas com saúde, mas preste serviços de pífia qualidade à população”. E concluem no sentido de que:

[...] somente mediante a modificação do patamar de análise das contas públicas os Tribunais de Contas irão avançar no sentido de, como órgãos de controle externo, cobrar efetivamente dos administradores públicos o comprometimento com a qualidade da gestão pública, passando, conseqüentemente, a caminhar de mãos dadas com a sociedade na busca por uma prestação de serviços públicos de qualidade por parte do Estado. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2013, p. 267)

As prestações de contas de governo são uma ferramenta poderosa no controle da qualidade da atuação, em virtude da complexidade e da gama de informações que consolida, possibilitando uma visão ampla da gestão pública. Decorre daí a necessidade de um salto no patamar de sua análise, por meio da adoção de um viés qualitativo ao controle exercido, o qual tanto poderá resultar na emissão de ressalvas, recomendações ou alertas como na formação do juízo de mérito acerca da opinião pela aprovação ou rejeição das contas.

*Mutatis mutandis*, o mesmo raciocínio vale também para as contas de gestão. É necessário trazer para essas prestações de contas elementos que permitam aferir a qualidade do gasto público, a fim de

que o julgamento pela regularidade ou irregularidade dessas contas se dê a partir da perspectiva e das diretrizes expostas anteriormente.

#### **4.1.6 A busca pela concretização da boa receita pública**

Embora o presente trabalho esteja se referindo com frequência à importância da avaliação da qualidade dos gastos públicos, isso não quer dizer que esse tipo de análise não deva ser aplicada para a arrecadação pública, pois o Estado deve ser eficiente e eficaz também quando atua vazando renda da sociedade.

É a partir dessa perspectiva, ou seja, do exercício do bom controle sobre a administração e governança públicas, que deve ser encarado o controle da arrecadação dos entes federados pelos Tribunais de Contas.

Além disso, a Administração Tributária pode ser considerada um dos muitos serviços prestados pelo Estado, relacionado com o acompanhamento e a fiscalização da arrecadação da receita. No entanto, essa atuação estatal, que é um meio, e não um fim em si mesma, não deixa de ser um gasto público, já que recursos são despendidos pelo Poder Público para fins de implementação e manutenção da estrutura necessária para a execução dessa atividade.

Em razão disso, a análise da qualidade dos gastos com essa ação deve levar em consideração o compromisso e a efetividade do desempenho da Administração Tributária com a ideia de *boa receita pública*, ou seja, com a promoção da isonomia fiscal de fato, com a distribuição de renda, com o combate à sonegação e à economia informal, enfim, com a concretude dos princípios constitucionais da justiça financeira e da boa administração pública.

Às ideias de justiça financeira e boa administração pública pode ser agregada a noção da *boa receita pública* também como princípio norteador da atuação do Estado, que corresponde àquela arrecadação baseada em uma matriz tributária onde se busque a equidade, a neutralidade, a universalização da tributação, a progressividade dos tributos, o respeito à capacidade contributiva e ao princípio do benefício (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 206). E essa concepção de boa receita pública ganha ainda mais importância quando levamos em consideração as imperfeições e injustiças do sistema tributário brasileiro.

Nesse contexto, é necessário, portanto, que o Estado Financeiro busque, ao menos, mitigar as iniquidades da matriz tributária positivada por meio do desincentivo e do combate à corrupção, à sonegação de

impostos<sup>80</sup> e à economia informal, subterrânea ou das sombras, entre outras medidas.<sup>81</sup> (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 206-207)

A CRFB/88, em seu art. 70, expressamente inclui no escopo da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública, a cargo do Poder Legislativo e dos Tribunais de Contas, mediante controle externo, a renúncia de receitas.

A LRF, por sua vez, em diversas passagens dedica especial atenção à receita pública, bem como à sua renúncia, com destaque para o seu art. 11, que prevê que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. (BRASIL, 2000)

Portanto, a partir desses dispositivos, resta evidente que o controle das contas públicas pelos Tribunais de Contas não se limita ao gasto público, abrangendo também a receita pública. Em decorrência disso, é necessário que esses órgãos constitucionais de controle verifiquem se o Poder Público está exercendo, em sua completude e em

---

<sup>80</sup> Em um sistema tributário onde os impostos indiretos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, têm papel fundamental na arrecadação tributária, o combate à sonegação de tributos (diretos e indiretos) e à informalidade realiza, de certa maneira, justiça fiscal, pela mitigação dos efeitos negativos dessa tributação. Os tributos indiretos incidem sobre a circulação ou sobre o produto, ao contrário dos diretos, que incidem sobre a renda, riqueza e patrimônio. Por essa razão, aqueles são, por natureza, regressivos, já que, em regra, atingem de igual modo pessoas com capacidades contributivas distintas. Os tributos diretos, como o imposto de renda, incidem diretamente sobre a riqueza, a renda, o patrimônio, e, em razão disso, tendem a ser progressivos, impactando mais quem detém maior condição contributiva.

<sup>81</sup> Sobre a relação entre *tax morale* (moral fiscal), corrupção e confiança no Estado *vide* análise de Torgler (2004b) que sugere que a confiança dos cidadãos no sistema legal, no governo, no parlamento, na justiça, enfim, na administração pública como um todo, tem um forte impacto na *tax morale*. Quanto maior essa confiança e satisfação por parte da sociedade, maior a *tax morale* e, conseqüentemente, maior o nível de cumprimento das obrigações tributárias (*tax compliance*). Por outro lado, quanto maior a corrupção, menor essa resignação moral e esse grau de obediência às imposições fiscais. Sobre a relação *tax morale*, *tax compliance* e qualidade da governança, *vide* também Torgler, Schaffner e Macintyre (2007), que exploram a questão do “*puzzle of tax compliance*” (por que pessoas pagam impostos ao invés de sonegá-los?), com foco na sua correlação com a qualidade da governança.

consonância com as diretrizes constitucionais emanadas pela noção de justiça financeira, a competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição.

A partir dessa análise, será possível extrair o comprometimento ou não da administração pública e dos seus administradores não apenas com a responsabilidade da gestão fiscal, mas, acima de tudo, com a arrecadação da boa receita pública.

Mister, porém, não confundir o controle da receita pública a cargo das Cortes de Contas com a fiscalização de tributos de competência dos órgãos de arrecadação da administração tributária.

Nesse sentido, pertinente transcrever trecho de decisão do TCE de Santa Catarina, ao responder consulta formulada pelo chefe do poder executivo de um município, acerca da composição da base de cálculo de determinado imposto daquele ente:

Ocorre que, a matéria versada tanto na presente consulta, como nas decisões acima mencionadas, trata da formação da base de cálculo de incidência tributária, não se ajustando, a meu ver, à competência material das Cortes de Contas, o que impossibilita a resposta.

Incumbe aos Tribunais de Contas a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, o que difere da órbita em que gravita a consulta, circunscrita exclusivamente à seara tributária.

Não se ignora que a interpretação da legislação tributária é essencial para a exação do tributo e que o fruto da arrecadação fiscal compõe a receita pública.

Contudo, isso não permite confundir o que, quando e como tributar, com o fiscalizar das finanças públicas.

Cabe aos órgãos de arrecadação tributária e fiscalização dos contribuintes interpretar e aplicar a legislação pertinente aos tributos, bem como orientar tanto os contribuintes como seus próprios agentes nos misteres relacionados ao fisco.

Conforme disciplina o Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é de competência privativa da autoridade fazendária. Consequentemente, a legislação pertinente à constituição do crédito

tributário deve ser interpretada pela autoridade responsável pela sua fiscalização.

[...]

O dever de instituir, prever e proceder à efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação é essencial para a responsabilidade na gestão fiscal, como preconiza o art. 11 da LC n. 101/2000, área em que esta Corte de Contas deve atuar, porém, no exercício dessa fiscalização não cabe a este Tribunal imiscuir-se em questões exclusivamente tributárias, como é o caso da definição da base cálculo deste ou daquele tributo. (SANTA CATARINA, 2011)

A complexidade do sistema tributário brasileiro e a relevância do seu impacto na sociedade e na economia faz com que a administração pública tributária mereça um cuidado especial por parte dos Tribunais de Contas, como órgãos constitucionais do controle das contas públicas. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 215)

No entanto, é importante ter em mente que a realidade da administração pública municipal, aí incluída a tributária, contrasta com a da União e dos Estados, que têm um aparato fiscal mais bem estruturado, o que faz com que os Municípios mereçam uma atenção ainda maior. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 215)

Em grande medida, a ineficiência e ineficácia da administração tributária municipal guardam relação com a falta de uma estrutura legal adequada e da insuficiência de recursos, humanos e materiais, que permitam aos Municípios a plena utilização da sua base tributária. Conforme destacam Ferreira Júnior e Olivo:

Uma das razões é o alto custo político da instituição e efetiva cobrança dos tributos municipais, agravada pela proximidade local do poder político tributante como o poder econômico tributado. Por outro lado, as transferências constitucionais oriundas da União e dos Estados, a partir do momento em que propiciam uma fonte de receita sem a contrapartida do custo político da exação tributária, terminam por desestimular o esforço fiscal dos governos municipais.

Mas há outros fatores que contribuem para a crise financeira por que passam os Municípios

brasileiros, mencionada anteriormente. O modelo de repartição de competências tributárias adotado pelo País, por exemplo, atribui aos Municípios impostos cujos fatos geradores ocorrem em áreas urbanas (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU), ignorando a realidade de que muitos Municípios são, predominantemente, rurais. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 215)

E dentre as medidas de fomento a uma arrecadação própria de qualidade dos entes públicos jurisdicionados que os Tribunais de Contas devem adotar, orientando, auxiliando e cobrando os gestores públicos, os autores relacionam algumas:

- a) verificação se as políticas públicas de tributação encontram-se alinhadas com o princípio da justiça financeira e com as ideias de boa administração e governança públicas. Em outras palavras, se há, de fato, um comprometimento do Poder Público com a eliminação ou redução das injustiças fiscais e com realização da boa receita pública;
- b) identificar se a legislação tributária encontra-se devidamente instituída e atualizada. Um exemplo é a legislação municipal que trata do ISSQN, que deve encontrar-se atualizada, incluindo, dentre os serviços que constituem fato gerador do imposto, aqueles serviços previstos na Lei Complementar n. 116/03, a fim de possibilitar a cobrança sobre eles. Outro exemplo de não exercício pleno de sua competência tributária é a falta de edição, por parte da União, de lei complementar instituindo o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (art. 153, VII, da CRFB/88);
- c) análise e revisão criteriosa das medidas de renúncia fiscal e de suas justificativas sob o ponto de vista econômico e social e de seu alinhamento com as políticas públicas do ente tributante;
- d) verificação se a administração tributária (aqui incluídos tanto o órgão responsável pelo lançamento e arrecadação dos tributos de sua competência como também o órgão jurídico

responsável pela execução do crédito tributário e da dívida ativa) encontra-se devidamente estruturada e modernizada;

e) articulação e integração das administrações tributárias municipais, estaduais e federal, entre si e entre os demais órgãos de fiscalização e controle, como o próprio Tribunal de Contas, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, o Ministério Público e as polícias judiciárias, com intuito de levar a efeito operações de combate e repressão da sonegação de tributos e visando um intercâmbio de informações e de conhecimento;

f) utilização de tecnologia da informação, como, por exemplo, a adoção de sistemas de controle e emissão de notas fiscais eletrônicas, fiscalização com base na escrituração contábil digital dos contribuintes;

g) estímulo a uma maior efetividade na cobrança da dívida ativa, com atualização do cadastro de devedores e dinamização de ações judiciais e extrajudiciais, inclusive com a identificação dos sujeitos passivos solidários do crédito tributário desde a etapa do lançamento até a execução fiscal;

h) análise da plena exploração do potencial de crescimento do ISSQN, de competência municipal, considerando a correlação da arrecadação desse tributo com a vocação econômica e porte do Município.

i) atualização do cadastro imobiliário e da planta genérica dos valores venais dos imóveis urbanos, que serve de base de cálculo para a cobrança do IPTU de competência municipal;

j) estimular, no caso dos Municípios em que a relação custo-benefício a justifique, a celebração do convênio de que trata a Lei n. 11.250/2005 (que regulamentou o inciso III do § 4º do art. 153 da CRFB/88) com a União e a efetiva implementação, no sentido daqueles entes federados assumirem por delegação as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, possibilitando, com isso, que arrecadem a integralidade do imposto e não apenas cinquenta

por cento, conforme previsto no art. 158, II, da CRFB/88. Os Tribunais de Contas devem analisar a situação de cada um desses Municípios, orientar, incentivar, cobrar essas adesões, inserindo essa verificação, inclusive, no escopo mais abrangente da necessária estruturação das administrações tributárias municipais; e

k) verificar se há efetivo controle sobre a guarda do patrimônio público, tais como terrenos, edificações e demais espaços públicos, bem como sua exploração adequada, a fim de que a arrecadação das receitas patrimoniais não seja subestimada ou negligenciada. (FERREIRA JÚNIOR; OLIVO, 2014, p. 215-217)

As medidas acima são apenas exemplificativas e não têm a pretensão de esgotar o assunto, mas sinalizam um norte para uma atuação por parte dos Tribunais de Contas visando estimular e cobrar dos gestores públicos o engajamento com uma arrecadação tributária comprometida com a noção de *boa receita pública*.

## 4.2 REDEFINIÇÕES PROCEDIMENTAIS CONSECUTÁRIAS DO BOM CONTROLE PÚBLICO

### 4.2.1 Um reforço orgânico na prevenção e no combate à corrupção

A preocupação do bom controle com uma administração pública eficiente e eficaz passa necessariamente pelo enfrentamento da corrupção no setor público. É oportuno destacar que a corrupção, por ser um mal que atinge toda a sociedade, sendo, ao mesmo tempo, fruto e reflexo dela, não é exclusividade da Administração Pública brasileira, sendo comumente encontrada também no setor privado, muitas vezes fomentando a corrupção do setor público e por ela sendo sustentado, num círculo vicioso e parasitário de retroalimentação entre o público e o privado.

Em outras palavras, a prevenção e o combate à corrupção são, ao mesmo tempo, pressupostos e consequências de uma boa governança pública. No entanto, a abordagem que o controle deve ter sobre a corrupção é completamente diferente daquela sobre a ineficiência e a ineficácia no setor público, o que demanda enfoques e instrumentos distintos.

Ao reconhecer o caráter supranacional da Convenção Interamericana de Combate à Corrupção - CICC, Gordillo (1998, p. 101-119) sustenta que é quase um silogismo a necessidade de atacar a corrupção e outros fenômenos que a ela se vinculam, em especial, o gasto ineficiente ou dilapidador, já que o crime organizado hoje é não apenas uma ameaça aos direitos humanos, mas também ao próprio Estado. E contextualiza essa necessidade premente pelas contingências econômicas e financeiras, que terminaram provocando a queda do Estado de Bem-Estar, e que se agravam num contexto supranacional.

No mesmo sentido são as considerações trazidas em seu preâmbulo pela Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção - CNUCC, aprovada em 31 de outubro de 2003, que evidenciam a preocupação, entre outros, com os seguintes aspectos: a gravidade e ameaça que esse fenômeno representa para a estabilidade e segurança das sociedades ao corroer as instituições, os valores da democracia, da ética e da justiça e ao comprometer o desenvolvimento sustentável e o Estado de Direito; os vínculos entre a corrupção, o crime organizado e a lavagem de dinheiro; a penetração da corrupção nos diversos setores sociais, o que compromete recursos significativos dos Estados e ameaça a sua estabilidade política; o fato de que a corrupção converteu-se em um fenômeno transnacional, que afeta todas as sociedades e economias, o que torna necessária uma cooperação internacional para preveni-la e combatê-la; o enfoque amplo e multidisciplinar que requerem a prevenção e o combate eficaz desse fenômeno; e o importante papel que pode desempenhar nesse processo a assistência técnica por parte dos Estados em melhores condições de fornecê-la. (ONU, 2004, p. 4-5)

Diante das preocupações e da premência de medidas no sentido de coibir a corrupção na administração pública, mister não apenas uma nova maneira de atuar por parte dos Tribunais de Contas, mas também que essas instituições lancem mão de novos procedimentos.

#### **4.2.2 Abordagem interinstitucional**

Um sistema de controle deve estar articulado, coordenado e harmonizado, tanto interinstitucionalmente como intrainstitucionalmente, a fim de evitar fraquezas e lacunas de controle ou duplicidade de esforços.

No enfoque interinstitucional, o controle externo deve atuar de maneira integrada com os demais órgãos estatais de regulação, fiscalização e controle (federais, estaduais e municipais), bem como

com organizações da sociedade civil (ONGs, observatórios sociais) com o compartilhamento de informações, procedimentos e resultados.

Como exemplo desses organismos, podem ser citados os que formam o controle interno da administração pública, o Ministério Público, as administrações tributárias, as procuradorias jurídicas, o Banco Central, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF<sup>82</sup>, o Conselho de Defesa da Atividade Econômica - CADE, a Agência Brasileira de Inteligência - ABIN<sup>83</sup>, os órgãos de segurança pública (polícias judiciárias).

No direito alemão, como medida preventiva de combate à corrupção,<sup>84</sup> os Tribunais de Contas, as autoridades fiscais e outros órgãos têm a obrigação de informar-se reciprocamente sobre casos de corrupção. (SCHIPANSKI, 2010, p. 229)

No Brasil, um importante passo nesse sentido foi dado com a iniciativa de criação de uma rede de controle da gestão pública, por meio de um protocolo de intenções firmado em 25 de março de 2009

---

<sup>82</sup> O COAF é um órgão do Ministério da Fazenda, considerado a unidade de inteligência financeira do Brasil, tendo sido instituído pela Lei n. 9.613, de 1998. Atua eminentemente na prevenção e no combate à lavagem de dinheiro. As competências do COAF encontram-se previstas nos artigos 14 e 15 da referido diploma legal: receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas; comunicar as autoridades competentes para a instauração dos procedimentos cabíveis nas situações em que concluir pela existência, ou fundados indícios, de crimes de lavagem de dinheiro, ocultação de bens, direitos e valores, ou de qualquer outro ilícito; coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes no combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores; e disciplinar e aplicar penas administrativas. Além disso, o §3º do artigo 11 da lei atribuiu ainda ao COAF a competência residual de regular os setores financeiros e econômicos previstos no art. 9º para os quais não haja órgão regulador ou fiscalizador próprio.

<sup>83</sup> A ABIN é a sucessora do extinto Serviço Nacional de Informação (SNI) e foi criada pela Lei n. 9.883, de 1999 (BRASIL, 1999b), que também instituiu o Sistema Brasileiro de Inteligência.

<sup>84</sup> Sobre demais medidas preventivas e repressivas de combate à corrupção na sociedade alemão, *vide* Schipanski (2010, p. 228-234), que aborda essas questões a partir da perspectiva da corrupção entre parlamentares, no Executivo, nos partidos políticos e no setor privado, onde destaca, neste último caso, a importância da abordagem de Gestão da Conformidade (*Compliance Management*), por meio da qual todos os procedimentos de uma empresa são reestruturados sob a ótica da minimização do risco de corrupção.

entre diversos órgãos e entidades públicas prevendo a articulação de apoio a ações de fiscalização. (TCU, 2009)

Dentre os órgãos signatários do referido protocolo, encontram-se TCU; Câmara dos deputados; Senado Federal; AGU; Banco Central do Brasil; CGU; CNJ; Ministério Público Federal; Ministérios da Fazenda; da Previdência Social; da Justiça; do Planejamento, Orçamento e Gestão; Tribunal Superior Eleitoral; ATRICON, entre outras. Além disso, são consideradas abrangidas pelo instrumento as entidades ou unidades integrantes ou vinculadas aos partícipes (como Polícia Federal, Secretaria da Receita Federal, Secretaria do Patrimônio da União, entre outras), inclusive aquelas de âmbito estadual, bastando para a formalização da adesão o registro da participação em algumas das ações derivadas do ato.

