



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Secretaria Acadêmica da Pós-Graduação**

**Leonardo José Rodrigues do Espírito Santo**

**Sistemas Jurídico-Constitucionais de Controle das Finanças Públicas e de  
Proteção à Implementação dos Direitos Fundamentais na América Latina**

**Mestrado em Direito**

**São Paulo**

**2023**



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Secretaria Acadêmica da Pós-Graduação**

**Leonardo José Rodrigues do Espírito Santo**

**Sistemas Jurídico-Constitucionais de Controle das Finanças Públicas e de  
Proteção à Implementação dos Direitos Fundamentais na América Latina**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, área de concentração Constitucional, sob a orientação do Prof. Dr. Celso Fernandes Campilongo.

São Paulo

2023

**Leonardo José Rodrigues do Espírito Santo**

**Sistemas Jurídico-Constitucionais de Controle das Finanças Públicas e de  
Proteção à Implementação dos Direitos Fundamentais na América Latina**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, área de concentração Constitucional, sob a orientação do Prof. Dr. Celso Fernandes Campilongo.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. André Luís Freire – PUC-SP

---

Prof. Dr. Lucas Fucci Amato – USP-SP

Dedico este trabalho à incansável luta de minha mãe por dias melhores  
e à ternura de minha madrinha.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço o apoio, os conselhos e a ajuda decisiva dos colegas Juraci Carvalho, Rafael Chaves, Marcel Siqueira e Cristiane Vasconcelos.

## RESUMO

Esta dissertação possui como propósito verificar se os modelos jurídico-constitucionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores adotados na América Latina, com ênfase no modelo brasileiro, argentino e chileno, impactam no controle da efetividade, eficiência e eficácia das políticas públicas e na proteção financeira necessária à implementação e fruição dos direitos fundamentais prestacionais. O arcabouço teórico utilizado para construção do problema de pesquisa sugere que o estudo da eficácia ou do impacto das decisões das EFS na implementação dos direitos fundamentais requer uma compreensão extensa do macroambiente em que estas instituições de fiscalização se encontram inseridas. Da investigação pôde-se observar que o estudo da efetividade das Entidades Fiscalizadoras Superiores na América Latina, tomando em conta a amostra escolhida, demonstra que são, verdadeiramente, os fatores políticos, econômicos, sociais e culturais que se mostram prevalentes.

Palavras-Chave: Entidades Fiscalizadoras Superiores. Diversidade de modelos institucionais. Efetividade. Políticas públicas. Direitos Fundamentais. Fatores políticos, econômicos e sociais.

## **ABSTRACT**

This dissertation aims to verify whether the legal-constitutional models of superior supervisory bodies adopted in Latin America, with emphasis on the Brazilian, Argentine and Chilean model, have an impact on the effectiveness, efficiency and efficacy controls of public policies and on the financial protection necessary for the implementation and the fulfilment of fundamental service-oriented rights. The literature used to formulate the research problem suggests that studying the effectiveness or the impact of SAI decisions on the implementation of fundamental rights requires an extensive understanding of the macroenvironment in which these supervisory institutions are inserted. From the investigation, it was possible to observe that the study of the effectiveness of Supreme Audit Institutions in Latin America, taking into account the chosen sample, demonstrates that the political, economic and cultural factors are the ones that end up prevailing.

**Keywords:** Supreme Audit Institutions. Diversity of institutional models. Effectiveness. Public policy. Fundamental rights. Political, economic and social factors.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1	Índice de capacidade de combate à corrupção – CCC.....	144
Gráfico 2	Categorias que definem a pontuação do índice CCC.....	144

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Volume II – Tomo I – Programas Finalísticos e Previsões Plurianuais de Despesas.....	38
Tabela 2	Volume II – Tomo I – Programas Finalísticos e Previsões Plurianuais de Despesas.....	38
Tabela 3	Prioridades e metas da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO do exercício 2019.....	39
Tabela 4	Índice de efetividade das EFS na América Latina.....	136

