

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



TRIBUNAL DE CONTAS E INTERESSE SOCIAL

TALITA ZANANDREA

DISSERTAÇÃO

MESTRADO CIENTÍFICO EM CIÊNCIAS JURÍDICO-POLÍTICAS

DIREITO ADMINISTRATIVO

LISBOA

2016

TALITA ZANANDREA

TRIBUNAL DE CONTAS E INTERESSE SOCIAL

Dissertação apresentada às provas finais de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Políticas, com menção em Direito Administrativo pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, ano letivo 2012-2013, sob orientação do Professor Doutor Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins, como requisito para obtenção do título de mestre.

LISBOA

2016

RESUMO

O tema do presente estudo é o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas brasileiros no combate à corrupção, focando a busca de soluções para esta prática maléfica que assola o país. É relevante tanto acadêmica quanto socialmente porque o povo brasileiro perdeu a confiança nas instituições públicas e no modelo político brasileiro, além de se ver lesado em seus direitos fundamentais, porque as verbas que seriam destinadas à saúde, educação ou moradia, garantindo-lhe uma vida digna, estão sendo solapadas por maus políticos e empresários gananciosos. A dissertação objetiva estudar a atuação do Tribunal de Contas no enfrentamento da corrupção e as soluções possíveis para este grave problema que acomete o Brasil na atualidade. Especificamente, tem como propósitos: conhecer os sistemas de controle interno e externo no Brasil e no mundo; investigar o funcionamento dos Tribunais de Contas nacionais e de alguns países, escolhidos aleatoriamente; e analisar a atuação do Tribunal de Contas da União no combate à corrupção na Administração Pública. Através da metodologia qualitativa e a técnica de pesquisa bibliográfica, versa sobre os sistemas de controle interno e externo, apresentando, no tocante ao primeiro, noções gerais, e quanto ao último, os modelos de controle externo no Direito comparado e o controle externo no Brasil. Estuda os Tribunais de Contas no Brasil e no mundo, trazendo as noções gerais dos Tribunais de Contas alemão, espanhol, português, europeu e francês, além do aprofundamento necessário dado ao Tribunal de Contas no Brasil, sobre o qual destaca o esforço histórico, a composição e as atribuições das Cortes de Contas, o controle de legalidade e de mérito e os princípios processuais pertinentes. Trata da corrupção na Administração Pública e da atuação do Tribunal de Contas no combate dessa prática. O estudo realizado leva a concluir que a atuação do Tribunal de Contas no Brasil é preponderante no combate à corrupção, tal qual ocorreu, recentemente, quando apurou e dimensionou a corrupção e a lavagem de dinheiro em projetos que deveriam beneficiar o país, mas acabaram servindo aos interesses de alguns políticos e empresários, notadamente do setor de construção civil.

Palavras-chave: Controle interno. Controle externo. Tribunal de Contas. Controle social. Corrupção.

ABSTRACT

The theme of this study is the maximum control that is made by the Brazilian Court of Auditors in the fight in combat against corruption, focusing the search of solutions to this bad practice that devastate. It is relevant even in the academy ambient as socially because the Brazilian people lost confident in the public institutions and in their political model, besides being injured on their fundamental rights, because the money that must be destined to health, education or houses, which would provide a dignity by bad politicians and greedy executives, lives are being undermined. This dissertation objectives to study the Court of Auditors in facing corruption and the possible solutions to this bad issue that affects the country actually. Specifically, it has the following proposals: know the internal systems of internal and external in Brazil and the world; investigate the function of the nationally Court of Auditors and in some other countries, randomly chosen; and analyse the actions of the Union Court of Auditors in the combat of corruption in the public administration. Trough the qualitative methodology and the technique of bibliographic research, approaches the systems of internal and external control, presenting, at first, general notions, and the last one the models of external control of compared Law the external control in Brazil. It studies the Brazilian Account Tribunal and the others worldwide, bringing general notions of the German, Spanish, Portuguese, European and French, in addition to the required depth given to the Brazilian Court of Auditors, about the historical effort, the composition and duties of the account court, the control, legality the merits and the relevant procedural principles. It is about the corruption in the Public Administration and the action of the Court of Auditors in this combat of this practice. The study intends concludes that the Brazilian Court of Auditors is preponderant in the combat the corruption, like what happened, recently, when found and dimensioned the corruption and money laundering in projects that should benefit the country, but ended serving some politicians and executives, mostly in the Construction sector.

Keywords: Internal control. External control. Court of Auditors. Social control. Corruption.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 BREVE INTRODUÇÃO AOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO	10
1.1 CONTROLE INTERNO: NOÇÕES GERAIS	11
1.2 CONTROLE EXTERNO: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	18
1.2.1 Modelos de controle externo no Direito comparado	23
1.2.2 Controle externo no Brasil	26
2 TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL E NO MUNDO	32
2.1 TRIBUNAIS DE CONTAS NO DIREITO COMPARADO	32
2.1.1 Tribunal de Contas na Alemanha	32
2.1.2 Tribunal de Contas na Espanha	37
2.1.3 Tribunal de Contas em Portugal	41
2.1.4 Tribunal de Contas na União Europeia	48
2.1.5 Tribunal de Contas na França	53
2.2 TRIBUNAL DE CONTAS NO BRASIL	55
2.2.1 Evolução histórica do Tribunal de Contas no Brasil	62
2.2.2 Composição das Cortes de Contas	63
2.2.3 Atribuições das Cortes de Contas	64
2.2.4 Controle de legalidade e de mérito	71
2.2.5 Princípios processuais	75
3 O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E O COMBATE À CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	78
3.1 CORRUPÇÃO: NOÇÕES GERAIS E HISTÓRICAS	78
3.1.1 Corrupção: causas e consequências	83
3.2 TRATAMENTO JURÍDICO DA CORRUPÇÃO NO BRASIL	84
3.3 TRATAMENTO JURÍDICO INTERNACIONAL DA CORRUPÇÃO	90
3.3.1 Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE)	92
3.3.2 Convenção Interamericana contra a Corrupção da Organização	

dos Estados Americanos (OEA)	93
3.3.3 Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (CNUCC)	96
3.4 CONTROLE SOCIAL, TRANSPARÊNCIA E O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS	99
3.5 A ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS NO COMBATE À CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL	106
CONSIDERAÇÕES FINAIS	112
REFERÊNCIAS	115

INTRODUÇÃO

No Estado Democrático de Direito é da maior relevância o controle das contas públicas para resguardar a existência e manutenção do próprio Estado, e garantir os direitos fundamentais dos cidadãos. Daí, a exigência de um órgão que assegure a efetiva e regular gestão dos recursos em defesa da sociedade, e com a finalidade de preservar a moralidade da Administração Pública, representado, no Brasil, pelos 34 Tribunais de Contas que compõem o Sistema de Controle Público Externo.

Por outro lado, com o advento de novas democracias durante o período que ficou conhecido como a “terceira onda de democratização”, de 1975 a meados da década de 1990, o interesse dos especialistas migrou para as discussões sobre a qualidade desses novos regimes, e entre os temas mais estudados enquadra-se a corrupção.¹

Ela é, sem sombra de dúvida, um fenômeno global com incidência variada, e sua prática parece ser mais enraizada nos países em desenvolvimento, embora hoje se saiba que a corrupção está presente em todas as economias do mundo, mesmo nas desenvolvidas, em maior ou menor grau.

No Brasil, atualmente, a amplitude que a corrupção assume leva a crer que é preciso, com urgência, encontrar soluções, pondo o tema em evidência nos meios acadêmicos, gerando mais estudos no campo da Ciência Econômica do que em outras áreas do conhecimento. No campo da Ciência Política, por outro lado, as considerações a respeito nunca foram consensuais, em que pese agora, mais do que nunca, tenha sido criada a consciência dos aspectos negativos que a corrupção causa aos cidadãos e aos sistemas políticos. Em vista disto, a atuação dos Tribunais de Contas vem sendo, presentemente, tão questionada e analisada.

A corrupção generalizada na Administração Pública brasileira gera, a partir da divulgação maciça pela mídia nacional e internacional, a sensação de que não há solução possível para eliminar esta prática, reforçando o entendimento de que é preciso conjugar esforços para “varrê-la” do território nacional.

Ilustrando esta percepção, vale citar a tão falada Operação Lava Jato, cuja força-tarefa, em maio de 2016, voltou-se ao aprofundamento das investigações

¹ BONIFÁCIO, Roberto. A afeição dos cidadãos pelos políticos mal afamados: identificando os perfis associados à aceitação do “rouba, mas faz” no Brasil. **Opinião Pública**, Campinas, SP, v. 19, n. 2, p. 320-345, nov. 2013.

sobre corrupção e lavagem de dinheiro na compra e reforma da Refinaria de Pasadena, nos Estados Unidos, operação que foi identificada pelo Tribunal de Contas da União, que estimou um prejuízo de setecentos e noventa e dois milhões aos cofres públicos brasileiros.²

Em sua vigésima fase, denominada Operação Corrosão, a Lava Jato pretende imputar os crimes praticados no exterior, com a aquisição da refinaria em 2006, à organização criminosa que já foi condenada em contratos de obras de refinarias no Brasil.³

A importância da Operação Lava Jato, no presente momento, é a recuperação da confiança do povo brasileiro na Administração Pública, demonstrando, primeiramente, que o Tribunal de Contas vem atuando no apontamento de práticas espúrias originadas do conluio de funcionários públicos e empresários do setor privado, mas também, e principalmente, que a Justiça neste país se faz para todos, sem distinção, tanto é que alcançou a esfera presidencial.

Com base no exposto, é tema do presente estudo o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas brasileiros no combate à corrupção, focando a busca de soluções para esta prática maléfica que assola o país.

O estudo do tema proposto é relevante sob os enfoques acadêmico e social, na medida em que o povo brasileiro, no momento atual, perdeu a confiança nas instituições públicas e no modelo político brasileiro, além de, cada dia mais, se ver lesado em seus direitos fundamentais, porque as verbas que seriam destinadas à saúde, educação ou moradia, garantindo-lhe uma vida digna, estão sendo solapadas por maus políticos e empresários gananciosos.

Objetiva-se, com esta dissertação, estudar a atuação do Tribunal de Contas no enfrentamento da corrupção e as soluções possíveis para este grave problema que acomete o Brasil na atualidade.

Especificamente, tem como propósitos: conhecer os sistemas de controle interno e externo no Brasil e no mundo; investigar o funcionamento dos Tribunais de Contas nacionais e de alguns países, escolhidos aleatoriamente; e analisar a atuação do Tribunal de Contas da União no combate à corrupção na Administração Pública.

² O ESTADÃO. **Operação Lava Jato investiga corrupção em compra de Pasadena**. Publicado em: 3 maio 2016. Disponível em: <<http://odia.ig.com.br/brasil/2016-05-03/operacao-lava-jato-investiga-corrupcao-em-compra-de-pasadena.html>>. Acesso em: 16 maio 2016.

³ *Ibidem*, online.

Com este mister, o estudo foi estruturado sobre três pilares, quais sejam: o controle, o Tribunal de Contas e a corrupção.

Fazendo uso da abordagem metodológica qualitativa, pela técnica de pesquisa bibliográfica, o capítulo inaugural versa sobre os sistemas de controle interno e externo, apresentando, no tocante ao primeiro, noções gerais, e quanto ao último, os modelos de controle externo no Direito comparado e o controle externo no Brasil.

O segundo capítulo estuda os Tribunais de Contas no Brasil e no mundo, trazendo as noções gerais dos Tribunais de Contas alemão, espanhol, português, europeu e francês, além do aprofundamento necessário dado ao Tribunal de Contas no Brasil, sobre o qual destaca o esboço histórico, a composição e as atribuições das Cortes de Contas, o controle de legalidade e de mérito e os princípios processuais pertinentes.

O terceiro capítulo trata da corrupção na Administração Pública e da atuação do Tribunal de Contas no combate dessa prática. Nesta seara, traça as noções gerais e históricas acerca da corrupção, bem como aponta, sucintamente, suas causas e consequências. Também descreve o tratamento jurídico conferido à corrupção no Brasil e no plano internacional. Ainda examina o papel do Tribunal de Contas à luz do controle social e da transparência. Por fim, analisa a atuação do Tribunal de Contas no combate à corrupção na Administração Pública no Brasil.

1 BREVE INTRODUÇÃO AOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO

Historicamente, a função de poder financeiro nasceu em 1215, com a inserção do princípio do “*no taxation without representation*” – nenhuma tributação sem representação – na Carta Constitucional da Inglaterra, princípio este que vinculava a cobrança de tributos à existência de uma lei elaborada por representantes do povo. Desde então, apareceu a função legislativa, em que pese essa seja mais conhecida do que aquela, e mais tarde, a função do poder financeiro ganhou outra conotação: a de controlar o uso e a destinação do dinheiro público utilizado pelo detentor do poder, assim emergindo a função de controle financeiro dos atos praticados pelo governo. Prosseguindo nessa evolução, o controle financeiro adquiriu uma conotação investigatória, funcionando como verdadeiro vigilante dos atos praticados pelo Poder Executivo, e tal atividade passou a ser desempenhada por órgãos técnicos, sendo um deles o Tribunal de Contas⁴.

A função de controle nos sistemas institucionais, em regra, é considerada um dos elementos que garantem a gestão democrática dos assuntos públicos, assumindo dois aspectos distintos, porém complementares entre si: o controle interno e o controle externo, ambos indispensáveis para uma boa gestão de fundos públicos.

Em que pese ser tratado como secundário – de pouca relevância –, o tema vem ganhando força, na medida em que há uma preocupação de como e onde estão sendo investidos os recursos públicos.

Este capítulo versa sobre os modelos de controle interno e externo no Brasil e no mundo. Com este propósito, primeiro discorre sobre o papel do controle, abordando o controle interno e o controle externo no Direito comparado e também no Brasil.

1.1 CONTROLE INTERNO: NOÇÕES GERAIS

Além do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas, tema que será analisado em maior profundidade mais adiante, o controle interno torna-se

⁴ FAGUNDES, Tatiana Penharrubia. **O controle das contas municipais**. 2012. 46 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, São Paulo, 2012, p. 5-6.

igualmente importante, uma vez que é aquele que faz parte da própria instituição objeto de fiscalização e deve colaborar com os objetivos do governo⁵, principalmente e no que diz respeito ao objeto desse estudo, mitigando desvios e desperdícios de dinheiro público.

Historicamente, o Controle Interno surgiu no processo de evolução do controle das contas públicas. Nas palavras de Simone Coêlho Aguiar:

a existência de uma estrutura organizacional de funções estatais (instituições), a presença de servidores públicos com mandatos fixos, a própria ideia de responsabilização pelo manuseio de dinheiro público (*accountability*) e o respectivo procedimento de tomada dessas contas de gestão (*euthyna*), constituem vestígios contundentes da ocorrência de um controle rudimentar dos atos e das funções governamentais na Grécia antiga.⁶

Acerca do termo *accountability*, Roberto Jardim Cavalcante reitera a dificuldade de tradução, mas alerta que, em uma sociedade na qual as práticas democráticas estão mais consolidadas, há uma expectativa de que a Administração Pública seja responsável com seus cidadãos. Ademais, neste caso, os indivíduos e as instituições exercem uma postura proativa no controle social. Por seu turno, em sociedades onde o Estado é considerado como provedor e o serviço público oferecido é encarado como caridade, tem-se um ambiente propício para que o patrimônio público seja desconsiderado pelos administradores públicos. Neste viés:

Accountability é um termo muito utilizado pelos estudiosos da administração pública, mas sem tradução na língua portuguesa. Campos assinala não faltar a palavra, mas o próprio conceito, que advém da insuficiência de nossa prática política (1990, p. 31). O caso brasileiro refere um tal distanciamento entre governantes e governados que explica a ausência do termo. A autora reporta que o termo envolve a obrigação ou responsabilidade de um sujeito – individual ou coletivo – perante outrem, por alguma coisa.⁷

⁵ NÓBREGA, Marcos. **Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais**. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2011, p. 57.

⁶ AGUIAR, Simone Coêlho. **Origem e evolução dos Tribunais de Contas**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d90d801833a681b1>>. Acesso em: 18 maio 2016.

⁷ CAVALCANTE, Roberto Jardim. **Transparência do orçamento público brasileiro: exame dos documentos orçamentários da União e uma proposta de estrutura para o Orçamento-Cidadão**. 2008. 98 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa. Brasília, 2008, p. 25-26.

Ainda, no entendimento do autor acima citado:

Em sociedades onde as práticas democráticas estão mais consolidadas, é natural esperar que governo e máquina pública sejam responsáveis para com os cidadãos. O indivíduo e as instituições civis, em seu turno, exercem com maior habitualidade o controle que lhes cabe – uma prática ordinária não dependente apenas de legislação formal ou de auditorias governamentais que motivem a atuação.

De outra sorte, quando o cidadão se considera um tutelado do tutor-Estado, as instituições civis agem sem organização e pressão diante do Estado e a imprensa serve a interesses distintos dos socialmente legítimos, tem-se suficientes ingredientes para a desconsideração do público pela administração pública. Torna-se possível um cenário traçado por Campos (ibid., p. 38-42): aceitação passiva do domínio do Estado sobre todos, serviços públicos prestados como se fossem caridade, funcionários públicos agindo com desrespeito pela clientela, desídia – quando não corrupção – com relação a dinheiros públicos, tolerância e passividade da população ante a corrupção, desperdício de recursos públicos e impunidade – esta última, causa de desmoralização de qualquer espécie de controle da burocracia.⁸

O autor em referência também relaciona *accountability* como uma postura a ser adotada pelos servidores públicos de cumprir seus misteres e deles prestar contas:

A Transparência Internacional (TI), organização não-governamental sediada em Berlim que tem por missão a luta contra a corrupção, associa *accountability* à ‘atitude ou condição que devem observar os servidores públicos, que consiste na responsabilidade fiduciária de cumprir tarefas específicas e de prestar contas de forma precisa e oportuna’ (POPE, 2000, p. 142, tradução nossa). Para enriquecer o conceito acima, cabe acrescentar as palavras de Loureiro e Abrúcio (2005), para quem os governantes devem ser responsivos ininterruptamente e Nakagawa (1993, p. 17), que qualifica tal responsabilidade como decorrente de uma delegação de poder.⁹

Ademais, Roberto Jardim Cavalcante conclui que:

Informações transparentes municiam a sociedade, permitindo-lhe acionar os mecanismos de interpelação junto à gestão pública quando perceber seus interesses contrariados. O Estado, em resposta a esse controle ativo, se obriga a abrir sua administração e a prestar contas de seus atos. À ação da sociedade civil nessa via de mão dupla denominamos controle social, como já visto; *accountability*, por sua vez, é um atributo do Estado, em decorrência desse poder social, posto que dificilmente emergiria por si só. São termos que se influenciam de modo recíproco. Quanto mais o cidadão se envolve com as questões públicas, se inteirando dos temas da agenda pública, questionando, acompanhando, fiscalizando e exigindo prestação de contas pelo Estado, mais este é compelido a produzir informações de

⁸ CAVALCANTE, *op. cit.*, 2008, p. 26.

⁹ *Ibidem*, p. 26.

qualidade, a tornar-se mais transparente, a atender melhor o público. Depreende-se que a existência de regras formais não é suficiente para o estabelecimento da *accountability* – também é necessário haver uma sociedade capaz de controlar o poder público [...].¹⁰

Já no Brasil o controle das contas públicas remonta ao período colonial, com as primeiras ações disciplinares relativas ao tombamento de bens públicos; à arrecadação de dízimos; ao registro de receita e despesa; exigências de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitanias hereditárias; e aplicação de penalidades em casos de falta.¹¹

Dentre as experiências pioneiras de criação de instâncias para apreciação das contas públicas, cabe enfatizar, como salientam José Alceu de Oliveira Filho e Alexandre Fernandes Soares:

- o embrião de um Tribunal de Contas, no Nordeste, ocupado pelos holandeses, com a função de fiscalizar as contas públicas da Administração, a serviço da Companhia das Índias Ocidentais;
- o Código Pombalino de 1761, com a criação de uma corte de constrasteação financeira;
- a Carta Régia de 1764, que determinava a implantação de Juntas da Fazenda no Rio de Janeiro e nas Capitanias; e
- a chegada da família real, com a criação do Erário Régio e o Conselho de Fazenda, cujas funções eram, respectivamente, as de coordenar e de controlar todos os dados referentes ao patrimônio e aos fundos públicos.¹²

No período imperial, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional, com características de Tribunal. Em tese, desde então, foram dados os primeiros passos no sentido de controlar a gestão governamental por meio de orçamentos públicos e de balanços gerais.¹³

O Tribunal do Tesouro Público Nacional, que agrupava as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, foi criado em 1831 e competia-lhe a administração da despesa e da receita públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as

¹⁰ CAVALCANTE, *op. cit.*, 2008, p. 26.

¹¹ OLIVEIRA FILHO, José Alceu de; SOARES, Alexandre Fernandes. **Controle interno e externo da gestão pública**. Brasília: AVM Instituto, 2010, p. 25.

¹² *Ibidem*, p. 25.

¹³ *Ibidem*, p. 25.

repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária, bem como a inspeção das repartições fiscais e a demissão de funcionários inidôneos.¹⁴

A Reforma Administrativa de 1850, instituída por meio do Decreto n.º 736, estabeleceu a competência do Tribunal do Tesouro Público Nacional sobre a suprema administração da Fazenda, surgindo, então, o embrião do controle interno no Brasil.¹⁵ Dele faziam parte um presidente, cargo atribuído ao Ministro da Fazenda, e quatro conselheiros, a saber: diretor-geral das rendas públicas, diretor-geral da despesa pública, diretor-geral da contabilidade e procurador fiscal do Tesouro.¹⁶

Oito anos mais tarde, o Tribunal do Tesouro teve ampliada sua competência, com a criação de uma Diretoria de Tomada de Contas. Contudo, em 1878, confirmava-se a impotência desse Órgão perante o Ministro da Fazenda, de quem dependia e a quem obedecia.¹⁷

Em 1889, a Proclamação da República e o fortalecimento institucional das atividades legislativas levaram a transformações no controle das contas públicas, criando-se, nesse período, o Tribunal de Contas da União, competente para o exame, a revisão e o julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União. A fiscalização era feita por meio do mecanismo de registro prévio e competia-lhe, ainda, liquidar as contas de receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de sua apresentação ao Congresso Nacional.¹⁸

Os autores consultados destacam a ênfase corretiva do controle naquela época, influenciado pelas ideias positivistas típicas do contexto sociopolítico que marcou a formação da República. O texto da exposição de motivos que acompanhou o decreto explicitava as razões que levaram à criação do Tribunal de Contas nos seguintes termos:

- tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana em sua missão de prover as necessidades públicas, mediante o menor sacrifício dos contribuintes;

¹⁴ NASCIMENTO, Miguel Ângelo. **Controle governamental**: uma visão de qualidade e serviço na administração pública estadual. 2003. 86 f. Monografia (Especialização em controle interno) – Escola de Governo de Minas Gerais, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, MG, 2003, p. 23.

¹⁵ OLIVEIRA FILHO; SOARES, *op. cit.*, 2010, p. 26.

¹⁶ NASCIMENTO, *op. cit.*, 2003, p. 23.

¹⁷ OLIVEIRA FILHO; SOARES, *op. cit.*, 2010, p. 26.

¹⁸ NASCIMENTO, *op. cit.*, 2003, p. 24.

- fazer desta lei uma força da Nação, um sistema sábio, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousarem perturbar-lhe o curso normal;
- instalar no País o hábito da fiel execução do orçamento; e
- suprir o então vigente sistema de contabilidade orçamentária, defeituoso no seu mecanismo e fraco na sua execução.¹⁹

Com a Revolução de 1930 e o fechamento do Congresso Nacional cessou, por um período de três anos, a prestação de contas pelo Executivo, e o Tribunal de Contas restou revitalizado pela Carta Política de 1934, na qual apareceu como órgão de cooperação nas atividades governamentais. O registro prévio de despesa foi reabilitado e estabeleceu-se a prática da prestação anual de contas do Presidente da República, antes do seu envio ao Legislativo. Um ano mais tarde o Tribunal passou a responder consultas de ministros de Estado, acerca da legislação orçamentária, contábil e financeira e a expedir instruções dentro de sua área de atuação, qual seja: o levantamento e a tomada de contas.²⁰

Na vigência do Estado Novo, com a Constituição de 1937, alguns contratos passaram a prescindir de registro junto ao Tribunal – despesas de representação, excursão, hospedagens etc. – estabelecendo-se a prática do controle *a posteriori*, uma vez que alguns órgãos foram sendo gradativamente dispensados do registro prévio de despesas.²¹

Com a redemocratização em 1946, a autonomia do Tribunal de Contas foi restabelecida e observou-se algum progresso no controle de contas. As tomadas de contas podiam ser realizadas em qualquer tempo, nos casos de comprovado desvio, e foram criadas delegações da Corte de Contas em todos os estados da Federação, junto às delegacias fiscais, cuja competência era o exame, emissão e parecer das contas para julgamento pela Corte. Em 1949, a Lei Orgânica n.º 830 incluiu, entre as atribuições do Tribunal, a fiscalização da receita, mas a prestação de contas era limitada ao aspecto formal, ou seja, à apresentação de comprovantes de gastos efetuados sem a comprovação da efetiva realização das despesas, além da

¹⁹ OLIVEIRA FILHO; SOARES, *op. cit.*, 2010, p. 26; NASCIMENTO, *op. cit.*, 2003, p. 24.

²⁰ NASCIMENTO, *op. cit.*, 2003, p. 24-25.

²¹ OLIVEIRA FILHO; SOARES, *op. cit.*, 2010, p. 26.

institucionalização da prescrição de contas, mecanismo utilizado nos casos em que os processos de prestação de contas não fossem formalizados em tempo hábil.²²

Na década de 1960, consoante explicam José Alceu de Oliveira Filho e Alexandre Fernandes Soares, a ampliação das funções do Estado e o conseqüente crescimento de sua estrutura – expansão da administração indireta – tornaram pouco efetivos os mecanismos existentes de acompanhamento da administração financeira e orçamentária, o que levou à necessidade de um controle mais efetivo e de evitar a transformação do controle externo numa estrutura gigantesca, razões pelas quais foi criada a função controle interno, desligando-se da alçada do Tribunal de Contas – a partir de então, denominado Tribunal de Contas da União – o registro prévio das despesas e o sistema de delegação de controle junto aos órgãos da administração pública, sem prejuízo da competência daquela Corte.²³

A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, apresentou, pela primeira vez, as expressões controles interno e externo, com suas respectivas funções definidas.²⁴

Três anos mais tarde, a reforma administrativa implantada pelo Decreto-Lei n.º 200 determinou a criação do Sistema de Controle Interno pelo Poder Executivo, com vistas a: criar as condições para eficácia do controle externo; acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; e acompanhar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.²⁵

No mesmo ano, o Decreto n.º 61.386 instituiu as inspetorias-gerais de finanças no âmbito dos ministérios civis, dos órgãos da Presidência da República e ministérios militares, com a atribuição de desempenhar as funções de auditoria e controle em geral.²⁶

É relevante destacar, contudo, que o Decreto-Lei n.º 200/1967, ao instituir o Sistema de Controle Interno, não definiu explicitamente o sentido da função controle, tendo reduzido o seu alcance ao associar a palavra controle ao termo financeiro. De outra borda, a reforma administrativa de 1967 ao instituir o controle como um dos princípios fundamentais que passaram a reger a administração federal o fez de

²² NASCIMENTO, *op. cit.*, 2003, p. 25.

²³ OLIVEIRA FILHO; SOARES, *op. cit.*, 2010, p. 28.

²⁴ NASCIMENTO, *op. cit.*, 2003, p. 26.

²⁵ *Ibidem*, p. 27.

²⁶ OLIVEIRA FILHO; SOARES, *op. cit.*, 2010, p. 29.

modo a refletir a racionalidade do Estado empresário: “o trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”, nos termos do artigo 14 do referido Decreto-lei.²⁷

A Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988, por seu turno, determinou que o Sistema de Controle Interno será mantido por todos os Poderes governamentais, que será coordenado pelo Executivo, ainda que cada Poder tenha o seu próprio. Nas palavras de Miguel Ângelo Nascimento:

O controle tornou-se universal, abrangendo todos os atos da administração, quer se trate da receita ou da despesa. O sistema de controle adotou a individualização – já contemplada no Decreto-lei n.º 200/1967 –, ou seja, além da sua abrangência universal, o controle recai sobre cada agente da administração, desde que seja responsável por bens e valores públicos.²⁸

Demais disto, a Carta constitucional prevê que “os responsáveis pelo controle interno ao tomarem ciência de irregularidades devem denunciá-las junto ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”. Não obstante, “registra-se o avanço da Constituição, no sentido do controle social ao prever que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades perante o Tribunal”.²⁹

Hodiernamente, além da função fiscalizadora, o controle interno orienta os órgãos no cumprimento de obrigações institucionais, cabendo citar dois sistemas de controle interno no mundo: descentralizado, em que cada ministério possui total responsabilidade sobre o orçamento, a exemplo dos Países Baixos e do Reino Unido; e centralizado, em que cada ministério possui o seu próprio órgão de controle interno, a exemplo do que ocorre na Espanha e em França e Portugal.

O controle interno atua ainda em colaboração com o controle externo:

a moderna teoria de controle prescreve imperiosa necessidade de uma ampla harmonia e conexão entre ambos, tanto que, caso o controle interno detecte irregularidades, deverá, ato contínuo, cientificar o órgão de controle externo para que tome as medidas cabíveis.³⁰

²⁷ OLIVEIRA FILHO; SOARES, *op. cit.*, 2010, p. 29.

²⁸ NASCIMENTO, *op. cit.*, 2003, p. 28.

²⁹ *Ibidem*, p. 28.

³⁰ NÓBREGA, *op. cit.*, 2011, p. 60.

Portanto, o controle interno é uma forte ferramenta no combate à corrupção e desvios de recursos públicos, desde que atue de forma eficiente, ágil e confiável. Em tese, esse seria o cenário perfeito, mas na prática não é assim que funciona e apresenta uma série de problemas, em especial no que diz respeito à prevenção, detecção e correções de irregularidades. Da mesma forma, no panorama internacional pesquisas realizadas dão conta de que o controle interno apresenta muitas deficiências, principalmente entre os seguintes fatores: estrutura da administração pública – a administração não tem interesse algum em auditoria interna; atuação das Instituições Superiores de Controle (SAIS) – resistência das administrações em aceitar essa instituição no seio do seu governo; falta de clareza referente à definição do papel das instituições de controle – não há normas internacionais, fóruns sobre o controle interno; e burocracia em demasia. Esses são alguns dos fatores que tornam o controle interno frágil, o que se perde em muito, pois demandam um maior esforço do controle externo, o qual, por sua vez, também apresenta deficiências.

Depois do exposto, cumpre analisar o controle externo, função do Poder Legislativo, que é exercido com o auxílio de outras entidades que podem ser tanto os Tribunais de Contas como as Auditorias ou Controladorias-Gerais. Aliás, é sobre as diferentes formas de controle externo no Brasil e no mundo que versam os itens seguintes.

1.2 CONTROLE EXTERNO: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Hely Lopes Meirelles conceitua controle externo como aquele que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado e visa a comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento.³¹

Definido por Benjamin Zymler, controle externo “é o controle exercido por órgãos alheios ao Poder Executivo”. Deste prisma, “o controle externo pode ser exercido pelo Poder Judiciário e pelo Poder Legislativo”.³²

³¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 577.

³² ZYMLER, Benjamin. O controle externo: o Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/889849>>. Acesso em: 16 maio 2016.