De acordo com a cláusula quarta do protocolo, a intenção dos partícipes relaciona-se com as seguintes ações:

- I – compartilhamento de conhecimentos, informações, bases de dados e soluções de tecnologia da informação, voltados para o exercício do controle e para a melhoria dos resultados institucionais e da administração pública, observada a legislação pertinente;
- II – atividades dos partícipes em que haja intersecção de objeto de fiscalização ou controle;
- III – estruturação de redes de relacionamento entre os órgãos e entidades públicas para ações de controle e gerenciamento de informações;
- IV – realização de atividades conjuntas de controle dentre os partícipes;
- V – instrumentos, normatização e mecanismos de suporte a uma rede de controle da gestão pública;
- VI – avaliação dos acordos afins existentes e sugestões para o aprimoramento e definição de modelos de instrumentos correlatos;
- VII – ações de capacitação. (TCU, 2009)

As diretrizes desse protocolo vêm sendo replicadas nos diversos Estados da Federação,<sup>85</sup> por meio de acordos de cooperação técnica celebrados com entidades congêneres no âmbito estadual, tais como Assembleias Legislativas, conselhos profissionais (contabilidade, engenharia), Ministério Público Estadual, Secretarias da Fazenda, controladorias gerais estaduais, entre outras. (REDE DE CONTROLE, 2010)

Além disso, esses acordos acrescentam algumas atribuições no rol acima, tais como o desenvolvimento de “ações de combate à corrupção, a partir da identificação institucional de prioridades comuns e do desenvolvimento de estratégias conjuntas”; “o fortalecimento do controle social, como forma de atuação preventiva no combate à corrupção, desenvolvendo instrumentos [...] para conscientização, estímulo e colaboração da sociedade civil”; e a promoção de “mecanismos corporativos de divulgação com vistas a difundir boas práticas na administração pública e operacionalizar atividades de capacitação, com foco na gestão pública, transparência e controle social”. (REDE DE CONTROLE, 2010)

Essa abordagem interinstitucional é uma ferramenta importante no fortalecimento do controle, a partir do reconhecimento da necessidade de envolvimento dos seus múltiplos atores, proporcionando uma sinergia inerente a uma atuação conjunta, coordenada e harmônica desses vários órgãos e entidades públicas, cada um contribuindo com suas *expertises* e capacidades, além da ampliação de espaços formais e informais de integração e comunicação.

Nesse contexto, ganha importância, ainda, a utilização da atividade de inteligência como instrumento do controle externo. O § 2º do art. 1º da Lei n. 9.833/99 definiu como inteligência “a atividade que objetiva a obtenção, análise e disseminação de conhecimentos dentro e fora do território nacional sobre fatos e situações de imediata ou potencial influência sobre o processo decisório e a ação governamental e sobre a salvaguarda e a segurança da sociedade e do Estado”, enquanto que o § 3º conceituou “como contra-inteligência a atividade que objetiva neutralizar a inteligência adversa”. (BRASIL, 1999b)

Para tanto, tornam-se necessários no âmbito de cada órgão público de fiscalização: a gestão de informações estratégicas para as

---

<sup>85</sup> Maiores informações sobre essa aproximação, seus acordos de cooperação, subgrupos de trabalho, documentos, ações e resultados *vide* Rede de Controle (2015).

ações de controle; a coordenação de uma rede interna de produção, utilização e de segurança dessas informações estratégicas; e a interação com outros órgãos e entidades pública visando o estabelecimento de uma rede de intercâmbio, de compartilhamento de informações e de conhecimentos estratégicos que municiem atividade do controle.

Essas ações devem ser levadas a cabo por meio da adoção de metodologias aplicáveis, da normatização e da disseminação da cultura de inteligência no seio de cada instituição. Com isso, será possível que os órgãos de controle compartilhem e recebam informações de qualidade geradas por cada entidade parceira.

Outra área que demanda uma atuação integrada por parte dos atores do controle são os acordos de leniência celebrados entre a administração pública e as pessoas jurídicas interessadas em cooperar na apuração de atos ilícitos praticados contra a administração pública nos termos da Lei Anticorrupção. De acordo com o referido diploma legal:

Art. 16. A autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública poderá celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos previstos nesta Lei [grosso modo, atos lesivos contra a administração pública] que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, sendo que dessa colaboração resulte:

I - a identificação dos demais envolvidos na infração, quando couber; e

II - a obtenção célere de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração.

§ 1º O acordo de que trata o caput somente poderá ser celebrado se preenchidos, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I - a pessoa jurídica seja a primeira a se manifestar sobre seu interesse em cooperar para a apuração do ato ilícito;

II - a pessoa jurídica cesse completamente seu envolvimento na infração investigada a partir da data de propositura do acordo;

III - a pessoa jurídica admita sua participação no ilícito e coopere plena e permanentemente com as investigações e o processo administrativo, comparecendo, sob suas expensas, sempre que

solicitada, a todos os atos processuais, até seu encerramento.

§ 2º A celebração do acordo de leniência isentará a pessoa jurídica das sanções previstas no inciso II do art. 6º e no inciso IV do art. 19 e reduzirá em até 2/3 (dois terços) o valor da multa aplicável.

§ 3º O acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado.

§ 4º O acordo de leniência estipulará as condições necessárias para assegurar a efetividade da colaboração e o resultado útil do processo.

§ 5º Os efeitos do acordo de leniência serão estendidos às pessoas jurídicas que integram o mesmo grupo econômico, de fato e de direito, desde que firmem o acordo em conjunto, respeitadas as condições nele estabelecidas.

§ 6º A proposta de acordo de leniência somente se tornará pública após a efetivação do respectivo acordo, salvo no interesse das investigações e do processo administrativo.

§ 7º Não importará em reconhecimento da prática do ato ilícito investigado a proposta de acordo de leniência rejeitada.

§ 8º Em caso de descumprimento do acordo de leniência, a pessoa jurídica ficará impedida de celebrar novo acordo pelo prazo de 3 (três) anos contados do conhecimento pela administração pública do referido descumprimento.

§ 9º A celebração do acordo de leniência interrompe o prazo prescricional dos atos ilícitos previstos nesta Lei.

§ 10. A Controladoria-Geral da União - CGU é o órgão competente para celebrar os acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo federal, bem como no caso de atos lesivos praticados contra a administração pública estrangeira.

Art. 17. A administração pública poderá também celebrar acordo de leniência com a pessoa jurídica responsável pela prática de ilícitos previstos na Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, com vistas à isenção ou atenuação das sanções administrativas estabelecidas em seus arts. 86 a 88. (BRASIL, 2013)

Esses instrumentos funcionam como uma delação premiada para as empresas, na seara administrativa, que, ao firmarem o acordo, se comprometem a restituir todo o prejuízo causado, devolvendo parcelas de sobrepreço que receberam, repactuando os preços cobrados em contratos para ajustá-los aos patamares justos, além de terem que revelar o *modus operandi* do esquema lesivo e a identidade dos envolvidos (que participaram, por exemplo, recebendo propinas).

Em contrapartida por essa colaboração em processos administrativos, recebem, como prêmio, um tratamento mais suave por parte da autoridade administrativa com o abrandamento da pena. Com isso, por exemplo, podem deixar de ser declaradas inidôneas para contratar com a administração pública ou de ser proibidas de receber incentivos e empréstimos do poder público.

É importante destacar que o objetivo dos acordos de leniência não é inviabilizar a pessoa jurídica, mas induzir uma mudança de comportamento. O encerramento das atividades de uma empresa sempre provoca efeitos colaterais negativos na sociedade e na economia, penalizando clientes e toda uma cadeia de colaboradores (fornecedores e empregados).

E as penalidades administrativas previstas no diploma legal anticorrupção, caso não abrandadas pelos acordos de leniência, podem levar à inviabilização das empresas envolvidas, com os consequentes danos paralelos indesejados. Esse duplo benefício (desestímulo à corrupção e manutenção das atividades com mudanças de postura das empresas) aconselham a disseminação desses instrumentos, o que torna premente uma postura proativa por parte das Cortes de Contas com esse intuito.

Mas mais do que isso. Como há diversos órgãos envolvidos no processo, assim como múltiplas leis que poderiam acarretar outras punições futuras mesmo para quem celebrasse a leniência, o que, sem dúvida, é um fator de insegurança e desestímulo, faz-se necessária uma atuação articulada por parte dos órgãos de controle.

A insegurança jurídica provocada por essas incertezas é motivo de natural preocupação para as empresas potencialmente signatárias desses acordos de leniência e certamente desestimula a adesão a esse mecanismo anticorrupção. Para que esse instrumento não caia em desuso e venha a ser efetivamente utilizado, é imperativo que as pessoas jurídicas tenham certeza com relação ao teor do acordo feito.

Portanto, é essencial que os órgãos de controle, que detêm competência coercitiva para a prevenção e o enfrentamento da

corrupção, estabeleçam parâmetros de uma atuação coordenada e em conjunto.

Uma das maneiras de tornar as regras mais claras e seguras para as empresas é que os órgãos de controle externo passem a homologar os acordos, a fim de que seus termos sejam assegurados, evitando com isso, por exemplo, que os valores a serem ressarcidos aos cofres públicos sofram alterações posteriores.

Mas talvez isso não seja suficiente e o papel dos Tribunais de Contas não deva se restringir apenas ao de chancelar ou não os termos do acordo. Até mesmo porque as empresas não se sentirão estimuladas a celebrar esses instrumentos se houver risco de uma posterior não homologação por essas instituições.

Os Tribunais de Contas devem participar de maneira prévia e proativa, provocando, incentivando ou determinando a utilização dessa ferramenta por parte de seus jurisdicionados quando identificarem situações onde esses mecanismos sejam cabíveis. Devem atuar, também, de maneira concomitante durante o desenrolar desses procedimentos, acompanhando desde a manifestação da pessoa jurídica interessada no procedimento, passando pelo monitoramento dos termos e condições da negociação com a administração e do seu cumprimento, e na avaliação dos resultados e na proposição de aprimoramentos na utilização desse instrumento.

Nesse ponto, a Lei Anticorrupção andou mal ao não prever a participação dessas instituições nesse procedimento.<sup>86</sup> No entanto, o equívoco e a omissão do legislador não são motivos para que os Tribunais de Contas fiquem alheios a esses processos. Até mesmo porque o controle externo dos atos da administração, neles incluídos a celebração desses acordos de leniência, são atribuições dessas instituições e, como tais, indisponíveis, inalienáveis e exercitáveis de ofício.

Enfim, diante de todo exposto, é necessária uma aproximação interinstitucional na atuação dos órgãos de Estado que exercem a função de controle, a fim de que eles deixem de atuar como ilhas isoladas de informação e passem a trabalhar de maneira integrada, possibilitando, com isso, que o Estado navegue nesse oceano de incertezas, formado

---

<sup>86</sup> Essa omissão foi abordada anteriormente sendo especulada como uma das consequências da deficiência de legitimidade plena que atinge às Cortes de Contas brasileiras.

pela complexidade da sociedade atual, em meio a arquipélagos de certeza e de conhecimento.<sup>87</sup>

### 4.2.3 Acesso a informações protegidas pelos sigilos bancário e fiscal

A preocupação com o resguardo das informações relativas à vida econômica das pessoas não é nova, sendo encontrados no direito romano os principais contornos do sigilo bancário, conforme lembra Rocha:

Ali, impunha-se reserva aos banqueiros (*argentarius*) sobre os créditos e débitos registrados em livro próprio (*codex*), o qual devia ser mantido sob sigilo. A quebra do sigilo somente se justificava quando sobreviesse litígio entre o cliente e o banqueiro, o que teria de ser resolvido judicialmente. Para a solução da lide é que se abria à justiça o acesso e, eventualmente, a divulgação dos dados. (ROCHA, 2003, p. 33)

No ordenamento jurídico brasileiro, as referências expressas ao sigilo bancário têm início com o Código Comercial de 1850 (art. 119), passando pelos seguintes diplomas legais e infralegais até os dias atuais:

- a) Código Penal de 1941 (art. 154);
- b) Lei n. 4.595/1964, que dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias e cria o Conselho Monetário Nacional (art. 38);
- c) Lei n. 5.172/1966, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional (art. 197 e ss.);
- d) Lei n. Complementar n. 70/1991, que institui contribuição para financiamento da seguridade

---

<sup>87</sup> Morin (2000, p. 16) lembra que, embora as ciências tenham permitido à sociedade a aquisição de muitas certezas, elas, por outro lado, também revelaram muitas zonas de incerteza, donde resulta a necessidade de se ensinar e se assimilar princípios de estratégia que permitam o enfrentamento dos imprevistos, do inesperado e da incerteza, bem como a modificação do seu desenvolvimento. Enfim, para o autor “é preciso aprender a navegar em um oceano de incertezas em meio a arquipélagos de certeza”.

social e eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras (art. 12);

e) Lei n. 9.311/1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPF (art. 11);

f) Lei n. 9.430/1996, que trata do ajuste tributário (art. 42);

g) Lei n. 10.174/2001, que altera o art. 11 da Lei n. 9.311/1996 (art. 1º);

h) Lei Complementar n. 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras (art. 6º);

i) Decreto federal n. 3.724/2001, que regulamenta o art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001.

Conforme é possível inferir da relação acima, não há qualquer referência à CRFB/88 ou às suas antecessoras, haja vista não haver nelas qualquer menção expressa ao sigilo bancário.

No entanto, a doutrina e a jurisprudência majoritárias enxergam o sigilo bancário nos incisos X e XII do art. 5º da CRFB/88, a seguir transcritos:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

[...]

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; (BRASIL, 1988)

Ao abordar a salvaguarda não apenas do sigilo bancário como do sigilo fiscal, Sarlet, Marinoni e Mitidiero defendem que ambos constituem garantia constitucional, explicando que:

O sigilo em relação a operações bancárias (empréstimo e guarda de dinheiro) já integra, desde a antiguidade, mas especialmente a partir da

Idade Média, um expressivo número de ordens jurídicas, alcançando inclusive - embora não de forma generalizada e não da mesma forma - relevância constitucional, mas em geral não mediante expressa previsão no texto constitucional, o que também se deu no caso brasileiro. No caso da Constituição Federal a proteção do sigilo fiscal e bancário foi, de acordo com a voz majoritária no direito brasileiro, deduzida dos direitos à privacidade e à intimidade, constituindo uma particular manifestação dos mesmos, em que pese alguma controvérsia inicial sobre a sede mais adequada de tais direitos.

[...]

Independente das possíveis objeções ao reconhecimento de um direito (garantia) fundamental ao sigilo fiscal e bancário, doutrina e jurisprudência, como já sinalado, como tal o consagraram na ordem jurídico-constitucional brasileira. (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2012, p. 396-397)

Na mesma linha, classificando o sigilo bancário, e também o fiscal, como direito fundamental, Moraes assevera que:

Os sigilos bancário e fiscal, consagrados como direitos individuais constitucionalmente protegidos, somente poderão ser excepcionados por ordem judicial fundamentada ou de Comissões Parlamentares de Inquérito, desde que presentes requisitos razoáveis, que demonstrem, em caráter restrito e nos limites legais, a necessidade de conhecimento dos dados sigilosos. (MORAES, 2012, p. 74)

No que diz respeito à jurisprudência pátria, é possível encontrar no STF e no STJ inúmeros julgados<sup>88</sup> ressaltando a característica de direito fundamental do sigilo bancário, cabendo consignar que “a interpretação da maioria do Supremo Tribunal Federal

---

<sup>88</sup> Como exemplo, citam-se os seguintes julgados do STF: HC 90298/RS (STF, 2009); MS 22801/DF (STF, 2007) e MS 24817/DF (STF, 2005). E do STJ: RHC 20329/PR (STJ, 2007) e; HC 31205/RJ (STJ, 2004).

considerando o sigilo bancário direito individual coloca-o na condição de ‘cláusula pétrea’ (CF, art. 60, § 4º, IV), impedindo, dessa forma, a aprovação de emenda constitucional tendente a aboli-lo ou mesmo modificá-lo estruturalmente”. (MORAES, 2012, p. 80-81)

No entanto, mesmo sendo considerado um direito fundamental, é também assente que o sigilo bancário e fiscal não tem caráter absoluto, havendo alguns parâmetros relacionados ao necessário respeito ao caráter excepcional de sua ruptura e à verificação da existência de uma reserva de jurisdição para efeitos de autorizar a quebra do sigilo. A excepcionalidade da medida, como sabido, decorre da proteção constitucional conferida, exigindo-se fundados motivos de interesse público, social ou de justiça, observado o critério da razoabilidade e proporcionalidade, para a mitigação do sigilo. (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2012, p. 397-398)

E com relação à reserva de jurisdição, tradicionalmente, limita-se ao Poder Judiciário a possibilidade do deferimento, abrindo-se espaço de atuação apenas para as Comissões Parlamentares de Inquérito - CPIs e para a administração tributária, nos termos da Lei Complementar n. 105/2001.<sup>89</sup> (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2012, p. 398)

Do mesmo modo, na jurisprudência, grassam julgados que reconhecem a possibilidade de quebra de sigilo bancário enquanto medida excepcional, existindo posicionamentos no sentido de que “na contemporaneidade, não se reconhece a presença de direitos absolutos, mesmo de estatura de direitos fundamentais” (STF, 2008) e de que “o sigilo bancário, espécie de direito à privacidade protegido pela Constituição de 1988, não é absoluto, pois deve ceder diante dos interesses público, social e da Justiça”. (STF, 2007)

Ilustra o acima exposto o voto do Ministro do STF Celso de Mello, no RE 389.808/PR, segundo os trechos que seguem reproduzidos:

*Tenho enfatizado, por isso mesmo, que a quebra do sigilo bancário - ato que se reveste de extrema*

---

<sup>89</sup> Embora esteja em vigor e venha sendo aplicada pela Administração Tributária, vários dispositivos da Lei Complementar n. 105/2001 foram objeto de arguição de inconstitucionalidade junto ao STF, havendo em tramitação naquela corte algumas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), como as de número 2386, 2397 e 2859.

gravidade jurídica - *só* deve ser decretada, e *sempre* em caráter de absoluta excepcionalidade, quando existentes *fundados* elementos que justifiquem, a partir de um critério essencialmente apoiado na prevalência do interesse público, a *necessidade* da revelação dos dados pertinentes às operações financeiras ativas e passivas resultantes da atividade desenvolvida pelas instituições bancárias.

[...]

A *exigência de preservação* do sigilo bancário - enquanto meio expressivo de proteção ao valor constitucional da intimidade - *impõe ao Estado* o dever de respeitar a esfera jurídica de cada pessoa. A *ruptura* desse círculo de imunidade *só se justificará* desde que ordenada por órgão estatal investido, nos termos de nosso estatuto constitucional, *de competência jurídica* para suspender, *excepcional e motivadamente*, a eficácia do princípio da reserva das informações bancárias.

Em tema de ruptura do sigilo bancário, *somente* os órgãos do Poder Judiciário dispõem do poder de decretar essa medida extraordinária, *sob pena* de a autoridade administrativa interferir, *indevidamente*, na esfera de privacidade constitucionalmente assegurada às pessoas. *Apenas o judiciário*, ressalvada a competência das Comissões Parlamentares de Inquérito (CF, art. 58, § 3º), *pode eximir* as instituições financeiras *do dever* que lhes incumbe *em tema* de sigilo bancário. (grifo no original)

Como visto, é sob uma interpretação restritiva e notadamente preocupada com a preservação dos direitos individuais que se enquadram as situações de quebra do sigilo bancário no direito pátrio, limitando-se ao Poder Judiciário e às CPIs a possibilidade de deferimento da medida.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> O STJ, em decisão proferida nos autos do Recurso Especial n. 1.134.655, tido como representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, assentou entendimento no sentido de que a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar n. 105/2001 autorizam a atuação fiscalizatória e investigativa da Administração

Nessa medida, o acesso direto a informações protegidas pelo sigilo bancário não vem sendo permitido aos Tribunais de Contas, cabendo destacar a existência de estudos envidando esforços no sentido de construir uma via de entendimento de que essa reserva não pode ser oposta a esses órgãos de controle.

Nessa trilha, Dias e Alencar (1991, p. 7) indagaram se “no livre desempenho de suas funções, pode o Tribunal de Contas, por si mesmo, requisitar informações e esclarecimentos de conta bancária de particular, quando o seu titular for responsável por dinheiro, bens ou valores da administração pública”.