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	CAPÍTULO I: POLÍTICAS PÚBLICAS, ORÇAMENTO E CONTROLE.....	16
2.1	O controle das finanças públicas e as entidades fiscalizadoras superiores.....	17
2.2	O paradigma econômico e as políticas sociais na América Latina.....	19
3	POLÍTICAS PÚBLICAS, DIREITOS FUNDAMENTAIS E ORÇAMENTO.....	32
4	SISTEMA CONSTITUCIONAL DE GARANTIA DA BOA GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS E DE PROTEÇÃO FINANCEIRA AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	44
5	O CUSTO DOS DIREITOS E A LEGITIMIDADE DO PROCESSO DE CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	61
6	A TEORIA DAS CAPACIDADES INSTITUCIONAIS E O DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TUTELA EFETIVA E ESPECIALIZADA.....	66
7	ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES E QUALIDADE DEMOCRÁTICA.....	78
7.1	<i>Accountability</i> e o controle externo.....	80
8	CAPÍTULO II – MODELOS E ARRANJOS INSTITUCIONAIS DAS EFS.....	88
8.1	Sistemas de controle e modelos de entidades fiscalizadoras superiores.....	88
8.1.1	Sistemas de controle.....	88
8.1.2	Tipos de controle.....	96
9	CONTROLE EXTERNO NO BRASIL: OS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	106
10	CONTROLE EXTERNO NACIONAL NA ARGENTINA: <i>AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN</i> .....	111
11	CONTROLE EXTERNO NO CHILE: <i>CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA</i> .....	119

<b>12</b>	<b>AS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES NO BRASIL, CHILE E ARGENTINA: UMA ANÁLISE COMPARADA.....</b>	<b>126</b>
<b>13</b>	<b>CAPÍTULO III – EFETIVIDADE DAS EFS E DIREITOS FUNDAMENTAIS.....</b>	<b>133</b>
<b>13.1</b>	<b>Desempenho das entidades fiscalizadoras superiores.....</b>	<b>134</b>
13.1.1	A atuação das entidades fiscalizadoras superiores no controle da corrupção e na qualidade da governança.....	141
<b>14</b>	<b>CONSIDERAÇÕES.....</b>	<b>149</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>153</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Analisa-se a pluralidade jurídica de modelos de Entidades Fiscalizadoras Superiores na América Latina adotando-se como paradigma o Brasil, o Chile e a Argentina, com o objetivo de investigar qual desenho estrutural de órgão de controle externo impacta ou influencia com maior intensidade na efetivação do desenvolvimento social e na implementação dos direitos fundamentais, em função da maior ou menor eficácia instrumental de cada modelo de fiscalização considerando-se também, nesse processo, a atuação de fatores políticos, culturais, econômicos e sociais sobre os resultados apresentados.

A metodologia aplicada valeu-se da abordagem qualitativa do tipo bibliográfico e documental, levantou-se os índices, os dados estatísticos e os principais subsídios numéricos da pesquisa, utilizando como referência para o estudo da efetividade da atuação dos órgãos de controle nos países paradigmas os relatórios estatísticos produzidos pelo Banco Mundial, pela Americas Society/Council of the Americas (AS/COA), Americas Quarterly e a Control Risks, a pesquisa do professor Carlos Santiso sobre a “Economia Política da Auditoria Governamental: Governança Financeira e Estado de Direito na América Latina e além” que estabelece um índice de efetividade na atuação do órgão de controle externo, bem como examinou-se a capacidade de controle da corrupção e a qualidade da governança como fatores relacionados à eficácia das EFS, considerando apenas a capacidade de os países latino-americanos descobrir, prevenir e punir a corrupção ao invés de utilizar o índice de percepção da corrupção.

Selecionou-se como amostra para a análise comparada Brasil, Chile e Argentina porque os mecanismos de controle externo desses países refletem a diversidade de desenhos institucionais da região latino-americana. O modelo brasileiro de Tribunal de Contas é reflexo dos modelos europeus e teve como referência as Cortes de Contas belga, italiana e francesa, enquanto a Argentina, inicialmente, dominada pelo sistema Tribunais de Contas passou por uma mudança radical, no plano nacional, para adotar o modelo Conselho de Contas, mantendo, entretanto, no plano subnacional, os Tribunais de Contas. O Chile exemplifica o modelo de Auditoria-Geral com nítida influência americana, todavia com características que o torna peculiar, conferindo-lhe perfil único na região.

Utilizou-se também o método qualitativo de análise histórica por entender que não devemos nos prender, exclusivamente, ao discurso oficial dos documentos públicos, porém investigar o processo real (realidade social) vinculado ao contexto histórico, político e econômico que pode fornecer um fluxo de eventos dissociados dos caminhos desenhados pelos processos oficiais.