Citando Frederico Pardini, Luiz Henrique Lima preleciona que:

Controle externo sobre as atividades da Administração, em sentido orgânico e técnico, é, em resumo, todo controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Nesse sentido, é controle externo o que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes. É controle externo o que a administração direta realiza sobre as entidades da administração indireta. É controle externo o que o Legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes. Na terminologia adotada pela Constituição, apenas este último é que recebe a denominação jurídico-constitucional de controle externo (Constituição Federal, artigos 31 e 70 a 74), denominação esta repetida especificamente em outros textos infraconstitucionais, como, por exemplo, a Lei n. 8.443/1992.³³

Ainda tendo Frederico Pardini como teoria de base, Luiz Henrique Lima explica as características do controle externo, referindo que o controle “é externo porque é exercido pelo Parlamento sobre a administração direta e indireta e sobre as atividades de particulares que venham a ocasionar perda, extravio ou dano ao patrimônio público [...]”. Ademais, “é controle porque lhe compete examinar, da forma mais ampla possível, a correção e a regularidade e a consonância dos atos de Administração com a lei e com os planos e programas”. Também “é múltiplo, pois examina, simultaneamente, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos que lhe compete controlar”, bem como “tem múltiplas incidências, pois são submetidos ao controle externo os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial”. Por fim, “atua em momentos diversos. Embora a regra geral seja a do controle posterior, pode, também, ser prévio, concomitante ou misto”, e “efetua-se por dois órgãos distintos e autônomos: o Parlamento e o Tribunal de Contas”.³⁴

Não bastasse isso, Luiz Henrique Lima ressalta que “o objeto do controle externo são os atos administrativos em todos os poderes constituídos nas três esferas de governo e atos de gestão de bens e valores públicos”, e conclui que:

O controle externo da administração pública, realizado pelas instituições a quem a Constituição atribuiu essa missão, é exigência e condição do regime democrático, devendo, cada vez mais, capacitar-se tecnicamente e converter-se em eficaz instrumento da cidadania, contribuindo para o aprimoramento da gestão pública.³⁵

³³ LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 8.

³⁴ *Ibidem*, p. 8-9.

³⁵ *Ibidem*, p. 9.

Os sistemas de Controle Externo utilizados nos Estados Modernos são compostos pelas Controladorias ou pelos Conselhos de Contas. Conforme a especializada doutrina, cada nação possui autonomia e poder para escolher qual modelo deve ser empregado na fiscalização da aplicação de recursos públicos em razão das suas peculiaridades, tradições e cultura política.³⁶

As Auditorias-Gerais, no entendimento de João Gustavo de Paiva Pessoa e José Alexandre Fonseca da Silva, estão mais voltadas para a análise do desempenho dos gestores, focando uma visão gerencial daqueles que guardam valores públicos, ao passo que os Tribunais de Contas dão importância à formalidade, sem deixar de avaliar, contudo, eficiência, efetividade e eficácia dos gastos.³⁷

Nesta seara, Valdecir Pascoal esclarece que:

No início, o controle exercido pelos Tribunais de Contas era meramente formalístico, enfatizando apenas aspectos ligados à legalidade (sentido estrito) dos atos públicos. O sistema de Controladorias, por sua vez, enfatiza, a partir de sofisticadas técnicas de auditoria (*tes audit*), aspectos atinentes ao mérito dos atos administrativos: economicidade e resultados de gestão.³⁸

Ainda, facilitando a compreensão das distinções entre as Controladorias e as Cortes de Contas, Luiz Henrique Lima elaborou quadro resumo, a seguir reproduzido:

Quadro 1 - Resumo das diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas³⁹

Controladorias	Cortes de Contas
Decisões monocráticas	Decisões colegiadas
Recomendações sem caráter coercitivo	Poder sancionatório
Mandatos dos titulares	Mandatos ou vitaliciedade dos membros
Função fiscalizadora	Função fiscalizadora e jurisdicional

Ratificando o acima exposto, Ubiratan Diniz de Aguiar, Márcio André Santos de Albuquerque e Paulo Henrique Ramos Medeiros enfatizam que a distinção básica

³⁶ PESSOA, João Gustavo de Paiva; SILVA, José Alexandre Fonseca da. Sistemas de controle externo – abordagem sobre os sistemas anglo-saxão e latino-americano. **Revista Controle**, Fortaleza, CE, v. X, n. 2, p. 223-244, jul./dez. 2012.

³⁷ PESSOA; SILVA, *op. cit.*, 2012, p. 229.

³⁸ PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier Campus, 2009, p. 120.

³⁹ LIMA, *op. cit.*, 2008, p. 12.

entre as sistemáticas adotadas no controle externo é, justamente, o fato de as decisões serem singulares ou colegiadas. Nas palavras destes autores:

Percebe-se que as entidades de fiscalização superiores ou adotam a forma de tribunais de contas ou de auditorias ou controladorias gerais. O principal traço diferenciador entre esses modelos é a maneira pela qual a decisão é tomada. Na primeira forma, a decisão é colegiada, enquanto na segunda é unipessoal.⁴⁰

De qualquer forma, embora cada Estado adote um sistema diferenciado, o certo é que todos os órgãos têm algumas características comuns essenciais, em função da International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)⁴¹, criada pela Organização das Nações Unidas em 1953, com o objetivo de promover a troca de informações e de experiências, bem como a discussão de temas de interesse comuns entre os Estados.

Nessa seara, salientam Guilherme Martins e José Tavares que:

muito embora existam diferenças assinaladas relativamente aos vários sistemas, pode, hoje, afirma-se haver um movimento de convergência relativamente a mais um aspecto: o controle da legalidade e da regularidade financeiras, numa perspectiva formal, sendo incompleto, deve ser complementado com o controle da boa gestão financeira; e o controle predominante ou exclusivo da economicidade, da eficiência e da eficácia fica também empobrecido sem o controle da legalidade e da regularidade, do qual não deve dissociar-se.⁴²

Os Tribunais de Contas e Instituições Superiores de Controle (ISC) têm natureza colegial e exercem a função jurisdicional de julgamento máxima de responsabilidade financeira. Em alguns casos, privilegiam o controle da legalidade e da regularidade financeira. O controle é exercido a *posteriori* (controle sucessivo) e, em alguns casos, também a *priori* (fiscalização prévia)⁴³.

Nos órgãos singulares, as recomendações resultantes das fiscalizações têm caráter unipessoal, subscritas pelo auditor-geral ou controlador. Nas cortes de

⁴⁰ 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, p. 171.

⁴¹ Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⁴² MARTINS, Guilherme D'Oliveira; TAVARES, José F. F. O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa. Lisboa, 2011, p. 27-28, apud SERRA, Rute Alexandra de Carvalho Frazão. Controlo financeiro público e responsabilidade financeira. *Data Venia*, n. 5, p. 149-256, jan. 2016.

⁴³ *Ibidem*, p. 183 et seq.

contas, no entanto, em vez de recomendações, prevalecem as determinações, respaldadas em deliberações do colegiado.⁴⁴

O sistema de Auditor Geral, geralmente acolhido no mundo anglo-saxônico, caracteriza-se pela existência de um órgão singular, com funções exclusivas de auditoria, tendendo a privilegiar o controle da boa gestão financeira. Esse controle, em regra, é concomitante e sucessivo ou de auditor, estando excluído o controle prévio⁴⁵.

Destaque-se, ainda, que as auditorias-gerais ou controladorias e as Cortes de Contas surgiram na Europa, mas influenciaram a organização de quase todos os Estados nacionais. As primeiras predominam nos países de tradição anglo-saxônica, enquanto as últimas são mais comuns naqueles influenciados pela Europa continental.⁴⁶

As cortes surgiram com a preocupação do controle da legalidade da gestão financeira do setor público, controle esse que pressupõe que o exato cumprimento da lei é uma condição necessária para a correta aplicação dos recursos públicos, ou seja: verificar se o gestor agiu conforme a legislação, se seus atos estavam respaldados nas normas aplicáveis, foi a primeira atribuição das cortes de contas.⁴⁷

O controle gerencial, por sua vez, é a principal marca das auditorias-gerais ou controladorias. Essa modalidade de controle prioriza a análise dos atos administrativos em relação tanto aos seus custos como aos resultados almejados e alcançados.⁴⁸

Em relação ao *status* jurídico e à efetividade de suas decisões, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) diferem de país para país. Algumas têm natureza administrativa, isto é, as suas decisões são passíveis de revisão pelo Poder Judiciário. Outras, porém, possuem natureza jurisdicional, ou seja, as suas decisões são definitivas em relação ao seu objeto. Ademais, o controle externo das finanças públicas tanto pode ser anterior à realização da despesa – controle prévio, no qual os atos sujeitos a controle podem ser vetados antes de serem efetivados – como

⁴⁴ ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. **O modelo de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas e as proposições legislativas sobre o tema**. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

⁴⁵ MARTINS; TAVARES, *op. cit.*, 2011, p. 27-28.

⁴⁶ ROCHA, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁴⁷ *Ibidem*, *online*.

⁴⁸ *Ibidem*, *online*.

pode ser posterior, ou *a posteriori*, cabendo ressaltar que no Brasil predomina a fiscalização *a posteriori* de natureza administrativa.⁴⁹

Dito isto, passa-se a comentar os diferentes modelos de controle externo no Direito comparado.

1.2.1 Modelos de controle externo no Direito comparado

Segundo Carlos Alexandre Amorim Rocha, vários países atribuem os seus controles externos a órgãos singulares – como as auditorias-gerais ou controladorias da Austrália, Áustria, Canadá, China, Colômbia, Estados Unidos, Israel, Nova Zelândia, Peru, Reino Unido e Venezuela –, que são dirigidos por um auditor-geral ou controlador, ao qual compete definir os rumos da organização, como também responder publicamente pelos trabalhos realizados.⁵⁰

Em outros países, contudo, como Alemanha, Bélgica, Brasil, Espanha, França, Grécia, Itália, Japão, Portugal e Uruguai, os dispêndios públicos são controlados por intermédio das Cortes de Contas, cujas principais decisões são tomadas por um colegiado de ministros ou conselheiros. Assim, embora geralmente os colegiados contem com um presidente, a responsabilidade pela compatibilização entre meios e fins, bem como pelos trabalhos realizados, é exercida de modo difuso por todos com direito a voto. Deve-se enfatizar, neste ponto, que nos Tribunais de Contas, a presidência é ocupada pelos ministros segundo o sistema de rodízio, com mandato de um ano, renovável uma única vez por igual período. A existência de um presidente, porém, não impede que os demais ministros requeiram trabalhos à área técnica da corte de contas da União. Neste viés, o órgão precisa lidar não apenas com a curta duração do mandato de seus presidentes, o que dificulta o planejamento de longo prazo das atividades, como também com as demandas específicas dos vários ministros.⁵¹

Há ainda, Estados que constituíram um órgão de controle financeiro de natureza mista, concentrando características dos sistemas de Tribunal de Contas e de Auditor Geral. Esses Tribunais de Contas, com a natureza colegiada, não têm poderes jurisdicionais, exercendo apenas a função de auditoria suprema e sem

⁴⁹ ROCHA, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁵⁰ *Ibidem*, *online*.

⁵¹ *Ibidem*, *online*.

poderes de fiscalização prévia, não tão somente concomitante e sucessiva, a exemplo do Tribunal de Contas Europeu, Tribunal Federal de Contas Alemão e Holandês.⁵²

Eduardo Lobo Botelho Gualazzi ensina que o controle externo legislativo ou parlamentar corporifica-se em cinco tipos principais, a saber: anglo-saxônico, latino, germânico, escandinavo e latino-americano.⁵³

O modelo anglo-saxônico, explicado por Benjamin Zymler:

[...] utilizado na Grã-Bretanha, nos Estados Unidos, na Irlanda, em Israel e em outros Estados anglófonos da África e Ásia, compõe-se de um órgão monocrático (controlador geral), auxiliado por um ofício revisional, que a ele se subordina hierarquicamente. Este órgão é indicado pelo Parlamento, devendo a ele reportar-se em relação aos resultados de sua atuação.⁵⁴

No entendimento de Francisco Eduardo Carrilho Chaves (2009, p. 15):

O modelo anglo-saxônico prevalece na Grã-Bretanha e em países que sofreram sua influência em seus ordenamentos jurídicos. Em regra, adotam esse sistema países integrantes da *Commonwealth of Nations* (Comunidade das Nações) [...] Incluem-se no rol desses países: Inglaterra, Canadá, Austrália, República da Irlanda, Nova Zelândia e Estados anglófonos da África. Os Estados Unidos da América [...] e Israel [...] também adotam o modelo anglo-saxão, pelo qual o órgão de Controle Externo é monocrático (controlador-geral, revisor), designado pelo Parlamento e perante este responsável, coadjuvado em suas funções por um ofício revisional (hierarquicamente subordinado ao controlador-geral).⁵⁵

Assim, o modelo anglo-saxônico é caracterizado como Auditoria ou Controladoria-Geral e, neste viés, Ubiratan Diniz de Aguiar, Márcio André Santos de Albuquerque e Paulo Henrique Ramos Medeiros observam que “as Controladorias, são, em geral, órgãos monocráticos – cujo titular tem a denominação, na maioria dos casos, de Controlador-Geral”.⁵⁶

Ainda, para Luiz Henrique Lima:

O sistema de Auditoria-Geral, em muitos países chamada de Controladoria-Geral, caracteriza-se por ser, usualmente, um controle de caráter essencialmente opinativo ou consultivo, sem dispor de poderes

⁵² MARTINS; TAVARES, *op. cit.*, 2011, p. 28.

⁵³ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 28-29.

⁵⁴ ZYMLER, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁵⁵ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro: Ímpetus, 2009, p. 15.

⁵⁶ AGUIAR; ALBUQUERQUE; MEDEIROS, *op. cit.*, 2011, p. 175.

jurisdicionais e coercitivos. Suas manifestações adotam a forma de pareceres ou recomendações e são subscritas de forma monocrática ou singular pelo Auditor ou Controlador-Geral, nomeado pelo Parlamento, para um mandato previamente fixado.⁵⁷

Já o modelo latino, explicado por Benjamin Zymler:

compõe-se de um órgão colegiado incumbido de funções de controle e funções jurisdicionais. Em regra, exerce apenas o controle de legitimidade. É o modelo adotado na Itália, França, Bélgica, Romênia e vários Estados francófonos africanos. Aqui, o princípio extremado da tripartição dos poderes, típica do constitucionalismo francês, impede que haja uma conexão direta entre o órgão de controle do Poder Executivo e o Poder Legislativo.⁵⁸

O modelo germânico é encontrado na República Federal da Alemanha e na Áustria. Nele, o órgão de controle possui estrutura colegiada, com garantias de independência judiciária asseguradas aos seus integrantes. Exerce apenas atribuições de controle e algumas de natureza consultiva, em relação ao Parlamento e ao Governo.⁵⁹

Ainda, no modelo escandinavo, “o controle exerce-se por meio de uma série de órgãos, entre os quais os revisores parlamentares e o ofício de revisão” – aqueles detêm funções de controle sobre a execução do orçamento e são nomeados, normalmente em número de cinco, a cada legislatura, enquanto este tem competência exclusiva para verificar a eficácia administrativa e propor medidas corretivas dos problemas apontados. Na Suécia cabe destaque à figura do *ombudsman*, “eleito em nome do Parlamento para supervisionar o modo pelo qual todos os agentes públicos aplicam a lei”, mesmo os juízes e altos funcionários, representando contra os que agem de modo ilegal ou que negligenciem seus deveres.⁶⁰

Por fim, o modelo latino-americano, obviamente, é o que se difundiu por toda a América Latina. Nesse modelo, o controle externo é exercido pelas Controladorias Gerais ou pelos Tribunais de Contas, como é o caso do Brasil. Distingue-se do modelo latino, em que o contencioso administrativo é proposto perante corpo de magistrados não integrantes do Poder Judiciário, que dizem o direito com força de coisa julgada, no modelo latino-americano os Tribunais de Contas e as

⁵⁷ LIMA, *op. cit.*, 2008, p. 11.

⁵⁸ ZYMLER, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁵⁹ *Ibidem*, *online*.

⁶⁰ *Ibidem*, *online*.

Controladorias não têm competências jurisdicionais, e estão situadas dentro da órbita do Poder Legislativo.⁶¹

Como bem aponta Valdecir Pascoal:

Os Tribunais de Contas aparecem nos países de tradição latina. São órgãos colegiados, cujos membros – no mais das vezes, indicados pelo Parlamento e com mandato limitado – possuem as prerrogativas da magistratura judiciária. Na maioria dos países o Tribunal de Contas é órgão autônomo, de natureza administrativa, que atua junto ao Poder Legislativo, Mas também há países em que o Tribunal de Contas integra o Poder Executivo (sobretudo em países africanos) sendo, mais raro ainda, encontrá-lo vinculado ao Poder Judiciário (Portugal e Angola).⁶²

Por outro lado, é relevante frisar que o modelo conhecido como Latino-Americano não se limita apenas aos países que compõem a América Latina, podendo ser utilizado por nações de outros continentes.⁶³

Depois do exposto, passa-se a apontar as características básicas do controle externo no Brasil, que é tema do subitem seguinte.

1.2.2 Controle externo no Brasil

A Corte de Contas possui papel relevante na estrutura estatal, quando criada com o objetivo primordial de fiscalizar e controlar os gastos públicos e com competência zeladora, para que o estado democrático consiga desenvolver suas atribuições com eficácia, eficiência e economia, bem como de promover a formação de uma consciência moral cívica que resulte em uma eficiente parceria com a sociedade, na gestão do dinheiro público.

De outra banda, no entendimento de José Afonso Silva, “as Cortes de Contas sempre seguem as posições do Poder Legislativo” e, por essa razão, quando este Poder “está sufocado pelo autoritarismo ou pela perda de atribuições básicas”, elas sofrem as “consequências em grau mais profundo”.⁶⁴

⁶¹ ZYMLER, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁶² PASCOAL, *op. cit.*, 2009, p. 122-123.

⁶³ PESSOA; SILVA, *op. cit.*, 2012, p. 235.

⁶⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 753.

Nesta perspectiva, Charles Pessanha observa que a afirmação acima expressa sintetiza a saga do controle externo e das cortes de contas no Brasil ao longo do período republicano.⁶⁵

Ilustrando esta percepção, Adriano Campanhole e Hilton Lobo Campanhole ressaltam que, desde a Constituição de 1891, instituiu-se um duplo controle, cabendo ao Tribunal de Contas, como órgão técnico e auxiliar do Poder Legislativo, “liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legitimidade, antes de serem prestadas ao Congresso”.⁶⁶

Ainda os autores sobreditos, acerca das Constituições de 1934 e 1946, ambas descontinuadas por golpes de Estado, revelam que elas fortaleceram o Poder Legislativo e, por consequência, sua atuação no controle externo. Com relação ao Tribunal de Contas, estabeleceram-se as linhas mestras do seu desenho institucional, garantindo-lhe um conjunto de atribuições na fiscalização financeira e orçamentária, em consonância com os textos mais avançados da época, com destaque para a autorização do Tribunal para celebração de despesas; as imunidades dos membros do seu corpo deliberativo, todos nomeados pelo presidente da República, depois de aprovados pelo Senado Federal, e portadores das mesmas garantias atribuídas aos ministros da Corte Suprema, em 1934, e do Tribunal Federal de Recursos, em 1946; e o poder de elaborar um parecer prévio das contas de gestão do presidente da República, base para posterior julgamento pelo Poder Legislativo.⁶⁷

Seguindo na análise crítica sobre o controle externo e a atuação do Tribunal de Contas, Charles Pessanha deixa claro que as Constituições de 1967 e 1969 revogaram o registro prévio e abriram a possibilidade de contratos irregulares serem aprovados no Legislativo por decurso de prazo, enfraquecendo de maneira extrema a ação fiscalizadora do controle externo. Nesta mesma linha, a legislação infraconstitucional gerou uma série de dubiedades e omissões, que permitiram a prática do que o autor caracterizou como fuga ao controle⁶⁸, e não bastasse isso, no decorrer do regime autoritário coexistiram junto à ordem constitucional os atos

⁶⁵ PESSANHA, Charles. Controle externo: a função esquecida do Legislativo no Brasil. In: SCHWARTZMAN, Luisa Farah et al. (orgs.). **O sociólogo e as políticas públicas**: ensaios em homenagem a Simon Schwartzman. Rio de Janeiro: FGV, 2009, p. 243-258.

⁶⁶ CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Constituições do Brasil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 751.

⁶⁷ CAMPANHOLE; CAMPANHOLE, *op. cit.*, 2000, p. 468-490.

⁶⁸ PESSANHA, *op. cit.*, 2009, p. 249.

institucionais que, emitidos pelo Poder Executivo, “ouvido o Conselho de Segurança Nacional”, suspendiam todas as garantias ao exercício da função judiciária (vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos) de que eram detentores, entre outros, os ministros do Tribunal de Contas.⁶⁹

Acerca da Constituição Federal de 1988, não é demais reprimir que, nos artigos 70 a 75, ela estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das contas públicas será exercida pelo sistema de controle interno de cada poder e pelo controle externo, este a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Resta ainda, pelo princípio da simetria constitucional – artigo 75 do mesmo dispositivo legal – igualdade de fiscalização nos estados e municípios, porém o Tribunal de Contas é órgão independente, autônomo e sem subordinação hierárquica a qualquer dos três poderes.⁷⁰

Nesta perspectiva, a Carta Política de 1988 disciplinou, no artigo 70, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial ficaria a cargo do Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder, ao passo que o artigo 71 da Lei Fundamental especificou que o controle externo seria exercido pelo Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União; o artigo 72 tratou da forma de procedimentos em relação à despesa não autorizada; e o artigo 73 especificou a estrutura do Tribunal de Contas da União e a forma de nomeação e escolha dos seus Ministros. Ainda, o § 2º do artigo 74 dispôs que “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”.⁷¹

De fato, o controle externo do Poder Executivo, no Brasil, é exercido pelo Poder Legislativo, que tem o objetivo de comprovar a probidade na administração de bens e recursos públicos, ou seja, fiscaliza-se a arrecadação, a guarda e a aplicação de tais recursos, e ainda, a conservação do patrimônio. Esse é sem sombra de dúvidas um controle político.⁷²

⁶⁹ CAMPANHOLE; CAMPANHOLE, *op. cit.*, 2000, p. 262-384.

⁷⁰ PESSANHA, *op. cit.*, 2009, p. 250.

⁷¹ SILVA, Gecilda Esteves. **Os Tribunais de Contas e o controle social**: a proposta de criação de uma ouvidoria para o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e sua importância no processo democrático fluminense. 2008. 111 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008, p. 31.

⁷² MEIRELLES, *op. cit.*, 2007, p. 707.

Analisando o que já foi sucintamente comentado no subitem precedente, Charles Pessanha aponta que a Constituição Federal de 1988 promoveu uma atualização nas regras responsáveis pelo controle externo no Brasil, definindo de forma clara as novas atribuições, bem como seu alcance, e promovendo uma grande mudança no processo de recrutamento do corpo deliberativo do Tribunal de Contas da União, com aumento significativo da responsabilidade do Poder Legislativo sobre sua composição.⁷³

Nas palavras do autor sobredito:

O primeiro grande avanço foi a ampliação radical das atribuições do Poder Legislativo em relação ao controle externo. De acordo com o texto constitucional, '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'. As novas atribuições inovam na qualidade e no alcance do controle. Os critérios de legitimidade e economicidade permitem a introdução da auditoria de desempenho.⁷⁴

Charles Pessanha enfatiza, ainda, que:

O alcance da ação fiscalizadora não deixa margem a dúvidas e interpretações, que, no passado, permitiam à maioria das instituições da administração indireta deixar de prestar contas ao TCU. É estabelecida a obrigatoriedade de prestação de contas para 'qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou, por qualquer outra forma, administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais a União responda, ou ainda, que em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária'.⁷⁵

Também nas palavras de Charles Pessanha:

A legislação infraconstitucional cuidou de reforçar as atribuições do controle externo. A Lei n.º 8.443/1992, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, detalhou e operacionalizou os preceitos constitucionais. Posteriormente, vários instrumentos legais reforçaram a atuação do controle externo, com destaque para a Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu novos controles sobre as contas das administrações federal, estaduais e municipais e ampliou a ação do Tribunal de Contas da União ao determinar sua participação na fiscalização dos gastos dos três poderes, órgãos de cooperação

⁷³ PESSANHA, *op. cit.*, 2009, p. 250.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 250; CAMPANHOLE; CAMPANHOLE, *op. cit.*, 2000, p. 51.

⁷⁵ PESSANHA, *op. cit.*, 2009, p. 250; CAMPANHOLE; CAMPANHOLE, *op. cit.*, 2000, p. 51-52.

governamental, cabendo aos tribunais regionais o mesmo papel em relação aos governos estaduais e municipais.⁷⁶

Ainda escorado em Adriano e Heitor Lobo Campanhole:

Outra atribuição importante do controle externo, ratificada pela nova realidade constitucional, foi a apreciação das contas do presidente da República pelo TCU 'mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento' e enviado ao Congresso Nacional, ao qual cabe 'julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo'. Aqui, outra vez, a legislação infraconstitucional tornou o preceito constitucional mais preciso e abrangente: o art. 56 da LRF determinou que 'as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas'. Além disso, de acordo com o art. 57, 'os tribunais de contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais'.⁷⁷

Por fim, Charles Pessanha observa que:

Embora o Tribunal de Contas da União não tenha readquirido o instituto do registro prévio, previsto nas Constituições de 1934 e 1946, observou-se uma recuperação do seu espaço de atuação no controle dos contratos. Em caso de irregularidade, o ato de sustação deverá ser adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis; 'a parte que se considerar prejudicada poderá interpor recurso, sem efeito suspensivo, ao Congresso Nacional'. Na hipótese de o Congresso Nacional não se pronunciar sobre o recurso dentro de 90 dias, 'o tribunal decidirá a respeito'.⁷⁸

Em síntese, verifica-se que o Poder Legislativo federal, estadual e municipal tem a missão constitucional de fiscalizar como o dinheiro público é utilizado e de exigir dos responsáveis a devida prestação de contas, sobre as quais responderão caso verificadas irregularidades. Cabe, no entanto, ao Tribunal de Contas a verificação e o controle técnico da prestação de contas, enquanto às casas legislativas compete o julgamento político. Resta clara a dualidade de funções de controle do poder legislativo: controle financeiro e controle político.

Encerrando este tópico convém destacar que essa reflexão sobre o controle interno e o controle externo não pode prescindir da análise dos Tribunais de Contas

⁷⁶ PESSANHA, *op. cit.*, 2009, p. 251.

⁷⁷ CAMPANHOLE; CAMPANHOLE, *op. cit.*, 2000, p. 44 e 52.

⁷⁸ PESSANHA, *op. cit.*, 2009, p. 252.

de alguns países do mundo e também do Brasil, tarefa essa levada a efeito no capítulo seguinte.

2 TRIBUNAIS DE CONTAS NO BRASIL E NO MUNDO

No capítulo precedente tratou-se das noções gerais de controle interno e externo no Brasil e no mundo, discorrendo sobre ambos, com ênfase para os modelos de controle externo vigentes no mundo, inclusive o brasileiro.

Este capítulo versa sobre os Tribunais de Contas, comentando os modelos adotados em diversos países, como também no Brasil.

2.1 TRIBUNAIS DE CONTAS NO DIREITO COMPARADO

Com o propósito de fornecer subsídios para análise, este item comenta a evolução histórica e a sistemática dos Tribunais de Contas de alguns países do mundo, escolhidos aleatoriamente, com o único objetivo de instrumentalizar o estudo do Tribunal de Contas no Brasil.

2.1.1 Tribunal de Contas na Alemanha

Os primeiros movimentos em torno da criação de um órgão com a finalidade de auditar as contas públicas da Alemanha ocorreu em 1714, com o então rei da Prússia, Frederick William I, que fundou a Câmara Geral de Contas. Este órgão de auditoria externa, colegiado, independente e autônomo dentro da administração prussiana, além de auditar as contas públicas, ainda relata suas apurações e externa suas opiniões a respeito de reformas administrativas.⁷⁹

Foi renomeado Tribunal de Contas do Reich Alemão, em 1871, passando a auditar também as contas da Federação Alemã do Norte. Após a Segunda Guerra, em 1950, transformou-se em Tribunal Federal de Contas da Alemanha.⁸⁰

No início de 1998, foram criados nove escritórios regionais do Tribunal de Contas da Alemanha, de modo a aumentar o volume de auditorias e ampliar o controle sobre os gastos públicos, tornando-o mais eficaz. Desde 1º de julho de

⁷⁹ SÃO PAULO. Tribunal de Contas. **Tribunal de Contas da Alemanha**. Publicado em: nov. 2002. Disponível em: <<http://www.tcm.sp.gov.br/tcminforme/novembro/tcalem11.htm>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

⁸⁰ *Ibidem*, online.

2000, o Tribunal Federal está localizado em Bonn e conta com um escritório em Potsdam.⁸¹

O Tribunal de Contas da Alemanha é composto por um Presidente, um Vice-Presidente, Diretores-Sêniores de Auditoria, Diretores e Gerentes de Auditoria, Auditores e uma equipe de suporte. Esses servidores, exceto o Presidente e o Vice-Presidente, são vitalícios. Todos, entretanto, gozam de independência judicial.⁸²

Cabe ao Tribunal de Contas examinar a gestão financeira da Federação Alemã e, com base na sua experiência de auditoria, fazer recomendações e dar aconselhamento aos órgãos auditados, ao Parlamento e ao Governo Federal.⁸³

Como regra, o Tribunal de Contas alemão toma suas decisões por meio dos seus órgãos colegiados. No caso do relatório anual, é o Grande Senado do Tribunal de Contas que decide. Este Grande Senado é composto pelo Presidente, pelo Vice-Presidente, pelos Auditores-Sêniores, que comandam as nove divisões e por vários Diretores de Auditoria.⁸⁴

O Tribunal de Contas alemão submete o seu relatório anual às duas casas do Parlamento e também ao Governo Federal. Este relatório anual é utilizado pelo Parlamento para dar quitação ao Governo Federal e o documento é, então, apresentado ao público em geral, em conferência da qual participa toda a imprensa do país.⁸⁵

A qualquer momento, o Tribunal de Contas da Alemanha pode emitir outros relatórios sobre assuntos de suma importância para a administração pública.⁸⁶

O Tribunal Federal de Contas é órgão independente que controla as finanças públicas, verifica as operações e atividades do governo federal alemão. Elabora relatório público e desempenha um papel de consultor perante aos serviços controlados e ao Parlamento.⁸⁷

Em face da Lei de Bases, ao Tribunal é atribuído o controle das contas da Federação, abrangendo:

- as supremas autoridades federais: ministérios federais, além da República Federal da Alemanha;

⁸¹ SÃO PAULO, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁸² *Ibidem*, *online*.

⁸³ *Ibidem*, *online*.

⁸⁴ BUNDESRECHNUNGSHOF. **History**. Disponível em: <<http://www.bundesrechnungshof.de/de/bundesrechnungshof/geschichte>>. Acesso em: 19 maio 2016.

⁸⁵ *Ibidem*, *online*.

⁸⁶ *Ibidem*, *online*.

⁸⁷ *Ibidem*, *online*.

- Administrações do Parlamento federal: conselho federal que reúne os representantes dos Estados federados e o supremo tribunal constitucional;
- a Chancelaria, os ministérios federais e as autoridades subordinadas;
- os patrimônios de afetação especial, como os caminhos de ferro federais, correios e telecomunicações; e
- os estabelecimentos federais de caráter comercial, como a imprensa federal.⁸⁸

Além das responsabilidades que lhe são atribuídas em virtude da Lei de Bases, o Tribunal conta com disposições estatutárias que expandem o seu domínio de competência, incidindo sobre:

- as atividades da Federação no seio de empresas privadas, com direta ou indireta participação, levando em conta os princípios da contabilidade comercial;
- pessoas morais de direito público, dependentes diretos da federação, ex.: Agência federal do Trabalho; a fundação do patrimônio cultural prussiano; Agência fiduciária; Banco central de emissão da República Federal da Alemanha e o Instituto de crédito para reconstrução; e
- pessoas morais de direito privado, quando essas recebem, administrem ou lucrem com o financiamento da Federação.⁸⁹

Desse modo, e na medida de suas competências, o Tribunal verifica as contas e a gestão financeira da Federação, das pessoas morais de direito público e das pessoas morais de direito privado.⁹⁰

Compreendem-se “contas” como a integralidade das receitas e das despesas, assim como os ativos e passivos da Federação. Enquanto que o controle de gestão financeira compreende a execução do orçamento, a contabilidade e a prestação particular de contas.⁹¹

O controle da qualidade de gestão tem por objetivo assegurar a otimização dos recursos pela administração, ou seja, atingir o objetivo ou obter um resultado com mínimo de recurso disponível. Como justificação, invocam-se princípios da

⁸⁸ SÃO PAULO, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁸⁹ *Ibidem*, *online*.