Convergindo para o entendimento do STF, a resposta foi no sentido de que, ausente autorização legislativa específica, as Cortes de Contas não teriam poder para requisitar informações ou esclarecimentos de conta bancária particular, muito embora o titular fosse responsável pela guarda e gestão de recursos públicos. (DIAS; ALENCAR, 1991, p. 7-8)

Para os autores, apenas a partir de uma interpretação que considerasse os Tribunais de Contas como órgãos de natureza jurisdicional extraordinária, é que se admitiria a requisição direta de informações sobre a conta bancária de particulares. Não sendo essa, todavia, a interpretação prevalecente, inviabilizada estaria a sua atuação, seguindo essa linha de entendimento. (DIAS; ALENCAR, 1991, p. 8-11)

Com o mesmo intuito de encontrar um caminho para que os Tribunais de Contas pudessem acessar diretamente informações bancárias protegidas pelo sigilo, Scliar (1992, p. 38-48) analisou os aspectos legais e jurisprudenciais que envolvem a questão e se propôs a analisar a função constitucional dos Tribunais de Contas nas atividades bancárias dos seus jurisdicionados.

Como conclusão, asseverou que as regras do sigilo bancário não oferecem embaraços à ação fiscalizadora, porém, o autor apenas se ocupou dos entes públicos, excluindo de seu exame a possibilidade de

---

Tributária, incluída a quebra do sigilo bancário, sem a intervenção do Poder Judiciário, para fins de constituição de créditos tributários não extintos (STJ, 2009). O STF, todavia, discute a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105/2001, que permite à Administração Tributária a quebra de sigilo bancário, tendo reconhecido repercussão geral sobre o tema no Recurso Extraordinário 601.314-SP. Pendentes de julgamento, sobre o assunto, também as ADI mencionadas anteriormente.

acesso pelas Cortes de Contas à informação sobre as contas de particulares, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, conforme é possível se depreender do excerto a seguir transcrito:

As instituições financeiras integrantes da administração indireta, constituídas sob a forma autárquica, de empresa pública ou economia mista, também realizam operações e serviços bancários passivos, mediante depósitos, aplicações ou serviços. São as chamadas operações interbancárias.

Portanto, devem ser distinguidos os dois pólos públicos de relação no sistema financeiro: a administração direta e indireta realizam operações passivamente, enquanto que os entes bancários integrantes da administração indireta realizam tanto operações ativas como passivas.

A fiscalização do Tribunal de Contas abrange, na sua integralidade, todas as modalidades operacionais específicas de todos os entes dos pólos públicos daquelas relações.

Enquanto realizadores de operações passivas, nenhum ente administrativo poderá alegar sigilo bancário para eximir-se da ação fiscalizadora do Tribunal de Contas. Seus atos obedecem aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, desde logo sujeitos ao desvendamento perante o Tribunal de Contas.

Da mesma forma, as operações bancárias das instituições financeiras integrantes da administração indireta, subordinadas os mesmos princípios, não encontram no texto constitucional nenhuma ressalva que lhes garanta o sigilo dos seus atos administrativos.

Mais ainda: as operações bancárias realizadas entre as instituições financeiras integrantes da administração indireta com os demais entes da administração direta ou indireta não estão, como não estavam, acolhidas pelo sigilo bancário previsto no art. 38 da Lei 4.595/64. (SCLIAR, 1992, p. 49-50)

Por fim, analisando a possibilidade dos Tribunais de Contas, *sponte sua*, terem acesso a dados resguardados pelo sigilo bancário, o

STF, de maneira explícita, recentemente se pronunciou, apontando a inexistência de autorização legislativa como óbice ao deferimento da medida:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. BANCO CENTRAL DO BRASIL. OPERAÇÕES FINANCEIRAS. SIGILO.

1. A Lei Complementar n. 105, de 10/1/01, não conferiu ao Tribunal de Contas da União poderes para determinar a quebra do sigilo bancário de dados constantes do Banco Central do Brasil. O legislador conferiu esses poderes ao Poder Judiciário (art. 3º), ao Poder Legislativo Federal (4º), bem como às Comissões parlamentares de Inquérito, após prévia aprovação do pedido pelo Plenário da Câmara dos Deputados, do Senado ou do plenário de suas respectivas comissões parlamentares de inquérito (§§ 1º e 2º do art. 4º).

2. Embora as atividades do TCU, por sua natureza, verificação de contas e até mesmo o julgamento das contas das pessoas enumeradas no art. 71, II, da Constituição Federal, justifiquem a eventual quebra de sigilo, não houve essa determinação na lei específica que tratou do tem, não cabendo a interpretação extensiva, mormente porque há princípio constitucional que protege a intimidade e a vida privada, art. 5º, X, da Constituição Federal, no qual está inserida a garantia ao sigilo bancário.

[...]º<sup>91</sup>

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA CONCEDIDA.

O Tribunal de Contas da União, a despeito da relevância das suas funções, não está autorizado a requisitar informações que importem a quebra do sigilo bancário, por não figurar dentre aqueles a quem o legislador conferiu essa possibilidade, nos

---

<sup>91</sup> Mandado de Segurança 22.801-6 Distrito Federal. Relator Ministro Menezes Direito. Data de publicação DJE: 14/03/2008.

termos do art. 38 da Lei 4.595/1964, revogado pela Lei Complementar 105/2001.

Não há como admitir-se interpretação extensiva, por tal implicar restrição a direito fundamental positivado no art. 5º, X, da Constituição. Precedente do Pleno (MS 22801, rel. Min. Menezes Direito, DJe-047 de 14.03.2008).<sup>92</sup>

Do exposto, é possível extrair o diagnóstico de que o ordenamento jurídico brasileiro não concede permissão para que os Tribunais de Contas tenham acesso, diretamente, a dados salvaguardados pelo sigilo bancário. Uma análise crítica da situação, no entanto, importa em explicitar uma série de incoerências verificadas a partir da omissão do sistema normativo. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

E essas incoerências ficam mais evidentes ainda quando se visualiza a função de controle exercida pelos Tribunais de Contas a partir da perspectiva de um Poder soberano do Estado, conforme sustentado anteriormente, e que, como tal, deve ter autonomia e independência para bem e livremente exercer sua missão constitucional, fundamental para o funcionamento da administração pública.

Nessa linha, Ferreira Júnior e Cardoso questionam como explicar, por exemplo, que os Tribunais de Contas julgam as contas de administradores públicos e de particulares que recebem recursos públicos, mas não têm acesso a contas bancárias quando presentes indícios de desvio de recursos.

Sob esse enfoque, Dias e Alencar formulam hipótese em que se evidenciam contradições relacionadas com a necessidade dos Tribunais de Contas dependerem de autorização do Poder Judiciário para o pleno cumprimento de sua missão constitucional e à possibilidade da Administração Tributária, que é órgão administrativo de fiscalização da receita pública, ter acesso direto à movimentação financeira de pessoas físicas e jurídicas:

Suponhamos que ocorra a seguinte situação, aliás, bastante provável: o Ordenador de Despesa faça depósito bancário, na sua conta particular, de dinheiros e valores públicos, e, ao processar as

---

<sup>92</sup> Mandado de Segurança 22.934 Distrito Federal. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Data da publicação DJE: 09/05/2012.

contas respectivas, o Tribunal de Contas descubra a astúcia.

No caso, a Corte de Contas terá que se socorrer de advogado, ou de membros do Ministério Público, para requerer do Poder Judiciário as informações e esclarecimentos da conta bancária do administrador desonesto?

Ademais, indaga-se: no caso acima, teria a Corte de Contas que lançar mão de dissimulação através do Fisco, para colher as informações bancárias pertinentes?

Essas indagações, sobretudo, nos atizam ao entendimento de que a Corte de Contas, por si mesma, tem o poder de requisitar informações e esclarecimento de conta bancária particular quando o seu titular se enluxe na regra do art. 71, da C.F. (DIAS E ALENCAR, 1991)

Com efeito, não há razoabilidade em subjugar o Poder de Controle. Os Tribunais de Contas, órgãos de estatura constitucional, possuem em sua composição membros que gozam das mesmas garantias e prerrogativas e devem obediência aos mesmos deveres que os membros do Poder Judiciário, logo, não deveriam precisar de autorização judicial para ter acesso a informações imprescindíveis para o desenvolvimento de sua atividade fim. A solução do ordenamento jurídico, ao excluir do controle externo um poder que lhe deveria ser inerente, acaba por ocasionar uma hipertrofia do Poder Judiciário em detrimento do Poder de Controle<sup>93</sup> e em nada contribui com a

---

<sup>93</sup> Outro exemplo desse esvaziamento de atribuições e prerrogativas da função de controle e sua transferência para o hipertrofiado Judiciário foi a decisão do STF acerca da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) pelos Tribunais de Contas. Apesar de discorrer sobre a importância da contribuição da doutrina que permite ao Estado, agindo em uma determinada situação concreta afastar, *hic et nunc*, de modo pontual, a personalidade jurídica de determinada entidade, visando neutralizar a ocorrência de confusão patrimonial, de desvio de finalidade, de práticas abusivas e desleais ou de cometimento de atos ilícitos, além de, no plano das relações jurídicas com a Administração Pública, também prevenir ofensa ao postulado da moralidade e de resguardar a incolumidade do erário, o STF, por meio de decisão monocrática, deferiu medida liminar suspendendo *decisum* do TCU que aplicava essa teoria. O relator fundamentou sua decisão por razões de

racionalidade de um Estado forte na regulação e fiscalização. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Sobre o tema, Rocha esclarece que:

O Estado tem o dever de fiscalizar as atividades financeiras públicas e privadas que se exercem sob a sua jurisdição, até mesmo porque sem este controle e fiscalização não se terá a verificação do cumprimento das leis e, portanto, o perfeito atendimento dos deveres de todos e de cada um com a sociedade. Daí por que ao Estado compete realizar a competente investigação da atividade econômico-financeira do particular em sua relação g.1) com as suas obrigações tributárias e administrativas com a sociedade político-estatal; g.2) com o estrito cumprimento da Constituição e das leis quando da aquisição e manutenção do seu patrimônio e do desempenho de suas atividades econômicas (ROCHA, 2003, p. 22).

Ademais, a rigor, não se verifica que o sigilo bancário seria “quebrado” pelos Tribunais de Contas, visto que, no caso, o conhecimento das informações sigilosas poderia ser apenas transferido, sem invasão ou divulgação e com preservação da intimidade. Ao Judiciário, nesse cenário, caberia obstar eventuais ações violadoras dos princípios do contraditório e da ampla defesa ou, ainda, do sigilo transferido. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

---

prudência, em virtude de: o STF ainda não ter se pronunciado sobre a validade da aplicação da *disregard doctrine* no âmbito dos procedimentos administrativos; haver eminentes doutrinadores, apoiados na cláusula constitucional da reserva de jurisdição, que entendem imprescindível a existência de ato jurisdicional para legitimar a desconsideração da personalidade jurídica; se mostrar relevante examinar o tema da desconsideração expansiva da personalidade civil em face do princípio da intranscendência das sanções administrativas e das medidas restritivas de direitos; assumir significativa importância o debate em torno da possibilidade de utilização dessa doutrina pela própria Administração Pública, agindo *pro domo sua*, examinando essa específica questão na perspectiva do princípio da legalidade. (STF, 2013)

De outro norte, com relação ao acesso pela Administração Tributária à movimentação bancária de pessoas físicas e jurídicas, tem-se que nada mais representa do que o intento do Estado de aparelhar o seu órgão de arrecadação de meios necessários para cumprir com a sua finalidade de desestimular e combater a sonegação, que é, também, uma manifestação da corrupção no âmbito do sistema tributário.

Ora, se à arrecadação tributária foi conferida a prerrogativa de acesso direto às informações protegidas por sigilo bancário de pessoas físicas ou jurídicas, por que motivo não se assegura aos Tribunais de Contas os mesmos instrumentos para que esses órgãos possam prevenir e combater de forma eficaz a corrupção, os desvios de recursos, no setor público? E essa incoerência ganha ainda maior evidência quando se tem em mente que as administrações tributárias são entidades sujeitas à jurisdição das Cortes de Contas, eis que o controle exercido por essas instituições alcança a receita pública estatal, bem como os atos administrativos daquelas entidades.

É difícil, portanto, compreender o deferimento desse poder ao órgão que fiscaliza a arrecadação da receita, sem que igual previsão dê guarida à atuação do órgão encarregado do julgamento das prestações de contas de todos aqueles que utilizem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos, ou seja, encarregado da fiscalização da receita e da despesa públicas. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Uma das razões para essa contradição talvez guarde relação com a cultura arraigada do Poder Público de costumeiramente recorrer à fórmula fácil de elevar a arrecadação tributária para fazer frente às suas necessidades de caixa, ao invés de deslocar o eixo de sua atenção para o gasto, combatendo o desperdício e a malversação da coisa pública.

Em outras palavras, parece haver uma preocupação do *establishment* em assegurar poder a quem é responsável por retirar recursos da sociedade em geral, mas não há interesse em fechar o cerco contra quem retira indevidamente esses recursos do erário público. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Em conclusão, compete asseverar que os entraves que se opõem ao acesso, de modo direto, às informações protegidas pelo sigilo bancário explicitam um descompasso que em muito fragiliza a atuação do controle externo.

A omissão legal, nessa seara, demonstra a pouca importância conferida aos Tribunais de Contas no contexto nacional, fruto do já mencionado déficit crônico de legitimidade de que padecem esses órgãos, e contribui para o exercício de sua missão de modo cada vez

menos efetivo, notadamente no que diz respeito à prevenção e ao combate à corrupção.

Na verdade, se houvesse uma adequada compreensão da posição institucional da função de controle como Poder de Estado e da importância do papel dos Tribunais de Contas para a salvaguarda da boa administração pública, não deveria haver nem a necessidade de autorização legislativa, já que a possibilidade de acesso às informações protegidas pelo sigilo bancário deveria estar compreendida como um dos muitos poderes implícitos dessas instituições.

Acerca da teoria dos poderes implícitos e sua relação com os Tribunais de Contas, vale transcrever o entendimento do STF sobre a matéria, com a ressalva de que, não obstante garanta a essas instituições o poder geral de cautela, não vislumbra o acesso a informações protegidas pelo sigilo bancário como abarcadas por essa doutrina:

[...] a atribuição de poderes explícitos, ao Tribunal de Contas, tais como enunciados no art. 71 da Lei Fundamental da República, supõe que se lhe reconheça, ainda que por implicitude, a titularidade de meios destinados a viabilizar a adoção de medidas cautelares vocacionadas a conferir real efetividade às suas deliberações finais, permitindo, assim, que se neutralizem situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário público. Impende considerar, no ponto, em ordem a legitimar esse entendimento, a formulação que se fez em torno dos poderes implícitos, cuja doutrina, construída pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, no célebre caso *McCulloch v. Maryland* (1819), enfatiza que a outorga de competência expressa a determinado órgão estatal importa em deferimento implícito, a esse mesmo órgão, dos meios necessários à integral realização dos fins que lhe foram atribuídos. [...] É por isso que entendo revestir-se de integral legitimidade constitucional a atribuição de índole cautelar, que, reconhecida com apoio na teoria dos poderes implícitos, permite, ao TCU, adotar as medidas necessárias ao fiel cumprimento de suas funções institucionais e ao pleno exercício das competências que lhe foram outorgadas, diretamente, pela própria CR. (MS 24.510, Rel. Min. Ellen Gracie, voto do

Min.Celso de Mello, julgamento em 19-11-2003, Plenário, *DJ* de 19-3-2004.)

Assim, apesar das opiniões em sentido contrário, sobretudo no âmbito do STF, que ainda não pacificou o entendimento sobre a constitucionalidade da Lei Complementar n. 105/2001, tem-se que nada desabona a permissão, via autorização legislativa, do acesso pela Administração Tributária a dados bancários sigilosos, mediante a observância do devido processo legal. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Diante do exposto, o que se infere é que o entendimento majoritário no sentido da impossibilidade de acesso direto a informações bancárias sigilosas pelas Cortes de Contas descortina um paralogismo no sistema normativo, haja vista inexistir lógica na imposição de limites investigativos à instituição responsável pelo controle externo. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Não obstante, admitindo o cenário tal qual posto, essa inconsistência pode (e deve) ser contornada pelos órgãos de controle com a adoção de medidas estratégicas por parte das Cortes de Contas, como, por exemplo, buscando uma aproximação institucional com outros órgãos de fiscalização e controle, como o Ministério Público, a Polícia Judiciária, Advocacia Pública e Poder Judiciário. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Embora não seja a situação ideal, tendo em vista a necessidade de tutela por parte de outro poder para que o órgão constitucionalmente incumbido do controle externo tenha autorização para cumprir suas finalidades, a conclusão é de que depende apenas dos Tribunais de Contas o aprofundamento de suas investigações e a modificação no seu modo de atuar, visando garantir maior efetividade no que diz respeito ao combate às iniquidades do setor público. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Com efeito, uma das grandes mazelas que aflige a administração pública brasileira, ao lado da ineficiência e da ineficácia, é a corrupção. No entanto, para combatê-la, a atuação tradicional dos Tribunais de Contas demonstra-se incipiente, o que reclama um giro no modo de agir dessas instituições.<sup>94</sup>

---

<sup>94</sup> Para Filgueiras (2011, p. 142), mesmo diante da ampliação da transparência e do aprimoramento da *accountability* no Brasil, a corrupção permanece sem que

Nesse esforço pela superação da concepção tradicional de controle, muitas vezes com sua atenção voltada para aspectos mais burocráticos, alheios a princípios como os da economicidade, moralidade e eficiência, tem lugar a busca pelo conhecimento das informações bancárias protegidas pelo sigilo daqueles envolvidos em desvios e malversações de recursos públicos.

A propósito, no sentido de que as informações patrimoniais dos homens públicos, pouco a pouco, devem ser excluídas do domínio íntimo de suas vidas privadas, a doutrina de Bredin (2001, p. 5-15) esclarece que, exigências cada vez mais evidentes relacionadas à transparência nas finanças, nas relações bancárias, nas concorrências públicas, nos financiamentos dos partidos políticos e na publicidade, motivam as novas leis de transparência voltadas à moralização da vida social e à prevenção da corrupção.<sup>95</sup>

Sendo assim, sempre que presentes indícios de desvio de recursos ou de locupletamento ilícito de agentes públicos ou até mesmo de entidades beneficiadas pelo repasse de recursos do erário, os Tribunais de Contas devem atuar de maneira efetiva na prevenção e no combate à corrupção e à fraude com o dinheiro público e, em que pese o acesso, de modo direto, das informações protegidas pelo sigilo bancário não constitua prerrogativa que lhe seja deferida de acordo com a doutrina e jurisprudência majoritárias brasileiras, nada obsta que por intermédio de uma ação híbrida, envolvendo o Ministério Público e Poder Judiciário, logre-se o alcance a tais informações, sempre que o interesse público assim demonstrar necessário. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Não se trata de afirmar, com isso, que o desnudamento das operações bancárias estará sob alvo permanente nem que a vida alheia

---

haja qualquer avanço no que diz respeito à responsabilização dos agentes públicos e privados perante a sociedade.