A metodologia foi pensada a fim de aproximar a discussão teórica da implementação das decisões controladoras e seus subsequentes impactos na implementação de direitos fundamentais, além disso, para responder ao problema de pesquisa será apresentado um panorama institucional dos modelos de órgão de controle externo a partir dos parâmetros definidos pela Organização Internacional das Instituições Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Para proceder à investigação estruturamos este estudo em três capítulos: a) no primeiro, tratamos da vinculação entre as finanças públicas, o orçamento público e as políticas públicas inseridas nos programas orçamentários, bem como, descrevemos a existência de um complexo sistema jurídico-constitucional de proteção financeira à implementação dos direitos fundamentais no qual estão inseridas as Entidades Fiscalizadoras Superiores que são responsáveis pela tutela específica e especializada das políticas públicas. Também avaliamos o processo de construção e amadurecimento democrático nos países paradigmas reconhecendo existir entre o exercício da *accountability* vertical e da *accountability* social uma ligação íntima que torna completo o controle sobre os atos do poder público; b) no segundo capítulo, de maneira mais específica, tratar-se-á dos modelos de Entidades Fiscalizadoras Superiores, dos sistemas de controle, tipos de controle e dos processos históricos que definiram os desenhos institucionais de controle externo adotados por Brasil, Chile e Argentina estabelecendo, inclusive, uma análise comparativa entre estes, com descrição das dificuldades e limitações sofridas por cada um; c) o terceiro e último capítulo disporá sobre o desempenho das entidades fiscalizadoras superiores buscando estabelecer uma correlação entre a efetividade de suas decisões e a implementação dos direitos fundamentais.

O estudo não possui a pretensão de definir um índice específico de contribuição das decisões da Entidades Fiscalizadoras Superiores na implementação dos direitos fundamentais sociais, entretanto investiga se os modelos jurídicos-constitucionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores adotados na América Latina, com ênfase no modelo brasileiro, argentino e chileno, possuem correlação direta com a implementação dos direitos fundamentais prestacionais.

Utilizando os dados e informações estatísticas produzidos pelas pesquisas de referência indicadas acima, foi possível verificar que inexistente uma relação direta entre o modelo de Entidade Fiscalizadora Superior e efetividade, contudo que existe uma intrínseca correlação entre a efetividade destas instituições e a implementação dos direitos fundamentais sociais. Bem como que os problemas enfrentados pelos órgãos de controle externo na América Latina são

sistêmicos e que apesar de todo arcabouço normativo e da estrutura institucional destes órgãos são, verdadeiramente, os fatores políticos que definem sua eficácia.

Utilizou-se, por exemplo, como critério de aferição da independência (grau de autonomia) destes órgãos em relação aos demais poderes, os dados estatísticos produzidos pelo Banco Mundial, o índice de efetividade elaborado na pesquisa do professor Carlos Santiso e o índice de capacidade de controle de corrupção desenvolvido pela Americas Society/Council of the Americas (AS/COA), Americas Quarterly e a Control Risks que levaram em consideração a celeridade e a efetividade das determinações de controle externo conjugada com a credibilidade e com o *enforcement* (poderes legais) de suas decisões, para correlacioná-los com os impactos sociais de sua atuação, em razão dos efeitos dissuasores da ação de fiscalização e da capacidade de impor práticas de bom governo e uma boa gestão fiscal.

Analisamos, também, a correlação entre orçamento, políticas públicas e controle financeiro, para através de uma análise histórica das finanças públicas, chegarmos ao modelo de Estado contemporâneo que sob o aspecto econômico apresenta uma relação direta com o modelo de atividade financeira pública atual (atividade prestacional) e, sob o aspecto jurídico, com a própria atividade de controle exercida pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores que a partir da implementação do Estado constitucionalista incorporou, definitivamente, instrumentos de fiscalização de resultado das políticas públicas como forma de controle financeiro dos direitos fundamentais, equivale a dizer, passou de uma função de controle formal para uma função social de controle.

Ressaltamos que dois são os sistemas de controle, ou seja, dois grandes grupos compõem as Entidades Fiscalizadoras Superiores: a) os Tribunais de Contas; e b) as Auditorias-Gerais ou Controladorias, sendo que o sistema auditor geral apresenta uma variação representado pelo modelo *Audit Board* (Conselhos de Contas) com a característica peculiar de possuir um colegiado de auditores que dirigem a instituição.

Os modelos de sistemas de controle de políticas públicas existentes apresentam modernamente, em regra, dois objetivos nucleares: garantir acesso ao direito fundamental à boa administração pública e assegurar proteção financeira à implementação dos direitos fundamentais (levando em conta a dimensão social, ética, ambiental, jurídico-política e econômica do direito fundamental à sustentabilidade<sup>1</sup>). Sendo que o primeiro objetivo também está vinculado à regular gestão de recursos públicos e controle de resultados e, ambos, complementam-se mutuamente.

---

<sup>1</sup> Expressão utilizada por Juarez Freitas.

Os direitos fundamentais estão intrinsecamente vinculados às finanças públicas e ao controle externo, pois dependem para sua implementação da atividade financeira e orçamentária do Estado. Somente a gestão pública eficiente pode proporcionar, através do controle das contas públicas, o equilíbrio fiscal capaz de possibilitar a efetivação de tais direitos, sendo o bom governo<sup>2</sup> um direito fundamental irradiante para todas as atividades do Estado, servindo a fiscalização material<sup>3</sup> da despesa pública de fundamentação ética da atividade financeira (exigência do tributo).