⁹⁰ *Ibidem*, *online*.

⁹¹ BUNDESRECHNUNGSHOF, *op. cit.*, 2016, *online*.

administração pública, tais como: princípio da minimização de custos, princípio da boa gestão financeira, princípio da economia (que os recursos financeiros usados nunca devem exceder o montante mínimo requerido para atingir o objetivo proposto) e outros princípios gerais que regem a gestão das despesas e visem assegurar que os fundos públicos sejam gastos de maneira eficaz.⁹²

Portanto, o principal objetivo do controle executado pelo Tribunal é o de evitar ou reduzir as perdas financeiras e impedir as atividades ilegais, ao assegurar um alto nível de atualização nas verificações realizadas, bem como quando atua como consultor. Deste modo, o Tribunal não se contenta em identificar deficiências, deve também detectar e analisar as causas e formular sugestões de aperfeiçoamento para administração.⁹³

O controle baseia-se em três aspectos: controle de conformidade, controle contabilístico e o controle financeiro. Na prática o controle realizado pelo Tribunal recai somente sobre o controle de conformidade, enquanto que o controle contabilístico e o controle financeiro são confiados às agências de verificação prévia.⁹⁴

O controle de conformidade consiste em assegurar que as leis, regulamentos e princípios gerais da gestão financeira foram respeitados (conformidade das operações com a legislação orçamental; integralidade e exatidão dos documentos; qualidade da gestão e a economia dos procedimentos aplicados).⁹⁵

O Tribunal de Contas Alemão conta com a ajuda das chamadas Agências de verificação prévia. A função das agências consiste em preparar e completar o controle executado pelo Tribunal. Funções essas especificadas na lei sobre o orçamento federal, art. 100, e no regulamento de verificação prévia para a administração federal.⁹⁶

As agências de verificação prévia ficam sujeitas às instruções profissionais e técnicas do Tribunal. Localizam-se tanto nas supremas autoridades federais quanto nas autoridades subordinadas, ou seja, quanto ao grande patrimônio individualizado, tais como correios federais, caminhos de ferro; quanto as pessoas morais de direito

⁹² BUNDESRECHNUNGSHOF, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁹³ *Ibidem*, *online*.

⁹⁴ *Ibidem*, *online*.

⁹⁵ *Ibidem*, *online*.

⁹⁶ *Ibidem*, *online*.

público, como exemplo temos a Agência de Verificação Prévia da Agência Federal do Trabalho.⁹⁷

Os controles contabilísticos e financeiro realizado pelas Agências de verificação prévia consistem: o controle contabilístico incide, na exatidão material das receitas e despesas, assim como todos os dados que figurem nas ordens de pagamento nas caixas federais, e os documentos que servem de base para prestação de contas (contratos, tarifas salariais). Em relação ao controle financeiro a incidência é na integralidade e na forma dos documentos e livros de contas, assim como nos documentos que servem de base para a prestação de contas.⁹⁸

Dessa maneira, em colaboração com o Tribunal de Contas, as Agências de verificação prévia revestem-se de uma importância primordial para um controle que busca a economia, eficácia e eficiência na gestão de recursos públicos.⁹⁹

A jurisdição do Tribunal Federal de Contas versa sobre as receitas e despesas, bem como do patrimônio público que faça parte do Governo Federal Alemão.¹⁰⁰

A Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, no artigo 114¹⁰¹, advém sobre obrigação de o Ministro Federal das Finanças a prestatas as contas ao Parlamento Federal e ao Conselho Federal sobre receitas e despesas, patrimônio e das dívidas do exercício financeiro.¹⁰²

Além, de abordar que os membros do Tribunal Federal de Contas gozem de independência judicial, que examinem as contas, bem como a rentabilidade e a regularidade da gestão orçamentária e econômica, e de informar ao Governo Federal, também ao Parlamento Federal e ao Conselho Federal sobre sua atividade¹⁰³.

⁹⁷ BUNDESRECHNUNGSHOF, *op. cit.*, 2016, *online*.

⁹⁸ *Ibidem*, *online*.

⁹⁹ GUIA DE VERIFICAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS ALEMÃO. **Tribunal Federal de Contas**. 3. ed. Lisboa, 1998, p. 7 *et seq.*

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 7 *et seq.*

¹⁰¹ Artigo 114 – Lei Fundamental da República Federal da Alemanha [Prestação de contas – Tribunal de Contas] (1) O Ministro Federal das Finanças tem de dar contas ao Parlamento Federal e ao Conselho Federal de todas as receitas e despesas, bem como do patrimônio e das dívidas no curso do próximo exercício financeiro, para desobrigar o Governo Federal.

¹⁰² GUIA DE VERIFICAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS ALEMÃO, *op. cit.*, 1998, p. 7 *et seq.*

¹⁰³ Artigo 114 – Lei Fundamental da República Federal da Alemanha [Prestação de contas – Tribunal de Contas] (2) O Tribunal Federal de Contas, cujos membros gozam de independência judicial, examina as contas, bem como a rentabilidade e a regularidade da gestão orçamentária e econômica. Ele tem de informar direta e anualmente, além do Governo Federal, também ao Parlamento Federal e ao Conselho Federal. Ademais, as competências do Tribunal Federal de Contas serão regulamentadas por lei federal.¹⁰³

As competências do Tribunal Federal de Contas são regulamentadas por lei federal¹⁰⁴.

O Tribunal Federal de Contas coopera com outros Tribunais de Contas, o de *Länder*¹⁰⁵ (estados federais, com direitos e deveres autônomos) e Tribunal de Contas Europeu, além de cooperar com outros mecanismos de controle financeiro, artigos 62 a 64 do regulamento de fiscalização do Tribunal de Contas (PO-BRH)¹⁰⁶.

2.1.2 Tribunal de Contas na Espanha

Desde meados do século XIV havia esboço na tentativa de instituir Tribunal de Contas na Espanha.¹⁰⁷

Somente com a lei orgânica de 29 de julho de 1934, foi reconhecida pela Constituição Republicana, no artigo 1º, que o Tribunal de Contas da República era titular de uma jurisdição especial e privativa e o incluía na categoria de Tribunais Supremos¹⁰⁸.

Com a Constituição de 1978, definiu o nome do Tribunal de Contas, respeitando e preservando a tradição histórica desse órgão. Seu desenvolvimento foi promulgado com a Lei Orgânica 2/1982, de 12 de maio, que rege a instituição. Além disso, para estabelecer o funcionamento do Tribunal é emitida a Lei nº 7, de 05 de abril de 1988.¹⁰⁹

A Constituição espanhola e Leis Orgânicas e operacionais definem o Tribunal de Contas como órgão supremo encarregado de auditoria das contas e da gestão financeira do Estado e do setor público, sujeitos à sua jurisdição, e deixando intacto a funções do Ministério Público dos órgãos das Comunidades Autônomas de controle externo.¹¹⁰

¹⁰⁴ BUNDESRECHNUNGSHOF, *op. cit.*, 2016, *online*.

¹⁰⁵ Estados federais, com direitos e deveres autônomos.

¹⁰⁶ BUNDESRECHNUNGSHOF, *op. cit.*, 2016, *online*.

¹⁰⁷ A respeito da evolução histórica do Tribunal de Contas Espanhol, ver: RODRÍGUEZ, Carlos Cubillo. ***La jurisdicción del Tribunal de Cuentas***. Comares: Añadir, 1999, p. 75 *et seq.*

¹⁰⁸ RODRÍGUEZ, *op. cit.*, 1999, p. 86: "La Ley Orgánica de 29 de junio de 1934, dictada en desarrollo de la regulación ofrecida por la Constitución Republicana, reconocía en su artículo 1º que el Tribunal de Cuentas de la República era titular de una *Jurisdicción especial y privativa* y que tenía la categoría de los *Supremos*. Este planteamiento legal fue objeto de desarrollo a través del Reglamento de 16 de julio de 1935, que mantuvo su vigencia hasta la Ley 7/88, de 5 de abril, y que reguló tanto <la rendición, examen y juicio de las cuentas>, como los *expedientes de reintegro por alcance fuera de la cuentas*."

¹⁰⁹ RODRÍGUEZ, *op. cit.*, 1999, p. 75 *et seq.*

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 75 *et seq.*

Coloca-o na órbita do Poder Legislativo, reportando-se diretamente ao Parlamento, embora não seja membro do próprio Parlamento.¹¹¹

A instituição é composta por doze membros, seis membros indicados do Congresso dos Deputados e seis do Senado, os quais precisam pertencer a determinado grupo profissional, com curso superior: Advogados, Magistrados, Procurador do Ministério Público, Professor Universitário, Licenciadores em Ciências Empresariais. Todos devem apresentar mais de 15 anos de experiência profissional e reconhecida competência, normas elencadas na Lei Orgânica e Lei de Funcionamento do Tribunal de Contas¹¹².

Quanto às garantias, o artigo 136, nº 3, da Constituição Espanhola estabelece, que os Conselheiros de Contas gozam da mesma independência e inamovibilidade e estão sujeitos às mesmas incompatibilidades dos Juízes, submetendo-os assim, ao mesmo estatuto jurídico que os Juízes e Magistrado do Poder Judicial.

Os Conselheiros do Tribunal de Contas gozam ainda do princípio da imparcialidade, por força do artigo 24, da Lei de Funcionamento do Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas é órgão constitucional do Estado nos termos do artigo 136, da Constituição Espanhola, exercendo duas funções, fiscalização e jurisdicional em responsabilidade de contabilidade.

Em razão da natureza das funções constitucionalmente atribuídas, jurídica, econômica e contabilística, e em face ao princípio da especialização jurídica, que se justifica a exigência de formação específica aos membros do Tribunal de Contas.

A primeira função, fiscalizadora, com caráter posterior e de permanente execução no setor público econômico-financeiro, com respeito aos princípios da legalidade, eficácia, eficiência e economia. Os resultados das auditorias e os relatórios realizados pelo Tribunal de Contas Espanhol respeitam principalmente as normas e regras procedentes da INTOSAI e EUROSAI, referente a essa matéria¹¹³.

¹¹¹ RODRÍGUEZ, *op. cit.*, 1999, p. 75 *et seq.*

¹¹² GUIJARRO, Javier Medina. A Independência e a Imparcialidade da Função Jurisdicional do Tribunal de Contas em Espanha. **Revista do Tribunal de Contas**, Lisboa, n. 41, p. 221-250, jan./jul. 2004.

¹¹³ GUIJARRO, Javier Medina. Articulação entre a função de auditoria/fiscalização e a função jurisdicional. **I Encontro dos Tribunais de Contas de Espanha e Portugal**. Lisboa: Tribunal de Contas, 2004.

A Constituição de 1978 provocou algumas alterações, ao estender a jurisdição do Tribunal de Contas a todo território nacional, sem, no entanto, impedir que cada comunidade autônoma possa prever nos seus estatutos a existência de órgãos de controle externo próprio, dirigidos ao setor público. O que vem acontecer desde 1984, é que treze das comunidades autônomas tenham criado os seus próprios organismos de controle externo conhecido por OCEX¹¹⁴.

A OCEX realiza procedimentos preliminares úteis ao julgamento da responsabilidade contabilística, sob a delegação de poderes do Tribunal de Contas, pois não possui poderes jurisdicionais próprios. Assume ainda, funções fiscalizadoras sobre o setor público, embora com distinto grau de competência sobre a fiscalização municipal e com estruturas organizativas diferentes.¹¹⁵

Desde 1989, há um Comitê de Coordenação com o propósito de coordenar as atividades entre OCEX e Tribunal de Contas, cujo principal objetivo consiste no estabelecimento de critérios e técnicas comuns de fiscalização, de modo a garantir uma maior eficiência nos resultados e evitar a duplicidade de atuações fiscalizadoras.¹¹⁶

Desse modo, são três os tipos de auditoria previstos no normativo, quer para os OCEX, quer para o Tribunal de Contas, formando uma duplicidade de controle: auditoria de regularidade financeira, auditoria de legalidade e auditoria de economia, de eficiência e de eficácia. Segundo Alexandra Carvalho¹¹⁷, na prática tem prevalecido os dois primeiro tipos de auditoria, embora a tendência seja para alterar essa situação.

A função judicial é a acusação do passivo contábil incorridos por aqueles que são responsáveis pela gestão, fundos ou efeitos de propriedade pública, e tem como objetivo alcançar a indenização de recursos públicos afetados, peculato, por incorreta, incompleta ou nenhuma justificação, ou por outras causas ou comportamento.¹¹⁸

A jurisdição do Tribunal de Contas Espanhol aparece contemplada no artigo 136, § 2, 2, da Constituição Espanhola, nos seguintes termos: “*El Tribunal de*

¹¹⁴ CARVALHO, Alexandra. O controlo externo das contas das entidades locais em Espanha, França, Inglaterra e Estados Unidos da América: algumas características. **Revisores e Auditores**, Lisboa, n. 37, p. 27-32, abr./jun. 2007.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 28 *et seq.*

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 28-29.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 29.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 29.

*Cuentas, sin perjuicio de su propia Jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido*¹¹⁹.

A Constituição Espanhola de 1978 constitucionalizou o *Tribunal de Cuentas* e suas funções, introduzindo uma separação efetiva entre as duas funções básicas que lhe são atribuídas: a fiscalizadora e a jurisdicional. E remete a regulamentação relativa à composição, organização e funções do *Tribunal de Cuentas* para uma Lei Orgânica¹²⁰.

Assim, com fundamento no artigo 136 da Constituição espanhola, a Lei Orgânica 2/1982 configurou o Tribunal de Contas com as suas duas funções claramente separadas, a de fiscalização, que exerce com caráter supremo sobre todo setor público, e a jurisdicional, com competência em todo território nacional e, por exigência do princípio constitucional da unidade jurisdicional (artigo 117, Constituição Espanhola), sujeito a revisão extraordinária do órgão superior a todas as ordens jurisdicionais, salvo no domínio das garantias constitucionais, que nada mais é, nos termos do artigo 123, da Constituição Espanhola, o Supremo Tribunal¹²¹.

A fiscalização do Tribunal de Contas termina com a informação ao Parlamento, não cuidando de investigar qualquer fato de responsabilidade financeira, ainda que este possa ter sido detectado, como na prática acontece, pois a fiscalização consiste na apreciação ou investigação de uma gestão econômica já realizada, não sendo seu propósito detectar tais hipóteses, mas retirar conclusões sobre o modo como decorreu a gestão e recomendar melhorias para o futuro.

A jurisdicional, por sua vez, não começa necessariamente com a atividade fiscalizadora, vai mais além, com denúncias de particulares, dos Gabinetes gestores da administração pública, com os relatórios dos órgãos internos de controle, com as diligências dos Tribunais penais e inclusive com o exercício da ação popular. Por esta razão, que a jurisdição financeira não dificulta, nem distorce o exercício da função fiscalizadora do Tribunal, de tal forma que tudo se passaria na mesma se a jurisdição financeira não se encontrasse atribuída ao Tribunal de Contas¹²².

¹¹⁹ RODRÍGUEZ, *op. cit.*, 1999, p. 8.

¹²⁰ MARTÍN, Paulino Martín. A função jurisdicional do Tribunal de Contas de Espanha. **Revista do Tribunal de Contas**, Lisboa, n. 32, p. 47-60, jul./dez. 1999.

¹²¹ GUIJARRO, *op. cit.*, 2004, p. 224.

¹²² *Ibidem*, p. 224.

Cabe mencionar que a existência da jurisdição financeira com sua função indenizatória enriquece a fiscalização, que, por sua vez:

centra sua atividade na apreciação e verificação da atividade econômico-financeira do setor público, do ponto de vista da legalidade, eficiência e economia, e o seu resultado é reunido nos Relatórios ou Memorandos anuais que o tribunal deve enviar às Cortes Gerais, se for o caso, fazendo constar todas as infrações, abusos ou práticas irregulares que tenha observado, indicando responsabilidades e sua responsabilidade (Acórdão 187/1988, Tribunal Constitucional).¹²³

Por força da Lei Orgânica, artigo 16, e da Lei Funcionamento, artigo 7, não compete à jurisdição financeira do Tribunal de Contas julgar: a) os assuntos atribuídos ao Tribunal Constitucional; b) as questões submetidas à jurisdição contenciosa-administrativa; c) os fatos constitutivos de delito ou falta; e d) as questões de índole civil, trabalhista ou de outra natureza confiadas ao conhecimento dos órgãos do Poder Judicial.

O Tribunal de Contas da Espanha não integra o âmbito do poder judiciário. Contudo, o Tribunal Constitucional Espanhol afirmou no acórdão 215/2000, “o processo judicial financeiro desenvolvido pelo Tribunal de Contas, constitui o exercício de uma função jurisdicional, plena e exclusiva, num processo especial em razão da matéria”. Enquadrando-o juridicamente no artigo 136 da Constituição a atribuição da função jurisdicional ao Tribunal de Contas, que lhe confere a condição de Juiz ordinário.

Do exposto, o ordenamento jurídico espanhol outorga aos Conselheiros de Contas, as garantias necessárias para exercerem as suas funções constitucionais: fiscalização e processo judicial financeiro, com total independência, sem estarem sujeitos a qualquer instrução de órgãos ou autoridades do Estado. Ressaltando a similitude para com os membros do Tribunal Constitucional e Juízes do Poder Judiciário quando, por força do artigo 136, nº 3 da Constituição Espanhola, a independência dos Conselheiros é a mesma que a dos membros do Poder Judicial.

2.1.3 Tribunal de Contas em Portugal

Em Portugal, desde os finais do século XIII, altura em que foi criada a Casa dos Contos, sempre houve controle financeiro, ainda que exercido com forte

¹²³ GUIJARRO, *op. cit.*, 2004, p. 224-225.

dependência face aos órgãos de decisão política. Em 1761, foi criado o Erário Régio, esboçando uma separação entre a administração financeira e a respectiva fiscalização. Em 1849, foi definitivamente alterado e criado o Tribunal de Contas, nascendo o controle financeiro externo e independente de Portugal. Sendo considerado atualmente como órgão supremo do controle financeiro externo¹²⁴.

Desde então, o Tribunal de Contas de Portugal vem passando por reformas importantes, como a publicação da Lei nº 86/89, que garantiu a independência face ao Executivo, ao Legislativo e ao Judiciário e afirmou-se o seu autogoverno¹²⁵.

Os Juízes passaram a ser nomeados pelo Presidente do Tribunal, após concurso curricular perante um júri independente. Os serviços de apoio não dependiam mais do Ministério das Finanças, entre outros avanços¹²⁶.

Outro marco fundamental, e denominado como segunda etapa da Reforma do Tribunal de Contas de Portugal, foi a Lei nº 98/97, de 26 de agosto e atualmente vigente. Instituída com propósito de inovar das competências do Tribunal, alterações organizativas, distinção entre verificação de contas e julgamento de contas, verificação externa, auditorias de qualquer tipo ou natureza, distinção entre responsabilidades financeiras reintegratórias e sancionatórias. Entretanto, uma Lei de 1996, já havia alargado competência do controle financeiro sucessivo, mas não do julgamento das contas das unidades do setor empresarial do Estado e os processo de privatização¹²⁷.

Alfredo José de Sousa enumera algumas inovações introduzidas pela Lei nº 98/97, entre outras:

[...] as entidades do **Setor Empresarial** do Estado (sociedades de capitais públicos empresas concessionárias de serviços públicos) bem como as entidades de qualquer natureza que participem ou beneficiem de dinheiro público estão sujeitas **apenas ao controlo financeiro**, que não à jurisdição (arts. 2º nº 2 a 4);

[...] o presidente pode reunir com inspectores-gerais e auditores do **controlo interno da Administração Pública** para articulação de programas anuais e critérios de controlo, os quais devem remeter ao Tribunal os relatórios das respectivas acções de controlo (art. 12º);

[...] a afirmação da competência do Tribunal para “realizar **a qualquer momento, auditorias de qualquer tipo ou natureza**” a actos

¹²⁴ SOUSA, Alfredo José de. **O Tribunal de Contas de Portugal na actualidade**: o novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 18.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 20.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 20.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 20-31.

procedimentos ou aspectos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo (at. 55º).¹²⁸ (grifos).

Alfredo José de Sousa destaca a importância do Tribunal de Contas para a democracia portuguesa e refere a necessidade de uma constante inovação do órgão:

o papel que o Tribunal de Contas português actualmente assume, como um dos traços mais avançados da democracia, é fruto de uma tradição histórica com mais de 600 anos e de um processo contínuo de adaptação institucional e de permanente incorporação da inovação e adequado ajustamento aos novos desafios.¹²⁹

O Tribunal de Contas tem, genericamente, como função, fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, apreciar a boa gestão financeira e efetivar responsabilidades por infrações financeiras¹³⁰, funções conferidas nos artigos 1º, da Lei nº 98 de 1997 e artigo 214, da Constituição da República Portuguesa¹³¹.

O Tribunal de Contas exercerá, ainda, juntamente com a Assembleia da República, a fiscalização externa na execução do Orçamento, apreciará e aprovará a Conta Geral do Estado. Assim dispõe o artigo 107 da Constituição da República Portuguesa:

Art. 107: A execução do Orçamento será fiscalizada pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da República, que, precedendo parecer

¹²⁸ SOUSA, *op. cit.*, 2005, p. 22-24

¹²⁹ *Ibidem*, p. 17.

¹³⁰ TORRÃO, João António Valente. **O Tribunal de Contas**. Massamá: Edimarta, 2008, p. 15.

¹³¹ Lei 98/97: 1 - O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras. 2 - O Tribunal de Contas tem jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa, tanto no território nacional como no estrangeiro. 3 - Sempre que se verifique conflito de jurisdição entre o Tribunal de Contas e o Supremo Tribunal Administrativo, compete ao Tribunal dos Conflitos, presidido pelo Presidente do Supremo Tribunal de Justiça e constituído por dois juizes de cada um dos tribunais, dirimir o respectivo conflito. Art. 214, CRP: 1. O Tribunal de Contas é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe, competindo-lhe, nomeadamente: a) Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social; b) Dar parecer sobre as contas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira; c) Efectivar a responsabilidade por infracções financeiras, nos termos da lei; d) Exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei. 2. O mandato do Presidente do Tribunal de Contas tem a duração de quatro anos, sem prejuízo do disposto na alínea m) do artigo 133º. 3. O Tribunal de Contas pode funcionar descentralizadamente, por secções regionais, nos termos da lei. 4. Nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira há secções do Tribunal de Contas com competência plena em razão da matéria na respectiva região, nos termos da lei.

daquele tribunal, apreciará e aprovará a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social.

Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho afirma que:

o Tribunal de Contas intervém no controlo da execução orçamental em três planos diferentes: primeiro, pode monitorar a execução orçamental; segundo, fiscaliza regularmente a legalidade das despesas públicas (o que inclui a verificação da sua regularidade em termos da previsão orçamental); terceiro, dá parecer sobre a conta geral do Estado, devendo entender-se que o faz tanto sob o ponto de vista da legalidade como sob o ponto de vista da sua economia, eficácia e eficiência.¹³²

Portanto, as receitas, despesas e as contas de todos os serviços e órgãos orçamentados estão no crivo da fiscalização da execução do Orçamento do Estado, sendo constitucionalmente ilícita a isenção de fiscalização e de julgamento de contas.

No entanto, cabe, em nível nacional, à Assembleia da República, em nível regional, às Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas e, em nível local, às Assembleias Municipais e de Freguesia, o controle político da execução orçamental do Estado¹³³. Assim estabelece o artigo 162 da Constituição da República Portuguesa, que após o parecer do Tribunal de Contas, a Assembleia da República, aprecia e emite seu parecer técnico da Conta Geral do Estado, que pode divergir do parecer emitido pelo Tribunal de Contas, aprovando ou rejeitando as Contas, desde que devidamente fundamentado.

Maria Martins anota que, no tocante ao Orçamento do Estado a Assembleia da República exerce um controle tríplice. Primeiro, um controle prévio, já que é a Assembleia da República que vota o Orçamento. Segundo, um controle durante a execução orçamental (controle concomitante) que se consubstancia na apreciação de contas provisórias. E terceiro, um controle *ex post*, através da apreciação anual da Conta Geral do Estado (artigo 107 da Constituição da República Portuguesa)¹³⁴.

Em comentário ao artigo 107 da Constituição da República Portuguesa, Rui Guerra da Fonseca refere que “resulta com clareza do artigo 107 da Constituição da República Portuguesa a impossibilidade de exercício daquela competência

¹³² CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 1121-1122. v. 1.

¹³³ MARTINS, Maria d’Oliveira. **Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 215.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 215-216.

parlamentar sem o prévio parecer do Tribunal de Contas – cuja ausência, nesse caso, como parecer obrigatório, parece determinar a inconstitucionalidade do acto parlamentar - já quanto a outros aspectos o texto constitucional é omissivo. Omissivo, desde logo, em caso de aprovação da Conta sem sentido contrário ao do parecer do Tribunal de Contas: muito embora este não seja vinculativo e fosse, então, desejável um especial dever de fundamentação por parte AR, tal não encontra qualquer apoio normativo (o que também não tem causado questão até o momento, dado que o Tribunal de Contas nunca se pronunciou no sentido de recusar a Conta).¹³⁵

Continua o autor, afirmando que no ordenamento jurídico pátrio, constitucional ou infraconstitucional, não estabelece qualquer consequência para a não aprovação da Conta Geral do Estado, além da efetivação da correspondente responsabilidade, se a isso houver lugar. Pergunta-se: quais as responsabilidades sejam, financeira, criminal, disciplinar, política e ou as eventuais consequências para o Governo de tal rejeição?

Consta ainda salientar que o Tribunal de Contas Português, no exercício de suas competências, não atua só. Atua em colaboração com todas as entidades públicas e privadas, com os serviços de controle interno, com as entidades de controle do setor empresarial do Estado (artigo 12 da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas - LOPTC), podendo ainda recorrer a empresas privadas de auditoria e a consultores técnicos (artigo 56 da LOPTC). E atua, embora mantendo a sua independência, em colaboração com o Tribunal de Contas Europeu (como resulta do artigo 248, nº 3, do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia) e em cooperação com as instituições de fiscalização dos demais Estados membros¹³⁶.

O Tribunal de Contas de Portugal integra a organização judiciária portuguesa, exercendo no âmbito de suas competências constitucionalmente consagradas a função jurisdicional.

A jurisdição do Tribunal de Conta Português se consagra nos seguintes artigos constitucionais: sendo órgão constitucional e colegiado (art. 209, nº 1, alínea c da Constituição da República Portuguesa), de soberania (art. 110, Constituição da República Portuguesa). Sendo possuidor de garantias de independência pelos art.

¹³⁵ FONSECA, Rui Guerra; OTERO, Paulo. **Comentário a Constituição Portuguesa**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 996. v. 2.

¹³⁶ MARTINS, *op. cit.*, 2012, p. 219.

216 e 7º da Constituição da República Portuguesa, o seu autogoverno, a inamovibilidade e a irresponsabilidade dos seus juízes e a exclusiva sujeição destes a lei.

A este tribunal é aplicado os princípios gerais estabelecidos na Constituição (art. 202 e seguintes), o qual destaca-se: princípio da independência e da exclusiva sujeição à lei; direito à coadjuvação das outras autoridades; princípios da fundamentação, da obrigatoriedade e da prevalência das decisões; princípio da publicidade. Estes princípios tem igualmente previsão na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), Lei 98/97, atualmente em vigor.

Ainda, como destaca o Professor António de Sousa Franco¹³⁷, um dos princípios fundamentais do Direito Financeiro moderno é o da responsabilidade pela gestão (*accountability*), em que todos os gestores de dinheiro, fundos ou outros valores públicos devem prestar contas, do início ao termo do exercício das funções ou por gerências/exercícios anuais, e, por meio delas e da prestação dos convenientes esclarecimentos e elementos (de fato e de direito), respondem perante uma entidade com o poder de lhes tomar contas, declarando-os quites (isto é, fiéis e livres de encargos), credores ou devedores do Estado e aplicando as sanções que ao caso caibam, ou seja, a responsabilidade constitui um dever e uma sujeição daqueles a quem foram confiados dinheiros públicos.

O Tribunal de Contas Português é órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas, consagrado no art. 214 da Constituição da República Portuguesa, sendo sua função de controle e inspeção da Administração Pública. Características essas que o diferencia dos demais Tribunais (Tribunal Constitucional, Administrativo e Fiscal), uma vez que, a sua função não se restringe à função jurisdicional. Enquanto órgão supremo de controle externo e independente da atividade financeira, no âmbito das receitas, despesas e patrimônio público, suas funções são de controle prévio de legalidade e de auditoria do dinheiro público.

Nesse sentido, o nobre Professor Doutor Marcelo Rebelo de Sousa¹³⁸, atribui que o Tribunal de Contas Português, além de praticar atos materialmente administrativos (dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, segurança social e das

¹³⁷ FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 468-469. v. 1.

¹³⁸ SOUSA, Marcelo Rebelo. **Lições de Direito Administrativo**. Lisboa: Pedro Ferreira, 1995, p. 344.

regiões autônomas, e a fiscalizar a regularidade financeira das despesas públicas), ainda lhe é atribuída a função substancialmente jurisdicional.

Nestes termos, o Tribunal de Contas ao exercer a função jurisdicional, controla “*a priori*” a legalidade das despesas públicas mediante a fiscalização preventiva, traduzida na aposição de visto em todos os atos de administração envolvendo despesas públicas. Controla ainda, “*a posteriori*”, as contas das entidades públicas, dando quitação no caso de considerar não haver violação da legalidade, e ordenando inquéritos e auditorias e promovendo a responsabilização dos infratores, se apurar a sua existência¹³⁹.

A propósito da natureza jurisdicional do visto do Tribunal de Contas, José F. F. Tavares¹⁴⁰, defende que o visto:

é uma decisão materialmente jurisdicional, constituindo um ato de controle externo, prévio e preventivo sobre os atos e contratos de administração relativamente aos quais é uma *conditio iuris*, requisito de eficácia financeira e de manutenção da eficácia (relativamente aos efeitos financeiros não financeiros).¹⁴¹

Após a Lei 98/97, hoje em vigor, o Tribunal de Contas passou por outra importante alteração em 2006, com a Lei nº 48/06. Onde foi ampliada a jurisdição desse órgão. Entidades públicas empresariais, empresas municipais, concessionárias da gestão de empresas públicas, de sociedades de capitais públicos ou de sociedades de capital misto controladas, bem como, todas as entidades de qualquer natureza ou que sejam favorecidas de dinheiro público, passaram a estar sujeitas a jurisdição do Tribunal de Contas.

Guilherme Martins¹⁴² ressalta que, no Estado de Direito Moderno, o Tribunal de Contas desempenha uma função insubstituível, que exige constante consolidação. É um tribunal, com poderes jurisdicionais, ao qual cabe não apenas o controle da legalidade, mas também a fiscalização substancial sobre a utilização dos dinheiros e valores públicos e sobre a eficiência, eficácia e economicidade da respectiva utilização em prol do interesse público segundo regras consagradas

¹³⁹ SOUSA, *op. cit.*, 1995, p. 344-345.

¹⁴⁰ TAVARES, José F. F. Extensão e Limites dos Poderes do Tribunal de Contas. **Cadernos de Justiça Administrativa**, Minho, n. 71, p. 38-44, set./out. 2008.

¹⁴¹ TAVARES, José F. F. **Tribunal de Contas**: do visto em especial – Conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração. Coimbra: Almedina, 1998.

¹⁴² MARTINS, Guilherme D’Oliveira. O Tribunal de Contas como jurisdição completa. In: MIRANDA, Jorge [*et al.*] (orgs.). **Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 633-648. v. I.

internacionalmente no âmbito da Organização Mundial das Instituições Superiores de Controle das Finanças Públicas (INTOSAI). Trata-se de reforçar a relação legitimadora entre o Estado e os cidadãos-contribuintes.