<sup>95</sup> Nesse sentido: *Voici que semble venu, en quelques années, le règne de la transparence. Se sont multipliées les lois dites de transparence, ou de vérité, cette vérité dont la transparence ne serait que l'un des visages, exprimant les exigences d'une loi morale de plus en plus évidente : transparence des marchés boursiers et financiers, transparence des relations bancaires, transparence de la concurrence, transparence du financement des partis politiques, transparence de la publicité. « Il faut prévenir la corruption. » « Il faut moraliser l'économie », disent les motifs de plusieurs de ces lois, moraliser l'économie, moraliser la politique, moraliser la vie sociale. La vérité se déploie ainsi, à travers les lois, et s'il se peut à travers les mœurs, comme le fondement d'une « vraie » démocratie.* (BREDIN, 2001, p. 5-9)

será vasculhada, pois quando se defende que os Tribunais de Contas conheçam os dados reservados pelo sigilo bancário têm-se por fim, exclusivamente, o objeto da fiscalização, nos casos em que se evidencie a prática de atos ilícitos. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

É necessário que, nesse mister, os Tribunais de Contas adotem a estratégia sintetizada pela expressão *follow the Money* (siga o dinheiro).<sup>96</sup> Essa estratégia também foi aconselhada ao nosso País por Kaufmann (2006), diretor de governança global do Banco Mundial em 2008 e uma das maiores autoridades do mundo em combate à corrupção, para quem “o monitoramento independente e constante do caminho do dinheiro público - para saber onde ele vai parar - é uma das melhores fórmulas para tornar o controle orçamentário mais rígido e transparente”. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

Foi também nesse sentido a recentemente manifestação do Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot, em seu discurso de abertura do Ano Judiciário de 2015, que, em referência ao momento nacional vivido e aos seus desdobramentos, no que diz respeito às investigações de suspeitas de desvios de vultosos recursos públicos, afirmou que os poderes da República devem dar especial atenção ao combate à corrupção, ressaltando que “a estratégia até agora adotada de seguir o caminho do dinheiro parece ter sido correta”, reafirmando o que chamou de “indispensável poder investigatório do Ministério Público”. (STF, 2015)

Interessante observar, nesse sentido, a desnecessidade de se aguardar por qualquer inovação legislativa para a adoção de tal medida, de cunho estritamente procedimental, visto ser da essência dos órgãos de controle a fiscalização dos recursos públicos, convindo assinalar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Mandados de Segurança 22.801-DF e 22.934-DF, já mencionados, ao reconhecer a relevância das funções institucionais dos Tribunais de Contas, expressamente

---

<sup>96</sup> Essa expressão foi consagrada pelo jornalismo investigativo quando terminou por elucidar o caso *Watergate*, que, por sua vez, culminou com a renúncia do Presidente norte-americano Richard Nixon. O Caso Watergate foi retratado na película *Todos os Homens do Presidente* que narra, com licença dramática, a investigação realizada por dois jornalistas do jornal *Washington Post*, auxiliados por uma fonte secreta que ficou conhecida pela alcunha de *Garganta Profunda* que teria aconselhado os jornalistas a seguirem o rastro do dinheiro nas suas investigações. Esta concisa e muito citada expressão foi supostamente a chave que resolveu as complexidades do caso Watergate. (CAMPBELL, 2012)

mencionou que a verificação de contas e o julgamento das contas das pessoas enumeradas no art. 71, II, da CF, justificam a quebra do sigilo bancário. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

O acesso, no caso, há de se dar de maneira ágil, porém com o respeito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, bem como ao sigilo dos dados bancários obtidos e manuseados durante a investigação, o que pode e deve ser feito no âmbito dos Tribunais de Contas, órgãos administrativos de fiscalização que são e que deveriam exercer seu múnus sem a necessidade de prévia autorização judicial, exigência que naturalmente termina por dificultar ou retardar a ação do controle sobre a boa gestão dos recursos públicos. (FERREIRA JÚNIOR; CARDOSO, 2015)

No que se refere à precedência do interesse público sobre o direito fundamental individual ao sigilo bancário a justificar a intervenção do controle externo, retiram-se das lições de Rocha três pontuais colocações que se aplicam ao caso em tela. (ROCHA, 2003, p. 13-43)

A primeira delas menciona que o indivíduo é também cidadão e, desse modo, não se busca o fim da individualidade, mas o respeito aos interesses da sociedade que precisam ser objeto de fiscalização. Através da segunda colocação, mais diretamente relacionada com a necessidade de aprofundamento da fiscalização daqueles que lidam diretamente com recursos públicos, a Ministra explica que aqueles que se oferecem à eleição pelo povo, que são pagos com dinheiro público e exercem funções públicas não podem manter sua privacidade sob os mesmos limites daqueles que não participam nem desempenham funções que atinjam o interesse público. E, por fim, refere ela que não só o indivíduo tem seus direitos fundamentais, mas também a sociedade os possui “ao governo honesto, à transparência que torna efetivamente público o que é do povo, à ética na gestão da coisa de todos e ao comportamento legal de todos e de cada um em relação ao Estado e, em especial à sociedade”. (ROCHA, 2003, p. 25)

Finalmente, cabe o registro de que muito do que se sustentou aqui quanto ao sigilo bancário vale também para as restrições impostas às Cortes de Contas no que diz respeito à possibilidade de acesso a informações protegidas pelo sigilo fiscal, detidas e guardadas pelas administrações tributárias.

#### **4.2.4 Prerrogativa de obtenção de informações de terceiros**

Os estatutos orgânicos e processuais dos Tribunais de Contas brasileiros contam com dispositivos que preveem a obrigatoriedade de agentes públicos jurisdicionados prestarem informações e apresentarem documentos solicitados por essas instituições, assim como a garantia de livre ingresso nos entes públicos sujeitos à sua jurisdição, além de acesso a todos os documentos e informações necessários às atividades de fiscalização.

No entanto, essa obrigatoriedade está restrita a agentes e órgãos públicos sob a jurisdição da Corte de Contas solicitante da informação. Ocorre que uma efetiva fiscalização das contas públicas muitas vezes depende de informações e documentos que constam em poder de terceiros, de particulares que não são agentes nem órgãos públicos.

O Código de Processo Civil, por sua vez, prevê o dever de colaboração com a justiça ao dispor, em seu art. 339, que “ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade”. E, no art. 341, dispõe que compete ao terceiro informar à Justiça os fatos e as circunstâncias de que tenha conhecimento (inc. I), além de exibir documentos que estejam em seu poder (inc. II).

Da mesma forma, a Administração Tributária brasileira possui mecanismos que lhe asseguram a obtenção de informações junto a terceiros, necessárias ao desenvolvimento de suas atividades. Como exemplo, podem ser mencionados os arts. 927 e 928 do Decreto n. 3.000/99 (BRASIL, 1999a), que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza:

Capítulo II  
OBRIGATORIEDADE DE PRESTAR  
INFORMAÇÕES

Seção I

Prestação de Informações à Secretaria da Receita Federal

Subseção I

Disposições Gerais

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei n. 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei n. 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei n. 5.172, de 1966, art. 197).

Essa prerrogativa é essencial para a tarefa de fiscalização e para a viabilização de um procedimento de auditoria denominado de *confirmação externa* ou de *circularização*, que consiste na obtenção junto a terceiros ou a fonte interna independente de informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo auditado ou de amostras representativas dele, mediante sistema válido e relevante de comprovação. Essa técnica deve ser aplicada sobre “posições representativas de bens, direitos e obrigações do ente auditado” ou, ainda, de suas operações<sup>97</sup>. (IRB, 2011, p. 63)

Necessário, portanto, a veiculação legislativa de dispositivos semelhantes no âmbito da jurisdição de contas, a fim de garantir poderes e instrumentos fiscalizatórios condizentes com um controle eficiente e eficaz das contas públicas, permitindo uma maior efetividade da atuação das Cortes de Contas.

---

<sup>97</sup> Sobre demais procedimentos de auditoria governamental *vide* as Normas de Auditoria Governamental (NAG), conhecido como “o livro verde” da fiscalização pública brasileira. Essas normas são classificadas em: Normas Gerais (NAG 1000), Relativas aos Tribunais de Contas (NAG 2000), Relativas aos Profissionais de Auditoria Governamental (NAG 3000) e Relativas aos Trabalhos de Auditoria Governamental (NAG 4000). A elaboração dessas normas se baseou na prática internacional e nas normas e diretrizes de auditoria da INTOSAI, do Comitê Internacional de Práticas de Auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC), do *Government Accountability Office* (GAO), do *Institute of Internal Auditors* (IIA) e do seu congênere brasileiro, Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), do Tribunal de Contas da Comunidade Europeia (TCCE) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) para o exercício de auditoria, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o resultado final foi fruto de amplo debate de profissionais e acadêmicos da comunidade da auditoria governamental brasileira e o projeto foi conduzido pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), com apoio institucional do Instituto Rui Barbosa (IRB), tendo sido apresentado em 16 de novembro de 2010. (IRB, 2011, p. 5-9)

#### **4.2.5 A interface entre a *accountability horizontal* e a *accountability vertical eleitoral***

A legislação eleitoral prevê uma contribuição valiosa, por parte das Cortes de Contas, para o processo eleitoral e representa, na prática, uma integração efetiva e salutar entre a *accountability horizontal*, levada a efeito por essas instituições, e a *accountability vertical eleitoral*, realizada pelos cidadãos, contando, no caso, com a contribuição da Justiça Eleitoral.

Não há dúvidas que um diálogo profícuo entre esses dois institutos de controle possibilita uma melhoria na comunicação entre o controle externo e o controle social, com consequentes resultados positivos na eleição dos gestores públicos, aprimorando a democracia e a administração pública brasileira.

Com efeito, no termos do art. 14, § 9º, da CRFB/88, com o intuito de proteger a probidade administrativa e a moralidade para exercício de mandato, considerada a vida pregressa do candidato, bem como a normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de cargo ou função pública, foi veiculada a Lei Complementar n. 64/90.

Em seu art. 1º, I, g, o referido diploma legal prevê que são inelegíveis “os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se a questão houver sido ou estiver sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário”. (BRASIL, 1990)

Seguindo essa redação, ainda vigente à época da sua elaboração, o art. 11, § 5º, da Lei n. 9.504/97, por sua vez, previa que, até o dia 5 de julho do ano em que se realizarem as eleições, os Tribunais de Contas deveriam disponibilizar “à Justiça Eleitoral relação dos que tiveram suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível”, ressalvados os casos em que a questão estivesse submetida à apreciação do Judiciário, ou que houvesse sentença judicial favorável ao interessado.<sup>98</sup> (BRASIL, 1997)

---

<sup>98</sup> E que se refere aos oito anos anteriores à realização da mesma, conforme disposto na alínea g do inciso I do art. 1º da Lei Complementar n. 64/90, com redação dada pela Lei Complementar n. 135/10.

Ocorre que a Lei Complementar n. 135/10, também conhecida como Lei da Ficha Limpa, modificou o texto da Lei Complementar n. 64/90, acrescentando à alínea g do inciso I do art. 1º a expressão “ato doloso de improbidade administrativa”, atrelando-a à dicção “irregularidade insanável”<sup>99</sup>, trazendo, com isso, a necessidade de se traçar novos paradigmas a respeito da matéria, em face da nova realidade jurídica e fática do processo eleitoral brasileiro.

No entanto, apesar da inovação legal, os Tribunais de Contas vêm remetendo a listagem com o nome de todos aqueles que tiveram suas contas julgadas irregulares, sem fazer uma triagem em virtude da gravidade da conduta. Essa postura, além de ser ao arpejo da lei, configura-se desarrazoada e desproporcional.

Como sustentam Ferreira Júnior e Andrade (2013, p. 15), não se mostra razoável nem proporcional a inclusão na lista de responsáveis “cuja baixa potencialidade ofensiva de suas condutas não possui o condão de ensejar a inelegibilidade dos mesmos, além de ir de encontro ao que dispõe a legislação sobre o assunto, notadamente, após o advento da Lei da Ficha Limpa”. E prosseguem:

E essa questão ganha mais importância ainda se adotarmos um viés crítico acerca da postura muitas vezes empregada no momento da aplicação de multas, banalizando-as, como nos casos daquelas aplicadas, em determinadas situações, a irregularidades como: descrição insuficiente do histórico do empenho, divergências contábeis de pouca monta, classificação de despesas em elementos impróprios, apresentação do balanço geral fora do prazo, atraso na remessa dos relatórios de controle interno, entre outros inúmeros exemplos que se poderia aqui elencar.

---

<sup>99</sup> O referido dispositivo ficou com a seguinte redação após a citada alteração: “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”. (BRASIL, 2010)

Na hermenêutica jurídica não se pode perder de vista o espírito da lei. O fim visado pelos referidos diplomas legais é evitar que aqueles que cometeram irregularidades graves possam alcançar cargos eletivos. Não se pretende o afastamento daqueles que cometeram irregularidades de baixo poder ofensivo. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15)

Apesar da grande repercussão trazida pela inclusão da expressão mencionada, Cerqueira e Cerqueira (2012, p. 644) destacam que isso constituiu apenas “novidade em parte, porque a jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral - TSE tinha entendimento consolidado de que a ‘insanabilidade ou vício insanável’ significaria ‘ato de improbidade administrativa’”, concluindo que “o legislador apenas acrescentou o termo ‘doloso’ no entendimento do TSE”. Em outras palavras, esse juízo já se encontrava consolidado no TSE, *in verbis*:

A jurisprudência deste Tribunal é firme no sentido de que *irregularidade insanável é aquela que indica ato de improbidade administrativa*, assim como definida na Lei nº 8.429/92 ou qualquer outra forma de desvio de valores (acórdãos nºs 15.381, de 27.8.98 e 12.014, de 17.8.94). (TSE, 2002, grifo meu)

Vale destacar, ainda, que o citado julgado faz referência expressa a precedentes de 1994 e 1998, cujos seguintes excertos são transcritos com o intuito de demonstrar a evolução histórica da matéria no âmbito do TSE:

RO n. 12014/AC, Relator: Ministro Cid Flaquer Scartezzini, Publicado em Sessão, Data 17/08/1994

Ementa:

REGISTRO DE CANDIDATO. INELEGIBILIDADE. LC N. 64/90, ART. 1, I, "G". CAMARA MUNICIPAL. PRESTACAO DE CONTAS. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. PARECER PREVIO. REJEICAO. IRREGULARIDADES FORMAIS. EM RELACAO AS CONTAS DE CAMARA MUNICIPAL, BASTA O PARECER PREVIO

DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO, A VISTA DO CARATER DEFINITIVO QUE LHE EMPRESTA A CONSTITUICAO FEDERAL (CF, ART. 71, II), SENDO DESPICIENDA A DECISAO DA CAMARA MUNICIPAL SOBRE A MESMA MATERIA. INEXISTINDO, COMO MOTIVO DETERMINANTE DA REJEICAO, IRREGULARIDADE ADMINISTRATIVA, E DE SER AFASTADA A HIPOTESE DE INELEGIBILIDADE PREVISTA NA LC N. 64/90, ART. 1, I, "G". RECURSO ORDINARIO PROVIDO. (TSE, 1994, grifo meu)

Parecer Procurador-Geral Eleitoral<sup>100</sup>:

5. Senhor Presidente, do exame minucioso a que procedi da cópia de todo Processo TCE/AC nº 1.14492 (fls. 821/849) mormente a conclusão do parecer do Ministério Público nº 416, de 10 de fevereiro de 1993 (fl. 849), cheguei à conclusão de que *inexistem irregularidades contendo nota de improbidade*, essencial para a caracterização da inelegibilidade da alínea g do art. 1º, inciso I da LC nº 64/90.

RESPE n. 15381/CE, Relator Ministro José Neri da Silveira, Publicado em Sessão, Data 27/08/1998

Ementa:

INELEGIBILIDADE. 2. LEI COMPLEMENTAR N. 64/90, ART. 1, I, LETRA "G". 3.HIPOTESE EM QUE AS CONTAS DO CANDIDATO, EX-PRESIDENTE DA CAMARA MUNICIPAL, FORAM CONSIDERADAS IRREGULARES PELO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICIPIOS, SEM A NOTA DE IRREGULARIDADES INSANAVEIS, NEM REFERENCIA A IMPROBIDADE OU A PRATICA DE ATOS DOLOSOS OU MEDIANTE FRAUDE. 4. IRREGULARIDADES REMANESCENTES

---

<sup>100</sup> O posicionamento emitido pelo Procurador-Geral foi posteriormente encampado pelo Relator, que proferiu na oportunidade uma retificação de voto.

TIDAS COMO "FALHAS" E, EM RELACAO AS QUAIS, O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICIPIOS FEZ "RECOMENDACOES" A CAMARA MUNICIPAL, COM VISTAS A NAO-REPETICAO. 5. CASO CONCRETO EM QUE NAO OCORRE A INELEGIBILIDADE DO ART. 1, I, LETRA "G", DA LEI COMPLEMENTAR N. 64/90. 6. RECURSO CONHECIDO COMO ORDINARIO, NEGANDO-SE-LHE PROVIMENTO. (TSE, 1998, grifo meu)

Assim, com o advento da Lei Complementar n. 64/90, foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a hipótese de inelegibilidade com base no conceito de “irregularidade insanável”, tendo o diploma legal de 1997 se utilizado da mesma expressão. Ocorre que, conforme exposto anteriormente, com base no entendimento predominante no TSE, a redação legal há muito se demonstrava insuficiente.

A respeito da construção do núcleo pertinente à “inelegibilidade por rejeição de contas”, segundo reiterados precedentes da Justiça Eleitoral<sup>101</sup>, “é assente na jurisprudência, que irregularidade insanável é aquela que indica ato de improbidade administrativa ou qualquer forma de desvio de valores”<sup>102</sup>.

A introdução do termo “doloso” pela Lei da Ficha Limpa na Lei Complementar n. 64/90 foi uma adaptação legislativa na esteira das deliberações do TSE, sendo mantida, no entanto, a redação do diploma de 1997 sem qualquer alteração. O que não significa dizer que aquela alteração não tenha trazido repercussão direta na interpretação da Lei n. 9.504/97, já que seus comandos, por estarem inseridos em um sistema jurídico uno, não podem ser lidos de forma isolada.

A esse propósito, cabe lembrar que o próprio enunciado da Lei n. 9.504/97 estabelece normas para eleições e as Leis Complementares ns. 64/90 e 135/10 estabelecem, de acordo com o art. 14, § 9º, da Constituição da República Federativa do Brasil - CF/88, casos de inelegibilidade, prazos de sua cessação, entre outras disposições.

---

<sup>101</sup> Como faz referência a ementa do REspe n. 29883/SP, Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins, publicado na sessão de 26/08/2004.

<sup>102</sup> REsp 21.896/SP, Relator: Ministro Peçanha Martins, publicado na sessão de 26/08/2004.

Essa contextualização histórica tem por objetivo demonstrar que a mutação legal trazida pela Lei Complementar n. 135/10 incide de maneira sistemática na leitura e interpretação do comando presente na Lei n. 9.504/97, que, por sua vez, é dirigido aos Tribunais de Contas. Essa lei “veicula uma norma instrumental, adjetiva, enquanto aquela, uma norma material, substantiva. Assim, a segunda existe para dar concretude à primeira”. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 11)

Essa exegese lança mão, dentre outras, da interpretação teleológica, que leva em conta a finalidade a que se propõe a norma, assim como a sistemática, que se utiliza da análise global do sistema para sua melhor compreensão. De forma que “não há sentido em interpretar de maneira dissociada os dois comandos legais, sendo isso, também, uma decorrência da interpretação lógica dos dispositivos em questão”. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 11)

No que se refere à caracterização do mencionado ato de improbidade, para fins de inelegibilidade ou de inclusão na lista com esse objetivo, é importante destacar que não há exigência de sentença judicial a declarando, tampouco de ajuizamento da ação correspondente no Poder Judiciário. Basta, para tanto, que a conduta tida por irregular e o fato apurado pelo Tribunal de Contas correspondam, em tese, a uma das hipóteses previstas nos arts. 9º a 11 da Lei de Improbidade Administrativa (Lei n. 8.429/1992<sup>103</sup>). (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 12)

Esse é também o entendimento de Reis, para quem:

*Ao fazer referência à improbidade administrativa, a lei obviamente não exigiu de qualquer modo a propositura da ação correspondente na órbita civil como requisito para a ocorrência da inelegibilidade.*

Para que o administrador com contas rejeitadas fique inelegível, basta que a irregularidade apurada pelo tribunal de contas corresponda abstratamente a uma das formas de improbidade relacionadas nos arts. 9º a 11 da Lei de Improbidade Administrativa.

---

<sup>103</sup> Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.

*Essa equação é feita a partir da leitura do parecer ou acórdão proferido pelo tribunal de contas, confrontando-se os fatos ali narrados com as figuras previstas nos referidos dispositivos da LIP. (REIS, 2012, grifo no original)*

Nessa mesma linha, concluem Ferreira Júnior e Andrade, no sentido de que o novel diploma legal:

[...] passa a admitir expressamente a constatação da prática de ato de improbidade em feito diverso da ação correspondente, com o intuito de perquirir sobre a existência de algum óbice à elegibilidade do cidadão que pretenda se submeter ao sufrágio eleitoral, sem que, no entanto, isso represente violação ao princípio da presunção de inocência. Esse entendimento parece guardar relação com aquele assentado no voto emitido pelo Ministro Luiz Fux no processo referente à Lei da Ficha Limpa (ADI 4578, ADC 29, ADC 30), segundo o qual, resta claro que a hipótese de inelegibilidade não constitui uma sanção, pois, caso assim o fosse, iria de encontro ao referido princípio. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 12)

De fato, nas palavras do Ministro do STF, “a presunção de inocência, sempre tida como absoluta, pode e deve ser relativizada para fins eleitorais ante requisitos qualificados como os exigidos pela Lei Complementar nº 135/10” (STF, 2012, p. 9). Na oportunidade, o Ministro Luiz Fux elucidou ainda mais a questão, demonstrando a evidente distinção entre o binômio inelegibilidade/condenação, explicando da seguinte maneira:

[...] *trata-se, tão somente, de imposição de um novo requisito negativo para que o cidadão possa candidatar-se a cargo eletivo, que não se confunde com agravamento de pena ou com bis in idem. Observe-se, para tanto, que o legislador cuidou de distinguir claramente a inelegibilidade das condenações [...]* (STF, 2012, p. 4, grifo meu)

Quanto ao termo “doloso”, a sua introdução veio também no sentido de positivar o entendimento jurisprudencial do STJ, “que dá

ênfase à presença do elemento subjetivo na conduta do agente para que haja a subsunção à Lei de Improbidade Administrativa, admitindo-se a modalidade culposa somente aos atos que causem lesão ao erário, esses tipificados no art. 10º dessa lei. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 13)

A exemplo, carrega-se<sup>104</sup> julgado daquela Corte:

O STJ ostenta entendimento uníssono segundo o qual, para que seja reconhecida a tipificação da conduta do réu como incurso nas previsões da *Lei de Improbidade Administrativa*, é necessária a demonstração do elemento subjetivo, consubstanciado pelo dolo para os tipos previstos nos artigos 9º e 11 e, ao menos, pela culpa, nas hipóteses do artigo 10. Precedentes: AgRg no AREsp 20.747/SP, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 23/11/2011; REsp 1.130.198/RR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 15/12/2010; EREsp 479.812/SP, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 27/9/2010; REsp 1.149.427/SC, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 9/9/2010; e EREsp 875.163/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 30/6/2010. (STJ, 2012d, grifo meu)

Quanto à caracterização do elemento subjetivo na conduta do agente, oportuno destacar a necessidade de se distinguir o dolo administrativo do dolo penal, como bem demonstra o aresto abaixo reproduzido do STJ:

De outro ponto, cumpre delinear em que consiste o dolo nas condutas censuradas pelo art. 11 da Lei 8.429/1992.

Segundo a conceituação do Código Penal, tem-se crime doloso “quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo” (art. 18, I).

---

<sup>104</sup> E mais: AgRg no Ag 1386249/RJ, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe 13/04/2012; REsp 1231150/MG, Relator: Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 12/04/2012; REsp 1264364/PR, Relator: Humberto Martins, 2ª Turma, DJe 14/03/2012.

*Também nesse ponto devem ser observadas as peculiaridades do Direito Administrativo, ainda que sancionatório, sobretudo a de que a conduta do agente público não está adstrita à sua vontade, porquanto pautada por deveres inerentes ao exercício da função na qual está investido, cujo conhecimento e cumprimento são obrigatórios.*

A propósito, a diferenciação entre o dolo administrativo e o dolo penal é apontada por Fábio Medina Osório (*Direito Administrativo Sancionador*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2006, p. 333):

O dolo não é necessariamente a má-fé, porque há ilícitos graves que resultam de desvios comportamentais em face de exigências legais específicas. O desvio de finalidade, em que o agente busca interesse público completamente distinto daquele definido na regra de competência, talvez não se ajuste a uma idéia comum de má-fé ou dolo. Porém, inegável que tal administrador ou agente público pode ser sancionado por seu comportamento ilegal, e essa ilegalidade pode ser compreendida como um limite ao estilo patrimonialista ou personalista de governar, administrar ou simplesmente atuar.

[...]

O dolo, portanto, no âmbito de relações em que se faz presente um agente público ou alguém exercente de funções públicas, pessoas submetidas à legalidade administrativa, é de ser analisado em conjugação com o tipo proibitivo, havendo, todavia, a diferenciada análise do tipo permissivo violado, que integra a estrutura da proibição.

Trata-se, destarte, de uma estrutura proibitiva complexa, que parte de uma ausência de permissão para a ação ou omissão do agente público particular.

Diferente é a base do direito penal, que proíbe comportamentos originariamente permitidos ou não proibidos. A infração administrativa, nesses termos considerada, tem seu ponto de partida na ação ou omissão sem o permissivo legal, quando se trata de alcançar relações de especial sujeição do indivíduo ou pessoa jurídica ao Estado. O ato penalmente típico, por seu lado, geralmente, tem

seu núcleo na violação de uma proibição ou no ajuste da conduta do agente a uma norma penal implicitamente proibitiva e explicitamente descritiva de um comportamento.

Se o agente descumpra abertamente normas legais, pouco importa o interesse perseguido, há uma infração dolosa.

Vontade e consciência de realização dos elementos da figura típica, eis o dolo comumente conceituado no direito penal e que, de forma um pouco mais flexível e elástica, diante da maior amplitude típica da infração administrativa, há de ser aceito também do Direito Administrativo Sancionatório.

Pois bem. Levado esse conceito para o art. 11 da Lei 8.429/1992, tem-se que o dolo reside na simples consciência e vontade de praticar determinada conduta, comissiva ou omissiva, que não se coadune com os princípios administrativos e com os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, tal como se evidencia no rol exemplificativo do mencionado dispositivo (desvio de poder, frustração de licitude de concurso público etc.). Pouco importa se o agente atua com intenção específica de violar a lei ou com outra especial finalidade. (grifo nosso)

É o que se extrai também da doutrina de Osório, citado no referido julgado, quando, ao tratar do elemento subjetivo da conduta, trabalha as nuances necessárias para o seu diagnóstico:

A investigação das intenções – eis a clássica via penal em teste - não é, no universo que examino, o único caminho para desvendar a natureza ilícita de um laudo e suas respectivas responsabilidades, nem mesmo o melhor deles. *Já mencionei as peculiaridades do dolo administrativo, ordinariamente travestido de erro grosseiro, na modalidade do desvio de poder, que dispensa investigações acerca do comportamento doloso em seu conteúdo clássico, tipicamente penal.* Em tal cenário, emerge a culpa grave, que faz fronteira muito estreita com o dolo, daí por que as parencças naturais e os laços íntimos. Porém,

*repita-se, o dolo administrativo ganha suas nuanças, relativamente ao dolo penal, em face das peculiaridades das figuras típicas contempladas na Lei 8.429/92, no bojo das relações de sujeição especial. O que diferencia uma categoria da outra é, a final, o próprio tipo sancionador e a especialidade da relação de sujeição mantida pelo Estado com o destinatário de suas normas. Daí por que, vale insistir, na improbidade administrativa o dolo é estruturalmente mais aberto do que o congêneres da seara penal, quando o sistema penal cuida dos crimes contra a Administração Pública.* (OSÓRIO, 2005, grifo meu)

É a partir desse referencial que se intensificam os debates acerca dos critérios que devem pautar a elaboração pelos Tribunais de Contas da lista a ser remetida para a Justiça Eleitoral, pois uma leitura apressada (e literal) da Lei n. 9.504/97 termina conduzindo muitos operadores do direito a adotar como critério para inclusão do nome dos agentes na relação o julgamento irregular de contas, independente da existência de dolo.

Para esses intérpretes, aos Tribunais de Contas caberia tão somente informar ao respectivo Tribunal Eleitoral os nomes dos agentes que tiveram suas contas rejeitadas por irregularidade insanável, a partir da elaboração de uma listagem sem que, para tanto, se faça um juízo de valor sobre a gravidade de suas condutas. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 14)

Os que defendem essa tese, entre outros argumentos, asseveram que: compete à Justiça Eleitoral pronunciar-se acerca da inelegibilidade do gestor; não cabe aos Tribunais de Contas a verificação de atos de improbidade administrativa nem a perquirição da existência de dolo nas irregularidades sujeitas à sua fiscalização; e que o tamanho da listagem elaborada com base em um juízo prévio acerca da conduta dos agentes seria consideravelmente reduzido. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 14)

No entanto, com base na melhor interpretação do § 5º do art. 11 da Lei n. 9.504/97, é possível sustentar que cumpre, sim, às Cortes de Contas apontarem em suas decisões as situações que configuram vício insanável, o que, na forma da atual redação da alínea g do inciso I do art. 1º da Lei Complementar n. 64/90, poderá dar ensejo à

inelegibilidade, a depender do julgamento a ser realizado pela Justiça Eleitoral. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 14-15)

Como órgão responsável pelo exercício do controle externo, as Cortes de Contas têm o dever-poder de tutelar a probidade e moralidade da Administração Pública. E nessa tarefa, o combate a infrações dolosas (ainda que a partir da visão do dolo administrativo) e à prática de atos de improbidade assume enorme relevo. E é justamente no exercício desse controle que pode ser encontrado o ambiente mais propício para uma adequada apuração dessas infrações administrativas. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15)

De fato, têm razão aqueles que argumentam que não cabe aos Tribunais de Contas a apuração de improbidade administrativa ou o julgamento das ações a ela relacionadas. Todavia, é oportuno lembrar que também não compete à Justiça Eleitoral o processamento e julgamento de tais ações, mas, sim, à Justiça Comum Estadual ou Federal. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15)

E se for levada a cabo essa interpretação de carência de competência para julgar as ações de improbidade, a ponto de pretender obstar um juízo de valor por parte das Cortes de Contas acerca da existência de elementos caracterizadores do ato doloso de improbidade, forçosamente também teria que se concluir que a Justiça Eleitoral estaria igualmente impedida de realizar essa análise, o que, além de ser completamente descabido, vai de encontro à jurisprudência pacífica do Tribunal Superior Eleitoral. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15)

Cabe à Justiça Eleitoral decidir pela inelegibilidade quando presentes os requisitos caracterizadores da hipótese. No entanto, cumpre ao Tribunal de Contas identificar em seus julgados as situações em que está presente o vício insanável, prestando, assim, uma informação técnica útil e de qualidade, com o fim de atingir o proposto pelos comandos insertos tanto na Lei n. 9.504/97 quanto na Lei Complementar n. 64/90 (com a alteração trazida pela Lei Complementar n. 135/10). (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15)

Não compete aos Tribunais de Contas a definição do que vem a ser insanável ou não, mas cabe a essas instituições a análise dos atos e fatos por elas julgados e a verificação do seu enquadramento nas definições que vêm sendo emanadas da legislação pertinente e pelo Poder Judiciário, em especial, pela Justiça Eleitoral.

E essa análise deve ser feita não apenas por ocasião da elaboração da lista, a cada dois anos, mas no exercício cotidiano de suas competências constitucionais. É na oportunidade em que profere seus

julgados que as Cortes de Contas devem apontar elementos que possam embasar a identificação das irregularidades que se encaixam no conceito de “insanável” e de “ato doloso de improbidade”. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15)

Ressalta-se que a Justiça Eleitoral, quando da análise de mérito que lhe compete para fins de declaração de inelegibilidade, não está vinculada, em momento algum, ao exame feito pelas Cortes de Contas. Estas apenas encaminham dados e elementos fáticos com o condão de auxiliar o juízo a ser emitido na seara eleitoral, quando a hipótese de rejeição estiver baseada na alínea g do art. 1º da Lei Complementar n. 64/90, pois quem decide se a conduta ensejará ou não a inelegibilidade é a Justiça Eleitoral. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15)

À Justiça Eleitoral não cabe entrar no mérito das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas, mas a ela cumpre concluir se a conduta, de fato, possui nota de insanabilidade para fins eleitorais, verificando se há a subsunção ao conceito de ato doloso de improbidade administrativa. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 15-16)

Mas para que isso seja possível, é necessário que os Tribunais de Contas forneçam elementos suficientes à Justiça Eleitoral, municiando-a com o encaminhamento de decisões bem fundamentadas, com a devida caracterização da responsabilidade pelo ato, bem como da sua extensão e gravidade, fazendo a ligação entre o vício insanável ao ato de improbidade administrativa. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 16)

De forma que não é toda e qualquer irregularidade que deve acarretar a inclusão do responsável na lista, mas apenas aquelas capazes de ensejar a inelegibilidade, ou seja, aquelas insanáveis e que configurem ato doloso de improbidade administrativa. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 17)

É importante destacar, ainda, que a existência ou não de dolo tem reflexo direto na dosimetria da pena administrativa a ser aplicada pelos Tribunais de Contas quando se depararem com irregularidades praticadas no seio da administração pública, não podendo essas cortes se furtar ao ônus dessa apuração, nem deixar de colher o bônus dela, que corresponde a uma contribuição efetiva por parte do controle externo em sua missão constitucional de zelar pela coisa pública. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 17)

Isso implica uma mudança significativa na postura das Cortes de Contas, que devem passar a fazer uma triagem das irregularidades por elas apuradas de acordo com a gravidade da conduta, passando a inserir elementos facilitadores não apenas visando a identificação pela Justiça

Eleitoral das irregularidades insanáveis, mas também contribuindo para a própria elaboração da lista a ser enviada periodicamente pelos Tribunais de Contas.

Vale destacar que essa mudança de postura trabalha com parâmetros diversos dos usualmente utilizados pelas Cortes de Contas nos julgados, as quais muitas vezes não se mostram revestidos dos elementos mínimos para que a Justiça Eleitoral tenha condições de extrair a nota de insanabilidade ou a presença de um ato doloso de improbidade administrativa, por ela considerados necessários para a subsunção à hipótese de inelegibilidade prevista na alínea g do inciso I do art. 1º da Lei da Ficha Limpa. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 17)

Outra questão que merece reflexão por parte dos Tribunais de Contas, no que concerne à elaboração da lista a ser remetida para a Justiça Eleitoral, refere-se ao tratamento dado às irregularidades passíveis de multa apuradas em processos que não são de contas.

Com efeito, na jurisdição de contas existem os chamados processos de contas (prestação e tomada de contas) e também os demais processos de fiscalização (que não são de contas), dentre os quais destaca-se as auditorias, a análise de atos e contratos e de atos sujeitos a registro, bem como os processos de denúncias e de representações. Em regra, os débitos são apurados, necessariamente, em processos de contas (prestação ou tomada de contas), enquanto que as multas podem ser aplicadas em ambos os tipos processuais.

A partir dessa realidade processual, o que se verifica é que os Tribunais de Contas restringem a inclusão na listagem aos nomes dos responsáveis que tiveram suas contas julgadas irregulares nos termos do inciso II do art. 71 da CRFB/88. Com isso são incluídas na listagem tão somente aquelas irregularidades apuradas em processos de contas, quais sejam, de prestação ou de tomada de contas. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 17-18)

Esse procedimento é fruto de uma interpretação dos dispositivos legais aplicáveis, ou seja, do § 5º do art. 11 da Lei n. 9.504/97 e da alínea g do inciso I do art. 1º da Lei Complementar n. 64/90, com a redação dada pela Lei Complementar n. 135/10, quando essa legislação se refere a “contas” rejeitadas, razão pela qual se concluiu por excluir os julgamentos exarados nos demais processos que não são “de contas”.

No entanto, essa interpretação revela-se equivocada e reducionista, sendo fruto, dentre outras razões, de uma interpretação literal enviesada da dicção “contas rejeitadas”, pela qual termina por

enxergar nessa uma sinonímia inexistente com a expressão “contas julgadas irregulares”. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 19)

Isto porque quando o legislador refere-se a “contas rejeitadas”, ele não está se referindo ao tipo de processo (prestação ou tomada de contas), no qual a irregularidade foi apurada nem ao seu desfecho (que é pelo julgamento regular ou irregular das contas), mas, sim, em sentido lato, ao próprio objeto da jurisdição dos Tribunais de Contas, que são as contas públicas. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 19)

Esse equívoco frequente coloca em risco a isonomia de tratamento dado aos jurisdicionados pelos Tribunais de Contas, bem como a efetiva aplicação da legislação eleitoral, que pretende filtrar as pessoas que não detenham a capacidade de figurar como candidatos nas eleições, levando em consideração, sobretudo, a moralidade e a probidade administrativa.<sup>105</sup>

A prevalecer essa interpretação distorcida, terminariam ficando de fora da listagem os responsáveis por irregularidades apuradas em outros processos que não os de contas, por mais graves que sejam essas infrações. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 19)

A esse respeito, vale transcrever a lição de Ferreira Júnior e Andrade, no sentido de que:

Para que tal objetivo seja alcançado, sustenta-se que os critérios de inclusão na lista abrangem também aqueles penalizados por multas, independentemente da natureza do processo em que elas foram apuradas, se de contas ou não, desde que essas sanções tenham sido aplicadas em decorrência de irregularidades insanáveis que configurem ato doloso de improbidade administrativa, na linha adotada anteriormente.

---

<sup>105</sup> Sobre a tentativa de mitigação dessa iniquidade, *vide* Ferreira Júnior e Andrade (2013, p. 20-21) que detalham o procedimento adotado pelo TCU de modificar a natureza do processo de contas, em situações em que não se confirma o débito a ser imputado ao gestor, em virtude de ter remanescido apenas a aplicação de multa, promovendo a “desconversão” do processo de tomada de contas, com retorno à sua condição original de processo “não de contas”. Com isso, o TCU termina não incluindo na lista a ser remetida para a Justiça Eleitoral os responsáveis por tomadas de contas que deveriam ser julgadas irregulares apenas com aplicação de multas.

Considera-se determinante, não a natureza do processo – no caso, se processo de contas ou não – tampouco se a irregularidade ocasionou aplicação de débito ou multa, mas sim, o que há de ser levado em consideração, seja pelo Tribunal de Contas, seja pelos Tribunais Eleitorais, é a gravidade da conduta/ato do responsável e suas consequências.

Aqui é importante destacar a falácia em que incorrem alguns quando partem da premissa falsa de que as irregularidades ensejadoras de multas são menos graves do que aquelas que ocasionam débitos. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, 2013, p. 19)

Assim, considerando que o que de fato importa é a natureza dos fatos, e não a natureza do processo em que esses fatos são apurados, a solução mais adequada é a de incluir na listagem não apenas os responsáveis por contas julgadas irregulares, com ou sem a imputação de débito (incluindo-se as que remanesceram somente com a aplicação de multas), mas, também, todos os responsáveis em relação aos quais foram aplicadas multas por irregularidades, mesmo que fora dos processos de contas, interpretando-se o termo “contas” não como os processos que tramitam nas Cortes de Contas, mas, sim, como o próprio objeto da chamada jurisdição de contas públicas, a qual cabe aos Tribunais de Contas no exercício de sua competência constitucional. Obviamente, desde que essas irregularidades envolvidas sejam consideradas insanáveis e que configurem atos dolosos de improbidade administrativa, conforme salientado anteriormente. (FERREIRA JÚNIOR; ANDRADE, p. 21)

As mudanças aqui sugeridas na postura por parte das Cortes de Contas quando da elaboração das listas a serem remetidas para a Justiça Eleitoral<sup>106</sup> seguramente irão contribuir para um aprimoramento na qualidade da informação passada por aquelas com um auxílio efetivo prestado a essa no desempenho suas atividades, melhorando, com isso, a

---

<sup>106</sup> Sobre demais questões envolvendo a elaboração da referida lista, como a inclusão ou não de outros responsáveis além dos ordenadores de despesas, bem como sobre a impossibilidade de quitação do débito ou multa e sobre o não cabimento de valor de alçada para fins de exclusão do nome dos respectivos responsáveis da listagem, *vide* Ferreira Júnior e Andrade (2013, p. 22-23).

comunicação entre a *accountability* horizontal e a *accountability* vertical eleitoral, e trazendo, conseqüentemente, bons resultados para o processo eleitoral brasileiro.