2.1.4 Tribunal de Contas na União Europeia

O Tribunal de Contas Europeu foi instituído pelo Tratado de Bruxelas de 22 de julho de 1975, e as suas funções em outubro de 1977, com sede em Luxemburgo. Nas palavras de Luiz Henrique Lima:

No processo de constituição da União Europeia, foi adotado o modelo de Tribunal de Contas para o controle externo da administração comunitária, criando-se o Tribunal de Contas Europeu, com sede em Luxemburgo, com um membro de cada país da União Europeia, nomeado para um mandato de seis anos. A missão do Tribunal de Contas europeu é a de auditar com independência a cobrança das receitas e a utilização dos fundos da União Europeia e, assim, avaliar a forma como as instituições comunitárias desempenham suas funções.¹⁴³

Com a entrada em vigor do Tratado de Maastricht, em novembro de 1993, o Tribunal de Contas Europeu tornou-se verdadeiramente instituição, reforçando a sua independência e autoridade. Passando a apresentar declaração relativa à fiabilidade das contas, bem como à legalidade e regularidade das operações em razão do orçamento comunitário.

As suas funções foram confirmadas e reforçadas em maio de 1999, com a entrada em vigor do Tratado de Amsterdã, que confirmou o direito de o Tribunal efetuar auditorias em matéria de boa gestão financeira, clarificou o papel deste na luta contra a fraude e aumentou as suas possibilidades de apresentar recursos no Tribunal de Justiça para proteger as suas prerrogativas relativamente às outras instituições da União Europeia.

Outro marco importante ocorreu com a entrada em vigor do Tratado de Nice, em fevereiro de 2003, o qual estabeleceu que o Tribunal seja composto por um membro de cada país da União Europeia. Autorizou ainda, o Tribunal a criar sessões em nível interno e sublinhou a importância da cooperação do Tribunal com as instituições de controle nacional.

¹⁴³ LIMA, *op. cit.*, 2008, p. 10.

Os Membros do Tribunal de Contas são nomeados por seis anos. O Conselho, deliberando por maioria qualificada, após consulta do Parlamento Europeu, adota a lista dos Membros elaborada em conformidade com as propostas de cada Estado-Membro. O mandato dos Membros do Tribunal é renovável. Estes designam, entre si, por três anos, o Presidente do Tribunal de Contas, cujo mandato é renovável. Atualmente o Presidente é de Portugal, Vítor Manuel da Silva Caldeira, foi eleito em Janeiro de 2008.¹⁴⁴

O Tribunal de Contas Europeu, órgão de controle externo, atua por meio de auditorias junto de qualquer pessoa ou organismo que seja responsável pela gestão de fundos da União Europeia. Cabendo-lhe após o encerramento de cada exercício, a elaboração de um relatório que será transmitido às outras instituições da Comunidade e publicado no Jornal Oficial da União Europeia. Competências fixadas na Secção sete, artigos 285 a 287 do Tratado da União Europeia¹⁴⁵.

Instituído com a finalidade de auditar as finanças da União Europeia em termos de receita e despesas, sendo o orçamento e as políticas o ponto inicial dos trabalhos do Tribunal de Contas Europeu. Tendo como função melhorar a gestão financeira da EU e verificar como está sendo usado o dinheiro público, garantindo ao contribuinte a sua melhor utilidade. As auditorias são realizadas em três modalidades: auditoria financeira¹⁴⁶, auditoria de conformidade¹⁴⁷ e auditoria de resultados¹⁴⁸.

Para fornecer a garantia de que os pagamentos estão em conformidade com os quadros jurídicos e regulamentares, o Tribunal de Contas Europeu baseia-se nos resultados do seu exame dos sistemas de supervisão e de controle, destinados a evitar ou detectar e corrigir os erros das operações, e na sua própria auditoria de uma amostra de operações (pagamentos ou receitas). Quando os sistemas são testados e considerados fiáveis, o Tribunal poderá auditar menos operações para

¹⁴⁴ Disponível em: <<http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/history>>. Acesso: 14 jun. 2013.

¹⁴⁵ TRATADO SOBRE O FUNCIONAMENTO DA UNIÃO EUROPEIA. **Jornal Oficial da União Europeia**, Lisboa, a. 53, n. C83, 30 mar. 2010. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:FULL:PT:PDF>>. Acesso em: 10 maio 2016.

¹⁴⁶ As demonstrações financeiras da UE são fiáveis, refletem fielmente, em todos os aspetos materialmente relevantes, a sua situação financeira, bem como os resultados e fluxos de caixa relativos ao exercício, em conformidade com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável?

¹⁴⁷ As operações de receitas e despesas da UE estão, em todos os aspetos materialmente relevantes, em conformidade com os quadros jurídicos e regulamentares que as regem?

¹⁴⁸ A gestão financeira é boa, ou seja, os fundos utilizados são reduzidos ao mínimo (economia), os resultados são alcançados com os menores recursos possíveis (eficiência) e os objetivos foram atingidos (eficácia)?

chegar a uma conclusão válida sobre a sua legalidade e regularidade. São igualmente utilizadas outras fontes de provas em apoio das conclusões do Tribunal, como os trabalhos de outros auditores¹⁴⁹.

Na auditoria de resultados, o Tribunal utiliza diferentes métodos de auditoria para avaliar os sistemas de gestão e de acompanhamento e as informações sobre os resultados obtidos, com base nos critérios provenientes da legislação e nos princípios de boa gestão financeira (economia, eficiência e eficácia). Ao selecionar os temas, o TCE procura identificar os assuntos mais suscetíveis de evidenciar potenciais melhorias na economia, eficiência e eficácia das despesas da UE e que considere representarem um elevado risco e interesse público, bem como uma possibilidade de a auditoria constituir um valor acrescentado. As auditorias de resultados incidem primordialmente em domínios relacionados com o crescimento e o emprego, o valor acrescentado, as finanças públicas, o ambiente e a ação climática¹⁵⁰.

Sendo considerada uma das funções mais importantes do Tribunal a apresentação ao Parlamento Europeu e ao Conselho o relatório anual sobre o exercício financeiro precedente, espécie de quitação anual. O Parlamento analisa pormenorizadamente o relatório do Tribunal antes de decidir se aprova a forma como a Comissão executou o orçamento. O Tribunal de Contas também emite pareceres sobre as propostas de legislação financeira da UE e relativamente às ações comunitárias em matéria de luta contra a fraude¹⁵¹.

A principal prioridade do Tribunal de Contas Europeu, com suas várias publicações, é contribuir para a prestação de contas sobre a utilização dos fundos públicos afetados à concretização dos objetivos da União Europeia. O Tribunal de Contas Europeu publica os resultados dos seus trabalhos de auditoria e as suas recomendações de melhorias nos seguintes tipos de relatório:

- dois relatórios anuais que apresentam os resultados das auditorias financeiras sob a forma de declarações de fiabilidade relativas ao orçamento geral e aos Fundos Europeus de Desenvolvimento. Estes dois relatórios são publicados conjuntamente em novembro;

¹⁴⁹ EUROPEAN COURT OF AUDITORS. Disponível em: <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/eca_main_pages/home>. Acesso em: 10 maio 2016.

¹⁵⁰ *Ibidem, online.*

¹⁵¹ UNIÃO EUROPEIA. **Tribunal de Contas Europeu**. Disponível em: <http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-auditors/index_pt.htm>. Acesso em: 10 maio 2016.

- relatórios anuais específicos (cerca de 50 por ano) com os resultados das auditorias financeiras às agências, organismos descentralizados e outras instituições da União Europeia; e
- relatórios especiais (cerca de 20 por ano) com os resultados de auditorias de conformidade e de resultados selecionadas de domínios orçamentais da União Europeia ou de aspetos de gestão específicos. Estes relatórios podem ser publicados em qualquer altura do ano. O Tribunal de Contas Europeu incide em temas que considera representarem um elevado risco e interesse público, bem como uma possibilidade de a auditoria constituir um valor acrescentado.

Além disso, é solicitado ao Tribunal que formule pareceres sobre legislação nova ou atualizada com impacto financeiro. Este pode ainda, por sua própria iniciativa, apresentar pareceres, posições escritas e considerações gerais sobre questões relacionadas com as finanças públicas que os responsáveis políticos devem ter em consideração ao elaborar novas propostas.

Baseado no princípio da transparência, fundamental para uma sociedade democrática, as informações precisam ser completas, exatas e acessíveis para todos os cidadãos e assim garantir a eficácia do processo de controle e de tomada de decisões. Essas informações promovem a boa gestão financeira e constituem a base da prestação de contas. Tal como cada Estado-Membro, a União Europeia tem um auditor externo que age na qualidade de guardião independente dos interesses financeiros dos seus cidadãos. Na sua qualidade de auditor externo da União Europeia, o Tribunal de Contas Europeu verifica se os fundos da União Europeia são corretamente contabilizados e despendidos em conformidade com as normas e a legislação e tendo em conta a otimização dos recursos.

Baudilio Tomé Muguruza defende que transparência na prestação de contas é o principal requisito para restaurar a confiança na gestão pública. Deve-se, contudo, melhorar os mecanismos legais para corrigir as irregularidades e responsabilizar os responsáveis pela gestão fraudulenta. Nas palavras do autor:

Hoy en día la transparencia y la rápida exigencia de responsabilidades, en su caso, son requisitos sine qua non para restaurar la confianza en la gestión pública. Cabe por ello perfeccionar los mecanismos legales

*establecidos para poder corregir irregularidades y reclamar a los reponsables de una mala gestión freudenta su responsabilidad.*¹⁵²

Outro importante contributo é em relação à cooperação com outras instituições de controle onde os Estados-Membros cooperam com a Comissão na definição de sistemas de supervisão e de controlo interno destinados a garantir que os fundos da União Europeia são despendidos adequadamente e em conformidade com as normas em vigor. O controlo interno tem, portanto, uma dimensão europeia e uma dimensão nacional. Para além dos trabalhos realizados pelo Tribunal de Contas Europeu, muitas Instituições Superiores de Controlo dos Estados-Membros efetuam a auditoria dos fundos europeus que são geridos e despendidos pelas suas administrações nacionais.

O Tribunal de Contas Europeu não dispõe de poder jurisdicional próprio, porém é autônomo e independente. Quando os auditores detectam fraudes ou irregularidades, informam o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF).

E quando há poderes jurisdicionais em matéria de tomada de contas ou de responsabilização financeira, eles são exercidos pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias. Por se tratar de uma instituição autônoma que colabora mais com o parlamento no exercício da função de controlo da legalidade, regularidade, certificação da fiabilidade das contas públicas e elaboração de pareceres sobre casos ou situações específicas e sobre a conta apresentada pela comissão, mas não tem poderes jurisdicionais; é, em todo caso, uma instituição em pé de igualdade com as outras, não é uma instituição acessória de nenhuma delas e é uma instituição independente¹⁵³.

O Tribunal de Contas Europeu efetua os seus trabalhos de auditoria em conformidade com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAI). Desempenha igualmente um papel ativo na elaboração de normas internacionais (por exemplo, da Organização Internacional de Instituições Superiores de Controlo - INTOSAI), juntamente com as Instituições Nacionais de Controlo.

O Tribunal efetua os seus controles num quadro interinstitucional definido principalmente: pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, cujos artigos 310º a 325º tratam das disposições financeiras relativas às receitas e

¹⁵² MUGURUZA, Baudilio Tomé. El Control Del Gastos Públicos en España y en la Unión Europea. **Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez**, s.l. n. 32, p. 7-16, 2012.

¹⁵³ FRANCO, *op. cit.*, 2005, p. 55-56.

às despesas da União, pelo Regulamento (CE, Euratom) n.º 1605/2002 do Conselho, de 25 de junho de 2002, que institui o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias.

2.1.5 Tribunal de Contas na França

O Tribunal de Contas Francês, no entendimento de Flávio Garcia Cabral, serve de paradigma para uma análise aprofundada do funcionamento e estruturação das cortes de contas nacionais e internacionais.¹⁵⁴

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, dois fatores tornaram a jurisdição francesa uma inegável contribuição, ante o seu caráter ímpar, relativamente aos demais sistemas constitucionais e administrativos: um deles é o princípio da separação dos poderes, “em conjunto com a desconfiança em relação aos juizes do Velho Regime, que inspiraram a criação, na França, da jurisdição administrativa (contencioso administrativo) juntamente com a jurisdição dita comum”.¹⁵⁵

Acerca da separação de poderes:

[...] os constituintes franceses pós-revolucionários deram alcance mais amplo a teoria da separação dos poderes, entendendo que a solução dos litígios nos quais a Administração Pública é parte não pode ser atribuída ao Poder Judiciário, sob pena de criar-se subordinação de um Poder ao outro.¹⁵⁶

A Corte de Contas francesa institucionalmente insere-se entre as jurisdições administrativas especializadas, estando suas decisões sujeitas, por intermédio de recurso, ao reexame do Conselho de Estado, tem-se que sua origem data de 16 de setembro de 1807, criada sob o governo de Napoleão Bonaparte, com sede em Paris, possuindo como traço marcante – e que sobreleva aquele tribunal à categoria de modelo clássico institucional das cortes de contas, em conjunto com uma estruturação de elementos característicos da *Cour des Comptes* – o controle dos atos realizados *a posteriori*.¹⁵⁷

¹⁵⁴ CABRAL, Flávio Garcia. **Uma análise comparativa da atuação do Tribunal de Contas da União de 1989 a 2010**. 2011. 280 f. Dissertação (Mestrado em Direito)-Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011, p. 76-81.

¹⁵⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 26.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 26.

¹⁵⁷ CABRAL, *op. cit.*, 2011, p. 78.

Assim, como bem aponta Flávio Garcia Cabral:

Ante sua característica peculiar, ou seja, a fiscalização posterior, 'não pode o órgão fiscal impedir quaisquer desvios da lei. Limita-se a atestar a ocorrência, comunicando, depois, o fato ao Parlamento para a apuração das responsabilidades'.¹⁵⁸

Ademais, quanto à sua composição:

verifica-se que a *Cour des Comptes* constitui-se em um órgão colegiado, composto por magistrados, que se dividem em auditores, conselheiros referendários, conselheiros-mestres, presidentes de câmara e um primeiro-presidente, sendo seu recrutamento realizado nos moldes do procedimento referente ao Conselho de Estado, ou seja, por intermédio da Escola Nacional de Administração para o ingresso, havendo, posteriormente, nomeações internas ou entre servidores de órgãos financeiros. Neste ponto, Soares elucida as etapas de recrutamento dos membros do Tribunal de Contas Francês, assentando que 'os auditores são escolhidos entre alunos da Escola Nacional de Administração. Três quartos dos conselheiros referendários são escolhidos entre os auditores e um quarto entre funcionários das finanças com pelo menos dez anos de serviço. No caso dos conselheiros-mestres, dois terços são destinados aos referendários, um sexto é destinado a funcionários das finanças e o último sexto a funcionários provenientes da administração. Os presidentes de câmara são escolhidos entre os conselheiros-mestres com pelo menos três anos de antiguidade'.¹⁵⁹

Hodiernamente, a Corte de Contas da França fiscaliza e controla a gestão pública quanto aos critérios de qualidade e regularidade da administração, sua eficiência e eficácia diante dos objetivos previamente determinados pelo poder público. Quanto à jurisdição, ela julga a regularidade das contas, aprecia a liquidação de despesas e sua adequação com as normas em vigor. Suas atividades de auditoria podem ser demandadas pela Assembleia Nacional ou pelo Senado, e a Corte possui ainda competência para representar ilegalidades às demais autoridades administrativas e judiciárias.¹⁶⁰

Em 2008, firmou-se o entendimento de uma inovação dentre as atribuições da Corte de Contas: a análise de políticas públicas. Esta análise, no entanto, é de

¹⁵⁸ CABRAL, *op. cit.*, 2011, p. 78.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 78-79.

¹⁶⁰ MIGUEL, Vinicius Valentin Raduan. **Origem e evolução dos Tribunais de Contas na França**. Publicado em: 24 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-jun-24/origem-evolucao-tribunais-contas-franca>>. Acesso em: 8 maio 2016.

caráter opinativo quanto aos resultados e à eficácia desta forma de intervenção financeira.¹⁶¹

O direito fundamental ao controle das contas consta na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789), na qual se assegurou claramente o direito da sociedade à prestação de contas de todos os agentes públicos (artigo XV). Desde este marco histórico, a Corte de Contas francesa, diante da necessidade do bom emprego dos recursos públicos, segundo os critérios da legalidade democrática, avocou o papel de ator na cena republicana e de real contribuinte para o intrincado drama que é a democracia.¹⁶²

Verifica-se a atuação do Ministério Público junto à Corte de Contas, chefiado pelo Procurador-Geral. A corte encontra-se dividida em cinco Câmaras, sendo cada qual presidida por um presidente e um procurador-geral, que é assistido por um advogado geral.¹⁶³

2.2 TRIBUNAL DE CONTAS NO BRASIL

Carlos Britto bem aponta o caráter constitucional do Tribunal de Contas: “as Casas de Contas se constituem em Tribunal de tomo político e administrativo, a um só tempo. Político, nos termos da Constituição. Administrativo, nos termos da lei”¹⁶⁴.

A função do Tribunal de Contas, na fiscalização das contas públicas, constitui papel de relevo no estado democrático de direito brasileiro, uma vez que é sua função apreciar as contas de qualquer responsável por dinheiro, bens e valores públicos, através de auditorias, inspeções, verificação e, posteriormente, da elaboração de parecer prévio técnico, com aprovação ou rejeição das contas, consoante incisos I e II do artigo 71 da Constituição Federal.

Apesar da Carta Política se referir ao Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Legislativo, suas funções e características se aproximam muito mais do Poder Judiciário, inclusive conselheiros e ministros de contas têm iguais garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens de desembargadores e

¹⁶¹ MIGUEL, *op. cit.*, 2010, *online*.

¹⁶² *Ibidem*, *online*.

¹⁶³ CABRAL, *op. cit.*, 2011, p. 79.

¹⁶⁴ BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista de Diálogo Jurídico**, Salvador, ano 1, n. 9, dez. 2011. Disponível em: <http://direitopublico.com.br/pdf_9/DIALOGO-JURIDICO-09-DEZEMBRO-2001-CARLOS-AYRES-BRITTO.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2016.

ministros do Superior Tribunal de Justiça¹⁶⁵. A consideração de ser ele órgão autônomo, independente e sem qualquer subordinação hierárquica aos poderes estruturais do Estado leva a crer que se trata de um órgão diferenciado, o qual deve ser valorizado e respeitado, pois soma na defesa dos interesses públicos, uma vez que sua competência se traduz no controle e na fiscalização de recursos públicos.

Fundamenta-se ainda a defesa do Tribunal de Contas em princípios basilares da Carta Política, como o de que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”¹⁶⁶. Apesar da generalidade da norma legal, verifica-se, pelas competências constitucionalmente a ele impostas, que o Tribunal de Contas atua em defesa do povo e em colaboração ao poder legislativo, cujos integrantes só se encontram ali, porque o povo os escolheu.

Outro importante princípio é o da supremacia do interesse público, apesar de implícito no ordenamento jurídico, é basilar do regime jurídico-administrativo, pois, diante desse princípio, se desdobram os demais princípios da administração pública, expressos no artigo 37 da Constituição Federal, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O Tribunal de Contas exerce, portanto, suas funções respeitando os supratranscritos princípios e, conseqüentemente, atua em defesa da sociedade. Concretamente, essa atuação ocorre mediante a constatação de irregularidades e a posterior imposição de multa e devolução de valores ao erário aos responsáveis por bens e valores públicos.¹⁶⁷

Os Tribunais de Contas brasileiros atuam principalmente na defesa da sociedade por meio de uma competência que nenhum outro poder possui: o controle da legalidade e da legitimidade das contas públicas, estejam elas, direta ou

¹⁶⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988: “Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96. [...] § 3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40”.

¹⁶⁶ Art. 1º, parágrafo único, Constituição Federal.

¹⁶⁷ FERREIRA, Ana Luiza Gonçalves. **Princípio da Supremacia do Interesse Público e Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público**: Pilares do Regime Jurídico-Administrativo. Publicado em: 20 out. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,principio-da-supremacia-do-interesse-publico-e-principio-da-indisponibilidade-do-interesse-publico-pilares-do-40101.html>>. Acesso em: 10 maio 2016.

indiretamente, ligadas ao Estado. Cumprem, desse modo, as determinações constitucionalmente a eles impostas.

A fiscalização contábil, financeira e orçamentária da administração pública brasileira, seja direta ou indireta, está disciplinada nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal, determinando a competência do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, para a referida fiscalização. Ressalta-se, no artigo 75, que as normas dos artigos 70 a 74 aplicam-se, no que couber, aos Tribunais de Contas de Estados, Distrito Federal e Municípios sob as diretrizes da lei orgânica do Tribunal de Contas n.º 8.443, de 16 de julho de 1992.

Celso Antonio Bandeira de Mello alude quanto ao disposto no artigo 70 da Constituição que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional da administração pública direta ou indireta, executada com o auxílio do Tribunal de Contas, será gerida quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, consoante o artigo 71, considerando, pois, extremamente amplas as competências fiscalizatórias da Corte de Contas¹⁶⁸.

Ao Tribunal de Contas cabe exercer atos de controle externo de fiscalização sobre a atividade da administração pública, mediante vinculação ao poder legislativo. Nesses termos, Marçal Justen Filho bem explica que:

o controle externo consiste na submissão da atividade administrativa à fiscalização exercitada por órgãos externos à estrutura do poder que os praticou. Em termos gerais, pode-se aludir ao controle externo por parte do poder legislativo (o que abrange o Tribunal de Contas), do Ministério Público e do poder judiciário. O controle externo não significa a supressão da separação de poderes nem importa a redução da autonomia no exercício de competências próprias. É vedado que, a pretexto de exercitar controle-fiscalização, um órgão pretenda assumir o exercício de competência reservadas a outrem pela Constituição ou pela lei.¹⁶⁹

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes faz consideração em relação ao controle, mencionando apontamentos de Lafayette Pondé, amparado em Casulli, ao expressar que:

¹⁶⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 951.

¹⁶⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva 2009, p. 991.

em qualquer caso, o controle pode ser preventivo ou repressivo, de legalidade ou de mérito, sobre atividade material ou ato jurídico. [...] O controle é preventivo quando antecede a emissão do ato controlado ou os efeitos destes. É repressivo quando incide sobre ato já executado ou em execução. No controle de legalidade, o ato controlado é aferido por uma norma legal, no controle de mérito, por sua conveniência, oportunidade, ou critérios de ordem técnica. **Diz-se externo o controle (Constituição art. 70) quando o órgão que exerce é externo, em relação ao poder a que pertence a autoridade que emite o ato controlado** (CASULLI, V.R.N. *Digesto Italiano*, verbete 'controle').¹⁷⁰ [grifou-se]

Apesar de a Constituição Federal se referir ao Tribunal de Contas como órgão auxiliar do poder legislativo, ele não tem caráter de submissão, mas trabalha em sentido de colaboração funcional.

Observa-se aqui, que a palavra 'auxílio' **deve ser entendida como colaboração funcional e não subordinação hierárquica ou administrativa**. Colaboração funcional que o Tribunal de Contas presta, na verdade, aos três Poderes, entre os quais se encontra situado, impondo-se, todavia, que mantenha independência como órgão e função. O contrário seria negar sua natureza e destino de instituição autônoma. Sem essa independência, que é de sua própria subsistência, ele não poderia atingir suas finalidades.¹⁷¹ [grifou-se]

Marçal Justen Filho ressalta que as funções da Corte de Contas se assemelham mais à função de controle reservado ao Poder Judiciário do que propriamente ao Poder Legislativo ao qual é pertencente.

A disciplina constitucional para o Tribunal de Contas assegura-lhe autonomia, estrutura e competências equivalentes às reservadas aos Poderes. Sob o ponto de vista das atribuições, **as funções desempenhadas pelo Tribunal de Contas não podem dizer-se propriamente de natureza legislativa**. O Tribunal de Contas não é titular de competência para produzir normas jurídicas autônomas. A função primordial do Tribunal de Contas não é editar normas gerais e abstratas, destinadas a regular a conduta daqueles que administram recursos públicos. Ou seja, o Tribunal de Contas não é órgão dotado de poderes legiferantes. **Incube ao Tribunal de Contas o controle externo, especialmente na modalidade de fiscalização**. Essa é uma atribuição que, em tese, pode enquadrar-se no âmbito tanto do Poder Judiciário quanto do Legislativo. Veja-se que **a atividade do Tribunal de Contas é, quanto à sua natureza, muito mais próxima da função de controle reservada constitucionalmente para o Judiciário**.¹⁷² [grifou-se]

¹⁷⁰ JACOBY, Jorge Ulisses Fernandes. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 99.

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 317.

¹⁷² JUSTEN FILHO, *op. cit.*, 2009, p. 997.

Essa semelhança com o Poder Judiciário é ainda observada no tocante à organização estrutural imprimida pela Constituição ao Tribunal de Contas, como previsto no artigo 73 da Lei Fundamental de 1988¹⁷³, inclusive na forma de escolha dos seus ministros¹⁷⁴, escapando à esquematização tradicionalmente admitida para os demais cargos públicos, notadamente pela previsão da indicação de membros direta e autonomamente pelo parlamento. Em âmbito estadual a escolha dos conselheiros tem previsão na Súmula 653 do Supremo Tribunal Federal^{175, 176}.

Ressalte-se que não há qualquer vínculo de dependência hierárquica ou funcional entre o Tribunal de Contas e qualquer outro órgão.¹⁷⁷

A opção de não integrar o Tribunal de Contas na estrutura do Poder Judiciário resultou, por certo, da intenção de manter seus atos sujeitos ao controle jurisdicional. Isso não configura qualquer redução de dignidade ou autonomia do Tribunal de Contas, uma vez que os atos próprios dos demais poderes também estão assujeitados ao controle jurisdicional. É juridicamente impossível qualquer autoridade de algum dos três poderes intervir sobre o desempenho das competências do Tribunal de Contas, tanto quanto é inviável suprimir sua existência ou reduzir suas atribuições por meio de medidas infraconstitucionais.¹⁷⁸

Acerca da posição constitucional dos Tribunais de Contas no Brasil, merece transcrição, por sua marcante clareza, este excerto da decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello, em 1º de julho de 2009, na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC) 4.190/RJ, da qual era relator:

Cabe enfatizar, neste ponto, uma vez mais, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que **inexiste qualquer vínculo de subordinação institucional dos Tribunais de Contas ao respectivo Poder Legislativo**, eis que esses órgãos que auxiliam o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas, a Câmara Legislativa do Distrito Federal e as Câmaras Municipais possuem, por expressa outorga constitucional, autonomia que lhes assegura o autogoverno, dispondo, ainda, os membros que os integram, de prerrogativas próprias, com os predicamentos inerentes à magistratura. [...] Na realidade, os Tribunais de

¹⁷³ BRASIL. Constituição Federal: “Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96”.

¹⁷⁴ Art. 73, § 2º, I, CF/88.

¹⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 653. “No Tribunal de Contas estadual, composto por sete conselheiros, quatro devem ser escolhidos pela Assembleia Legislativa e três pelo Chefe do Poder Executivo estadual, cabendo a este indicar um dentre auditores e outro dentre membros do Ministério Público, e um terceiro à sua livre escolha”.

¹⁷⁶ JUSTEN FILHO, *op. cit.*, 2009, p. 998.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 1000.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 1000-1001.

Contas ostentam posição eminente na estrutura constitucional brasileira, **não se achando subordinado, por qualquer vínculo de ordem hierárquica, os Poder Legislativo, de que não são órgãos delegatários nem organismos de mero assessoramento técnico.**¹⁷⁹ [grifou-se]

Maria Sylvia Zanella Di Pietro infere ao artigo 70 da Constituição Federal¹⁸⁰ algumas normas básicas:

1. Quanto à **atividade** controlada, a fiscalização abrange a contábil, a financeira, a orçamentária, a operacional e a patrimonial; isto permite a verificação da contabilidade, das receitas e despesas, da execução do orçamento, dos resultados e dos acréscimos e diminuição patrimoniais;
2. Quanto aos **aspectos** controlados, compreende:
 - I – **controle de legalidade dos atos** de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
 - II – **controle de legitimidade**, que a Constituição tem como diverso da legalidade, de sorte que parece assim admitir exame de mérito a fim de verificar se determinada despesa, embora não ilegal, fora legítima, tal como atender a ordem de prioridade, estabelecida no plano plurianual;
 - III – **controle de economicidade**, que envolve também questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, uma adequada relação custo-benefício;
 - IV – **controle de fidelidade funcional** dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
 - V – **controle de resultado de cumprimento de programas de trabalho e de metas**, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços' (cf. José Afonso da Silva, 2003: 727);
3. Quanto às **pessoas** controladas, abrange União, Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades da **Administração Direta e Indireta**, bem como qualquer pessoa física ou entidade pública, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou **administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária**;
4. A fiscalização compreende os sistemas de **controle externo**, que compete ao Poder Legislativo, com o **auxílio do Tribunal de Contas**, e de controle interno exercido por cada um dos Poderes.¹⁸¹ [grifou-se]

Destacam-se Bruno Miragem e Aloísio Zimmer Júnior, em “Comentários à Constituição do Estado do Rio Grande do Sul”, em especial nas observâncias ao

¹⁷⁹ ALEXANDRINO Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 19. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 840-841.

¹⁸⁰ BRASIL. Constituição Federal: “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 (CF/1998)”.

¹⁸¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 752-753.

artigo 70¹⁸², quando analisam critérios de regularidade da ação administrativa e os princípios informadores da administração pública.

Ao definir o controle da ação administrativa, estabelece como critério para seu exercício a verificação do atendimento da **legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia e economicidade**. Alguns critérios deverão ser observados no exercício do controle externo da ação administrativa. Outros tratam de princípios da administração pública. *Legitimidade* diz respeito à vinculação do uso de recursos e bens públicos à finalidade de interesse público. Por *legalidade*, entende-se a vinculação da administração à lei, de modo que ação administrativa não prescinde da autorização legal para realizar-se. [...] Já a *moralidade* diz respeito ao “dever de boa administração, a garantia dos bons costumes e a noção de equidade no confronto entre o interesse público e o dos administrados”¹⁸³. [...] relaciona-se ao princípio da moralidade, o princípio da impessoalidade. A impessoalidade identifica-se como mandamento de igualdade e isonomia no acesso e fruição dos benefícios públicos da Administração. O princípio da *publicidade*, por sua vez, vincula-se modernamente com a transparência administrativa, a estabelecer o dever da administração de tornar acessível a todos o máximo de informação possível sobre o conteúdo, a finalidade e os resultados da ação administrativa. Não se confunde princípio da publicidade com publicidade governamental, esta, inclusive, objeto de controle em face do princípio da impessoalidade e da moralidade. Indica ainda a Constituição o princípio da *eficiência* e os critérios da *eficácia* e *economicidade* a serem considerados no exercício do controle externo [...] mesmo sentido de otimização do uso de recursos públicos em vista dos melhores resultados a serem obtidos.¹⁸⁴ [grifou-se]

Em suma, como bem definem Bruno Miragem e Aloísio Zimmer Júnior, trata-se o Tribunal de Contas de um órgão público, autônomo, sem personalidade jurídica, titular de competência de fiscalização e controle da administração pública. Tem posição peculiar na estrutura estatal, uma vez que suas decisões são obrigatórias, mas cede, seja para executá-las, seja para afastá-las, ao controle do poder judiciário¹⁸⁵, ou na lição sempre precisa de Ruy Cirne Lima:

¹⁸² Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes, observado o disposto nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal (Constituição do Estado do Rio Grande do Sul).

¹⁸³ MIRAGEM, Bruno; ZIMMER JÚNIOR, Aloísio. **Comentários à Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 374.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 373-374.

¹⁸⁵ Trata-se de velha controvérsia, a eficiência das decisões do Tribunal de Contas em face do controle do Poder Judiciário, conforme lembra Victor Nunes Leal ao tratar do “valor das decisões do Tribunal de Contas”, no seu clássico *Problemas de Direito Público* (apud MIRAGEM; ZIMMER JÚNIOR, *op. cit.*, 2010, p. 376).

tem, portanto, entre nós, o Tribunal de Contas, *'jurisdictio'*, falta-lhe, porém, competência para o *'judicium'*. Exerce jurisdição administrativa, porém, uma vez que a eficiência de determinadas decisões que adota, ou depende de execução judicial, ou tem no Poder Judiciário possibilidade de sua revisão.¹⁸⁶

Depois do exposto, passa-se a descrever, brevemente, a evolução histórica do Tribunal de Contas no Brasil, bem como a sua composição e atribuições, nos termos da legislação vigente.