#### **4.2.6 A reforma processual na jurisdição de contas e a aproximação intrainstitucional**

Um novo redimensionamento material ou substantivo dos Tribunais de Contas como órgãos tributários da boa governança pública demanda também uma redefinição do arcabouço jurídico processual ou adjetivo desses órgãos.

Não adianta preconizar um controle e uma gestão modernos com uma estrutura processual arcaica, fruto de lembranças institucionais e procedimentais que se formaram ao longo do tempo e sob a égide de uma concepção superada de controle. É necessário, portanto, uma ampla renovação orgânica e processual da jurisdição financeira no Brasil.

Mas é preciso que essa reforma de procedimentos e processos na jurisdição de contas seja feita a partir da perspectiva do bom controle público e também de uma abordagem intrainstitucional, que valorize a integração dos vários mecanismos e instrumentos de controle externo, de seus processos e produtos, com a sua redefinição como etapas de um amplo e integrado macroprocesso de controle.

E que essa formatação do novo código processual de contas seja feita a partir de uma visão holística, a fim de que a jurisdição financeira dialogue e conviva de maneira produtora com as demais jurisdições judiciais (civis e penais) e administrativas, bem como com os seus respectivos estatutos processuais.

Ao tratar da responsabilidade financeira em Portugal, Cluny (2011, p. 193-198) lembra que uma de suas características reside no fato de ela estar indissociavelmente ligada à jurisdição financeira. Em outras palavras, à jurisdição do Tribunal de Contas ou, simplesmente, jurisdição de contas. E quando se fala em jurisdição, naturalmente se fala em processo.

A disciplina processual dos Tribunais de Contas, não obstante a remissão, ainda que subsidiária, a outros estatutos procedimentais, tem particularidades próprias e procurou dar respostas à singularidade da responsabilidade financeira, enquanto expressão de um tipo de obrigação oriunda de um ramo específico do direito que regula e protege interesses concretos e especiais: o direito financeiro. Esse regime processual é resultado, da necessidade de dar corpo a uma jurisdição. (CLUNY, 2011, p. 198)

Para Sousa Franco, essa jurisdição se caracteriza por:

[...] não dirimir litígios entre o Estado e os particulares levantados por estes como meio de garantia dos seus direitos e interesses legítimos, mas antes para dirimir litígios entre o Estado e os particulares suscitados, ex officio por imposição da lei ou por actuação do Ministério Público [no caso, o que atua junto ao Tribunal de Contas, a que se referem, no caso do Brasil, os artigos arts. 73, § 2º, I, e 130 da CFRB/88], como representante dos interesses do Estado ou como defensor da legalidade [...]. (SOUSA FRANCO, 1990, p. 30)

Trata-se, pois, de um complexo de normas que, em conjunto, formam um autêntico regime processual autônomo adequado às especificidades da responsabilidade financeira e que, assim como outros sistemas adjetivos específicos, apenas em situações concretas e de maneira subsidiária se socorre de princípios e normas processuais em outros diplomas, notadamente o código de processo civil. (CLUNY, 2011, p. 199)

Para Carmo, a responsabilidade financeira, na verdade:

[...] só adquiriu verdadeira autonomia conceitual quando o controlo das contas públicas se vê alçado a princípio fundamental do Estado democrático e liberal. O instituto da responsabilidade financeira não pode, por isso, ser dissociado da institucionalização de determinadas estruturas representativas (progressivamente caracterizadas pela independência e imparcialidade), interpostas entre os gestores públicos orçamentais e os cidadãos, com a finalidade de fiscalizar e julgar, pelas formas adequadas, a actividade daqueles. (CARMO, 1995, p. 117)

Essa necessidade também foi diagnosticada na França, onde a ampliação das atribuições da jurisdição financeira demanda uma nova organização e uma renovação processual, o que motivou a apresentação

do projeto de Lei n. 2001, de 28 de outubro de 2009, cujo objetivo era a reforma do Tribunal e das Câmaras Regionais de Contas daquele país.<sup>107</sup>

No Brasil, o ideal seria uma lei nacional processual, a exemplo do que existe no âmbito da jurisdição civil e da penal, que modernizasse e uniformizasse o aparato adjetivo, a fim de viabilizar uma atuação substantiva dos órgãos de controle consentânea com as diretrizes impostas pelo *bom controle público*.

A assimilação dos ideais do bom controle público tem como uma das consequências a necessidade de uma vasta reforma no arcabouço jurídico-processual das Cortes de Contas, com uma ampla revisão dos tipos de processo, eliminação de pontos de estrangulamento, visando a facilitação da intercomunicação processual e a viabilização do produto final a ser entregue pelo bom controle público à sociedade.

A necessidade de integração dos instrumentos processuais foi tema de preocupação de Dutra, para quem:

[...] o modelo brasileiro possui atualmente um dos mandatos mais amplos do mundo para o exercício do controle externo da gestão pública, sendo os seus principais instrumentos constitucionais de controle: *a apreciação das contas de governo, o julgamento de contas de responsáveis, a auditoria e a inspeção*. Nesse sentido, o principal desafio dos Tribunais de Contas brasileiros é conseguir concretizar todas as suas funções de controle de modo eficaz e tempestivo.

Diante disso, o presente trabalho propõe a integração dos instrumentos de controle externo como mecanismo para a legitimação do modelo brasileiro, por meio de isomorfismos institucionais, que podem resultar em incrementos significativos de desempenho e da oportunidade do controle. A proposta parte de três premissas principais: a prevalência dos mandamentos constitucionais para o estabelecimento dos conceitos e finalidades dos quatro instrumentos constitucionais de controle externo analisados

---

<sup>107</sup> Esse projeto foi posteriormente abandonado depois de muitas discussões e de modificações ocorridas no Parlamento francês, tendo alguns de seus elementos sido incorporados em outro texto que veio a se tornar a Lei n. 1862, 13 de dezembro de 2011.

(*isomorfismo coercivo*); a auditoria enquanto instrumento profissionalmente legitimado deve ser adotada segundo conceitos e métodos estabelecidos pela Intosai (*isomorfismo normativo*); e, considerando a multifuncionalidade do modelo brasileiro, é importante identificar estratégias de integração de instrumentos de controle externo de modelos estrangeiros variados em busca de oportunidades de melhoria nos casos de sucesso (*isomorfismo mimético*). (DUTRA, 2012, p. 133-134, grifo meu)

Os *outputs* dos instrumentos de fiscalização, auditorias e inspeções, veiculados de maneira tempestiva e mais abrangente, serviriam de um *input* eficaz para o processo de julgamento das contas de gestão, subsidiando a fundamentação jurídica e fática para fins de julgamento regular ou irregular dessas contas. (DUTRA, 2012, p. 125)

E não apenas para o julgamento das contas de gestão. Também para a apreciação das contas de governo. Um exemplo é a necessidade de comunicação processual entre os resultados das auditorias operacionais e as análises dos pareceres prévios sobre as contas de governo.

É imperativo a edição de uma diploma processual nacional que modernize o arcaico aparato processual da jurisdição de contas, de forma a garantir instrumentos eficientes e eficazes para a materialização das noções de bom controle público. Além disso, é preciso que esse arcabouço jurídico processual preveja mecanismos de uniformização das decisões no âmbito da jurisdição financeira, mas de uma maneira atenta às suas peculiaridades.

A esse respeito, oportuno destacar a iniciativa de criação de uma Corte de apelação<sup>108</sup> constante do projeto de lei de reforma do código da jurisdição financeira francês, pela qual os jurisdicionados poderão recorrer a um juízo competente para reexaminar o mérito do litígio

---

<sup>108</sup> Em virtude da confluência e da complexidade das matérias jurídicas a serem tratadas (financeiras, administrativas, civis e penais) por esse órgão, a sua composição contaria com representação igualitária de membros experientes oriundos das mais altas cortes administrativas e judiciárias francesas (Conselho de Estado e Corte de Cassação), que teriam mandato renovável de 6 anos. (FRANÇA, 2009)

examinado pela instância inferior, tanto pelo Tribunal de Contas da França como pelas Câmaras Regionais de Contas.

Um traço distintivo da jurisdição de contas em relação a sua congênera do Poder Judiciário reside na ausência de tribunais superiores em relação aos Tribunais de Contas estaduais e municipais ou mesmo do TCU, que, é importante registrar, não é uma corte superiora às demais, com competência para reformar suas decisões em grau de recurso.

Não há uma hierarquia de poder no sistema de controle externo brasileiro. O que existe é uma distribuição de competências em razão da matéria, de forma que o controle das contas da administração pública federal é realizado pelo TCU,<sup>109</sup> enquanto que o das administrações estaduais ou municipais é feito pelos Tribunais de Contas estaduais ou municipais a eles vinculados.

Outra peculiaridade da jurisdição de contas que não pode ser desprezada é a mitigação do princípio da inércia dos órgãos jurisdicionais. Diferentemente, também, do que ocorre no Poder Judiciário, onde os juízes agem apenas por provocação, a atuação da magistratura de contas se reveste de uma natureza híbrida de julgador e de fiscal, eis que essas duas atividades constituem uma das muitas competências das Cortes de Contas. No entanto, a postura dos magistrados de contas deve ser equilibrada entre esses dois perfis de atuação, de modo a evitar que o juiz fiscal contamine a imparcialidade do magistrado julgador.

Esse perfil mestiço é uma característica marcante no modelo jurisdicional de controle, também chamado de modelo francês, sendo encontrada nos países que o adotaram. Na Espanha, por exemplo, em razão desse traço, Vives (2001, p. 128) destaca a tensão existente, ao longo da história do constitucionalismo espanhol, entre o reconhecimento de uma jurisdição fruto dos resultados obtidos pela fiscalização (como resultado de suas competências de auditorias, fiscalização e inspeção) e o de um Tribunal de Contas com um protagonismo marcadamente jurisdicional, em razão da matéria e no qual a competência fiscalizadora deve ser secundária.

---

<sup>109</sup> Não obstante essa ausência de hierarquia organizacional no âmbito da jurisdição de contas, o TCU editou a Súmula n. 222, que dispõe que “as Decisões do Tribunal de Contas da União, relativas à aplicação de normas gerais de licitação, sobre as quais cabe privativamente à União legislar, devem ser acatadas pelos administradores dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”. (BRASIL, 1995)

E admite o autor (VIVES, 2001, p. 128-129) que, não obstante a jurisdição de contas ter sido respeitada em todas as constituições espanholas desde o século XIX, com a sua inclusão em textos constitucionais, a configuração da Corte de Contas como um órgão de natureza administrativa ou judicial será um debate constante durante todo a história constitucional espanhola. E conclui que, apesar de proclamar a unidade de jurisdição do Poder Judiciário, o ordenamento jurídico espanhol assegura a jurisdição do Tribunal de Contas por sua competência especial e privativa.

Essa discussão sobre a separação das competências de fiscalização e de julgamento é encontrada também no Brasil, onde a PEC n. 329/2013<sup>110</sup> previa uma lei complementar de iniciativa do TCU fixando, além da segregação das atividades deliberativas e de fiscalização e instrução,<sup>111</sup> normas gerais pertinentes à organização, à fiscalização, às competências, ao funcionamento e ao processo dos Tribunais de Contas; e procedimento extraordinário de uniformização da jurisdição de contas, a ser processado autonomamente e em abstrato pelo TCU, em casos de repercussão geral, diante de decisão exarada por Tribunal de Contas que, aparentemente, contrarie dispositivo da CRFB/88 ou de lei nacional. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2013)

Nesse sentido, Dutra (2012, p. 73) propõe a segregação organizacional e processual das competências jurisdicionais e de auditoria, distinguindo-as entre as que têm efeitos jurídicos imediatos e as que não têm, respectivamente.

Essa separação merece profunda reflexão, pois talvez a força dos Tribunais de Contas resida justamente na hibridez de sua natureza de órgão judicante e de fiscalização, havendo outras maneiras de mitigar a questão da falta de inércia ou de parcialidade da jurisdição de contas.

---

<sup>110</sup> A referida PEC foi arquivada no início do ano de 2015 nos termos do art. 105 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

<sup>111</sup> Inspirado em Fazzalari (2006), que aborda a jurisdição a partir da definição e das características do processo, Hoemke (2014) sustenta que a auditoria de contas, entendida como o trabalho realizado pelo corpo técnico dos Tribunais de Contas, seria parte processual no contraditório levado a efeito na jurisdição de contas, em virtude, dentre outras, das seguintes premissas: (a) existência do processo de contas; (b) decisão no processo que leva em consideração as alegações e provas apresentadas pelos opositores; (c) os opositores participam do processo em contraditório simétrico; e (d) a participação em contraditório simétrico é intermediada pelo julgador.

No entanto, parece existir, de fato, a necessidade de que seja pensado um mecanismo de uniformização de jurisprudência entre as diversas cortes de contas nacionais, inclusive com o processamento autônomo do incidente de repercussão geral nas matérias a serem apreciadas, a ser processado não necessariamente pelo TCU, mas quiçá por um colegiado que contemple a participação dos membros dos Tribunais de Contas de todo o Brasil.

Assim, por ocasião da formatação dessa lei processual nacional, todas essas singularidades e peculiaridades da jurisdição de contas devem ser contempladas na modelação organizacional e processual do sistema de controle externo brasileiro, tendo sempre em perspectiva o paradigma do bom controle público.

## 5 CONCLUSÃO

A partir da valoração do princípio da justiça financeira e do direito fundamental à boa administração e governança pública como pilares fundamentais do Estado Constitucional, a presente dissertação procura redesenhar a definição do controle público.

O olhar lançado sobre os Tribunais de Contas pela sociedade portuguesa no final do século XIX, como retratado por Eça de Queiroz, e que, de alguma forma, tem repercussão na realidade brasileira até os dias de hoje, não mais se coaduna com a posição que o Poder de Controle deve ocupar no jogo institucional.

As limitações e as deficiências do controle tradicional, que terminaram por contribuir para a construção daquela visão negativa sobre a instituição, cedem espaço a uma nova concepção de controle consecutória daqueles valores fundantes do Estado Democrático de Direito antes referidos, erguendo-se, então, como um direito fundamental ao bom controle público.

O bom controle público surge assim como canal condutor da boa administração e governança pública, mantendo com ela uma relação simbiótica e de retroalimentação de boas práticas de governança, de modo a conferir concretude à carga principiológica norteadora do Estado brasileiro, em especial, ao princípio da justiça financeira e aos valores dele decorrentes.

O diagnóstico, e também o prognóstico a partir dele, acerca dos obstáculos que se colocam diante do controle público para a sua efetividade, correndo sua legitimidade, é feito a partir da compreensão da ideia de justiça realizada formulada por Sen, a qual se fundamenta em realizações concretas, ultrapassando a perspectiva teórica de arranjos institucionais perfeitos ou ideais e aproximando-se propriamente dos comportamentos reais de pessoas e instituições, bem como de suas interações sociais.

Nesse processo, é fundamental levar em consideração os diversos discursos envolvidos e suas inevitáveis colisões, mormente em uma sociedade hipercomplexa como é a atual, havendo a necessidade de ampliação do fórum de debates para além do binômio política/direito, com a abrangência do universo e das racionalidades dos demais fenômenos envolvidos como a tecnologia, a economia, a administração, a contabilidade, a engenharia e as demais ciências.

E essa obrigatoriedade de oitiva dos discursos envolvidos e da construção de pontes de transição entre as suas racionalidades ganha

especial relevo quando se tem no horizonte que o campo de atuação das Cortes de Contas é inerentemente multidisciplinar ou transdisciplinar.

São esses referenciais teóricos que embasam a discussão acerca de uma nova realidade material e processual da jurisdição de contas, mais condizente com o que a sociedade espera dos Tribunais de Contas como instituições tributárias de um controle efetivo e que combata a ineficiência, a ineficácia e a corrupção no setor público brasileiro.

A função de controle passa, então, a ser concebida de modo a transbordar os limites do controle tradicionalmente feito, exurgindo dessa ruptura uma nova concepção e um novo paradigma sintetizados na expressão *bom controle público*, resultante da materialização dos valores da justiça financeira e da boa administração e governança pública e, como tais, alçado à condição de direito fundamental de eficácia imediata em nosso sistema jurídico.

Esse bom controle público pode ser resumido como a antítese do controle ineficiente e ineficaz abordado ao longo do trabalho, ou seja, o oposto do mau controle, produzindo, justamente, os efeitos contrários aos gerados por este. É um controle que mantém uma relação de simbiose com o controlado, em um processo de retroalimentação de boas práticas na administração pública, promovendo, dessa maneira, a boa governança pública.

Tendo sido conceituado como o controle preocupado com a legalidade, mas também com a legitimidade, economicidade e com a concretude dos princípios constitucionais; retrospectivo e prospectivo; reativo e proativo; vigoroso sem ser excessivo; repressor de más condutas e promotor de boas; que atue sobre os comportamentos omissivos e comissivos; salutar, dialógico, inteligente e racional; contextual e global, mas sem perder de vista as partes que formam o todo; imparcial, proporcional, substancial e profundo; que considere a seletividade e materialidade em suas análises; eficiente, eficaz e efetivo; focado em sustentabilidade e em resultados; avesso a formalismos desnecessários, mas sem desprezar a importância dos meios; e que enfrente o demérito das escolhas por meio da sindicabilidade profunda da discricionariedade administrativa.

Um controle rigoroso, porém maleável; que estimule a criatividade e a inovação, sem gerar no administrador o temor na escolha das melhores decisões; que não concentre as consequências de sua ação apenas na figura do gestor, mas que a distribua por toda a cadeia de responsabilidades da administração, gerando o comprometimento de todos; cuja visão não se limite ao curto prazo, contemplando o médio e o longo termo em suas avaliações; preocupado

com a transparência e a participação social; que contemple a integração, a coordenação e o compartilhamento da ação com outras instituições; moderno, atento e adepto às novas tecnologias; que consiga ser, ao mesmo tempo, causa e consequência da boa administração e governança pública, servindo de alimentador de práticas sadias na administração pública e também sendo por elas nutrido.

A legitimação plena da função de controle como Poder de Estado, por meio da superação do déficit verificado em suas três vertentes (legitimidade ordinária, corrente e finalística), pressupõe o seu redimensionamento material e procedimental em sintonia com essa nova concepção do bom controle público, tendo a presente dissertação apresentado algumas sugestões nesse sentido, sem, obviamente, a pretensão de exaurir o tema.

De forma que, no campo material, sugere-se que o bom controle público lance especial atenção sobre o fomento de boas práticas na administração pública; a elaboração e a implementação das políticas públicas; a avaliação na gestão regulatória estatal; a fase de elaboração orçamentária, deslocando o eixo da análise de modo a não se limitar apenas à sua execução; a adoção de uma análise qualitativa nas contas públicas; e a busca pela materialização da boa receita pública.

Da mesma maneira, no que se refere à perspectiva procedimental, propõe-se uma abordagem interinstitucional e integradora; a melhoria nos instrumentos de fiscalização, de modo a conferir instrumentos investigatórios necessários e robustez na fase probatória, com a utilização de atividades de inteligência, com a participação na celebração de acordos de leniência pela administração pública e com o acesso a informações protegidas pelo sigilo bancário e fiscal; e a interface entre a *accountability* horizontal e a *accountability* vertical eleitoral, contribuindo para o aprimoramento do processo democrático de escolha dos representantes políticos.

Por fim, sustenta-se a necessidade de uma reforma processual na jurisdição de contas, com uma aproximação intrainstitucional, a qual deve ser veiculada por uma lei nacional, modernizando-a, dando-lhe uniformidade e sendo capaz de viabilizar a atuação substantiva dos órgãos de controle consentânea com as diretrizes impostas pela noção do *bom controle público*.

A esse respeito, oportuno transcrever as palavras do Presidente da França, Nicolas Sarkozy, no emblemático discurso proferido por ocasião das comemorações do bicentenário da Corte de Contas francesa, berço da jurisdição de contas no mundo:

Eu não quero atenuar a independência da Corte de Contas, quero preservá-la.

Eu não quero reduzir as prerrogativas da Corte de Contas, quero acrescê-las.

Eu não quero diminuir as competências da Corte de Contas, eu quero aumentá-las.

Eu não quero que ela tenha menos poder, eu quero que tenha mais.

Eu não quero enfraquecer o seus recursos, eu quero reforçá-los.

Eu quero que a Corte de Contas continue a ser uma jurisdição, porque isso é sua força e sua singularidade, e que ao mesmo tempo ela venha a ser o grande organismo de auditoria e de avaliação de políticas públicas de que o nosso Estado precisa.<sup>112</sup> (FRANÇA, 2007)

Para além de vir a ser um grande órgão de fiscalização e de avaliação de políticas públicas, é imperativo que as Cortes de Contas brasileiras assumam sua vocação natural de instituição de Estado protagonista e disseminadora de uma nova cultura do bom controle público, convertendo-se, com isso, em um verdadeiro Tribunal da Boa Governança Pública.

Somente assim, por meio de uma relação sólida e fecunda entre o bom controle e a boa administração pública, é que os Tribunais de Contas poderão dar uma contribuição efetiva para a construção de um modelo de Estado onde *Têmis* seja cada vez menos profanada por um *Leviatã* não apenas impotente diante da complexidade da sociedade contemporânea, mas também letárgico pelos efeitos de uma longa convivência com a cultura da ineficiência, da ineficácia e da corrupção.

---

<sup>112</sup> Tradução livre. No original: “*Je ne veux pas atténuer l’indépendance de la Cour des Comptes, je veux la préserver. Je ne veux pas réduire les prérogatives de la Cour des Comptes, je veux les accroître. Je ne veux pas diminuer les compétences de la Cour des Comptes, je veux les augmenter. Je ne veux pas qu’elle ait moins de pouvoir, je veux qu’elle en ait davantage. Je ne veux pas affaiblir ses moyens, je veux les renforcer. Je veux que la Cour demeure une juridiction parce que c’est sa force et son originalité, et qu’en même temps elle devienne le grand organisme d’audit et d’évaluation des politiques publiques dont notre Etat a besoin*”. (FRANÇA, 2007)

Do contrário, resta saber até quando a sociedade se contentará apenas em questionar de maneira passiva e desconfiada: “- Que diabo se faz no Tribunal de Contas?”. (EÇA DE QUEIROZ, 1888, p. 168-169)



## REFERÊNCIAS

- ACKERMAN, Bruce. Adeus, Montesquieu. *Revista de Direito Administrativo*, n. 265, jan./abr. 2014. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- \_\_\_\_\_. *The new separation of powers. Harvard Law Review*, vol. 113, n. 3, p. 633-725, jan. 2000.
- ÁFRICA DO SUL. Constituição (1996). *The Constitution of the Republic of South Africa*, de 4 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.justice.gov.za/legislation/constitution/SACConstitution-web-eng.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2014
- AGUIAR, Ubiratan Diniz de; ALBUQUERQUE, Márcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. *A Administração Pública sob a perspectiva do controle externo*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- ALBUQUERQUE, Márcio André Santos de; CUNHA, Estevão dos Santos. *Curso de controle externo*. Brasília: Obcursos, 2009.
- ARISTÓTELES. *Política*. São Paulo: Martin Claret, 2007.
- ARORA, Ramesh Kumar; GOYAL, Rajni. *Indian public administration: institutions and issues*. 2. ed. New Delhi: Wishwa Prakashan, 2005.
- ARRETCHE, Marta. Enfrentando os desafios de construir um modelo de avaliação de resultados. In: *A era do cidadão: a experiência do Tribunal de Contas de Mato Grosso*. Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Netto (Org.). Cuiabá: Entrelinhas, 2009.
- ARRUDA JÚNIOR, Edmundo Lima de; GONÇALVES, Marcus Fabiano. *Fundamentação ética e hermenêutica – alternativas para o direito*. Florianópolis: CESUSC, 2002.
- ATRICON. *Nota pública sobre a indicação de membros dos tribunais de contas*. 4 de abril de 2014. Disponível em: <[http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/04/Nota\\_IndicacaodeMembros.pdf](http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/04/Nota_IndicacaodeMembros.pdf)>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Nota pública sobre a indicação de membros dos tribunais de contas*. 6 de novembro de 2014. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/11/Nota-Publica-da-Atricon.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2014.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARATIERI, Noel Antônio. *Serviço público na Constituição Federal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

BARBOSA, Rui. Exposição de motivos do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 30, n. 82, p. 253-262, out/dez 1999. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055472.PDF>>. Acesso em: 17 out. 2013.

BARBOSA NETTO, Guilherme et al. *Jurisprudência e prática sobre a responsabilização de agentes perante o TCU*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2008.

BARRETO, Tobias. *Estudos de direito*. Aracaju: Governo do Estado de Sergipe, 1978.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 7. reimp. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

\_\_\_\_\_. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Baccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007.

BOLÍVIA. Constituição (2009). *Constitución Política Del Estado Plurinacional de Bolivia de 2009*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gob.bo/documentos/publicaciones/constitucion.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2014.

BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>  
. Acesso em: 13 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*: promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>  
. Acesso em: 13 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição (1937). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*: promulgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>  
. Acesso em: 13 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>  
. Acesso em: 13 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.  
Acesso em: 29 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto n. 966-A*, de 7 de novembro de 1890. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>>. Acesso em: 8 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto n. 3.000*, de 26 de março de 1999a. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n. 64*, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências.

Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp64.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n. 101*, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n. 135*, de 5 de junho de 2010. Lei da Ficha Limpa. Altera a Lei Complementar n. 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp135.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp135.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 556*, de 25 de junho de 1850. Código Comercial de 1850. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/10556-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10556-1850.htm)>. Acesso em: 13 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 9.883*, de 7 de dezembro de 1999b. Institui o Sistema Brasileiro de Inteligência, cria a Agência Brasileira de Inteligência - ABIN, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 12.846*, de 1º de agosto de 2013. Lei Anticorrupção. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 15.527*, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informação Pública. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 13 out. 2014.

BREDIN, Jean-Denis. Secret, transparence et democratie. *POUVOIRS Revue Française d' Etudes Constitutionnelles et Politique. Transparence et Secret*. n. 97. 2001.

BRITTO, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. In: *O Novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*, Alfredo José de Souza et al., p. 59-75, 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. Os fundamentos de legitimidade do Estado Constitucional: as análises de Weber e Habermas. In: *Temas de política e direito constitucional contemporâneos*. Luiz Henrique Urquhart Cademartori (org.). Florianópolis: Momento Atual, 2004.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de emenda à Constituição n. 329/2013*. Brasília, 17 de outubro de 2013. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=3F278786EBE7C18B01A6DB15AEA3B737.proposicoesWeb1?codteor=1161004&filename=PEC+329/2013](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=3F278786EBE7C18B01A6DB15AEA3B737.proposicoesWeb1?codteor=1161004&filename=PEC+329/2013)> Acesso em: 12 jan. 2015.

CAMPBELL, W. Joseph. *Professor lista cinco mitos sobre caso Watergate*. BBC Brasil [internet]. Brasília, 17 de junho de 2012. Disponível em: <[http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2012/06/120615\\_artigo\\_campbell\\_rp.shtml](http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2012/06/120615_artigo_campbell_rp.shtml)>. Acesso em: 12 abr. 2014.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, v. 24, n. 2, fev./abr. 1990, p. 30-50. Rio de Janeiro: EBAPE/FGV, 1990.

CAMPOS, Francisco. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1942.

CANHA, Cláudio Augusto. A evolução (?) do papel dos auditores dos Tribunais de Contas do Brasil. In: *Tribunais de Contas: temas polêmicos: na visão de ministros e conselheiros substitutos*. LIMA, Luiz Henrique (Coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Tribunal de contas como instância dinamizadora do princípio republicano. *Revista do TCE de Santa Catarina*. Ano 5, n. 6, set. 2008. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2008.

CARBONELL, Miguel. *Prólogo. Nuevos tiempos para el constitucionalismo*. In: *Neoconstitucionalismo*. Madrid: Trotta, 2003.

CARMO, João Franco do. Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira. *Revista do Tribunal de Contas*, n. 23, jan./set. 1995. Lisboa: Tribunal de Contas, 1995.

CARVALHO, Márcio. Simulando por meio da dinâmica de sistemas a influência dos tribunais de contas estaduais na qualidade da gestão pública e na atração de investimentos privados. *Cadernos EBAPE.BR*, vol. VI, n. 5, p. 1-16, mar. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/download/5062/3796>>. Acesso em: 13 maio 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2012.

CASSESE, Sabino. *A crise do Estado*. Campinas: Saberes, 2010.

CAVALLARI, Odilon. Seria constitucional a edição de uma lei nacional de processo dos tribunais de contas? In: *Tribunais de Contas: integração dos controles, eficiência e eficácia no gasto público: anais do XXV Congresso Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil*. p. 211-220. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

CERQUEIRA, Thales Tácito Pontes Luz de Pádua; CERQUEIRA, Camila Albuquerque. *Direito eleitoral esquematizado*. Pedro Lenza (Coord.). 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CLUNY, António. *Responsabilidade financeira e Tribunal de Contas: contributos para uma reflexão necessária*. Coimbra: Coimbra, 2011.

COLÔMBIA. Constituição (1991). *Constitución Política de la República de Colombia de 1991*. Disponível em: <[http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion\\_politica\\_1991.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991.html)>. Acesso em: 10 jan. 2014.

CONTI, José Mauricio. Responsabilidade orçamentária precisa de melhorias. *Conjur*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mar-12/contas-vista-qualidade-fiscal-responsabilidade-orcamentaria>>. Acesso em: 1º out. 2013.

COSTA, Antônio França da. *Termo de ajustamento de gestão: busca consensual de acerto na gestão pública*. *Revista TCEMG*, p. 19-33, jul. / set. 2014. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2824.pdf>>. Acesso em: 13 dez. 2014

COSTA, Paulo Jorge Nogueira da. *O Tribunal de Contas e a boa governança*. Contributo para uma reforma do controle financeiro externo de Portugal. 2012. 601 f. Tese (Doutorado em Direito) Curso de Pós-Graduação em Direito. Universidade de Coimbra. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/21154/3/O%20Tribunal%20de%20Contas%20e%20a%20Boa%20Governan%C3%A7a.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2013.

CUNHA JR. Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DIAS. Isaiás Costa; ALENCAR. Evaldo Lopes de. *Os Tribunais de Contas e o sigilo bancário*. Anais do 16º Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil. vol. 2. Recife, 1991.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DOSIÈRE, René. *Le controle ordinaire. Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques - Le contrôle parlementaire*, n. 134, p.37-46, set. 2010.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. Integração dos instrumentos constitucionais de controle externo: uma proposta para a legitimação do modelo brasileiro por meio de isomorfismos institucionais. In: *Concurso Nacional de Monografias: Conselheiro Henrique Santillo / Tribunal de Contas do Estado de Goiás*. Brasília: Esaf, 2012. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/premios/premios-1/premios-realizados/concurso-nacional-de-monografias-conselheiro-henrique-santillo-2012/monografias-revisadas/livro-tce-go>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

EÇA DE QUEIROZ, José Maria. *Os Maias*: episódios da vida romântica. v. 1. Porto: Ernesto Chardron, 1888.

EQUADOR. Constituição (2008). *Constitución de la Republica del Ecuador de 2008*. Disponível em: <[http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion\\_de\\_bolillo.pdf](http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolillo.pdf)>. Acesso em: 10 jan. 2014.

ETHOS. *Sistema de integridade dos estados brasileiros*. Bruno Wilhelm Speck e Valeriano Mendes Ferreira. São Paulo: Instituto Ethos, 2012. Disponível em: <<http://www3.ethos.org.br/wp-content/uploads/2012/12/Sistema-de-Integridade-nos-Estados-Brasileiros-mar%C3%A7o-20121.pdf>>. Acesso em: 22 jan. 2014.

EUROPEAN COURT OF AUDITORS. *Impact assessments in the EU institutions: do they support decision-making?* 2010. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/smart-regulation/impact/docs/coa\\_report\\_3\\_2010\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/smart-regulation/impact/docs/coa_report_3_2010_en.pdf)>. Acesso em: 22 jan. 2015.

EURORAI. *Las instituciones regionales de control externo del sector público en Europa*. 2. ed. Valencia: Eurorai, 2007. Disponível em: <<http://www.eurorai.org/books/EI%20Control%20Externo%20del%20Sector%20Publico%20Regional2.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2013.

FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Campinas: Bookseller, 2006.

FERRAJOLI, Luigi. Jurisdição e consenso. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais - RBEC*, Belo Horizonte, ano 4, n. 16, out./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=72456>>. Acesso em: 24 mar. 2014.

FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública: elementos para a compreensão dos Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

\_\_\_\_\_. Termo de ajustamento de gestão e o alerta previsto no art. 59, §, da Lei de Responsabilidade Fiscal: dez anos depois. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, ano 1, n. 0, set. 2010. p. 205-214. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FERREIRA, Aurelio Buarque de Holanda. *Novo dicionário eletrônico Aurélio da língua portuguesa versão 7.0*. 5. ed. Rio de Janeiro: Regis, 2010.

FERREIRA, Juliana Casarotti. Eça de Queirós: um gênio da literatura mundial. *Revista Saber Acadêmico*. n. 7, p. 110-122, jun. 2009.

FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes. O papel das escolas de governo e da metodologia problematizadora na concretização do direito fundamental à boa administração pública. In: *Direito e administração pública I*. Organização CONPEDI/UFSC. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=816308509e3f5730>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

\_\_\_\_\_; ANDRADE, Karine de Souza Zeferino Fonseca de. Da elaboração pelos Tribunais de Contas da lista de inelegíveis prevista no § 5º do art. 11 da Lei n. 9.504/97 a partir do advento da Lei da Ficha Limpa. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 13, n. 149, p. 9-24, jul. 2013.

\_\_\_\_\_; CARDOSO, Juliana Francisconi. A aferição qualitativa das contas de governo pelos Tribunais de Contas: necessidade de mudança do patamar de análise. *Interesse Público – IP*, ano 15, n. 82, nov./dez. 2013, p. 253-272. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

\_\_\_\_\_. *Os Tribunais de Contas, o Poder de Controle e o sigilo bancário no Brasil*. 2015. No prelo.

FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes; OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. O controle das receitas públicas pelos tribunais de contas como corolário do princípio da justiça financeira e do direito fundamental à boa administração e governança. In: *Direito e administração pública II*. Organização CONPEDI/UFPB. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a7468b046115fc3c>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

FILGUEIRAS, Fernando. Transparência e Controle da Corrupção no Brasil. In: AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando (orgs.). *Corrupção e sistema político no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. p. 133-161.

FLORES, Elio Chaves; CAVALCANTI, Joana D’Arc de Souza. O fardo da legitimidade: a democracia para além dos parlamentos. *prim@facie*, ano 5, n. 9, p. 64–72, jul./dez. 2006.

FRANÇA. *Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen de 1789*. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. *Loi constitutionnelle n° 2008-724 de modernisation des institutions de la Ve République*. 23 de julho de 2008. Disponível em:

<<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT00019237256>>. Acesso em: 30 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Constitucional. Decisão nº 2001-448 DC. 25 de julho de 2001. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-con..ecision-n-2001-448-dc-du-25-juillet-2001.504.html>>. Acesso em: 30 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. *Président de la République. Déclaration de M. Nicolas Sarkozy, Président de la République, sur le rôle de la Cour des Comptes*. 5 de novembro de 2007. Disponível em: <<http://discours.vie-publique.fr/notices/077003344.html>>. Acesso em: 30 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. *Assemblée Nationale. Projet de loi portant réforme des juridictions financières avec exposé des motifs*. Paris, 28 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/13/projets/pl2001.asp>>. Acesso em: 30 dez. 2014.

FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. *Interesse Público-IP*, Belo Horizonte, n. 42, ano 9, março/abril 2007.

GIRAUDI, Giorgio; RIGHETTINI, M. Stella. *Le autorità amministrative indipendenti. Dalla democrazia della rappresentanza Allá democrazia dell'efficienza*. Roma: Laterza, 2001.

GORDILLO, Augustín. *Problemas del control de la administración pública en América Latina*. Madrid: Civitas, 1981.

\_\_\_\_\_. *Un corte transversal al derecho administrativo: la Convención Interamericana Contra la Corrupción*. Reproduzido com modificações na conferencia “La contratación administrativa en la Convención Interamericana contra la Corrupción”, no “V Encuentro de Asesores Letrados Bonaerenses”, La Plata, Asesoría General de Gobierno, 1998.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Regime jurídico dos Tribunais de Contas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HOEMKE, Hamilton Hobus. *A auditoria de contas como parte processual em contraditório simétrico na jurisdição de contas*. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). UNIVALI.

IFAC. International Federation of Accountants. *Governance in the public sector: consultation draft for an international framework*, 2013.

Disponível em:

<<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2014.

ÍNDIA. Constituição (1949). *The Constitution of India*, de 26 de novembro de 1949. Disponível em: <<http://india.gov.in/my-government/constitution-india/constitution-india-full-text>>. Acesso em: 10 jan. 2014

INTOSAI, Capacity Bulding Committee. *Building capacity in Supreme Audit Institutions – a guide*, 2007. Disponível em: <

[http://www.intosaicbc.org/mdocs-posts/buildingcapacityinsaisguide\\_englishversion/](http://www.intosaicbc.org/mdocs-posts/buildingcapacityinsaisguide_englishversion/)>. Acesso em: 11 jan. 2015.

INTOSAI, Professional Standards Committee. *ISSAI 1 - Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización*, 1977. Disponível

em: <[http://es.issai.org/media/14482/issai\\_1s.pdf](http://es.issai.org/media/14482/issai_1s.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2014.

\_\_\_\_\_. *ISSAI 10 - Mexico Declaration on SAI Independence*, 2007.

Disponível em: <[http://www.issai.org/media/12922/issai\\_10\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2014.

IOCKEN, Sabrina Nunes. Em busca da legitimidade da judicatura de contas: o modelo constitucional. In: *Tribunais de Contas: temas polêmicos: na visão de ministros e conselheiros substitutos*. LIMA, Luiz Henrique (Coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2014a.

\_\_\_\_\_. *Políticas públicas: o controle dos Tribunais de Contas*. 1. ed. Florianópolis: Conceito, 2014b.

IRB. *Normas de auditoria governamental (NAGS)*. Tocantins: IRB, 2011.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

JAN, Pascal. *Parlement et Cour des Comptes. Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques - Le renouveau du Parlement*, n. 146, p.107-116, set. 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

KAMGA, Serges Alain Djoyou; HELEBA, Siyambonga. Crescimento econômico pode traduzir-se em acesso aos direitos? Desafios das instituições da África do Sul para que o crescimento conduza a melhores padrões de vida. *SUR Revista Internacional de Direitos Humanos*, v. 9, n. 17, p. 87-111, dez. 2012.

KAUFMANN, Daniel. *Entrevista "Siga o dinheiro"* - assim o Brasil descobrirá o caminho para reduzir a corrupção. Vencer essa guerra é essencial para o país crescer, diz o diretor do Banco Mundial. *Revista Época* [internet]. 28 de junho de 2006. Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDG75079-6009-431,00.html>>. Acesso em: 10 maio 2014.

LAMBERT, Alain. *Vers un modèle français de contrôle budgétaire? Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques - Le contrôle parlementaire*, n. 134, p.47-57, set. 2010.

LEAL, Victor Nunes. *Problemas de Direito Público e outros problemas*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

LIMA, Luiz Henrique. *Formalismo ou efetividade?* ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil [internet]. Brasília, 2014. Disponível em:

<<http://www.atricon.org.br/artigos/formalismo-ou-efetividade/>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

LOPES, Alfredo Cecílio. *Ensaio sobre o Tribunal de Contas*. São Paulo, 1947.

MAGALHÃES, Carla Sofia. *Regime jurídico da despesa pública: do direito da despesa ao direito à despesa*. 2011. 145 f. Tese (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) Curso de Pós-Graduação em Direito. Universidade do Minho. Disponível em: <[https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/20398/1/Tese\\_Carla%20Sofia%20Dantas%20Magalh%C3%A3es.pdf](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/20398/1/Tese_Carla%20Sofia%20Dantas%20Magalh%C3%A3es.pdf)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

MALLÉN, Beatriz Tomás. *El derecho fundamental a una buena administración*. 1. ed. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 2004.