2.2.1 Evolução histórica do Tribunal de Contas no Brasil

No Brasil, no período em que vigorou um sistema similar ao feudalista, não se acreditava na necessidade de controle na administração pública. Mais tarde, com o desenvolvimento de Estados de maior envergadura¹⁸⁷, a necessidade de controle sobre os gastos públicos cresceu em importância¹⁸⁸.

Durante a fase imperial do Estado brasileiro, à similitude do exemplo que vinha de Portugal, não se procedia, propriamente, a uma fiscalização da atividade financeira do Estado. A necessidade de existência de um Tribunal de Contas que fiscalizasse o regular emprego dos dinheiros públicos era uma cogitação idealística de alguns publicistas e políticos esclarecidos da época. A primeira tentativa de instituir um Tribunal de Contas no Brasil, tendo como modelo o sistema francês, ocorreu por iniciativa dos senadores Visconde de Barbacena e José Inácio Borges, em 26 de junho de 1826, com apresentação do projeto à Câmara Alta, cuja proposta foi intensamente combatida e, por decorrência, rejeitada¹⁸⁹.

Embora tivesse havido tentativa de criação de um Tribunal de Contas durante o Império, somente com o Decreto n.º 966-A, de 7 de novembro de 1890, por

¹⁸⁶ MIRAGEM; ZIMMER JÚNIOR, *op. cit.*, 2010, p. 376.

¹⁸⁷ São exemplos desse movimento antecessor dos Tribunais de Contas moderno: a instituição, na França, das primeiras **Chambres de Comptes**; na Península Ibérica (séc.XII), o surgimento de assembleias políticas de nobres que desempenhavam funções de controle de finanças públicas; em Portugal (1419), a criação do Regimento dos Contos; na Inglaterra, mesmo antes de 1215, a existência de um Tribunal de Justiça Financeiro (**Exchequer**). SIQUEIRA, Bernardo Rocha. *O Tribunal de Contas da União de ontem e de hoje*. Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília/DF, 1999, p. 145-146, apud OLIVEIRA, Alden Manguiera de. **As agências de regulação, suas características e “poder normativo”, e o alcance do controle externo**. Pós-Graduação em Controle Externo. PGCE do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília/DF, 2004, p. 114.

¹⁸⁸ OLIVEIRA, *op. cit.*, 2004, p. 114.

¹⁸⁹ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 190-191.

iniciativa de Rui Barbosa, foi introduzido no sistema político-administrativo do país, permanecendo, desde então, em todas as constituições republicanas. Com a Carta de 1988, suas competências foram reforçadas e ampliadas (art. 71), reguladas com maiores detalhes (arts. 72 e 73) e com importantes alterações na forma de provimento de seus membros (art. 73, § 2º). Ademais, destaca-se como novidade a atribuição de eficácia de título executivo às decisões de que resulte imputação de débito ou multa (art. 71, § 3º)¹⁹⁰.

Como bem refere Paulo Gustavo Gonet Branco, “é típico de regime republicano que o povo, titular de soberania, busque saber como os seus mandatários gerem a riqueza do País”.¹⁹¹

Em síntese, o Tribunal de Contas é órgão centenário no ordenamento brasileiro e foi criado com o propósito de tornar o orçamento uma instituição independente, visando combater a corrupção. Atualmente, a corrupção continua a ser objeto de preocupação da sociedade, ressaltando a relevância da atuação deste órgão na fiscalização das contas no Estado Democrático de Direito brasileiro.

2.2.2 Composição das Cortes de Contas

A Corte de Contas brasileira estrutura-se da seguinte forma: Tribunal de Contas da União (TCU); Tribunal de Contas dos Estados (TCE), sendo 27 TCEs; e ainda, Tribunais de Contas dos Municípios (TCM), criados até a Constituição de 1988¹⁹².

A composição do Tribunal de Contas é basicamente escolha política. O artigo 73 da Constituição Federal estabelece os critérios de escolha dos nove Ministros do Tribunal de Contas da União e, por simetria, dos sete Conselheiros dos Tribunais de Contas dos Estados e Tribunais de Contas dos Municípios. No caso do Tribunal de Contas da União, são seis vagas do Congresso Nacional e três do Presidente da República. As vagas do Presidente da República serão preenchidas por um auditor do Tribunal de Contas, outra por procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas e a última de sua livre escolha, sendo submetidas à aprovação do

¹⁹⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 641.

¹⁹¹ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 898.

¹⁹² Artigo 31, § 4º, Constituição Federal brasileira: É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Senado Federal. As seis vagas do Congresso Nacional se distribuem em: cinco para membros dessa Casa e uma destina-se a qualquer cidadão, desde que preencha os requisitos constitucionalmente estabelecidos. As vagas são preenchidas conforme sua origem.¹⁹³

Diferentemente de Portugal, onde o Tribunal de Contas, por se tratar de órgão judicial, é composto por juizes togados com experiência de jurisdição para posteriormente integrarem o corpo da Corte de Contas, no Brasil pelo menos a maioria das vagas é ocupada por políticos, deputados federais e estaduais, e senadores, o que não significa que por serem políticos não têm competência para ocupar cargo de Ministro ou Conselheiro do Tribunal de Contas, mas deixa margem à dúvida, até por se tratar de um cargo diverso do que vinham ocupando e sem experiência com o decurso processual, apesar de poder contar com o assessoramento de um corpo técnico especializado e capacitado, com cursos superiores e oriundos de concurso público.

2.2.3 Atribuições das Cortes de Contas

Maria Sylvia Zanella Di Pietro destaca que o controle externo foi consideravelmente ampliado na atual Constituição, conforme se verifica no artigo 71:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido 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

¹⁹³ Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96. § 1º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos: I - mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade; II - idoneidade moral e reputação ilibada; III - notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; IV - mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior. § 2º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos: I - um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antigüidade e merecimento; II - dois terços pelo Congresso Nacional. § 3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40. § 4º - O auditor, quando em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz de Tribunal Regional Federal.

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.¹⁹⁴

Seguindo na linha de entendimento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ele compreende as funções de:

1. **fiscalização financeira** propriamente dita, quando faz ou recusa o registro de atos de admissão de pessoal (excetuadas as nomeações para cargo de comissão) ou de concessão inicial de aposentadoria, reforma ou pensão; quando faz inquéritos, inspeções e auditorias; quando fiscaliza a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estados, ao Distrito Federal ou a Municípios;
2. de **consulta**, quando emite parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República;
3. de **informação**, quando as presta ao Congresso Nacional, a qualquer de suas casas, ou a qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditoria e inspeções realizadas;
4. de **juízo**, quando 'julga' as contas dos administradores e de mais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário Público; **embora o dispositivo fale em 'julgar'** (inciso II do artigo 71), **não se trata de função jurisdicional, porque o Tribunal apenas examina as contas, tecnicamente, e não aprecia a responsabilidade do agente público, que é de competência exclusiva**

¹⁹⁴ BRASIL, *op. cit.*, 1988.

do Poder Judiciário; por isso se diz que o julgamento das contas é uma questão prévia, preliminar, de competência do Tribunal de Contas, que antecede o julgamento do responsável pelo Poder Judiciário¹⁹⁵;

5. **sancionatórias**, quando aplica aos responsáveis, nos casos de ilegalidade de despesas ou irregularidades de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multas proporcionais ao dano causado ao erário;

6. **corretivas**, quando assina prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; e quando susta, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; nos termos do §1º do artigo 71, no caso concreto, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis; pelo § 2º, se o Congresso ou Poder Executivo, no prazo de 90 dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito, isto constitui inovação da Constituição de 1988, já que, na anterior, a decisão final, de natureza puramente política, ficava com o Congresso Nacional;

7. de **ouvidor**, quando recebe denúncia de irregularidades ou ilegalidades, feita pelos responsáveis pelo controle interno ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, nos termos do artigo 74, §§ 1º e 2º.¹⁹⁶ [grifou-se]

Marçal Justen Filho, examinando decisões jurisprudenciais a respeito e em caráter de complementação a alguns pontos anteriormente expostos, esclarece:

quanto à natureza não jurisdicional das competências: o Tribunal de Contas não dispõe de competência jurisdicional, ainda que o artigo 71, II, aluda a 'julgar' a propósito de contas. O julgamento pelo Tribunal de Contas segue os princípios jurisdicionais, mas é passível de revisão pelo Judiciário.¹⁹⁷

A esse respeito, merecem transcrição palavras proferidas por Marcos Nóbrega, pela clareza ao expor o caráter de decisão do Tribunal de Contas:

os Tribunais de Contas por serem tribunais administrativos proferem decisões de caráter administrativo. Logo, fazem coisa julgada na esfera administrativa, conquanto possam ter suas decisões reapreciadas na esfera judicial. Isso se dá, [...] pelo fato de o Brasil adotar o denominado sistema inglês ou sistema de jurisdição única. Por esse sistema, todos os litígios são resolvidos, com caráter de definitividade, pelo poder judiciário. O princípio da inafastabilidade da Jurisdição ou princípio de Jurisdição única encontra-

¹⁹⁵ BRANCO, *op. cit.*, 2009, p. 898. O autor corrobora esse entendimento: “[...] não se trata, porém, de um julgamento que produza coisa julgada dos atos decisórios do Poder Judiciário. As decisões do TCU não são imunes à revisão judicial, mas os seus decisórios, quando imputem débito ou multa, constituem título executivo extrajudicial – CF, artigo 71, §3º.”

¹⁹⁶ DI PIETRO, *op. cit.*, 2011, p. 753-754.

¹⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 285.305/DF, 1ª Turma, relatora Ministra Denise Arruda, julgado em: 20 nov. 2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 13 dez. 2007, p. 323: “[...] o controle exercido pelo Tribunal de Contas, ainda que nos termos do art. 71, II, da Constituição Federal, não é jurisdicional, inexistindo vinculação da decisão proferida pelo órgão administrativo com a possibilidade de o ato impugnado em sede improbidade administrativa, sujeito ao controle do Judiciário, conforme expressa previsão contida no inciso II do art. 21”.

se na Constituição da República, art. 5º, V, que afirma que ‘a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito’.¹⁹⁸

Acerca da sustação da execução de ato impugnado (art. 71, IX e X e §§ 1º e 2º, o Superior Tribunal Federal, no Mandado de Segurança n.º 24.510/DF¹⁹⁹, admitiu que o Tribunal de Contas da União disporia de competência para emitir medida cautelar destinada a sustar atos administrativos que reputasse potencialmente aptos a produzir lesão irreparável a interesse sob sua tutela. Caberia, por óbvio, ainda invocar tutela jurisdicional para defesa de interesses próprios.

Ainda merece destaque a orientação do Supremo Tribunal Federal sobre o processo administrativo perante o Tribunal de Contas da União, expresso no julgamento do Mandado de Segurança n.º 23.550/DF, no qual deixou clara a aplicação da garantia constitucional do artigo 5º, LIV (princípio do devido processo legal) e LV (princípios do contraditório e da ampla defesa), no âmbito dos processos administrativos promovidos pela Corte de Contas (Súmula vinculante do STF nº 03/2007²⁰⁰).

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo ressaltam que, em seu entendimento:

A aplicação da Súmula Vinculante n. 3/2007 do Supremo Tribunal Federal, se restringe ao inciso III do artigo 71 da Constituição Federal. Que a sua aplicação se daria tão somente aos processos administrativos relativos ao exercício do controle externo pelo Tribunal de Contas da União concernente à apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração pública, a qualquer título (exceto as nomeações para cargo de provimento em comissão), bem como da legalidade das concessões de aposentadoria, reforma e pensões (ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório), que há regra e exceção no texto da súmula.²⁰¹ [grifou-se]

Entende-se que a Constituição é expressa no artigo 5º, LV, assegurando o contraditório e a ampla defesa às litigantes de processo judicial ou administrativo, com os meios de recursos a eles inerentes.

¹⁹⁸ NÓBREGA, *op. cit.*, p. 83.

¹⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 24.510, Pleno, relatora Ministra Ellen Gracie, **Diário da Justiça**, Brasília, 19 mar. 2004, p. 18.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 3/2007**: “Nos processos perante o Tribunal de Contas da União assegura-se contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão”.

²⁰¹ ALEXANDRINO; PAULO, *op. cit.*, 2011, p. 850.

Acerca da disputa sobre a **pronúncia de inconstitucionalidade**, a Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal²⁰² **legitima o Tribunal de Contas para apreciar a constitucionalidade das leis e atos do poder público**²⁰³. Destaca-se que esse **tema foi reaberto** em virtude de decisões monocráticas no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal. O ministro Gilmar Mendes destaca a evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, por isso a necessidade de revisão da súmula (Mandado de Segurança n.º 25.888/DF).²⁰⁴ [grifou-se]

Já no entendimento do próprio Tribunal de Contas da União, considerando que a Constituição Federal em vigor lhe atribuiu o papel de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo, as competências privativas do Tribunal são as constantes dos artigos 71 a 74 e 161, quais sejam:

Apreciar as contas anuais do presidente da República.
 Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.
 Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares.
 Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.
 Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais.
 Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios.
 Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas.
 Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos.
 Sustar, se não atendido, a execução de ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.
 Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização.
 Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação de recursos federais.
 Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais.²⁰⁵

Além das atribuições previstas na Constituição, várias outras têm sido conferidas ao Tribunal por meio de leis específicas. Destacam-se entre elas, as

²⁰² Súmula 347, STF “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”.

²⁰³ Essa declaração de inconstitucionalidade pelos Tribunais de Contas se dá mediante reserva de plenário, ou seja, são julgadas pelo Tribunal Pleno, como estabelece o art. 97 da Constituição Federal, bem como a Súmula 10 do STF.

²⁰⁴ JUSTEN FILHO, *op. cit.*, 2009, p. 1003-1006.

²⁰⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Competências**. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/competencias/>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

atribuições conferidas ao Tribunal pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pela Lei de Licitações e Contratos e, anualmente, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.²⁰⁶

Acerca da Lei de Responsabilidade Fiscal, Elmitho Ferreira dos Santos Filho alerta que, no âmbito do Tribunal de Contas da União, o acompanhamento e a fiscalização das finanças públicas foram regulamentados pela Resolução-TCU n.º 142, de 30 de maio de 2000, e conforme ressaltado no parecer condutor da Decisão n. 324/2001-Plenário²⁰⁷, que originou a Resolução, de autoria do Ministro Adylson Motta, a Corte Magna de Contas foi contemplada com várias e onerosas atividades de controle e essas decorrem, basicamente, do artigo 59 da Lei Complementar n.º 101, promulgada em 4 de maio de 2000.²⁰⁸

Conforme o artigo 59 da Lei Complementar ora focada, os órgãos legitimados deverão fiscalizar: o atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; os limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; as medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos artigos 22 e 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal; as providências tomadas, conforme o disposto no artigo 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei em comento; e o cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Demais disto, os Tribunais de Contas são responsáveis por emitir alertas aos Poderes ou órgãos referidos no artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal quando constatarem qualquer das irregularidades contidas no § 1º do artigo 59, quais sejam: a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do artigo 4º e no artigo 9º; que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% do limite; que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% dos respectivos limites; que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

²⁰⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Competências**. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/competencias/>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

²⁰⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão n. 324/2001-TCU-Plenário. TC-016.632/2000-8, Ata n. 20/2001/Plenário, Sessão Extraordinária Reservada, de 3.5.2001. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n. 38, 11 jun. 2001.

²⁰⁸ SANTOS FILHO, Elmitho Ferreira dos. **A atuação dos Tribunais de Contas para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e sua importância para as punições fiscais e penais**. 2006. 20 f. Monografia (Especialização em Direito Público e Controle Externo) – Universidade Federal de Brasília, Faculdade de Direito, Brasília, 2006, p. 8-9.

e fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.²⁰⁹

Ainda, o Congresso Nacional edita decretos legislativos com demandas específicas de fiscalização pelo Tribunal de Contas da União, especialmente de obras custeadas com recursos públicos federais. Na hipótese de contrato, cabe ao Congresso Nacional a sustação do ato, que solicitará ao Poder Executivo as medidas cabíveis. Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não tomar providência, o Tribunal decidirá a respeito.²¹⁰

A decisão do Tribunal da qual resulte imputação de débito ou cominação de multa torna a dívida líquida e certa e tem eficácia de título executivo. Nesse caso, o responsável é notificado para, no prazo de quinze dias, recolher o valor devido. Se o responsável, após ter sido notificado, não recolher tempestivamente a importância devida, é formalizado processo de cobrança executiva, o qual é encaminhado ao Ministério Público junto ao Tribunal para, por meio da Advocacia-Geral da União (AGU) ou das entidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União, promover a cobrança judicial da dívida ou o arresto de bens.²¹¹

Ainda de acordo com o disposto no artigo 71, o Tribunal de Contas da União deve apresentar ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades. Não bastasse isto, o artigo 72 da Constituição Federal estabelece que o Tribunal deve se pronunciar conclusivamente sobre indícios de despesas não autorizadas, em razão de solicitação de Comissão Mista de Senadores e Deputados. Entendendo-as irregulares, proporá ao Congresso Nacional que sejam sustados.²¹²

Diante do exposto, nos âmbitos estadual e municipal, as normas sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da administração pública, direta ou indireta, aplicam-se aos respectivos Tribunais e Conselhos de Contas, consoante a norma do artigo 75, da Constituição Federal.

²⁰⁹ SANTOS FILHO, *op. cit.*, 2006, p. 8-9.

²¹⁰ BRASIL. Tribunal de Contas, *op. cit.*, 2016, *online*.

²¹¹ *Ibidem*, *online*.

²¹² *Ibidem*, *online*.

2.2.4 Controle de legalidade e de mérito

O trâmite processual da Corte de Contas do Brasil é administrativo. O trâmite processual segue as regras constitucionais, da Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992²¹³ e do regimento interno do Tribunal de Contas²¹⁴.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao processo administrativo do Tribunal de Contas, ao julgar o Mandado de Segurança n.º 24.961-7.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUNAL DE CONTAS. TOMADA DE CONTAS ESPECIAL: CONCEITO. DIREITO DE DEFESA: PARTICIPAÇÃO DE ADVOGADO. I. - A Tomada de Contas Especial não constitui procedimento administrativo disciplinar. Ela tem por escopo a defesa da coisa pública. Busca a Corte de Contas, com tal medida, o ressarcimento pela lesão causada ao Erário. A Tomada de Contas é procedimento administrativo, certo que a extensão da garantia do contraditório (C.F., art. 5º, LV) aos procedimentos administrativos não exige a adoção da normatividade própria do processo judicial, em que é indispensável a atuação do advogado: AI 207.197-AgR/PR, Ministro Octavio Gallotti, 'DJ' de 05.6.98; RE 244.027-AgR/SP, Ministra Ellen Gracie, 'DJ' de 28.6.2002. II. - Desnecessidade de intimação pessoal para a sessão de julgamento, intimados os interessados pela publicação no órgão oficial. Aplicação subsidiária do disposto no art. 236, CPC. Ademais, a publicidade dos atos administrativos dá-se mediante a sua veiculação no órgão oficial. III. - Mandado de Segurança indeferido.

A administração pública brasileira rege-se por regras e princípios. Com a Constituição da República de 1988, os princípios adquiriram maior importância, como observado no § 2º do art. 5º e, principalmente, no art. 37, que traz explícitos alguns princípios a serem seguidos por toda a administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

De forma simplificada, o processo do Tribunal de Contas passa pelas fases a seguir explicitadas. Inicia-se com auditorias realizadas nas entidades da administração pública direta e indireta e ou com a prestação de contas dos gestores públicos. Os auditores elaboram e, posteriormente, emitem um relatório detalhado, especificando a movimentação do órgão auditado. O Ministério Público de Contas analisa e emite seu parecer com base no relatório emitido quando da auditoria ou da

²¹³ BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 jul. 1992, ret. 22 abr. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 30 mar. 2016.

²¹⁴ Nesse aspecto foi analisado o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União: BRASIL. Tribunal de Contas. Regimento Interno. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, ano XLVIII, n. 1, 2 jan. 2015.

análise da prestação de contas. Em sessão pública, ministros (TCU) ou conselheiros (TCE – TCM) relatam seu voto e emitem parecer prévio, com as devidas justificações e fundamentações, o qual pode divergir do parecer do Ministério Público de Contas. Em sessão de Câmara, o parecer é relatado e deve ser aprovado por maioria. Caso não haja aprovação, a matéria é declinada para apreciação e votação em sessão do Pleno. Encerra-se, portanto, o trâmite processual para os administradores públicos. No entanto, as contas do chefe do executivo (governadores e prefeitos) são encaminhadas ao legislativo para conhecimento e julgamento.

Cabe aqui importante distinção entre atos de governo e atos de gestão do chefe do poder executivo, uma vez que assume dupla função – política e administrativa – dentro da administração pública:

O conteúdo das contas globais prestadas pelo Chefe do Executivo é diverso do conteúdo das contas dos administradores e gestores de recurso público. As primeiras demonstram o retrato da situação das finanças da unidade federativa (União, Estados, DF e Municípios). Revelam o cumprimento do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais, demonstram os níveis de endividamento, o atender aos limites de gasto mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação, gastos com pessoal. Consubstanciam-se, enfim, nos Balanços Gerais prescritos pela Lei 4.320/64. **Por isso, é que se submetem ao parecer prévio do Tribunal de Contas e ao julgamento pelo Parlamento** (art. 71, I c./c. 49, IX da CF/88). As segundas – contas de administradores e gestores públicos, dizem respeito ao dever de prestar (contas) de todos aqueles que lidam com recursos públicos, captam receitas, ordenam despesas (art. 70, parágrafo único da CF/88). Submetem-se a julgamento direto pelos Tribunais de Contas, podendo gerar imputação de débito e multa (art. 71, II e § 3º da CF/88). [grifou-se]

Assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ATOS PRATICADOS POR PREFEITO, NO EXERCÍCIO DE FUNÇÃO ADMINISTRATIVA E GESTORA DE RECURSOS PÚBLICOS. JULGAMENTO PELO TRIBUNAL DE CONTAS. NÃO SUJEIÇÃO AO DECISUM DA CÂMARA MUNICIPAL. COMPETÊNCIAS DIVERSAS. EXEGESE DOS ARTS. 31 E 71 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Os arts. 70 a 75 da *Lex Legum* deixam ver que o controle externo – contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial – da administração pública é tarefa atribuída ao poder legislativo e ao Tribunal de Contas. O primeiro, quando atua nesta seara, o faz com o auxílio do segundo que, por sua vez, detém competências que lhe são próprias e exclusivas e que, para serem exercitadas, independem da interveniência do legislativo. O conteúdo das contas globais prestadas pelo chefe do executivo é diverso do conteúdo das contas dos administradores e gestores de recurso público. As primeiras demonstram o retrato da situação das finanças da unidade federativa (União, Estados, DF e Municípios).

Revelam o cumprir do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais, demonstram os níveis de endividamento, o atender aos limites de gasto mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação, gastos com pessoal. Consubstanciam-se, enfim, nos Balanços Gerais prescritos pela Lei 4.320/64. Por isso, é que se submetem ao parecer prévio do Tribunal de Contas e ao julgamento pelo parlamento (art. 71, I c./c. 49, IX da CF/88). As segundas – contas de administradores e gestores públicos - dizem respeito ao dever de prestar (contas) de todos aqueles que lidam com recursos públicos, captam receitas, ordenam despesas (art. 70, parágrafo único da CF/88). Submetem-se a julgamento direto pelos Tribunais de Contas, podendo gerar imputação de débito e multa (art. 71, II e § 3º da CF/88). Destarte, se o Prefeito Municipal assume a dupla função, política e administrativa, respectivamente, a tarefa de executar orçamento e o encargo de captar receitas e ordenar despesas, submete-se a duplo julgamento. Um político, perante o parlamento, precedido de parecer prévio; outro técnico, a cargo da Corte de Contas. Inexistente, *in casu*, prova de que o prefeito não era o responsável direto pelos atos de administração e gestão de recursos públicos inquinados, deve prevalecer, por força ao art. 19, inc. II, da Constituição, a presunção de veracidade e legitimidade do ato administrativo da Corte de Contas dos Municípios de Goiás. Recurso ordinário desprovido.²¹⁵

Nesse sentido, e no âmbito das competências institucionais do Tribunal de Contas, o Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido a distinção entre: 1) a competência do Tribunal de Contas para apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo chefe do poder executivo, especificada no art. 71, inc. I, CF, essas submetidas ao crivo do poder legislativo; e 2) a competência do Tribunal de Contas para julgar contas de todos os administradores e responsáveis²¹⁶, definida no art. 71, II, CF, as quais não se submetem ao julgamento pelo legislativo. Sendo assim, somente as contas do chefe do poder executivo ficam submetidas ao crivo do poder legislativo e do Tribunal de Contas²¹⁷.

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, ROMS 1999006991946, julg. em 25 jun. 2002, **Diário da Justiça**, Brasília, 16 set. 2002, p. 159.

²¹⁶ “A competência do Tribunal de Contas da União para julgar contas abrange todos quantos derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário, devendo ser aplicadas aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, lei que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado aos cofres públicos (art. 71, II, da CB/1988 e art. 5º, II e VIII, da Lei 8.443/1992). (...) Precedente (MS 24.961, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 4-3-2005).” (MS 25.880, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 7-2-2007, Plenário, DJ de 16-3-2007.).

²¹⁷ “[...] No âmbito das competências institucionais do Tribunal de Contas, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a clara distinção entre: 1) a competência para apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo chefe do Poder Executivo, especificada no art. 71, I, CF/1988; 2) e a competência para julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, definida no art. 71, II, CF/1988. Precedentes. Na segunda hipótese, o exercício da competência de julgamento pelo Tribunal de Contas não fica subordinado ao crivo posterior do Poder Legislativo.” (ADI 3.715-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 24-5-2006, Plenário, DJ de 25-8-2006.).

No mesmo sentido, o ministro Sepúlveda Pertence, no relato da ADI 849-8/MS, esclarece:

A competência do Poder Legislativo para o julgamento às contas gerais da responsabilidade do Chefe do Poder Executivo, [...]: cuida-se de sistema especial adstrito às contas do Chefe do Governo, que não as presta unicamente como Chefe de um dos Poderes, mas como responsável geral pela execução orçamentária: tanto assim que a aprovação política das contas presidenciais não libera do julgamento de suas contas específicas os responsáveis diretos pela gestão financeira das inúmeras unidades orçamentárias do próprio Poder Executivo, entregue a decisão definitiva ao Tribunal de Contas.

Outro importante e esclarecedor precedente do Superior Tribunal de Justiça²¹⁸, também de relatoria do ministro Sepúlveda Pertence, é em relação e quando da responsabilização penal do ordenador de despesas. Mesmo que o chefe do poder executivo tenha obtido aprovação das contas do poder legislativo, isto não o exime da responsabilidade penal imposta pelo Tribunal de Contas. Concretamente, quando da apuração de irregularidades ou ilegalidades na prestação de contas do prefeito municipal, o Tribunal de Contas emite parecer prévio desfavorável às contas do chefe do executivo, incluindo imposição de multa proporcional às irregularidades e ainda devolução de valores ao erário público. Após trâmite processual, esse parecer chega ao legislativo. O legislativo, com prerrogativa de alteração do parecer emitido pelo Tribunal de Contas, vai em sentido oposto e aprova as contas do chefe do executivo – Parecer Favorável²¹⁹. O que não lhe compete, contudo, é excluir ou alterar a multa e a devolução de valores ao erário público, então impostas pelo Tribunal, essas de competência própria e exclusiva do Tribunal de Contas, artigo 71, VIII, Constituição Federal.

A norma constitucional elencada no inciso I, do artigo 71 da Carta Magna, confere ao Tribunal de Contas apenas a apreciação das contas do Presidente da República, ficando a cargo do poder legislativo o julgamento das mesmas. O inciso II

²¹⁸ “EMENTA: I. Denúncia: cabimento, com base em elementos de informação colhidos em auditoria do Tribunal de Contas, sem que a estes - como também sucede com os colhidos em inquérito policial - caiba opor, para esse fim, a inobservância da garantia ao contraditório. II. **Aprovação de contas e responsabilidade penal: a aprovação pela Câmara Municipal de contas de Prefeito não elide a responsabilidade deste por atos de gestão.** III. Recurso especial: art. 105, III, c: a ementa do acórdão paradigma pode servir de demonstração da divergência, quando nela se expresse inequivocamente a dissonância acerca da questão federal objeto do recurso.” (STJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Inq 1070). [grifou-se]

²¹⁹ Uma das consequências pela alteração do parecer, no sentido de favorável ao chefe do executivo é que o torna elegível em uma futura eleição, nos termos da Lei Complementar n. 135/2010, conhecida como Lei da Ficha Limpa.

do mesmo dispositivo legal confere ao Tribunal de Contas a competência de julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas 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.

2.2.5 Princípios processuais

Os processos administrativos são regidos por princípios próprios, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992. Alguns desses princípios encontram-se consagrados na Constituição Federal, outros nas leis processuais e outros implícitos no sistema normativo.

Assim, os processos da Corte de Contas devem seguir princípios gerais do processo, os quais merecem destaque e transcrição, quais sejam:

- princípio da igualdade, art. 5º, *caput*, da Constituição Federal²²⁰: assegura as partes igualdade de tratamento na lide;
- princípio do contraditório e da ampla defesa, art. 5º, LV da Constituição Federal²²¹: ouvida uma parte não se pode deixar de ouvir a outra e, da mesma forma, que as partes tenham conhecimento de todos os atos praticados pelo juiz e pelo oponente;
- princípio da demanda: garantia que as partes têm para provocar a função jurisdicional; e
- princípio do duplo grau de jurisdição: garante a possibilidade de revisão do processo, por via de recurso, das causas já julgadas pelo juiz de primeiro grau, garantindo, assim, novo julgamento por parte da jurisdição de segundo grau ou superior. Este princípio baseia-se na hipótese de a decisão de primeiro grau ser injusta ou errada, daí decorrendo a necessidade de permitir sua reforma em grau de recurso.

²²⁰ Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

²²¹ Art. 5º: LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Todavia, a doutrina administrativista e a jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal e das Cortes de Contas convergem para o entendimento de que a responsabilidade do gestor público é de natureza subjetiva e que os processos submetidos ao Tribunal de Contas da União, quando apreciam os atos deste gestor, tratam de direitos indisponíveis.

Assim, os processos, além de deverem obediência aos princípios descritos, devem seguir os princípios basilares do direito administrativo: o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e o princípio da indisponibilidade do interesse público. Desses dois princípios derivam os princípios da oficialidade, o princípio da verdade material e o princípio do formalismo moderado, que regem e norteiam os atos processuais praticados pela Corte de Contas²²².

Por se tratar de direitos indisponíveis e, em decorrência do princípio da oficialidade²²³, cabe ao Tribunal de Contas, por meio de seus ministros ou do colegiado, agir de ofício, não permitindo a paralisação do processo pela inércia das partes, promovendo todos os atos necessários ao seu prosseguimento.

O princípio da verdade material²²⁴ delega ao tribunal administrativo a capacidade de produzir provas a seu critério, independentemente da vontade ou de pedido das partes, porém sempre aceitando a intervenção dos interessados com vistas à contestação dos novos elementos obtidos. Estas novas informações trazidas aos autos visam proporcionar ao relator os dados indispensáveis ao conhecimento dos detalhes do caso concreto em apreciação e ao consequente juízo pela apenação ou pela absolvição do responsável.

Considerando que a busca da verdade material coloca em plano secundário os aspectos formais vinculados à produção dos atos processuais, destacando seu caráter material, impõe-se a submissão ao princípio do formalismo moderado, pelo qual toda informação relevante que conduza à verdade material e que possa atenuar

²²² LIMA, Paulo Antônio Fiuza. **O Processo no Tribunal de Contas da União**: comparações com o Processo Civil – Independência e Autonomia do Órgão para o Levantamento de Provas em busca da Verdade Material. Portal TCU, p. 7: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054230.PDF>

²²³ HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 158: [...] princípio da oficialidade, pode-se dizer que é decorrência do princípio da legalidade. É que o interesse público é indisponível, e isso implica que a Administração tenha o dever de verificar os pressupostos de fato ensejadores do exercício de sua competência.