MARANHÃO, Jarbas. Tribunal de Contas. Natureza jurídica e posição entre os poderes. *Revista de Informação Legislativa*, n. 106, p. 99-102, abr. / jun. 1990.

MATEUS, Wilson Roberto; RAMOS, Rosemeire da Silva Cardoso; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo. Aspectos da inelegibilidade por rejeição de contas. *BDM - Boletim de Direito Municipal*. São Paulo: NDJ, ago/2012.

MATIAS-PEREIRA, José. *Manual da gestão pública contemporânea*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEDAUAR, Odete. Controle da administração pública pelos Tribunais de Contas. *Revista de Informação Legislativa*, n. 108, p. 103-126, out. / dez. 1990.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. Funções dos Tribunais de Contas. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano XVII, out. / dez. 1984.

MELO, Milena Petters. As recentes evoluções do constitucionalismo na América Latina: Neoconstitucionalismo? In: *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas*. Antonio Carlos Wolkmer; Milena Petters Melo. (Org.), 1. ed. p. 59-87. Curitiba: Juruá, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 32. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEZZAROBA, Orides (org.). *Humanismo político: presença humanista no transverso do pensamento político*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2007.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Claudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 3. ed. rev. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2007.

MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1946*. 4. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1963.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2012.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Democracia e contrapoderes. *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 258, p. 47-80, set./dez. 2011a.

\_\_\_\_\_. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos Tribunais de Contas. In: *O Novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*, Alfredo José de Souza et al., p. 77-130, 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

\_\_\_\_\_. Prefácio. In: VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011b.

\_\_\_\_\_. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno: legitimidade: finalidade: eficiência: resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MORIN, Edgar. *Os sete saberes necessários à educação do futuro*. Trad. Catarina Eleonora F. da Silva e Jeanne Sawaya; rev. Edgard de Assis Carvalho. 2. ed. São Paulo: Cortez; Brasília, DF: UNESCO, 2000.

MOTTA, Adylson. Apresentação à 3ª edição. In: *O Novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*, Alfredo José de Souza et al., p. 11-13, 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*; o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

\_\_\_\_\_. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

\_\_\_\_\_. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.  
OCDE. *OECD framework for regulatory policy evaluation*. OCDE, 2014. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/oecd-framework-for-regulatory-policy-evaluation\\_9789264214453-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/oecd-framework-for-regulatory-policy-evaluation_9789264214453-en#page1)>. Acesso em: 22 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. *OECD's recommendation of the council on regulatory policy and governance*. OCDE, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/governance/regulatory-policy/49990817.pdf>>. Acesso em: 22 jan. 2015.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability horizontal e novas poliarquias*. Lua Nova - Revista de Cultura e Política, n. 44, p. 27-54. São Paulo: CEDEC, 1998.

\_\_\_\_\_. *Dissonâncias: críticas democráticas a la democracia*. Buenos Aires: Prometeo Libros, 2007.

OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de; STRECK, Lenio Luiz. Um direito constitucional comum Latino-Americano: por uma teoria geral do novo constitucionalismo latino-americano. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica – RIHJ*, Belo Horizonte, ano 10, n. 11, p. 121-151, jan./jun. 2012.

OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. Sistematização do estudo e da pesquisa em direito e literatura. In: *Novas contribuições à pesquisa em*

*direito e literatura*. Luis Carlos Cancellier de Olivo (org.). p. 9-23. Florianópolis: Fundação Boiteux: FAPESC, 2010.

ONU. *Convenção das Nações Unidas contra a corrupção*. 31 de outubro de 2003. Disponível em:  
<[http://www.unodc.org/documents/lpo-brazil/Topics\\_corruption/Publicacoes/2007\\_UNCAC\\_Port.pdf](http://www.unodc.org/documents/lpo-brazil/Topics_corruption/Publicacoes/2007_UNCAC_Port.pdf)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. *Resolution A/69/228 - Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions*, de 19 de dezembro de 2014. Disponível em:  
<[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0\\_news/2014/221214\\_EN\\_Resol\\_AI\\_21\\_C2.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2014/221214_EN_Resol_AI_21_C2.pdf)>. Acesso em: 12 jan. 2015

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

\_\_\_\_\_. *Improbidade administrativa: reflexões sobre laudos periciais ilegais e desvio de poder em face da Lei federal n. 8.429/92*. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 880, 30 nov. 2005. Disponível em:  
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7642>>. Acesso em: 28 set. 2014.

PAKARINEN, Auri; KOTIRANTA, Annu. The role of SAIs in auditing policy and law-making. *International Journal of Government Auditing*, v. 42, n. 1, jan. 2015. Disponível em: <  
[http://www.intosajournal.org/pdf/ijga\\_jan15\\_eng\\_www\\_color.pdf](http://www.intosajournal.org/pdf/ijga_jan15_eng_www_color.pdf)>. Acesso em: 22 jan. 2015.

PAUMGARTTEN, Michele Pedrosa. Constitucionalismo transformador: o caso sul-africano. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, vol. 19, ano 34, p. 147-161, ago. 2012. Disponível em:  
<[http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista\\_sjrp/article/viewFile/334/290](http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrp/article/viewFile/334/290)>. Acesso em: 15 nov. 2013.

POLLITT, Christopher et al. *Desempenho ou legalidade?: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PONTES, João Batista; PEDERIVA, João Henrique. *Contas prestadas pelo Presidente da República: apreciação do Congresso Nacional*. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal - Coordenação de Estudos, 2004. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-14-contas-prestadas-pelo-presidente-da-republica-apreciacao-do-congresso-nacional>>. Acesso em: 2 out. 2013.

PORTUGAL. Constituição (1976). Constituição da República Portuguesa: aprovada em 2 de abril de 1976. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 28 jun. 2014.

POSNER, Richard A. The Decline of Law as an Autonomous Discipline: 1962-1987. *Harvard Law Review*, n. 100, p. 761-780, 1987.

PRAT, Michel-Pierre; JANVIER, Cyril. *La Cour des comptes, auxiliaire de la démocratie. Pouvoirs, revue française d'études constitutionnelles et politiques - Le contrôle parlementaire*, n. 134, p.97-107, set. 2010.

RALWS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RAMÍREZ, Siebel Girón. *Evolución jurídica de la Contraloría General de la República*. p. 25-54. Caracas: Contraloría General de la República, 1989.

REDE DE CONTROLE. *Acordo de cooperação técnica que entre si celebram diversos órgãos e entidades públicos, no Estado de Santa Catarina, para articulação de ações de fiscalização e combate à corrupção, controle social e adesão à Rede de Controle da Gestão Pública*. Florianópolis, 26 de março de 2010. Disponível em: <<http://www.rededecontrole.gov.br/portal/pls/portal/docs/2027438.PDF>>. Acesso em: 19 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Rede de Controle da Gestão Pública [internet]. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.rededecontrole.gov.br/portal/page/portal/rededecontrole>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

REIS, Márlon. *Inexigibilidade decorrente da reprovação das contas públicas*. Disponível em:

<<http://www.marlonreis.net/component/k2/item/71-rejei%C3%A7%C3%A3o-de-contas-p%C3%BAblicas>>. Acesso em: 19 abr. 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; XAVIER, Bianca Ramos. *Direito tributário e finanças públicas I*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2008.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. Resolução n. 414/1992. 5 de agosto de 1992. Estabelece uniformização de critérios para a emissão de parecer sobre as contas do Governador do Estado e dos Prefeitos Municipais. Disponível em:

<[http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:0:3802934137895708:DOWNLOAD:NO::P\\_CD\\_LEG:260462](http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:0:3802934137895708:DOWNLOAD:NO::P_CD_LEG:260462)>. Acesso em: 1º out. 2013.

ROBBINS, Stephen P.; DECENZO, David A. *Fundamentos de administração: conceitos essenciais e aplicações*. 4. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ROBL FILHO, Ilton Norberto. *Conselho Nacional de Justiça: estado democrático de direito e accountability*. São Paulo: Saraiva, 2013.

ROCHA. Cármen Lúcia Antunes. Direito à privacidade e os sigilos fiscal e bancário. *Interesse Público-IP*. Belo Horizonte. n. 20, ano 5, jul./ago. 2003. Disponível em:

<<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=50821>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

SAMUELSON, Paul A. *Economics*. 9. ed. New York: McGraw-Hill, 1973.

SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: *Neoconstitucionalismo*. Madrid: Trotta, 2003.

SANTA CATARINA. Lei complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em:

<[http://200.192.66.20/alesc/docs/2000/202\\_2000\\_lei\\_complementar.doc](http://200.192.66.20/alesc/docs/2000/202_2000_lei_complementar.doc)> Acesso em: 1º out. 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: *Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”*, p. 11-53, Ingo Wolfgang Sarlet; Luciano Benetti Timm; Ana Paula de Barcellos et al. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCHIPANSKI, Tankred. Controle da corrupção na Alemanha. In: AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando (orgs.). *Corrupção e sistema político no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. p. 223-239.

SCLIAR, Wremyr. A Ação fiscalizadora do Tribunal de Contas e o sigilo bancário. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, ano XIII, n. 23, p. 38-53, jul. 1992.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SENADO. *Proposta de Emenda à Constituição n.90/2007*. Brasília, 16 de outubro de 2007. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=82820](http://www.senado.leg.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=82820)>. Acesso em: 13 jan. 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Sidnei. *Ampliação da extensão do controle externo público sobre empresas estatais: de uma abordagem legalista e formal para um controle integral/substancial e o caso do Tribunal de Contas de Santa Catarina*. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Universidade Federal de Santa Catarina.

SOLÍS, José Peña. *Leciones de derecho constitucional general*, v. 1, t. 2. Caracas: Universidad Central de Venezuela, 2008.

SOLOZÁBAL, Juan. Separación de Poderes. In: *Temas Básicos de Derecho Constitucional I*. Madrid: Civitas, 2001.

SOUSA FRANCO, Antônio. O Tribunal de Contas na encruzilhada legislativa. Prefácio. In: TAVARES, José; MAGALHÃES, Lídio. *Tribunal de Contas: legislação anotada com índice remissivo*. Coimbra: Almedina, 1990.

STF. *ADI n. 687*. Relator: Ministro Celso de Mello, em 02 de fevereiro de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1531922>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *ADI 4578, ADC 29, ADC 30*. Relator: Ministro Luiz Fux, em 16 de fevereiro de 2012. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Voto\\_ADC\\_29ADC\\_30ADI\\_4578.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Voto_ADC_29ADC_30ADI_4578.pdf)>. Acesso em: 08 maio 2012.

\_\_\_\_\_. *ADI n. 2378/GO*. Relator: Ministro Maurício Corrêa, em 19 de maio de 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=485450>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *AI n. 655298/SP*. Relator: Ministro Eros Grau, em 04 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=489310>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *HC n. 90298/RS*. Relator: Ministro Cezar Peluso, em 08 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=604068>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *HC n. 93250/MS*. Relatora: Ministra Ellen Gracie, em 10 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=535905>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Medida Cautelar em MS n. 32.494/DF*. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 11 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *MS n. 22801/DF*. Relator: Ministro Menezes Direito, em 17 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=515133>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *MS n. 24510/DF*. Relatora: Ministra Ellen Gracie, em 19 de novembro de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86146>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *MS n. 24817/DF*. Relator: Ministro Celso de Mello, em 3 de fevereiro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 13 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Notícias STF*: PGR cobra especial atenção ao combate à corrupção na abertura do Ano Judiciário. STF [internet]. Brasília, 2 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=284454>>. Acesso em: 2 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. *RE n. 389.808*. Relator: Ministro Marco Aurélio, em 15 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+389808%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+389808%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b6157m3>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Súmula n. 347*, de 13 de dezembro de 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=347.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 13 fev. 2015.

*STJ. AgRg no Ag 1386249/RJ*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, em 13 de abril de 2012a. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=1386249&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1386249&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 18 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. *HC n. 31205/RJ*. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido, em 2 de setembro de 2004. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=31205&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 18 set. 2014.

\_\_\_\_\_. *Rec em HC n. 20329/PR*. Relatora: Ministra Jane Silva, em 4 de outubro de 2007. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=20329&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 18 set. 2014.

\_\_\_\_\_. *REsp n. 1134655/RS*. Relator: Ministro Luiz Felipe Salomão, em 25 de setembro de 2009. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900667408&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *REsp 1231150/MG*. Relator: Ministro Herman Benjamin, em 12 de abril de 2012b. Disponível em:

<[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=1231150&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1231150&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 18 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. *REsp 1264364/PR*. Relator: Ministro Humberto Martins, em 14 mar. 2012c. Disponível em:

<[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=1264364&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1264364&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 18 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. *REsp n. 1261994*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, em 10 de abril de 2012d. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre\\_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=21504492&sReg=201101234579&sData=20120413&sTipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=21504492&sReg=201101234579&sData=20120413&sTipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 30 maio 2012.

\_\_\_\_\_. *REsp n. 765.212/AC*. Relator: Ministro Herman Benjamin, em 2 de março de 2010. Disponível em:

<[http://www.mp.sp.gov.br/portal/page/portal/cao\\_cidadania/Improbidade\\_Administrativa/Jurisprudencia\\_Improbidade/11.pdf](http://www.mp.sp.gov.br/portal/page/portal/cao_cidadania/Improbidade_Administrativa/Jurisprudencia_Improbidade/11.pdf)>. Acesso em: 15 maio 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari; DOMINGOS, Liandro. Supremocracia ou administrocracia no novo direito público brasileiro? *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 14, n 159, p. 18-23, maio 2014.

TAVARES, André Ramos. A superação da doutrina tripartite dos “poderes” do Estado. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n. 29, p. 66-71, out. / dez. 1999.  
TCU. Nota pública sobre a indicação de membros ao Tribunal de Contas da União. Brasília, 9 de abril de 2014. Disponível em:  
<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/detalhes\\_noticias?noticia=5035526](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/detalhes_noticias?noticia=5035526)>. Acesso em: 31 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Protocolo de intenções que entre si celebram diversos órgãos e entidades públicos para articulação de apoio a ações de fiscalização e para a formação da rede de controle da gestão pública. Brasília, 25 de março de 2009. Disponível em:  
<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2679077.PDF>>. Acesso em: 19 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Referencial básico de governança. Brasília: TCU, 2013. Disponível em:  
<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2616066.PDF>>. Acesso em: 19 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Resolução-TCU n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do TCU, aprovado pela Resolução TCU n. 155, de 4 de dezembro de 2002. Disponível em:  
<[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre\\_normativos/regimento.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/regimento.pdf)>. Acesso em: 13 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Súmulas da jurisprudência predominante do Tribunal de Contas da União: n. 1 a 251. Brasília: TCU, 2008.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

TEUBNER, Gunther. *Altera pars audiat*: o direito na colisão de discursos. In: *Direito e cidadania na pós-modernidade*. ALVES, J. A. Lindgren et al. Piracicaba: Unimep, 2002.

THALER, Richard H.; Sunstein, Cass R. *Nudge : improving decisions about health, wealth, and happiness*. New Haven & London: Yale University Press, 2008. Disponível em: <<http://dl1.cuni.cz/mod/resource/view.php?id=152126>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORGLER, Benno. *A knight without a sword or a toothless tiger? The effects of audit courts on tax morale in Switzerland*. CREMA Working Paper n. 2004-06. Disponível em: <<http://www.crema-research.ch/papers/2004-06.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, volume V: o orçamento na Constituição. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_. *Tax morale, trust and corruption: empirical evidence from transition countries*. CREMA Working Paper n. 2004-05. Disponível em: <<http://m.crema-research.ch/papers/2004-05.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2013.

TORGLER, Benno; SCHAFFNER, Markus; MACINTYRE, Alison. *Tax compliance, tax morale and governance quality*. CREMA Working Paper n. 2007-17. Disponível em: <<http://www.crema-research.ch/papers/2007-17.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2013.

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. *Decisão n. 1137/2011*. Processo n. CON 10/00679648. Relator: Conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Júnior. Florianópolis, 18 de maio de 2011. Disponível em: <<http://consulta.tce.sc.gov.br/RelatoriosDecisao/Voto/3493875.htm>>. Acesso em: 30 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decisão Normativa n. TC 006/2008*. Estabelece critérios para apreciação, mediante parecer prévio, das contas anuais prestadas pelos Prefeitos Municipais, e o julgamento das contas anuais dos Administradores Municipais, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/decisao\\_normativa\\_n\\_06-2008\\_consolidada.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/decisao_normativa_n_06-2008_consolidada.pdf)> Acesso em: 1º out. 2013.

\_\_\_\_\_. Parecer prévio sobre as contas do Governo do Estado – exercício de 2011. *PCG 12/00175554*. Relator: Conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Júnior. Florianópolis, 30 de maio de 2012. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/files/file/acom/publicacoes/parecer%20previo%202011%20SITE.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2013.

Tribunal Superior Eleitoral. *Acórdão n. 588/PR*. Recurso Ordinário. Recorrente: José Perazolo. Recorrida: Procuradoria Regional Eleitoral do Paraná. , de 23/09/2002. Redator designado: Ministro Fernando Neves e Relator vencido: Ministro Sálvio de Figueiredo. Brasília, 23 de setembro de 2002. Disponível em: <[http://www.tse.jus.br/hotSites/CatalogoPublicacoes/revista\\_eletronica/internas/rj14\\_1/acordaos/ac588.htm](http://www.tse.jus.br/hotSites/CatalogoPublicacoes/revista_eletronica/internas/rj14_1/acordaos/ac588.htm)>. Acesso em: 21 ago. 2013.

VALLADÃO, Alfredo. *O Ministério Público, quarto poder do Estado e outros estudos jurídicos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Direito fundamental à boa administração e governança*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

\_\_\_\_\_. Constitucionalismo latino-americano: sobre como o reconhecimento da singularidade pode trabalhar contra a efetividade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica – RIHJ*, Belo Horizonte, ano 10, n. 11, p. 277-306, jan./jun. 2012.

VENEZUELA. Constituição (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Disponível em: <<http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Venezuela/ven1999.html>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

VERGOTTINI, Giuseppe. *Diritto costituzionale*. 4. ed. Pádua, CEDAM, 2004.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. *Revista Direito GV*, vol.4, n. 2, São Paulo, jul./dez. 2008. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322008000200005](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322008000200005)>. Acesso em: 11 jan. 2015.

VIEIRA, Raimundo de Menezes. Tribunal de Contas: o valor de suas decisões. *Revista de Informação Legislativa*, n. 106, p. 103-108, abr. / jun. 1990.

VIVES, Francesc Vallès. *Control externo del gasto público y Estado constitucional*. 2001. 227 f. Tese (Doutorado em Direito) Curso de Pós-Graduação em Ciência Política e Direito Público. *Universitat Autònoma de Barcelona*. Disponível em:

<<http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/5068/fvv1de3.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 27 out. 2013.

WILLEMANN, Marianna Montebello. O princípio republicano e os Tribunais de Contas. *Interesse Público - IP*. Belo Horizonte, n. 50, ano 10, julho/agosto 2008. Disponível em:

<<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54797>>. Acesso em: 21 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Os Tribunais de Contas e a *Disregard Doctrine*. *Fórum Administrativo – Direito Público*, Belo Horizonte, ano 5, n. 49, p. 5238-5255, mar. 2005.

WOLKMER, Antonio Carlos. Pluralismo Crítico e Perspectivas para um Novo Constitucionalismo na América Latina. In: *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas*. Antonio Carlos Wolkmer; Milena Petters Melo. (Org.), 1. ed. p. 19-42. Curitiba: Juruá, 2013.

WORLD BANK. *Governance and development*. Washington: World Bank, 1992. <[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1999/09/17/000178830\\_98101911081228/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1999/09/17/000178830_98101911081228/Rendered/PDF/multi_page.pdf)>. Acesso em: 11 jul. 2014.

ZYMLER, Benjamin. *Direito administrativo e controle*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.