²²⁴ MELLO, *op. cit.*, 2011, p. 489. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello: “a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado [...]”.

ou agravar a responsabilidade da parte, mesmo que trazida intempestivamente, pode ser juntada aos autos para ser apreciada, tendo em vista o correto encaminhamento do processo.

Diferentemente das relações processuais no âmbito do direito civil e do direito penal acolhidas pelo poder judiciário, constituídas por três pilares - autor, réu e juiz - os processos de contas e de fiscalização, submetidos ao Tribunal de Contas da União, constituem-se de apenas duas partes: o(s) responsável(is) e o juiz. Esta composição processual deriva das competências atribuídas ao Tribunal de Contas da União, discriminadas nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal.

Depois do exposto, fundamental se faz analisar a corrupção como fenômeno global e, efetivamente, comprovar a relevância da independência da auditoria de controle externo para que o Tribunal de Contas atue eficazmente no combate à corrupção na Administração Pública brasileira.

3 O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E O COMBATE À CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Este capítulo apresenta, inicialmente, as noções gerais da corrupção como fenômeno global. Em seguida, analisa o tratamento jurídico da corrupção no Brasil e no âmbito mundial. Por fim, estuda a atuação do Tribunal de Contas e a independência da auditoria de controle externo no combate à corrupção na Administração Pública brasileira.

3.1 CORRUPÇÃO: NOÇÕES GERAIS E HISTÓRICAS

Etimologicamente, corrupção é termo derivado do verbo latino *rumpere*, que significa romper, quebrar. Assim, pode ser entendido como o que se rompe na sua organização, ou seja, o rompimento de uma regra, uma lei, um código moral ou social.²²⁵

Para Norberto Bobbio, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino, a corrupção:

Designa o fenômeno pelo qual um funcionário público é levado a agir de modo diverso dos padrões normativos do sistema, favorecendo interesses particulares em troca de recompensa. Corrupto é, portanto, o comportamento ilegal de quem desempenha um papel na estrutura estadual. [...] Corrupção significa transação ou troca entre quem corrompe e quem se deixa corromper. Trata-se normalmente de uma promessa de recompensa em troca de um comportamento que favoreça os interesses do corruptor; raramente se ameaça com punição a quem lese os interesses dos corruptores [...].²²⁶

Já Mônica Fonseca Almeida Santos, citando Oscar Joseph de Plácido e Silva, sustenta que a palavra “corrupção” deriva do latim *corruptio*, de *corrumpere*, que significa deitar a perder, estragar, destruir, adulterar, mas também assume sentido idêntico ao do termo “concussão”.²²⁷

Ainda segundo a autora sobredita, em sua forma ativa, a corrupção ocorre quando alguém oferece ou promete a um funcionário público vantagem para que

²²⁵ ANDRADE, Thiago Xavier de. Entendendo a corrupção no Brasil. **Boletim Jurídico**, n. 1113, 24 out. 2013. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2865>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

²²⁶ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 11. ed. Brasília: UNB, 1998, p. 291.

²²⁷ SANTOS, Mônica Fonseca Almeida. Os Tribunais de Contas e a transparência como meios de combate à corrupção. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, p. 30-45, abr./maio 2014.

retarde, pratique ou omita ato de ofício, e em sua forma passiva quando o próprio funcionário público solicita, para si ou para outrem, vantagem indevida ou aceita promessa de tal vantagem, desde que tais fatos ocorram em virtude de sua função, ainda que fora dela ou antes de assumi-la.²²⁸

Fato é que, no decorrer dos tempos, o fenômeno da corrupção deixou de ser um problema local com características invariáveis, específicas de determinada sociedade, para tornar-se um fenômeno difuso, relacionado até com o crime organizado, que ultrapassou fronteiras, assumindo contornos altamente dinâmicos, mediante as sofisticadas técnicas empregadas na distribuição de funções que se adaptam às peculiaridades dos diversos sistemas jurídicos, o que dificulta sua definição precisa.²²⁹

Cabe enfatizar que a maioria dos estudos costuma concentrar-se no comportamento dos funcionários do Estado que se desviam de sua função, mas, segundo Leonardo Avritzer *et al.*, tal prática tem se mostrado inadequada, haja vista que “a esfera pública e suas interfaces com a esfera dos interesses privados têm se mostrado um terreno bem mais complexo do que aquele sugerido por algumas análises correntes”.²³⁰

Ratificando o entendimento acima esposado, conforme Susan Rose-Ackerman, citada por Fernando Filgueiras, a corrupção na política ocorre justamente na interface dos setores público e privado. Ademais:

os esquemas de corrupção dependem do modo como a organização institucional permite o uso de recursos públicos para a satisfação de interesses privados, tendo em vista o modo como o arranjo institucional produz ação discricionária por parte das autoridades políticas.²³¹

Nesta perspectiva, Leonardo Avritzer *et al.* deixam claro que:

[...] a presença de funcionários públicos nos escândalos políticos não pode ser descurada, mas com alguma frequência ela é apenas a ponta de um processo que transcende não apenas os limites do serviço público, mas também as fronteiras dos Estados.²³²

²²⁸ SANTOS, *op. cit.*, 2014, p. 31.

²²⁹ LIVIANU, Roberto. **Corrupção e Direito penal**: um diagnóstico da corrupção no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 46.

²³⁰ AVRITZER, Leonardo [*et al.*] (orgs.). **Corrupção**: ensaios e críticas. Belo Horizonte: UFMG, 2008, p. 13.

²³¹ FILGUEIRAS, Fernando. **Corrupção, democracia e legitimidade**. Belo Horizonte: UFMG, 2008, p. 16.

²³² AVRITZER [*et al.*], *op. cit.*, 2008, p. 13.

Este é exatamente o cenário que se vislumbra no Brasil neste momento, no qual se percebe que “o funcionário corrupto é apenas uma parte de uma engrenagem que envolve atores privados, que representam interesses econômicos ou políticos que não são explicitados na esfera pública”.²³³

Por outro lado, é relevante destacar a percepção hoje existente acerca da relação entre o desenvolvimento econômico de um país e uma maior ou menor taxa de corrupção, da mesma forma que entre essas taxas de corrupção e o desenvolvimento democrático. Neste viés, fracos níveis de desenvolvimento social, econômico e político estão atrelados a altos níveis de corrupção. Contudo, em que pese a corrupção constituir uma ameaça ao desenvolvimento econômico e político dos países, não se pode afirmar que a democracia e o desenvolvimento por si são condições para a inexistência de corrupção.²³⁴

De qualquer sorte, a Organização Não-governamental (ONG) Transparência Internacional divulga anualmente um relatório que indica a percepção de corrupção nos setores públicos dos países, de acordo com avaliações de ONGs, fundações, centro de estudos e bancos de desenvolvimento, e as primeiras posições no *ranking* são ocupadas por países com alto grau de desenvolvimento humano e distribuição de renda mais equilibrada, o que indica que esses índices são deveras importantes na corrupção de um país. De contraparte, nos países em que estes aspectos não estão maciçamente presentes, verifica-se um elevado abuso de poder político e econômico que favorece a prática de corrupção.²³⁵

Historicamente, no Brasil os primeiros episódios de corrupção identificados remontam ao período de colonização portuguesa, tendo início com os fiscais de contrabando e outras transgressões contra a coroa portuguesa que comerciavam ilegalmente pau-brasil, especiarias, tabaco, ouro e diamantes.²³⁶

Márcia Noll Barboza, por sua vez, defende que o processo de colonização do Brasil teve, como elemento marcante, o fato de não haver consistido na realização de um projeto de nação. Para esta autora, os que aportaram no Brasil não tinham nem projeto de nação nem compromisso moral ou ideológico com qualquer

²³³ AVRITZER [et al.], *op. cit.*, 2008, p. 13-14.

²³⁴ LOPES, José Mouraz. **O espectro da corrupção**. Coimbra: Almedina, 2011, n.p.

²³⁵ ANDRADE, *op. cit.*, 2013, *online*.

²³⁶ BIASON, Rita. **Breve história da corrupção no Brasil**. Disponível em: <<http://www.contracorrupcao.org/2013/10/breve-historia-da-corrupcao-no-brasil.html>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

coletividade, e sim, o desejo de tirar proveito das riquezas da terra descoberta. Não bastasse isso:

[...] Portugal enfrentava dificuldades para povoar o território conquistado, somando uma população, à época do descobrimento, de apenas um milhão e meio de habitantes. Isso explica, em parte, o fato de haverem sido enviados para a colônia os encarcerados e os degredados. Rumaram também para o novo território os falidos, os marginalizados, enfim, aqueles que não tinham perspectivas em Portugal. A atitude frente ao Brasil era espoliadora. Quem aí chegava cuidava simplesmente de extrair o que podia, remeter o produto para além-mar, enriquecer deveras e proteger-se a si próprio.²³⁷

Fato é que o processo colonizador marcou a sociedade brasileira e a conduta das autoridades, consistente em fraudes, negociatas, desvios e peitas. Como bem anota Antônio Vieira, no Sermão do Bom Ladrão:

Não são só os ladrões, diz o Santo, os que cortam bolsas, ou espreitam os que se vão banhar, para lhes colher a roupa; os ladrões que mais própria e dignamente merecem este título são aqueles a quem os reis encomendam os exércitos e legiões, ou o governo das províncias, ou a administração das cidades, os quais já com manha, já com força, roubam e despojam os povos. Os outros ladrões roubam um homem, estes roubam cidades e reinos; os outros furtam debaixo do risco, estes sem temor, nem perigo; os outros, se furtam, são enforcados, estes furtam e enforcam.²³⁸

No cenário político, a evolução histórica da corrupção no Brasil é cíclica. Citando alguns exemplos, a partir do advento da República, proclamada em 1889, o voto de “cabresto” foi a marca registrada do período, caso em que o proprietário de latifúndio – apelidado de “coronel” – impunha coercitivamente o voto desejado aos seus empregados, agregados e dependentes. Outra forma constante de eleger o candidato era o voto comprado, sendo a forma mais pitoresca o voto pelo par de sapatos, prática pela qual no dia da eleição o votante ganhava um pé do sapato e o outro pé lhe era entregue pelo coronel somente após a apuração das urnas. Se isso não bastasse, havia o “sistema de degolas” em que os governadores manipulavam as eleições para deputado federal a fim de garantir o apoio ao presidente, e os eleitos contra a vontade do governo eram simplesmente excluídos das listas ou

²³⁷ BARBOZA, Márcia Noll. **O combate à corrupção no mundo contemporâneo e o papel do Ministério Público no Brasil**. 2004. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/noticias-1/eventos/docs-monografias/monografia_3_lugar.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2016.

²³⁸ VIEIRA, Antônio. **Sermões do Padre Antônio Vieira**. Porto Alegre: L&PM, 2009, p. 110.

“degolados” pelas comissões responsáveis pelo reconhecimento das atas de apuração eleitoral, prática que perdurou até 1930.²³⁹

Em 1950, Adhemar de Barros, político paulista conhecido como “um fazedor de obras”, cujo lema era “Rouba, mas faz!”, criou a “caixinha do Adhemar”, que consistia na arrecadação de dinheiro e de troca de favores com bicheiros, fornecedores, empresários e empreiteiros que desejavam algum benefício do político. Já em 1989, durante as eleições para presidente, foi elaborado um esquema para captação de recursos à eleição de Fernando Collor de Mello, que foi financiada pelos usineiros de Alagoas em troca de decretos governamentais que os beneficiariam, e mais tarde, o “Esquema PC” – sigla baseada no nome do tesoureiro da campanha, Paulo César Farias – loteou previamente a administração federal e seus recursos, captando verbas com base em chantagens e compromissos, o que resultou no *impeachment* do presidente eleito.²⁴⁰

Por outro lado, no entendimento expresso de Márcia Noll Barboza:

O processo de *impeachment* do Presidente Fernando Collor de Mello no ano de 1992 parecia inaugurar uma nova época, em que os atos de corrupção das autoridades enfrentariam a responsabilização rigorosa do Estado de direito. O seu afastamento, por motivo de corrupção, apontava para um novo horizonte de possibilidades, prognosticando o amadurecimento da cultura política ante a elevação do grau de consciência e exigência da população. E se os dois mandatos de Fernando Henrique Cardoso (1995-2002) não se notabilizaram pelo combate efetivo à corrupção, resulta que parte dos votos não carreados a seu candidato na sucessão ressentiram-se justamente da não confirmação das esperanças amealhadas.²⁴¹

Mais recentemente, a corrupção assumiu proporções astronômicas com o Mensalão e a Operação Lava-Jato, que investiga um esquema bilionário envolvendo políticos, a Petrobrás e empreiteiras, e um novo processo de *impeachment* está em andamento por suposta ofensa à Lei de Responsabilidade Fiscal. Deste prisma, Luciano Vaz Ferreira bem observa que “a proliferação da corrupção traz consequências nefastas às sociedades, devendo ser enfrentada”. Para o autor, “revoluções e golpes de Estado já utilizaram o combate à corrupção como um de

²³⁹ BIASON, *op. cit.*, 2016, *online*.

²⁴⁰ *Ibidem*, *online*.

²⁴¹ BARBOZA, *op. cit.*, 2004, *online*.

seus elementos justificadores; vários políticos já foram eleitos prometendo erradicá-la; outros tantos caíram justamente sob alegações de praticá-la”.²⁴²

3.1.1 Corrupção: causas e consequências

Friedrich Meinecke, em 1942, denominava “Satanização da Política” à ideia de que a política é má por definição e, partindo desse pressuposto, a sua prática, através dos tempos, vem se caracterizando como a suprema fonte de vícios e atentados à ordem jurídica e moral. No entanto, segundo o entendimento de Mário Pimentel Albuquerque, a corrupção política não se materializa com o mesmo sentido e nem com os mesmos efeitos em diferentes fases históricas ou em regimes políticos diversos.²⁴³

Neste viés, considerando que a corrupção política não pode ser tratada como uma consequência da democracia, se pode dizer, com boa margem de segurança, no entendimento de Nicolás Calera, que as suas possíveis causas são a educação, a discricionariedade administrativa, a globalização das decisões e a insuficiência do controle.²⁴⁴

Segundo o mesmo autor:

A competitividade feroz, o insaciável afã de êxito e de lucro, o desmedido apego ao dinheiro etc., que são, sem dúvida, fontes de energia para o mundo econômico e empresarial (privado), são os grandes ‘valores’ nos quais se educam os jovens. Os sem-vergonhas públicos não são senão os mesmos sem-vergonhas privados, aos quais é dada a oportunidade de comerciar com o bem comum para seu pessoal proveito.²⁴⁵

Acerca da discricionariedade administrativa, Mário Pimentel Albuquerque destaca que a evolução recente do Direito público possibilitou o desenvolvimento da corrupção em vez de freá-la. O funcionamento pleno das instituições democráticas, que implica um sofisticado mecanismo de coordenação de liberdades no âmbito da administração pública, logo após a vigência de um regime altamente centralizador,

²⁴² FERREIRA, Luciano Vaz. **Corrupção e negócios internacionais**: como o Brasil pode controlar o suborno praticado por empresas transnacionais. Jundiaí, SP: Paco, 2016, p. 13.

²⁴³ ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. **O protagonismo do Ministério Público no Estado de Direito: a cidadania contra a corrupção**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/noticias-1/eventos/docs-monografias/monografia_1_lugar.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2016.

²⁴⁴ CALERA, Nicolás. **Corrupción, ética y democracia**. Madrid: Alianza, 1997, p. 128 *et seq.*

²⁴⁵ *Ibidem*, p. 130.

não foi acompanhado nem da correspondente evolução dos mecanismos de controle nem da necessária formação moral do agente público, por referência ao exercício de funções que não são diretamente determinadas e controladas por normas jurídicas.

As principais causas da corrupção, para Luís Filipe Vellozo de Sá, são as instituições fracas, a impunidade, o excesso de regulamentação e de tributos, o Estado centralizador, a falta de controle e a baixa transparência na administração pública, o financiamento de campanhas eleitorais e a ausência de uma imprensa livre.²⁴⁶

Cada um dos fatores citados, na percepção do autor sobredito, determinarão o grau de corrupção presente numa sociedade. As principais consequências da corrupção, por outro lado, são o aprofundamento da miséria, da injustiça social e de desempenhos medíocres nos índices de crescimento e desenvolvimento econômico e social. Ademais, a corrupção é vista como um custo adicional a ser incorporado no cálculo da taxa de retorno dos investimentos:

Num quadro de corrupção endêmica, esse cálculo se torna complexo aumentando o componente de incerteza dos investidores que tenderão a diminuir o fluxo de investimento privado. Menor investimento implica em menor crescimento econômico, renda e emprego. Do ponto de vista social a corrupção é ainda mais perversa. Em pleno século XXI, pessoas continuam morrendo em filas de hospitais e crianças por falta de saneamento básico. Recursos públicos na área social existem e não são poucos, mas se perdem no meio do caminho no emaranhado da burocracia e, sobretudo, da corrupção.²⁴⁷

Para Luís Filipe Vellozo de Sá, “as consequências da corrupção ultrapassam os limites da moral e da ética e atingem, perversamente, a vida de seres humanos”. Por isso, ele assegura que “a corrupção mata!”²⁴⁸

3.2 TRATAMENTO JURÍDICO DA CORRUPÇÃO NO BRASIL

Obviamente, a corrupção é uma das maiores mazelas brasileiras, o que justifica a proliferação normativa para o seu enfrentamento, que foram aprovadas no Brasil notadamente a partir dos anos noventa, apontando para a necessária

²⁴⁶ SÁ, Luís Filipe Vellozo de. **Corrupção**: causas e consequências. Publicado em: 19 jul. 2008. Disponível em: <<http://praiadexangrila.com.br/corruptcao-causas-e-consequencias/>>. Acesso em: 10 maio 2016.

²⁴⁷ *Ibidem, online.*

²⁴⁸ *Ibidem, online.*

construção de um sistema legislativo, principalmente penal, que prevaleça sobre a impunidade reinante no país.

Versando sobre a transparência, convém destacar: o Decreto n.º 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências; o Decreto n.º 4.334, de 12 de agosto de 2002, que dispõe sobre as audiências concedidas a particulares por agentes públicos em exercício na Administração Pública Federal direta, nas autarquias e fundações públicas federais; o Decreto n.º 4.799, de 4 de agosto de 2003, que dispõe sobre a comunicação de Governo do Poder Executivo Federal, e dá outras providências; o Decreto n.º 4.923, de 18 de dezembro de 2003, que dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências; o Decreto n.º 5.480, de 30 de junho de 2005, que dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, e dá outras providências; o Decreto n.º 5.481, de 30 de junho de 2005, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; o Decreto n.º 5.482, de 30 de junho de 2005, que dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet; e a Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011, que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do artigo 5º, no inciso II do § 3º do artigo 37 e no § 2º do artigo 216 da Constituição Federal.²⁴⁹

No que tange as normas referentes à ética e integridade, devem ser citados: a Lei n.º 8.027, de 12 de abril de 1990, que dispõe sobre normas de conduta dos servidores públicos civis da União, das Autarquias e das Fundações Públicas, e dá outras providências; a Lei n.º 8.429, de 2 de junho de 1992 que dispõe sobre 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 – Lei de Improbidade Administrativa; a Lei n.º 8.730, de 10 de novembro de 1993 que estabelece a obrigatoriedade da declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e dá outras providências; a Lei n.º 8.884, de 11 de junho de 1994, que dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações

²⁴⁹ PIMENTEL, Isabella Arruda. **A corrupção no Brasil e a atuação do Ministério Público**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direitos Humanos) – Universidade Federal da Paraíba, Programa de Pós-graduação em Direitos Humanos, Cidadania e Políticas Públicas. João Pessoa, PB, 2014, p. 77-78.

contra a ordem econômica e dá outras providências; o Decreto n.º 1.171, de 22 de junho de 1994 que aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal; o Decreto de 26 de maio de 1999 que cria a Comissão de Ética Pública e dá outras providências; o Código de Conduta da Alta Administração Federal aprovado em 21 de agosto de 2000; o Decreto n.º 6.029, de 1º de fevereiro de 2007 que institui o Sistema de Gestão da Ética do Poder Executivo Federal, e dá outras providências; o Decreto n.º 4.081, de 11 de janeiro de 2002 o qual institui o Código de Conduta Ética dos Agentes Públicos em exercício na Presidência e na Vice-Presidência da República; o Decreto n.º 4.187, de 8 de abril de 2002 que regulamenta os artigos 6º e 7º da Medida Provisória n.º 2.225-45, de 4 de setembro de 2001, que dispõem sobre o impedimento de autoridades exercerem atividades ou prestarem serviços após a exoneração do cargo que ocupavam (“quarentena”) e sobre a remuneração compensatória a elas devida pela União, e dá outras providências.²⁵⁰

Ainda no âmbito da ética, cabe mencionar as resoluções da Comissão de Ética Pública n.º 2, de 24 de outubro de 2000, que regula a participação de autoridade pública abrangida pelo Código de Conduta da Alta Administração Federal em seminários e outros eventos; n.º 3, de 23 de novembro de 2000, que delinea as regras sobre o tratamento de presentes e brindes aplicáveis às autoridades públicas abrangidas pelo Código de Conduta da Alta Administração Federal; n.º 4, de 7 de junho de 2001, que aprova o Regimento Interno da Comissão de Ética Pública - Resolução n.º 1, de 13 de setembro de 2000, da Comissão de Ética Pública – estabelece procedimentos para apresentação de informações, sobre situação patrimonial, pelas autoridades submetidas ao Código de Conduta da Alta Administração Federal; n.º 5, de 7 de junho de 2001, que aprova o modelo de Declaração Confidencial de Informações a ser apresentada por autoridade submetida ao Código de Conduta da Alta Administração Federal, e dispõe sobre a atualização de informações patrimoniais para os fins do artigo 4º do Código de Conduta da Alta Administração Federal; n.º 6, de 25 de julho de 2001, que dá nova redação ao item III da Resolução n.º 3, de 23 de novembro de 2000; n.º 7, de 14 de fevereiro de 2002, que regula a participação de autoridade pública submetida ao Código de Conduta da Alta Administração Federal em atividades de natureza

²⁵⁰ PIMENTEL, *op. cit.*, 2014, p. 78-79.

político-eleitoral; e n.º 8, de 25 de setembro de 2003, que identifica situações que suscitam conflito de interesses e dispõe sobre o modo de preveni-los.²⁵¹

Com relação aos gastos públicos, vale registrar: a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal o Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências; a Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências; o Decreto n.º 1.054, de 7 de fevereiro de 1994, que regulamenta o reajuste de preços nos contratos da Administração Federal direta e indireta, e dá outras providências; o Decreto n.º 2.271, de 7 de julho de 1997, que dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências; o Decreto n.º 2.295, de 4 de agosto de 1997, que regulamenta o disposto no artigo 24, inciso IX, da Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, e dispõe sobre a dispensa de licitação nos casos que possam comprometer a segurança nacional; o Decreto n.º 2.399, de 21 de novembro de 1997, que estabelece medidas no âmbito do Poder Executivo, para a reavaliação e renegociação de compras e contratos; a Instrução Normativa STN n.º 1, de 15 de janeiro de 1997, que disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos e dá outras providências; o Decreto n.º 2.439, de 23 de dezembro de 1997, que dispõe sobre procedimentos relativos à execução de pagamento de pequenas compras e dá outras providências; o Decreto n.º 3.722, de 9 de janeiro de 2001, que regulamenta o artigo 34 da Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, e dispõe sobre o Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores – SICAF; o Decreto n.º 3.931, de 19 de setembro de 2001, que regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no artigo 15 da Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, e dá outras providências; a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências; a Lei n.º 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, que dispõe sobre medidas

²⁵¹ PIMENTEL, *op. cit.*, 2014, p. 79.

complementares ao Plano Real e dá outras providências; a Lei n.º 10.520, de 17 de julho de 2002, que institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências; o Decreto n.º 5.450, de 31 de maio de 2005, que regulamenta o pregão, na forma eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências; e o Decreto n.º 5.504, de 5 de agosto de 2005, que estabelece a exigência de utilização do pregão, preferencialmente, na forma eletrônica, para entes públicos e privados, nas contratações de bens e serviços comuns, realizados em decorrência de transferências voluntárias de recursos públicos da União, decorrentes de convênios.²⁵²

Quanto aos procedimentos disciplinares, de combate à corrupção, tem-se: a Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais; a Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal; o Decreto n.º 3.035, de 27 de abril de 1999, que delega competência para a prática dos atos que menciona, e dá outras providências; e o Decreto n.º 5.483, de 30 de junho de 2005, que regulamenta, no âmbito do Poder Executivo Federal, o artigo 13 da Lei de Improbidade Administrativa, de 2 de junho de 1992, e institui a sindicância patrimonial e dá outras providências.²⁵³

Ainda, convém referir a legislação sobre a ocultação de bens, direitos e valores, conhecida popularmente por “lavagem de dinheiro”, nomenclatura dada à prática de desvio econômico-financeiro de verbas originariamente ilegais, consubstanciada na Lei n.º 9.613, de 3 de março de 1998, que dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, e dá outras providências.²⁵⁴

Por derradeiro, cabe menção à Lei n.º 12.846, de 1º de agosto de 2013, denominada Lei Anticorrupção, que prevê a responsabilização de pessoas jurídicas, de forma objetiva, criando uma nova ação de responsabilização por ato ilícito, que

²⁵² PIMENTEL, *op. cit.*, 2014, p. 80-81.

²⁵³ *Ibidem*, p. 81.

²⁵⁴ *Ibidem*, p. 82.

terá curso por uma ação civil pública. Desde então, o Brasil passou a ter uma norma legal que pune empresas corruptas, punindo também atos viciosos contra a administração pública estrangeira, ainda que cometidos no exterior, inserindo o Brasil no campo da luta contra a corrupção transnacional, e adequando-se ao que foi acordado na Convenção da OCDE (Decreto n.º 3.678, de 2000), mais conhecida como a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos.²⁵⁵

A Lei de 2013 direciona-se, no entendimento de Marcio Pestana, a quatro conjuntos distintos, a saber:

O primeiro tem ênfase de resguardo, ao relacionar as pessoas jurídicas e entidades que se encontram sob o seu abrigo. O segundo, já em tom ameaçador e apenador, é constituído pelas pessoas jurídicas e organizações de fato que possam incorrer em ilícitos com sanções cominadas pelo próprio normativo. O terceiro, claramente preocupado na fixação de competências e na atribuição de funções, é constituído pelos agentes públicos que virão a integrar um processo administrativo, seja ele de apuração e prescrição de sanções administrativas, seja para proceder à formalização do acordo de leniência, seja para cadastrar e controlar os registros atinentes às sanções impostas. O quarto é integrado pelos agentes, profissionais e instituições que poderão tomar parte nas medidas judiciais correspondentes.²⁵⁶

Em comentário à Lei ora focada, Eduardo Cambi e Fábio André Guaragni ratificam a compreensão de que “a corrupção é um dos grandes males que atingem o Brasil, desde a sua formação colonial, desviando recursos públicos indispensáveis à promoção de direitos fundamentais e à concretização de políticas públicas”. Com base no exposto, os autores defendem que a compreensão da Lei n.º 12.846, de 1º de agosto de 2013, pela iniciativa privada e pelo setor público, e a sua consolidação pela jurisprudência pátria podem prevenir a dilapidação do patrimônio público e repreender, com rigor, tanto corruptos como corruptores.²⁵⁷

Fato é que a Lei n.º 12.846/2013, no seu artigo 30, cria o microssistema de combate à corrupção, integrado por normas como a de improbidade administrativa

²⁵⁵ BRASIL. Lei n. 12.846, de 1 de agosto de 2013. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2 ago. 2013, p. 1.

²⁵⁶ PESTANA, Marcio. **Lei anticorrupção**: exame sistematizado da Lei n. 12.846/2013. Barueri, SP: Manole, 2016, n.p.

²⁵⁷ CAMBI, Eduardo; GUARAGNI, Fábio André (coords.). **Lei anticorrupção**: comentários à Lei n. 12.846/2013. São Paulo: Almedina, 2014, n.p.

(Lei n.º 8.429/1992), de licitações (Lei n.º 8.666/1993) e a que instituiu o Regime Diferenciado de Contratações Públicas (Lei n.º 12.462/2011).²⁵⁸

3.3 TRATAMENTO JURÍDICO INTERNACIONAL DA CORRUPÇÃO

A corrupção é um fato social de origem remota e incerta. Suas raízes se encontram em épocas passadas, mas o fenômeno foi evoluindo e se transformando até os dias atuais. Hodiernamente, não existe um espaço social sem a emergência da corrupção, predominando a ideia de que ela sempre existiu desde que o homem se organizou social e politicamente. Desse prisma, pode-se considerar que, em sua feição moderna, a corrupção não tem fronteiras nem dimensões, mas é viável concluir que ela afeta grande parte da humanidade desde tempos remotos.²⁵⁹

Historicamente, a boa administração dos interesses públicos desde a Antiguidade entra em conflito com a corrupção, e no decorrer dos tempos a sensibilidade pública frente a este fenômeno vem sendo alterada. Assim é que já na última década do século XX a atenção dada, no âmbito internacional, à corrupção fez emergir consenso acerca da urgência de ações concretas que visem seu combate efetivo.²⁶⁰

Hodiernamente, como bem aponta Larissa Odreski Ramina:

A corrupção é um fenômeno multidimensional que possui dimensões econômicas, políticas, sociais, legais, administrativas e culturais. De acordo com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o argumento relativo às 'diferenças culturais' não pode justificar o fornecimento de propinas. É verdade que em muitos países a corrupção se tornou o modo mais comum de praticar atos negociais; todavia, práticas comuns não merecem ser confundidas com aceitação cultural e logo o uso indevido da coisa pública não pode ser visto como uma prática cultural. Ora, se a corrupção fosse efetivamente um fenômeno cultural, ela não seria considerada ilegal em todas as partes do mundo.²⁶¹

²⁵⁸ CAMBI; GUARAGNI, *op. cit.*, 2014, n.p.

²⁵⁹ PIMENTEL, *op. cit.*, 2014, p. 14.

²⁶⁰ RAMINA, Larissa Odreski. Tratamento jurídico internacional da corrupção: a Convenção Interamericana contra a Corrupção da Organização dos Estados Americanos (OEA) e a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, v. 49, p. 202-213, 2009.

²⁶¹ RAMINA, *op. cit.*, 2009, p. 202.

A autora ainda alerta que:

[...] parte significativa da corrupção nos países em desenvolvimento é importada. Existem muitos países nos quais a corrupção não constituía um problema importante, não fosse a participação ativa de investidores estrangeiros. O crime organizado está envolvido neste processo, mas, geralmente, os pagadores de propina são empresas transnacionais cuja reputação é, aparentemente, boa. Ademais, muitos países industrializados tratavam o fornecimento de propinas além das fronteiras nacionais como despesas passíveis de dedução fiscal. Após a entrada em vigor da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, os Países-membros da O.C.D.E. concordaram na não-dedução fiscal dessas propinas.²⁶²

Neste viés, Larissa Odreski Ramina conclui que, “como consequência, o conceito de que a corrupção é controlável somente nos casos das nações industrializadas não é sustentável”, haja vista que, mesmo havendo “correlação entre o grau de desenvolvimento e o grau de corrupção nos níveis administrativo e burocrático”, pode-se afirmar que “existem muitas diferenças entre a incidência de corrupção em países que não estão no mesmo patamar de desenvolvimento”. Por esta razão, a organização não governamental de caráter econômico Transparência Internacional, que objetiva combater a corrupção no mundo, classificou o Chile, a República Tcheca, a Malásia, a Polônia e a África do Sul como países mais transparentes que a Grécia e a Itália, considerados mais industrializados.²⁶³

Deve-se levar em conta, também que tais índices de percepção do grau de corrupção “não incorporam o efeito da corrupção nos sistemas políticos e a propensão dos investidores dos países industrializados para oferecer propina no exterior”. No entendimento da Transparência Internacional, “a corrupção no setor público possui as mesmas formas e afeta as mesmas áreas tanto em nações em desenvolvimento quanto em nações desenvolvidas”.²⁶⁴

Neste quadrante, fica claro que os níveis de corrupção não são determinados apenas domesticamente, devendo-se dividir a responsabilidade com outros sujeitos, notadamente as empresas transnacionais, tidas como a maior fonte de propinas em nível global, eliminando-se “o mito de que a corrupção é uma praga dos países em desenvolvimento”.²⁶⁵

²⁶² RAMINA, *op. cit.*, 2009, p. 202.

²⁶³ *Ibidem*, p. 203.

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 203.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 203.

No plano internacional, o Brasil ratificou três tratados internacionais de cooperação para o combate à corrupção, a saber: a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE), ratificada em 24 de agosto de 2000; a Convenção Interamericana contra a Corrupção, da Organização dos Estados Americanos (OEA), firmada em Caracas, Venezuela, no dia 29 de março de 1996, e aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo n.º 152, de 25 de junho de 2002, e promulgada pelo Decreto Presidencial n.º 4.410, de 7 de outubro de 2002; e a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (CNUCC), ratificada pelo Brasil em 15 de junho de 2005, através do Decreto Legislativo n.º 348, de 18 de maio de 2005, e promulgada pelo Decreto Presidencial n.º 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

3.3.1 Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE)

Acerca da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE), Samantha Ribeiro Meyer-Pflug comenta que foi na década de 1990 que a comunidade internacional passou a dar maior atenção às consequências e impactos da corrupção na condução dos negócios internacionais, iniciando-se os exames pelo suborno de funcionários públicos, resultando em Convenção que objetivou prevenir e combater o delito de corrupção de funcionários públicos estrangeiros na esfera das transações comerciais internacionais.²⁶⁶

A própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE) aponta um aumento no número de investigações e condenações nos Estados Partes, tendo sido conduzidas mais de cinquenta investigações de casos de suborno transnacional que resultaram em trinta condenações, desde a entrada em vigor da Convenção.²⁶⁷

²⁶⁶ MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro. O Brasil e o combate internacional à corrupção. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 46, n. 181, p. 187-194, jan./mar. 2009.

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 189.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico também apurou um aumento dos indivíduos e empresas responsabilizados por suborno transnacional que foram sancionados com multas de até dois milhões de euros.²⁶⁸

A Convenção autoriza países que possuem, em seus sistemas legais, a previsão normativa de responsabilidade criminal de pessoas jurídicas a iniciar procedimentos criminais contra as empresas envolvidas em atos de corrupção. Caso o sistema legal não preveja tal tipo legal, a responsabilidade extrapenal das pessoas jurídicas deve ser efetivamente imposta, por meio de sanções efetivas e proporcionais, incluindo penalidades financeiras. Nas palavras de Larissa Odreski Ramina, “as empresas engajadas em atos de corrupção devem assumir o risco de terem suas imagens comprometidas, fator que pode ser bastante dissuasivo”.²⁶⁹

Demais disso, a Convenção requer que “os países imponham sanções criminais que sejam efetivas, proporcionais e dissuasivas, incluindo privação de liberdade no caso de pessoas físicas, considerando-se, inclusive, a aplicação de sanções civis e administrativas”.²⁷⁰

3.3.2 Convenção Interamericana contra a Corrupção da Organização dos Estados Americanos (OEA)

A Convenção Interamericana contra a Corrupção, da Organização dos Estados Americanos, é, no entendimento de Larissa Odreski Ramina, “o primeiro instrumento a tratar do tema da corrupção transnacional e constitui o exemplo pioneiro de ação jurídica regional no mundo em desenvolvimento”, cronologicamente falando.²⁷¹

A Convenção da Organização dos Estados Americanos objetiva “promover e fortalecer o desenvolvimento de mecanismos necessários para prevenir, detectar, punir, e erradicar a corrupção, além de promover, facilitar e regular a assistência e a cooperação técnica entre os Estados Partes”. Com este propósito, estabelece algumas medidas importantes no combate em nível regional, a saber:

²⁶⁸ BRASIL. **Convenção da OCDE**. Presidência, Controladoria-Geral da União. Brasília: CGU, 2007, p. 7.

²⁶⁹ RAMINA, *op. cit.*, 2009, p. 208.

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 208.

²⁷¹ *Ibidem*, p. 203.

- ‘1 – Criação de normas de conduta para o correto, honrável e adequado cumprimento das funções públicas;
- 2 – A adoção de sistemas para a contratação de funcionários públicos e para a aquisição de bens e serviços pelo Estado que assegurem a publicidade, equidade e eficiência de tais sistemas;
- 3 – A criação de órgãos de controle superior, com a finalidade de desenvolver mecanismos modernos para prevenir, destacar, sancionar e erradicar práticas corruptas;
- 4 – O estabelecimento de mecanismos para estimular a participação da sociedade civil e das organizações não governamentais nos esforços para combater a corrupção;’ (MARTÍNEZ, 2006, p. 13-14)
- ‘5 – A instituição de sistemas de arrecadação fiscal que impeçam a prática de corrupção;
- 6 – A criação de sistemas para proteger os funcionários públicos e cidadãos particulares que denunciarem de boa-fé atos de corrupção;’ (BRASIL, 2007, p. 8).²⁷²

Para atingir tais objetivos, a Convenção da Organização dos Estados Americanos tipifica alguns atos como crimes de corrupção. Entre eles destacam-se:

- ‘1. Esta Convenção é aplicável aos seguintes atos de corrupção:
- a. a solicitação ou a aceitação, direta ou indiretamente, por um funcionário público ou pessoa que exerça funções públicas, de qualquer objeto de valor pecuniário ou de outros benefícios como dádivas, favores, promessas ou vantagens para si mesmo ou para outra pessoa ou entidade em troca da realização ou omissão de qualquer ato no exercício de suas funções públicas;
 - b. a oferta ou outorga, direta ou indiretamente, a um funcionário público ou pessoa que exerça funções públicas, de qualquer objeto de valor pecuniário ou de outros benefícios como dádivas, favores, promessas ou vantagens a esse funcionário público ou outra pessoa ou entidade em troca da realização ou omissão de qualquer ato no exercício de suas funções públicas;
 - c. a realização, por parte de um funcionário público ou pessoa que exerça funções públicas, de qualquer ato ou omissão no exercício de suas funções, a fim de obter ilicitamente benefícios para si mesmo ou para um terceiro;
 - d. o aproveitamento doloso ou a ocultação de bens provenientes de qualquer dos atos a que se refere este artigo; e
 - e. a participação, como autor, coautor, instigador, cúmplice, acobertador ou mediante qualquer outro modo na perpetração, na tentativa de perpetração ou na associação ou confabulação para perpetrar qualquer dos atos a que se refere este artigo.’²⁷³

Analisada por Larissa Odreski Ramina, a Convenção ora focada trata da corrupção no exercício das funções públicas, o que lhe confere abrangência mais ampla do que a prevista no instrumento sobre a corrupção de funcionários públicos estrangeiros. Para a autora:

²⁷² MEYER- PFLUG, *op. cit.*, 2009, p. 190-191.

²⁷³ *Ibidem*, p. 191.

A diferença conceitual está no fato de que a OCDE representa os Estados desenvolvidos, enquanto que os membros da OEA são, em sua maioria, Estados em desenvolvimento. Por esta razão, em contraste com a Convenção da OCDE, a qual dá importância à corrupção ativa, a Convenção da OEA prevê os dois aspectos da corrupção, tanto o ativo quanto o passivo. A definição de atos de corrupção constante da Convenção da OEA é ampla, sendo irrelevante o dano causado, que pode lesar a propriedade pública ou não, os motivos pelos quais foram praticados, podendo ser políticos ou não, ou os propósitos.²⁷⁴

A Convenção da OEA traz dois delitos a serem tipificados pelos Estados Partes, que são o Suborno Transnacional e o Enriquecimento Ilícito. O Suborno Transnacional, já inserido pela Convenção da OCDE e inserido pela Lei n.º 10.467 no ordenamento nacional, ficou definido, pela Convenção da Organização dos Estados Americanos, como:

‘Estado Parte proibirá e punirá o oferecimento ou outorga, por parte de seus cidadãos, pessoas que tenham residência habitual em seu território e empresas domiciliadas no mesmo, a um funcionário público de outro Estado, direta ou indiretamente, de qualquer objeto de valor pecuniário ou outros benefícios, como dívidas, favores, promessas ou vantagens em troca da realização ou omissão, por esse funcionário, de qualquer ato no exercício de suas funções públicas relacionado com uma transação de natureza econômica ou comercial.’²⁷⁵

O enriquecimento ilícito caracteriza-se pelo: “aumento do patrimônio de um funcionário público que exceda de modo significativo sua renda legítima durante o exercício de suas funções e que não possa justificar razoavelmente”.²⁷⁶

No tocante aos delitos, Larissa Odreski Ramina bem observa que:

Ademais, assim como a Convenção da OCDE, o instrumento da OEA prevê a criminalização de coautores, instigadores, cúmplices e acobertados. Contém, também, uma disposição acerca do suborno transnacional, que coincide com a corrupção ativa de funcionários públicos estrangeiros prevista pelo instrumento da OCDE, e outra relativa ao crime de enriquecimento ilícito, considerado igualmente um ato de corrupção.²⁷⁷

A mesma autora aponta que o Estado, nos termos da Convenção Interamericana assume jurisdição se a ofensa for cometida em seu território ou se o acusado está presente em seu território, impossibilitado de ser extraditado em razão

²⁷⁴ RAMINA, *op. cit.*, 2009, p. 204.

²⁷⁵ MEYER-PFLUG, *op. cit.*, 2009, p. 191.

²⁷⁶ *Ibidem*, p. 191.

²⁷⁷ RAMINA, *op. cit.*, 2009, p. 204.

de sua nacionalidade, ou, ainda, se a ofensa é cometida por um de seus nacionais ou por pessoa que tenha residência habitual em seu território.²⁷⁸

Por fim, a Convenção ora comentada dispõe sobre assistência recíproca e cooperação, sigilo bancário, medidas preventivas e desenvolvimento progressivo. Observe-se, neste ponto, que o sigilo bancário não pode ser fundamento para a recusa de assistência. Acerca do desenvolvimento progressivo, ele revela práticas comuns de países em desenvolvimento, como o uso ou aproveitamento indevido, em benefício próprio ou de terceiros, por parte de funcionário público, de bens públicos.²⁷⁹

3.3.3 Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (CNUCC)

A Convenção da Organização das Nações Unidas, denominada Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, foi assinada no México, na cidade de Mérida, e promulgada pelo Decreto n.º 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

A referida Convenção tem como propósito “um combate universal pelos Estados contra a corrupção”, trazendo, no seu bojo, as seguintes diretrizes:

- 1 – O artigo seis alude à necessidade de órgãos de prevenção contra práticas de corrupção pelos países signatários;
- 2 – O artigo sete acentua a importância do princípio da eficiência no setor público;
- 3 – O artigo oito assevera a elaboração de códigos de conduta para funcionários públicos;
- 4 – E o artigo treze refere-se à participação da sociedade civil, das organizações governamentais e das organizações com base na comunidade na prevenção e luta contra a corrupção.²⁸⁰

Para isso, a Convenção prevê que os países devem criminalizar uma série de atividades corruptas; adotar medidas para prevenir a corrupção; promover a integridade nos setores públicos e privados; e cooperar com outros países. Ela também estabelece, pela primeira vez, mecanismos legais para o repatriamento de bens e recursos obtidos por meio de atos corruptos e remetidos para outros países.²⁸¹

²⁷⁸ RAMINA, *op. cit.*, 2009, p. 204-205.

²⁷⁹ *Ibidem*, p. 205.

²⁸⁰ MEYER-PFLUG, *op. cit.*, 2009, p. 192.

²⁸¹ MEYER-PFLUG, *op. cit.*, 2009, p. 192-193.

Na análise do Grupo de Trabalho da Quinta Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal, a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (CNUCC) contém, em grande parte, normas programáticas, que determinam a adoção, por parte do Estado, de medidas visando à sua implementação, notadamente por meio da edição de leis. Deve-se considerar, contudo, que a legislação brasileira é volumosa, não havendo, praticamente, a necessidade de edição a fim de se dar cumprimento à Convenção ora comentada, tal qual ocorreu na avaliação do Brasil quanto à implementação da Convenção Interamericana de Combate à Corrupção, quando foi reconhecida a suficiência da legislação brasileira, nessa matéria.²⁸²

O que se nota é a necessidade de se verificar se essas normas legais – que estão de acordo com as disposições da convenção – têm sido aplicadas de forma efetiva e eficiente. Nessa ordem de consideração, coloque-se que há disposições da Convenção que podem, desde logo, ser invocadas, tendo em vista que tem ela *status* de lei ordinária. Assim é que podemos e devemos citá-la, sempre que possível.²⁸³

As convenções têm *status* de lei ordinária e as disposições nela contidas que não dependem de regulamentação ou edição de leis, ou seja, aquelas que têm aplicabilidade imediata, podem e devem ser invocadas como fundamento para as ações de improbidade e procedimentos investigatórios.²⁸⁴

De fato, quando a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção diz “cada Estado-parte deverá adotar as medidas necessárias para combater e prevenir mais eficaz e eficientemente a corrupção” pretende não só a edição das normas respectivas, mas também a imediata aplicação de suas disposições, quando for o caso.²⁸⁵

Segundo o Grupo de Trabalho da Quinta Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal, o exame integral das disposições da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção permite concluir que o termo “delitos” foi utilizado

²⁸² GARCIA, Mônica Nicida *et al.* **Breves comentários sobre a Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção (CNUCC)**. Brasília: Ministério Público Federal, abr. 2006. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/publicacoes/publicacoes-diversas/comentarios_cnucc.pdf>. Acesso em: 18 maio 2016.

²⁸³ *Ibidem, online.*

²⁸⁴ *Ibidem, online.*

²⁸⁵ *Ibidem, online.*

de forma ampla, de molde a alcançar ilícitos criminais, civis e administrativos, incluindo, portanto, os atos de improbidade administrativa.²⁸⁶

Os agentes políticos também se sujeitam às disposições da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, tendo em vista a ampla definição de “funcionário público” contida no artigo 2, “a,” i, e que corresponde àquela utilizada pela Lei de Improbidade (Lei n.º 8.429/1992).²⁸⁷

A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção contém definições de “bens” e “produtos do delito” que podem ser úteis em hipóteses de pedidos de indisponibilidade, sequestro, apreensão, etc. de bens (art. 2, “d” e “e”).²⁸⁸

A denúncia anônima é válida e legítima. É aplicável e invocável, imediatamente, tanto nas ações penais como nas ações de improbidade, o disposto no artigo 28 da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, segundo o qual “o conhecimento, a intenção ou o propósito que se requerem como elementos de um delito qualificado de acordo com a presente Convenção poderão inferir-se de circunstâncias fáticas objetivas”.²⁸⁹

A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção contém um grande número de disposições que preveem e regulamentam a cooperação internacional. Assim, é possível solicitar-se cooperação e assistência internacionais com base nessa Convenção, independentemente da existência de acordo ou tratado bilateral ou multilateral específico.²⁹⁰

Assim como na Convenção da Organização dos Estados Americanos, a participação da sociedade civil está prevista na Convenção ora focada. Também o enriquecimento ilícito, previsto no texto de ambas as Convenções, ainda não foi disciplinado/criminalizado no ordenamento interno.²⁹¹

Cabe ressaltar que o Escritório das Nações Unidas contra Drogas e Crime (UNDOC) estabeleceu uma parceria com a Controladoria Geral da União (CGU), para capacitar os funcionários no sentido de aperfeiçoar as auditorias e apurações de fraudes e desvios de recurso. Essa parceria, desde 2005, tem por objetivo

²⁸⁶ NICIDA *et al.*, *op. cit.*, 2006, *online*.

²⁸⁷ *Ibidem*, *online*.

²⁸⁸ *Ibidem*, *online*.

²⁸⁹ *Ibidem*, *online*.

²⁹⁰ *Ibidem*, *online*.

²⁹¹ *Ibidem*, *online*.

transformar a CGU numa agência de referência internacional de combate à corrupção.²⁹²

3.4 CONTROLE SOCIAL, TRANSPARÊNCIA E O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS

O conceito de controle relaciona-se à verificação de alguma atividade que está sendo realizada e se a sua efetivação está de acordo com o planejado. Neste prisma, torna-se implícito que este controle é exercido por alguém, que pode ser o próprio executor ou pessoa alheia ao que está sendo desempenhado.²⁹³

Como observa Vanderlei Siraque, o exercício da função administrativa do Estado está sujeito ao controle institucional e ao controle social: o primeiro “[...] realizado pelos órgãos do Estado [ou por quem lhes faça as vezes] sobre seus próprios atos ou atividades [...]”²⁹⁴; e o segundo, por um particular ou ente jurídico — neste último caso, com pelo menos parte dos membros eleitos pela sociedade.²⁹⁵

Segundo o autor sobredito, o controle institucional pode ser realizado sob a forma de autocontrole – controle institucional interno – ou em decorrência de fiscalização executada por ente estatal independente e estranho àquele responsável pelo ato ou atividade controlada (controle institucional externo).²⁹⁶

Vanderlei Siraque explica que no tocante ao controle institucional externo, sua titularidade pertence ao Poder Legislativo, que o exerce com o auxílio dos tribunais de contas, nos termos dos artigos 71 e 75 da Constituição Federal de 1988. Nesta seara, o parágrafo 1º do artigo 74 dispõe sobre a cooperação entre os entes responsáveis pelas duas dimensões do controle institucional: “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”²⁹⁷.

Ademais, embora os artigos da Constituição Federal que legitimam a atuação do Tribunal de Contas no Brasil tenham sido exaustivamente citados no presente

²⁹² MEYER-PFLUG, *op. cit.*, 2009, p. 193.

²⁹³ SILVA, *op. cit.*, 2008, p. 2.

²⁹⁴ SIRAQUE, Vanderlei. **Controle social da função administrativa do Estado**: possibilidades e limites na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 94.

²⁹⁵ *Ibidem*, p. 99.

²⁹⁶ *Ibidem*, p. 99.

²⁹⁷ *Ibidem*, p. 100.

estudo, cabe enfatizar o texto do § 2º do artigo 74, que dispõe: “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”.²⁹⁸

Assim, tendo em conta as faculdades concedidas pelos instrumentos da **ação** popular e da denúncia, previstos constitucionalmente (arts. 5º, LXXIII, e 74, § 2º, respectivamente), o controle social pode se estender também aos campos da legalidade, da economicidade, da moralidade, da eficiência e da transparência, ora provocando a fiscalização dos órgãos de controle externo, especialmente os tribunais de contas, ora acionando formalmente o Poder Judiciário.²⁹⁹

A Constituição de 1988 e, analogamente, as Constituições Estaduais incorporaram esta visão do controle, apresentando vários elementos que visam a fiscalização e acompanhamento dos atos praticados pelo setor público, o qual poderá ser exercido, internamente, pelo controle interno da administração ou, externamente, pelo Parlamento, com auxílio dos Tribunais de Contas, e pelo cidadão de forma individual ou civilmente organizado.³⁰⁰

Quanto ao controle social, sua atuação, fundamentada no princípio republicano, concretiza-se pela possibilidade de questionar em termos do mérito (oportunidade e conveniência) uma decisão estatal.³⁰¹

Os mecanismos de controle social, sinalizados na Carta Política, envolvem, também, a participação da sociedade no monitoramento dos atos praticados pela Administração Pública. Neste quadrante, é pertinente observar que no âmbito da Constituição de 1988, o exercício do controle social sobre os atos da administração está consagrado no artigo 5º, que assegura o direito à informação (inciso XXXIII), petição (inciso XXXIV, alínea “a”) e certidão (inciso XXXIV, alínea “b”).³⁰²

Quando a própria Lei Fundamental estabelece que qualquer cidadão ou a sociedade civil organizada é parte legítima para formular denúncia, perante o Tribunal de Contas da União – o que foi estendido aos demais Tribunais de Contas pelas Constituições estaduais, municipais e distrital –, causa estranheza, no âmbito das políticas sociais, o caráter rarefeito da discussão e/ou provocação sobre a

²⁹⁸ SILVA, *op. cit.*, 2008, p. 53.

²⁹⁹ PASCOAL, Valdecir Fernandes; FARIAS, Williams Brandão de. O papel dos Tribunais de Contas no fortalecimento do controle social: o Programa TCEndo Cidadania do TCE-PE. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte, ed. esp., p. 154-167, 2012.

³⁰⁰ SILVA, *op. cit.*, 2008, p. 2.

³⁰¹ SIRAQUE, *op. cit.*, 2005, p. 101.

³⁰² PASCOAL; FARIAS, *op. cit.*, 2012, p. 159.

relação Tribunal de Contas e Sociedade por esta última, aumentando a distância abissal entre um e outro.³⁰³

Adicionalmente, embora diga respeito ao âmbito municipal, a Constituição Federal, no artigo 31, § 3º, abre espaço para a sociedade ter acesso às contas anuais dos gestores, um dos objetos essenciais para o exercício do controle externo, o que possibilita um diálogo mais efetivo com os tribunais de contas.³⁰⁴

De outra parte, como também já referido, a existência de uma seção específica na Lei de Responsabilidade Fiscal (IX, arts. 48-59) destinada a garantir o controle, a fiscalização e a transparência da gestão pública representa um elemento essencial para facilitar essa interação.³⁰⁵

Nesta perspectiva, cabe repisar que, em manifesta sintonia com os princípios fundamentais da república e da democracia, a Constituição Federal de 1988 introduziu importantes espaços de participação popular, reforçados, entre outras normas, pela edição da Lei complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) –, propiciando instrumentos concretos para a efetividade e a dinamização do controle social.

A Lei de Responsabilidade Fiscal dedicou o capítulo IX à transparência, ao controle e à fiscalização. Concretamente, nos termos do parágrafo único do artigo 481, assegura à população um espaço efetivo de participação, proporcionado pelas audiências públicas realizadas durante o processo de elaboração e discussão dos instrumentos orçamentários, que incluem o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a própria Lei Orçamentária Anual (LOA). Além disso, a administração está obrigada, por força da mesma legislação, a adotar sistema integrado de administração e controle (art. 48, parágrafo único, III), bem como a franquear o acesso, em tempo real, a informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira (art. 48, parágrafo único, II).³⁰⁶

³⁰³ SILVA, *op. cit.*, 2008, p. 53.

³⁰⁴ PASCOAL; FARIAS, *op. cit.*, 2012, p. 159.

³⁰⁵ *Ibidem*, p. 159.

³⁰⁶ *Ibidem*, p. 159.

A Lei de Responsabilidade Fiscal sustenta-se sobre quatro pilares, dos quais depende o alcance de seus objetivos. São eles: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade.³⁰⁷

O planejamento dará suporte técnico à gestão fiscal, através de mecanismos operacionais, como o Plano Plurianual (PPA), que é exigência constitucional, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária (LOA). Por meio desses instrumentos, haverá condições objetivas de programar a execução orçamentária e atuar no sentido do alcance de objetivos e metas prioritárias.³⁰⁸

Os sistemas de controle deverão ser capazes de tornar efetivo e factível o comando legal, fiscalizando a direção da atividade administrativa para que ocorra em conformidade com as novas normas. A fiscalização, que há de ser rigorosa e contínua, exigirá atenção redobrada de seus executores, principalmente dos tribunais de contas.³⁰⁹

Neste prisma, a responsabilidade é relevante por impor ao gestor público o cumprimento da lei, sob pena de responder por seus atos e sofrer as sanções inseridas na própria Lei Complementar n.º 101/2000 e em outros diplomas legais.³¹⁰

O último alicerce refere-se à transparência, por meio da qual se colocará à disposição da sociedade diversos mecanismos de cunho democrático, entre os quais devem ser enfatizados: a participação em audiências públicas e a ampla divulgação das informações gerenciais, através do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, do Relatório de Gestão Fiscal, bem como dos Anexos de Metas e Riscos Fiscais.³¹¹

Em coerência com o artigo 37 da Constituição Federal de 1988, que dá suporte ao princípio da publicidade, a seção I do capítulo IX da Lei de Responsabilidade Fiscal trata da transparência. Nesse caso, publicidade é definida como a divulgação oficial do ato, para conhecimento público e início de seus efeitos

³⁰⁷ VERÍSSIMO, Dijonilson Paulo Amaral. **O princípio da transparência como um dos alicerces da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Publicado em: 7 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7845/O-principio-da-transparencia-como-um-dos-alicerces-da-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em: 16 maio 2016.

³⁰⁸ *Ibidem*, online.

³⁰⁹ SADDY, André. **Lei de Responsabilidade Fiscal e democratização da gestão pública**. Publicado em: maio 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4006/lei-de-responsabilidade-fiscal-e-democratizacao-da-gestao-publica>>. Acesso em: 16 maio 2016.

³¹⁰ VERÍSSIMO, *op. cit.*, 2013, online.

³¹¹ SADDY, *op. cit.*, 2003, online.

externos, constituindo, sem dúvida, requisito de eficácia e controle da moralidade dos atos administrativos, especialmente, no tocante ao aspecto financeiro.³¹²

Segundo o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a transparência é assegurada através da divulgação ampla, inclusive pela *internet*, de planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; relatórios de prestações de contas e respectivos pareceres prévios; relatórios resumidos da execução orçamentária e gestão fiscal, bem como das versões simplificadas de tais documentos.³¹³

Ainda, no entendimento de Dijonilson Paulo Amaral Veríssimo, “a transparência administrativa constitui uma mutação fundamental no Direito da Administração Pública, cujo princípio se impõe como um dos princípios gerais do direito, ao inverso da tradição do segredo administrativo”.³¹⁴

Nesse contexto, na Constituição Federal de 1988 foi inscrita uma série de princípios e regras tendentes a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, que, em última instância, decorrem da própria noção do que seja “Estado Democrático de Direito”. Daí o princípio da transparência estar, inicialmente, concretizado na Lei Fundamental do Brasil, através do artigo 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII, que assegura, por exemplo, a todos o direito de dos órgãos públicos informações (dados) de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral.³¹⁵

No tocante á inserção do princípio em análise no texto da Lei de Responsabilidade Fiscal, Dijonilson Paulo Amaral Veríssimo escora-se no entendimento de Maren Guimarães Taborda, para quem:

[...] a Lei Complementar nº 101/00, que dispõe sobre a Responsabilidade Fiscal, também realiza, direta ou indiretamente, o princípio da transparência administrativa, porquanto obriga os administradores públicos não só a emitirem declarações de responsabilidade como também a permitirem o acesso público a essas informações.³¹⁶

Ainda utilizando como teoria de base o texto de Dijonilson Paulo Amaral Veríssimo, a Lei de Responsabilidade Fiscal no capítulo IX refere-se à

³¹² VERÍSSIMO, *op. cit.*, 2013, *online*.

³¹³ *Ibidem*, *online*.

³¹⁴ *Ibidem*, *online*.

³¹⁵ *Ibidem*, *online*.

³¹⁶ TABORDA, Maren Guimarães. O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 230, p. 254-255, 2002.

transparência, controle e fiscalização e estabelece regras e procedimentos para a confecção e divulgação de relatórios e demonstrativos de finanças públicas, a fiscalização e o controle, viabilizando ao cidadão avaliar através da informação disponibilizada em relatórios, o grau de sucesso obtido pela administração das finanças públicas.³¹⁷

O autor acima mencionado assegura que:

A transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal está assegurada pelo incentivo à participação da população e pela realização de audiências públicas no processo de elaboração como no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos. Um bom exemplo é o orçamento participativo, que significa a abertura do processo orçamentário à participação da população com base no preceito contido no inciso XII do artigo 29 da Constituição Federal, que estabelece a cooperação das associações representativas no planejamento municipal. Resumindo, os cidadãos são convidados a tomarem as decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos públicos.³¹⁸

Demais disso, no artigo 48 a Lei de Responsabilidade Fiscal determina a divulgação ampla em veículos de comunicação, inclusive via *internet*, dos relatórios com informações que tratam das receitas e das despesas, possibilitando verificar sua procedência e a autenticidade das informações prestadas. Neste quadrante, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) é exigido pela Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, que estabelece em seu artigo 165, parágrafo 3º, que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. A União já o divulga há vários anos, mensalmente. O objetivo dessa periodicidade é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária dos governos.³¹⁹

Ainda a Lei de Responsabilidade Fiscal especifica os parâmetros necessários à elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, disciplinando que sua elaboração e publicação é responsabilidade do Poder Executivo e que as informações deverão ser elaboradas a partir da consolidação de todas as unidades gestoras, no âmbito da administração direta, autarquias, fundações, fundo especial, empresas públicas e sociedade de economia mista. Assim:

³¹⁷ VERÍSSIMO, *op. cit.*, 2013, *online*.

³¹⁸ *Ibidem*, *online*.

³¹⁹ *Ibidem*, *online*.

o Relatório Resumido da Execução Orçamentária abrangerá os órgãos da administração direta, dos Poderes e entidades da administração indireta, constituídas pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenção para pagamento de pessoal e de custeio, ou de auxílio para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebem recursos para o aumento de capital.³²⁰

Dijonilson Paulo Amaral Veríssimo explicita que:

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto de duas peças básicas e de alguns demonstrativos de suporte. As peças básicas são o balanço orçamentário, cuja função é especificar, por categoria econômica, as receitas e as despesas e o demonstrativo de execução das receitas e das despesas.³²¹

Ao final de cada quadrimestre, a Lei estabelece a emissão do Relatório de Gestão Fiscal pelos titulares dos Poderes Executivo, Legislativo – incluído o Tribunal de Contas –, Judiciário e Ministério Público, prestando constas sobre a situação de tudo que está sujeito a limites e condições como despesas com pessoal, dívida, operações de crédito, Aviso de Regularização de Obra e as medidas corretivas implementadas se os limites forem ultrapassados.³²²

Não sendo observados os prazos para divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, o órgão público ficará impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito.³²³

Dijonilson Paulo Amaral Veríssimo ressalta ainda que:

A interação que norteou a inclusão desses documentos é a de permitir maior transparência na gestão dos recursos públicos. Os instrumentos postos à disposição do Legislativo, do Tribunal de Contas e, especialmente, dos cidadãos e dos contribuintes possibilitam o conhecimento do que ocorre com as contas do Município e a responsabilização dos responsáveis.³²⁴

Em síntese, os planos, os orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio exarado pelo Tribunal de Contas respectivo, os Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais e os Relatórios da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, acrescidos de suas versões

³²⁰ VERÍSSIMO, *op. cit.*, 2013, *online*.

³²¹ *Ibidem*, *online*.

³²² *Ibidem*, *online*.

³²³ *Ibidem*, *online*.

³²⁴ *Ibidem*, *online*.

simplificadas, devem estar disponíveis para consulta e exame, inclusive por meio eletrônico, realizando-se, obrigatoriamente, a cada quatro meses, no legislativo, audiência pública sobre o cumprimento das metas fiscais, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, com a participação da sociedade nestas audiências, inclusive com a presença de representantes de órgãos técnicos em condições de discutir o conteúdo das informações apresentadas nos relatórios, na medida em que é através destas informações que a população poderá controlar a aplicação dos recursos públicos e a transparência das ações dos administradores.³²⁵

3.5 A ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS NO COMBATE À CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Em que pese ser o Ministério Público o grande personagem na persecução da improbidade, detendo a legitimação institucional e processual de provocar o Poder Judiciário, de instaurar procedimento administrativo ou inquérito civil, e, ainda, de requisitar à polícia judiciária a instauração de inquérito policial, cumpre também aos Tribunais e Conselhos de Contas papel de extrema relevância na tutela da probidade e da moralidade na Administração Pública.³²⁶

Retomando o que foi exposto no decorrer deste estudo, cabe repisar que a competência do Tribunal de Contas da União está descrita nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal, combinado com o artigo 1º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, compreendendo: o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da União; a apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; e a apreciação, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta e das concessões de aposentadorias, reformas e pensões.

Também cabe ao Tribunal de Contas da União manter registro próprio dos bens e rendas das autoridades públicas elencadas no artigo 1º da Lei nº. 8.730, de

³²⁵ VERÍSSIMO, *op. cit.*, 2013, *online*.

³²⁶ COSTA, Márcia Bittencourt da. **Corrupção, improbidade administrativa e o Tribunal de Contas da União**. 2006. 21 f. Artigo (Especialização em Direito Público e Controle Externo para Analistas e Técnicos do Tribunal de Contas da União)-Universidade de Brasília, Faculdade de Direito. Brasília, 2006, p. 9.

10 de novembro de 1993, bem como exercer o controle da legalidade e legitimidade desses bens e rendas; adotar as providências inerentes às suas atribuições e, se for o caso, representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados; publicar, periodicamente, no Diário Oficial da União, por extrato, dados e elementos constantes da declaração; prestar a qualquer das Câmaras do Congresso Nacional ou às respectivas Comissões, informações solicitadas por escrito e fornecer certidões e informações requeridas por qualquer cidadão, para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou à moralidade administrativa.

Ainda, compete ao Tribunal de Contas da União, bem como aos demais tribunais de contas, fiscalizarem o cumprimento das normas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo dar ciência ao Ministério Público sempre que detectar indícios de qualquer dos crimes contra as finanças públicas, tipificados na Lei n.º 10.028, de 19 de outubro de 2000.

Na análise de Márcia Bittencourt da Costa o dever de prestar contas constitui, por si só, um indicador de probidade (art. 11, inciso VI, da Lei n.º 8.479/1992), e o não envio das prestações de contas anuais de órgãos e entidades que sejam obrigadas a fazê-lo poderão ensejar ação judicial por improbidade administrativa, sequestro de bens e até mesmo afastamento do administrador, consoante já decidiu o Superior Tribunal de Justiça em 2001, medidas que, por sua natureza cautelar, deverão atender aos pressupostos do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*.³²⁷

Ubiratan Aguiar considera apropriado enfatizar que apesar do texto constitucional prever que o Congresso Nacional tenha o auxílio do Tribunal de Contas não significa qualquer tipo de subordinação deste àquele.³²⁸ O autor explica que “o Tribunal de Contas da União pode ser considerado o órgão técnico de controle enquanto que o Congresso Nacional é órgão político”.³²⁹

O autor em comento defende que:

O trabalho diuturno do Tribunal de Contas da União objetiva fazer com que os recursos públicos sejam gastos unicamente em prol da coletividade. A missão do Tribunal é ‘assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade’. Para tanto, a Corte de Contas envia todos os esforços para cumprir com eficiência a sua missão. Além de preocupar-se constantemente com o aperfeiçoamento do seu corpo técnico,

³²⁷ COSTA, *op. cit.*, 2006, p. 10.

³²⁸ AGUIAR, Ubiratan. Tribunal de Contas da União: auxílio indispensável no combate à corrupção na Administração Pública. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 47, n. 187, p. 301-319, jul./set. 2010.

³²⁹ *Ibidem*, p. 314.

que, com toda certeza, encontra-se entre os melhores da Administração Pública brasileira, busca estar próximo da sociedade, para saber onde pode estar havendo desvios de recursos públicos ou, ainda, onde os serviços públicos prestados não estão sendo condizentes com as necessidades da sociedade.³³⁰

Não bastasse isso, “o Tribunal realiza diversas ações pedagógicas com intuito de aperfeiçoar a gestão dos recursos públicos”. Por outro lado, em que pese o controle dos gastos, por força constitucional, ser competência do Congresso Nacional:

cumpra ao Tribunal de Contas da União exercer importante papel de auxiliar o Congresso nessa missão. A atuação da Corte de Contas possibilita, entre outras coisas, que as Casas do Legislativo possam realizar a repartição do orçamento sem destinar verbas a obras que tenham sido apontadas com indícios de irregularidades graves. O trabalho do Tribunal pode, também, subsidiar o Congresso Nacional a aperfeiçoar a legislação destinada a disciplinar a ação dos gestores públicos, uma vez que diversas auditorias, as denominadas de natureza operacional, se debruçam na avaliação das políticas públicas.³³¹

Em vista disso, o mesmo autor conclui que:

As atividades desenvolvidas pelo Tribunal de Contas da União encontram-se dentre as mais relevantes da Administração Pública, porquanto interessa a todos os cidadãos saber como os recursos que lhes são retirados por meio de impostos e outros tributos estão sendo empregados.³³²

Deve-se ressaltar, ainda, que o poder de coação do Tribunal está baseado em sanções, dentre as quais: aplicar multas e determinar o ressarcimento de danos causados ao erário, ambos com força de título executivo (art. 71, inciso VIII, § 3º, da Constituição Federal); sancionar com a inelegibilidade a qualquer cargo público, em face de julgamento pela irregularidade das contas (art. 71, inciso II, da Constituição Federal, e art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar n.º 64/1990); determinar o afastamento de autoridades de seus respectivos cargos (art. 44 da Lei n.º 8.443/92); anular admissões e concessões de aposentadorias e pensões (art. 71, inciso III, da Constituição Federal e Súmula 6 do Supremo Tribunal Federal); bloquear quotas-partes dos recursos tributários das administrações municipais e estaduais na hipótese de malversação de recursos (art. 3º, inciso IV, da Lei n.º 7.675/1988);

³³⁰ AGUIAR, *op. cit.*, 2010, p. 318.

³³¹ *Ibidem*, p. 318.

³³² *Ibidem*, p. 318.

decretar, por prazo não superior a um ano, a indisponibilidade de bens do responsável, tantos quantos considerados bastantes para garantir o ressarcimento dos danos em apuração.³³³

Contudo, tais sanções não parecem ter a eficácia esperada, especialmente quando se avalia os níveis de corrupção aos quais se chegou no Brasil, e a solução, no entendimento de Amauri Perusso, Josué Martins e Romano Scapin, está na independência da auditoria de controle externo.³³⁴

Neste prisma, Bruno Dantas, em sessão do Pleno do Tribunal de Contas da União em 2015, elogiou o texto de Perusso, Martins e Scapin, e comentou que o escândalo de corrupção da PETROBRÁS, com atuação da Polícia Federal, do Judiciário e do Ministério Público Federal, na operação LAVA JATO envolvendo bilhões de reais (empresários e autoridades nacionais), reafirmou a necessidade de haver uma atuação eficiente e efetiva do Controle Externo, na sua missão constitucional de proteção do patrimônio público e os cidadãos. Ainda enfatizou que no caso da PETROBRÁS, o Tribunal de Contas da União (TCU) já havia detectado problemas nos contratos da ordem de R\$ 3 bilhões, tendo o órgão, inclusive, alertado a Presidente da República sobre tais irregularidades.³³⁵

Amauri Perusso, Josué Martins e Romano Scapin, auditores públicos externos, asseguram que:

Os Tribunais de Contas, na medida dos instrumentos que o ordenamento legal lhes oferece, vêm cumprindo seu papel de fiscalizador das contas públicas. Todavia, muito ainda deve ser feito para que consigam atingir a efetividade que justifique o aporte de bilhões de reais do orçamento público para a realização de suas despesas anuais.

Nessa linha, a principal mudança deve ocorrer na essência desses Tribunais, cabendo reconhecer que os 34 tribunais que compõem o Sistema de Controle Público Externo são, principalmente, órgãos de auditoria, tal como lembra Inaldo Araújo: '[...] é comezinho concluir que a potestade dos Tribunais de Contas, ou 'Cortes de Auditoria', como se autorreconheceu o próprio TCU, de julgar contas ou emitir parecer prévio, dentre outras que dão materialidade à função de controle, somente pode ser concretizada, se

³³³ COSTA, *op. cit.*, 2006, p. 10-11.

³³⁴ PERUSSO, Amauri; MARTINS, Josué; SCAPIN, Romano. **A independência da auditoria de controle externo**: um ajuste necessário. Publicado em: 2015. Disponível em: <<http://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/558d9660bdd456.32371434.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2016.

³³⁵ FENASTC. A independência da auditoria de controle externo: um ajuste necessário no combate à corrupção. Manifestação na Sessão do Pleno do Tribunal de Contas da União em 7 de outubro de 2015. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 3, p. 96-107, nov. 2015/maio 2016.

estiver pautada em trabalhos auditoriais elaborados em cumprimento aos padrões normativos mais modernos.³³⁶

Segundo estes mesmos autores:

O Sistema de Controle Público Externo, exercido pelos TCs, deve congrega, dentro de si, três funções distintas, independentes e harmônicas: a Auditoria Governamental (realizada por Auditores Públicos de Controle Externo), a Parecerista/Julgadora (realizada por Ministros/Conselheiros e seus Substitutos) e a de defesa da ordem jurídica e do regime democrático (independente, exercida pelos Procuradores de Contas).

[...]

Pode-se dizer que as funções julgadora e de defesa da ordem jurídica já estão, dentro do sistema de controle externo público, devidamente reconhecidas e mais bem estruturadas para sua atuação. Trata-se, portanto, de conferir à terceira função, a de auditoria governamental, base e matéria-prima do processo de contas, a necessária independência e fixar-lhe as atribuições, garantias e vedações para atuação.³³⁷

Acerca das razões de política para a independência da auditoria interna, os autores supracitados destacam que:

O 'devido processo legal de contas', assegurado o contraditório e ampla defesa ao auditado e a terceiros interessados, tem que ser estruturado em fases independentes de acordo com as funções que atuam no Sistema em defesa da sociedade e do erário, quais sejam: a Auditoria (que elabora o relatório compondo a peça principal do processo de contas e reexamina os achados de auditoria a partir dos elementos de defesa aportados pelo gestor), o Ministério Público de Contas (que analisa o relatório e as razões da defesa e organiza seu pronunciamento) e o Corpo Julgador (que emite parecer ou julga as contas). Somos um sistema atípico. Atuamos sem hierarquia e esgotamos o exame do processo de contas em cada tribunal. Assim, reforça-se a necessidade da definição das funções e, especialmente, o reconhecimento da independência da auditoria.³³⁸

Por fim, no tocante às razões técnicas para a independência da auditoria interna, os autores supracitados sustentam que:

Nos termos preconizados pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) nas normas de auditoria pública, no seu capítulo II, item 50 (referente às normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto à EFS), fica claro que 'os auditores e as EFS [entidades fiscalizadoras superiores] devem ser independentes'. No mesmo sentido, a doutrina brasileira, quando discorre sobre auditoria governamental, e a doutrina estrangeira, quando trata da auditoria pública, destacam a

³³⁶ PERUSSO; MARTINS; SCAPIN, *op. cit.*, 2015, p. 26.

³³⁷ *Ibidem*, p. 26-27.

³³⁸ *Ibidem*, p. 27-28.

necessidade de se conferir independência aos auditores, para que realizem adequadamente sua função.³³⁹

Em face do exposto, entende-se que a Norma de Auditoria Governamental (de nº 3301), do conjunto de Normas Relativas aos Profissionais de Auditoria Governamental (NAG 3000), deva ser recepcionada por todos os Tribunais de Contas do país:

Os profissionais de auditoria governamental são independentes quando podem exercer suas funções livre e objetivamente. A independência situa-se não apenas no livre e irrestrito acesso a informações, documentos e dependências dos entes, mas, principalmente, na liberdade de programar seus trabalhos, executá-los e comunicar os resultados consoantes sua livre iniciativa, sem quaisquer tipos de interferências.³⁴⁰ [grifou-se]

Não se pode afirmar, contudo, que a implementação desta solução é suficiente para breçar a corrupção em solo brasileiro, notadamente porque, neste país, a própria instituição “Tribunal de Contas” já foi suspeita, em mais de uma oportunidade, de cobrar propina para a aprovação de contas irregulares.

³³⁹ PERUSSO; MARTINS; SCAPIN, *op. cit.*, 2015, p. 28.

³⁴⁰ FENASTC, *op. cit.*, 2015/2016, p. 102.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo destacou que a função de controle nos sistemas institucionais, em regra, é considerada um dos elementos que garantem a gestão democrática dos assuntos públicos, assumindo dois aspectos distintos, mas complementares entre si: o controle interno e o controle externo, ambos indispensáveis para uma boa gestão de fundos públicos.

O Brasil adota o modelo de Tribunal de Contas para o exercício do controle externo, seguindo a disciplina estabelecida na Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988.

Acerca dos diferentes modelos de controle externo adotados no mundo, foi possível constatar que o Tribunal Federal de Contas na Alemanha atua fortemente no combate à corrupção, reforçando, especialmente, sua função fiscalizadora, enfatizando-se, neste mister, a valorização dos auditores alemães pela função que exercem, o que torna a atuação destes muito eficaz.

Também o sistema espanhol defende o papel preponderante do Tribunal de Contas na luta contra a corrupção, levando em conta a sua competência especial no exercício da fiscalização de legalidade e da eficiência e eficácia da gestão econômica e financeira, orçamental e contabilística do setor público.

Nesta mesma senda, o sistema português reconhece o relevante papel dos órgãos de controle financeiros, sustentando que a prevenção e a dissuasão sejam importantes aliados no combate a esse malefício, embora o exercício abusivo de poderes abusivos seja de difícil identificação e raramente comprovado e punido.

Não sendo estas considerações finais espaço pertinente para a reprise de tudo que foi abordado nesta dissertação, conclui-se que, nos diferentes sistemas estudados, é traço comum o respeito à auditoria externa.

Sobre o Tribunal de Contas no Brasil, a incursão na legislação constitucional e infraconstitucional demonstrou que ele é órgão independente, auxiliar e de orientação do Congresso Nacional, praticando atos de natureza administrativa, no que diz respeito à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, tendo em vista os princípios de legalidade, legitimidade e economicidade na fiscalização da aplicação das verbas públicas. Possui, assim, poder jurisdicional na totalidade do território nacional em matérias de suas competências. Ademais, seu âmbito de ação

não se restringe ao papel de fiscal desempenhando, também, uma função educativa e moralizadora, para a melhor gestão do bem público. Contudo, é relevante ressaltar que as suas decisões não estão vinculada aos poderes de Estado, mas podem ser revistas pelo Judiciário, uma vez que não tem competência para dizer o Direito com força de coisa julgada.

A revisão de literatura enfatizou que o fenômeno da corrupção não é exclusivo desta época, tampouco é exclusividade de algumas sociedades, seus elementos causadores são múltiplos e ocorrem em maior ou menor escala em todos os Estados, mas, atualmente, percebe-se que há um forte repúdio social a esse malefício gerador de crise de valores, descrença política e na administração pública.

Este entendimento é ratificado por Luís García-Alós, quando afirma que o fenômeno da corrupção deve-se, por conseguinte, a um abuso de poder e à falta de probidade na tomada de decisões, incluindo não apenas os atos ilícitos como qualquer outros atos tomados por pessoas investidas em funções públicas com o propósito de obter vantagens ilícitas, de qualquer natureza, para si ou para si quer para terceiros.³⁴¹

A pesquisa também apontou que a corrupção “debilita seriamente os valores fundamentais de uma sociedade e anula a boa fé indispensável ao bom funcionamento das instituições”³⁴², o que é, de fato, uma das consequências mais graves desse fenômeno que assola o mundo, e que acomete, em proporções nunca antes verificadas, o povo brasileiro.

Ainda, derrubou o mito de que a corrupção é fenômeno recente, identificando, na literatura especializada, relatos de que ela existia, reforçando a tese de que ela afeta gravemente as sociedades ao longo da história da humanidade. Contudo, hoje há mais mecanismos sociais e jurídicos que podem atenuar, ou mesmo identificar e punir atos ímprobos com maior facilidade do que em eras pregressas.

Com foco no estudo empreendido, pode-se concluir que o Direito é, incontestavelmente, o maior elemento no combate a corrupção, tendo a ética, como a moral do Direito, e a justiça como resultado final da aplicação do Direito.

Por outro lado, pode-se concluir que a população, à medida que se torna mais culta e moralmente menos calada diante de atos ilícitos, vem contribuindo com o

³⁴¹ GARCÍA-ALÓS, Luís Vacas. Os instrumentos específicos da jurisdição do Tribunal de Contas contra a corrupção. **Revista do Tribunal de Contas de Portugal**, Lisboa, n. 33, p. 23-74, jan./jun. 2000.

³⁴² *Ibidem*, p. 23.

sistema na forma de denúncias e cobrando transparência administrativa, transformasse em mecanismo sociopolítico de controle da corrupção, assim como a ética pública, que pode ser trabalhada no sentido de que atos e serviços da Administração Pública compreendam, notadamente, a transparência, a imparcialidade e o interesse público, e é neste viés que sobressai o papel dos Tribunais de Contas como instrumentos jurídicos contra a corrupção.

Na busca de soluções de longo prazo, identificou-se a proposta de independência da auditoria de controle externo, alicerçada, segundo os implementadores dessa ideia, na voz do povo, que exige nas ruas mudanças no combate à corrupção, e na má qualificação dos serviços públicos.

Se esta é a solução para o lastimável nível de corrupção noticiado no Brasil ainda é prematuro afirmar, mas não resta dúvidas de que ações precisam ser tomadas e que elas passam, certamente, pela atuação dos Tribunais de Contas, tendo em vista que o sistema de controle externo é essencial para a democracia brasileira. Contudo, é relevante repisar que a auditoria externa parece ser a ferramenta mais importante nos Tribunais de Contas dos países comentados neste estudo.

Ao fim e ao cabo, o estudo realizado leva a concluir que a atuação do Tribunal de Contas no Brasil é preponderante no combate à corrupção, tal qual ocorreu, recentemente, quando apurou e dimensionou a corrupção e a lavagem de dinheiro em projetos que deveriam beneficiar o país, mas acabaram servindo aos interesses de alguns políticos e empresários, notadamente do setor de construção civil.

As limitações do presente estudo foram de caráter bibliográfico, tendo em vista a pouca produção literária com o enfoque pertinente, razão pela qual registra-se a sugestão de mais estudos sobre o tema, notadamente sobre a atuação do Tribunal de Contas no combate à corrupção neste momento em que o Brasil é um campo vasto para estas pesquisas.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Simone Coêlho. **Origem e evolução dos Tribunais de Contas**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d90d801833a681b1>>. Acesso em: 18 maio 2016.

AGUIAR, Ubiratan. Tribunal de Contas da União: auxílio indispensável no combate à corrupção na Administração Pública. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 47, n. 187, p. 301-319, jul./set. 2010.

_____; ALBUQUERQUE, Márcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **A Administração Pública sob a perspectiva do controle externo**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. **O protagonismo do Ministério Público no Estado de Direito: a cidadania contra a corrupção**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/noticias-1/eventos/docs-monografias/monografia_1_lugar.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2016.

ALEXANDRINO Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 19. ed. São Paulo: Método, 2011.

ANDRADE, Thiago Xavier de. Entendendo a corrupção no Brasil. **Boletim Jurídico**, n. 1113, 24 out. 2013. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2865>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

AVRITZER, Leonardo [*et al.*] (orgs.). **Corrupção: ensaios e críticas**. Belo Horizonte: UFMG, 2008.

BARBOZA, Márcia Noll. **O combate à corrupção no mundo contemporâneo e o papel do Ministério Público no Brasil**. 2004. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/noticias-1/eventos/docs-monografias/monografia_3_lugar.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2016.

BIASON, Rita. **Breve história da corrupção no Brasil**. Disponível em: <<http://www.contracorrupcao.org/2013/10/breve-historia-da-corrupcao-no-brasil.html>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 11. ed. Brasília: UNB, 1998.

BONIFÁCIO, Roberto. A afeição dos cidadãos pelos políticos mal afamados: identificando os perfis associados à aceitação do “rouba, mas faz” no Brasil. **Opinião Pública**, Campinas, SP, v. 19, n. 2, p. 320-345, nov. 2013.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

BRASIL. **Convenção da OCDE**. Presidência, Controladoria-Geral da União. Brasília: CGU, 2007.

_____. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 jul. 1992, ret. 22 abr. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. Lei n. 12.846, de 1 de agosto de 2013. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2 ago. 2013, p. 1.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 285.305/DF, 1ª Turma, relatora Ministra Denise Arruda, julgado em: 20 nov. 2007, **Diário da Justiça**, Brasília, 13 dez. 2007, p. 323.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, ROMS 1999006991946, julg. em 25 jun. 2002, **Diário da Justiça**, Brasília, 16 set. 2002, p. 159.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 24.510, Pleno, relatora Ministra Ellen Gracie, **Diário da Justiça**, Brasília, 19 mar. 2004, p. 18.

_____. Tribunal de Contas da União. **Competências**. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/competencias/>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Decisão n. 324/2001-TCU-Plenário. TC-016.632/2000-8, Ata n. 20/2001/Plenário, Sessão Extraordinária Reservada, de 3.5.2001. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n. 38, 11 jun. 2001.

_____. Tribunal de Contas. Regimento Interno. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, ano XLVIII, n. 1, 2 jan. 2015.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista de Diálogo Jurídico**, Salvador, ano 1, n. 9, dez. 2011. Disponível em: <http://direitopublico.com.br/pdf_9/DIALOGO-JURIDICO-09-DEZEMBRO-2001-CARLOS-AYRES-BRITTO.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2016.

BUNDESRECHNUNGSHOF. **History**. Disponível em: <<http://www.bundesrechnungshof.de/de/bundesrechnungshof/geschichte>>. Acesso em: 19 maio 2016.

CABRAL, Flávio Garcia. **Uma análise comparativa da atuação do Tribunal de Contas da União de 1989 a 2010**. 2011. 280 f. Dissertação (Mestrado em Direito)-Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011.

CALERA, Nicolás. **Corrupción, ética y democracia**. Madrid: Alianza, 1997.

CAMBI, Eduardo; GUARAGNI, Fábio André (coords.). **Lei anticorrupção: comentários à Lei n. 12.846/2013**. São Paulo: Almedina, 2014.

CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Constituições do Brasil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2007. v. 1.

CARVALHO, Alexandra. O controlo externo das contas das entidades locais em Espanha, França, Inglaterra e Estados Unidos da América: algumas características. **Revisores e Auditores**, Lisboa, n. 37, p. 27-32, abr./jun. 2007.

CAVALCANTE, Roberto Jardim. **Transparência do orçamento público brasileiro: exame dos documentos orçamentários da União e uma proposta de estrutura para o Orçamento-Cidadão**. 2008. 98 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa. Brasília, 2008.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro: Ímpetus, 2009.

COSTA, Márcia Bittencourt da. **Corrupção, improbidade administrativa e o Tribunal de Contas da União**. 2006. 21 f. Artigo (Especialização em Direito Público e Controle Externo para Analistas e Técnicos do Tribunal de Contas da União)- Universidade de Brasília, Faculdade de Direito. Brasília, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. _____. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

EUROPEAN COURT OF AUDITORS. Disponível em: <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/eca_main_pages/home>. Acesso em: 10 maio 2016.

FAGUNDES, Tatiana Penharrubia. **O controle das contas municipais**. 2012. 46 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, São Paulo, 2012.

FENASTC. A independência da auditoria de controle externo: um ajuste necessário no combate à corrupção. Manifestação na Sessão do Pleno do Tribunal de Contas da União em 7 de outubro de 2015. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 3, p. 96-107, nov. 2015/maio 2016.

FERREIRA, Ana Luiza Gonçalves. **Princípio da Supremacia do Interesse Público e Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público: Pilares do Regime Jurídico-Administrativo**. Publicado em: 20 out. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,principio-da-supremacia-do-interesse->

publico-e-principio-da-indisponibilidade-do-interesse-publico-pilares-do-,40101.html>. Acesso em: 10 maio 2016.

FERREIRA, Luciano Vaz. **Corrupção e negócios internacionais**: como o Brasil pode controlar o suborno praticado por empresas transnacionais. Jundiaí, SP: Paco, 2016.

FILGUEIRAS, Fernando. **Corrupção, democracia e legitimidade**. Belo Horizonte: UFMG, 2008.

FONSECA, Rui Guerra; OTERO, Paulo. **Comentário a Constituição Portuguesa**. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2.

FRANCO, Antônio L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2001. v. 1.

GARCIA, Mônica Nicida *et al.* **Breves comentários sobre a Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção (CNUCC)**. Brasília: Ministério Público Federal, abr. 2006. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/publicacoes/publicacoes-diversas/comentarios_cnucc.pdf>. Acesso em: 18 maio 2016.

GARCÍA-ALÓS, Luís Vacas. Os instrumentos específicos da jurisdição do Tribunal de Contas contra a corrupção. **Revista do Tribunal de Contas de Portugal**, Lisboa, n. 33, p. 23-74, jan./jun. 2000.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

GUIA DE VERIFICAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS ALEMÃO. **Tribunal Federal de Contas**. 3. ed. Lisboa, 1998.

GUIJARRO, Javier Medina. Articulação entre a função de auditoria/fiscalização e a função jurisdicional. **I Encontro dos Tribunais de Contas de Espanha e Portugal**. Lisboa: Tribunal de Contas, 2004.

_____. A Independência e a Imparcialidade da Função Jurisdicional do Tribunal de Contas em Espanha. **Revista do Tribunal de Contas**, Lisboa, n. 41, p. 221-250, jan./jul. 2004.

HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

JACOBY, Jorge Ulisses Fernandes. **Tribunais de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva 2009.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LIMA, Paulo Antônio Fiuza. **O Processo no Tribunal de Contas da União: comparações com o Processo Civil – Independência e Autonomia do Órgão para o Levantamento de Provas em busca da Verdade Material.** Portal TCU, p. 7.

LIVIANU, Roberto. **Corrupção e Direito penal: um diagnóstico da corrupção no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

LOPES, José Mouraz. **O espectro da corrupção.** Coimbra: Almedina, 2011.

MARTÍN, Paulino Martín. A função jurisdicional do Tribunal de Contas de Espanha. **Revista do Tribunal de Contas**, Lisboa, n. 32, p. 47-60, jul./dez. 1999.

MARTINS, Guilherme D'Oliveira. O Tribunal de Contas como jurisdição completa. In: MIRANDA, Jorge [et al.] (orgs.). **Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles.** Coimbra:Almedina, 2012. v. I.

_____; TAVARES, José F. F. **O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa.** Lisboa, 2011.

MARTINS, Maria d'Oliveira. **Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro.** 2. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 33. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito administrativo.** 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro. O Brasil e o combate internacional à corrupção. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 46, n. 181, p. 187-194, jan./mar. 2009.

MIGUEL, Vinicius Valentin Raduan. **Origem e evolução dos Tribunais de Contas na França.** Publicado em: 24 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-jun-24/origem-evolucao-tribunais-contas-franca>>. Acesso em: 8 maio 2016.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MIRAGEM, Bruno; ZIMMER JÚNIOR, Aloísio. **Comentários à Constituição do Estado do Rio Grande do Sul.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito administrativo.** 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MUGURUZA, Baudilio Tomé. El Control Del Gastos Públicos en España y en la Unión Europea. **Revista Actualidad Jurídica Uriá Menéndez**, s.l. n. 32, p. 7-16, 2012.

NASCIMENTO, Miguel Ângelo. **Controle governamental**: uma visão de qualidade e serviço na administração pública estadual. 2003. 86 f. Monografia (Especialização em controle interno) – Escola de Governo de Minas Gerais, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, MG, 2003.

NÓBREGA, Marcos. **Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais**. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2011.

O ESTADÃO. **Operação Lava Jato investiga corrupção em compra de Pasadena**. Publicado em: 3 maio 2016. Disponível em: <<http://odia.ig.com.br/brasil/2016-05-03/operacao-lava-jato-investiga-corrupcao-em-compra-de-pasadena.html>>. Acesso em: 16 maio 2016.

OLIVEIRA, Alden Manguiera de. **As agências de regulação, suas características e “poder normativo”, e o alcance do controle externo**. Pós-Graduação em Controle Externo. PGCE do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília/DF, 2004.

OLIVEIRA FILHO, José Alceu de; SOARES, Alexandre Fernandes. **Controle interno e externo da gestão pública**. Brasília: AVM Instituto, 2010.

PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier Campus, 2009.

_____; FARIAS, Williams Brandão de. O papel dos Tribunais de Contas no fortalecimento do controle social: o Programa TCEndo Cidadania do TCE-PE. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte, ed. esp., p. 154-167, 2012.

PERUSSO, Amauri; MARTINS, Josué; SCAPIN, Romano. **A independência da auditoria de controle externo**: um ajuste necessário. Publicado em: 2015. Disponível em: <<http://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/558d9660bdd456.32371434.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2016.

PESSANHA, Charles. Controle externo: a função esquecida do Legislativo no Brasil. In: SCHWARTZMAN, Luisa Farah et al. (orgs.). **O sociólogo e as políticas públicas**: ensaios em homenagem a Simon Schwartzman. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 243-258.

PESSOA, João Gustavo de Paiva; SILVA, José Alexandre Fonseca da. Sistemas de controle externo – abordagem sobre os sistemas anglo-saxão e latino-americano. **Revista Controle**, Fortaleza, CE, v. X, n. 2, p. 223-244, jul./dez. 2012.

PESTANA, Marcio. **Lei anticorrupção**: exame sistematizado da Lei n. 12.846/2013. Barueri, SP: Manole, 2016.

PIMENTEL, Isabella Arruda. **A corrupção no Brasil e a atuação do Ministério Público**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direitos Humanos) – Universidade Federal da Paraíba, Programa de Pós-graduação em Direitos Humanos, Cidadania e Políticas Públicas. João Pessoa, PB, 2014.

RAMINA, Larissa Odreski. Tratamento jurídico internacional da corrupção: a Convenção Interamericana contra a Corrupção da Organização dos Estados Americanos (OEA) e a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, v. 49, p. 202-213, 2009.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. **O modelo de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas e as proposições legislativas sobre o tema**. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

RODRÍGUEZ, Carlos Cubillo. **La jurisdicción del Tribunal de Cuentas**. Comares: Añadir, 1999.

SÁ, Luís Filipe Vellozo de. **Corrupção: causas e consequências**. Publicado em: 19 jul. 2008. Disponível em: <<http://praiadexangrila.com.br/corruptcao-causas-e-consequencias/>>. Acesso em: 10 maio 2016.

SADDY, André. **Lei de Responsabilidade Fiscal e democratização da gestão pública**. Publicado em: maio 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4006/lei-de-responsabilidade-fiscal-e-democratizacao-da-gestao-publica>>. Acesso em: 16 maio 2016.

SANTOS, Mônica Fonseca Almeida. Os Tribunais de Contas e a transparência como meios de combate à corrupção. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, p. 30-45, abr./maio 2014.

SANTOS FILHO, Elmitho Ferreira dos. **A atuação dos Tribunais de Contas para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e sua importância para as punições fiscais e penais**. 2006. 20 f. Monografia (Especialização em Direito Público e Controle Externo) – Universidade Federal de Brasília, Faculdade de Direito, Brasília, 2006.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. **Tribunal de Contas da Alemanha**. Publicado em: nov. 2002. Disponível em: <<http://www.tcm.sp.gov.br/tcminforme/novembro/tcalem11.htm>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

SERRA, Rute Alexandra de Carvalho Frazão. Controle financeiro público e responsabilidade financeira. **Data Venia**, n. 5, p. 149-256, jan. 2016.

SILVA, Gecilda Esteves. **Os Tribunais de Contas e o controle social: a proposta de criação de uma ouvidoria para o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e sua importância no processo democrático fluminense**. 2008. 111 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle social da função administrativa do Estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SOUSA, Alfredo José de. **O Tribunal de Contas de Portugal na actualidade: o novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

SOUSA, Marcelo Rebelo. **Lições de Direito Administrativo**. Lisboa: Pedro Ferreira, 1995.

TABORDA, Maren Guimarães. O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 230, p. 254-255, 2002.

TAVARES, José F. F. Extensão e Limites dos Poderes do Tribunal de Contas. **Cadernos de Justiça Administrativa**, Minho, n. 71, p. 38-44, set./out. 2008.

_____. **Tribunal de Contas: do visto em especial – Conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração**. Coimbra: Almedina, 1998.

TORRÃO, João António Valente. **O Tribunal de Contas**. Massamá: Edimarta, 2008.

TRATADO SOBRE O FUNCIONAMENTO DA UNIÃO EUROPEIA. **Jornal Oficial da União Europeia**, Lisboa, a. 53, n. C83, 30 mar. 2010. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:FULL:PT:PDF>>. Acesso em: 10 maio 2016.

UNIÃO EUROPEIA. **Tribunal de Contas Europeu**. Disponível em: <http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-auditors/index_pt.htm>. Acesso em: 10 maio 2016.

VERÍSSIMO, Dijonilson Paulo Amaral. **O princípio da transparência como um dos alicerces da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Publicado em: 7 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7845/O-principio-da-transparencia-como-um-dos-alicerces-da-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em: 16 maio 2016.

VIEIRA, Antônio. **Sermões do Padre Antônio Vieira**. Porto Alegre: L&PM, 2009.

ZYMLER, Benjamin. **O controle externo: o Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/889849>>. Acesso em: 16 maio 2016.