Descortinaremos que somente o orçamento público republicano é capaz de implementar a justiça distributiva desde que as instituições de planejamento, fiscalização e controle responsáveis pela formulação, execução e monitoramento das políticas públicas funcionem adequadamente.

O controle sobre os resultados dos programas orçamentários e das ações de governo, a verificação do desempenho dos órgãos e entidades públicas, a fiscalização sobre a execução das metas e das prioridades definidas no planejamento orçamentário, o acompanhamento da alocação de recursos públicos e a execução da despesa pública é que garantirão a mudança da realidade social dos cidadãos-contribuintes e todas essas competências encontram-se inseridas no âmbito de atribuições das Entidades Fiscalizadoras Superiores que utilizam instrumentos de fiscalização e controle capazes de garantir e fomentar o exercício responsável da gestão fiscal e assegurar que o administrador se mantenha no caminho da boa administração.

Na América Latina, em particular no Brasil, Chile e Argentina, o estudo releva que a efetivação dos direitos sociais serviu aos interesses da política regional, do clientelismo e foi permeada por práticas populistas e assistencialistas, compatibilizando a necessidade de mudança da ordem econômica-social e de modernização do Estado com a estrutura histórica, arcaica e conservadora das elites políticas locais.

A partir daí, da compreensão das relações históricas, culturais e sociais que marcam o processo de amadurecimento democrático de cada país estudado e do processo histórico de formação de cada modelo de Entidade Fiscalizadora Superior adotado é que se pretende examinar a capacidade institucional de cada órgão de controle externo contribuir para concretização dos direitos sociais.

A atuação das EFS e o estudo da eficácia de sua atuação também é marcado pelo controle da corrupção, que com ela se encontra vinculada sobre dois diferentes aspectos, pela necessidade de elaboração de um orçamento republicano capaz de reduzir desigualdades e pela

---

<sup>2</sup> Expressão utilizada por MACIEL (2020).

<sup>3</sup> Expressão utilizada por VIANA (2019).

estruturação, conforme se verá no último item do capítulo terceiro, de um sistema de garantia da integridade pública do qual participam as Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Neste ponto, em especial, verificamos a partir do estudo dos modelos de fiscalização argentino, brasileiro e chileno se efetivamente o controle do planejamento do orçamento público é capaz de reduzir as desigualdades sociais e se as deficiências do sistema de controle das finanças públicas concorrem para manutenção da corrupção ou se esta resulta de falhas estruturais desse sistema.

## 2 CAPÍTULO I – POLÍTICAS PÚBLICAS, ORÇAMENTO E CONTROLE

Neste primeiro capítulo demonstra-se a existência de uma relação intrínseca entre os modelos de Estado, as finanças públicas e os tipos de orçamento, com a implementação das políticas públicas e a função social de controle externo.

Observaremos que quando o Estado tomou para si o papel de protagonista da implementação dos direitos sociais, a auditoria moderna ganhou especial destaque e voltou-se para o controle da responsabilidade programática dos gestores e dos resultados sociais da despesa pública.

Na América Latina, em especial, a implementação destas políticas públicas sociais passara por três modelos predominantes: primário-exportador, desenvolvimentista e do Estado-reformador. Sendo possível verificar que as principais concepções teóricas, desenvolvimentistas e liberais, apesar das profundas diferenças ideológicas e de ideias políticas, compartilham, mesmo que em sentido oposto, uma mesma concepção econômica do Estado comum ao paradigma da economia política clássica, marxista e neoclássica.

A interligação entre a implementação das políticas públicas sociais e o orçamento, conforme demonstraremos, dar-se-á através dos programas orçamentários, definidos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias como conjunto de políticas públicas financiadas por ações orçamentárias e não-orçamentárias.

Neste modelo de orçamento moderno, a peça orçamentária é idealizada como instrumento de administração, por meio da qual o Estado corrige as distorções do sistema econômico e propulsiona programas de desenvolvimento.

Correlativamente, conforme ver-se-á, a este modelo de Estado prestacional e ao modelo de orçamento programa adota-se um desenho de controle das finanças públicas inteiramente vinculado à fiscalização da implementação dos direitos fundamentais que se concretizam a partir da execução das políticas públicas orçamentariamente previstas e, ao mesmo tempo, tudo isso, dependerá para produzir os resultados desejados, de uma efetiva e eficiente fiscalização da gestão do gasto público.

Desenvolveu-se, com tal propósito, um sistema constitucional de garantia da boa gestão de recursos públicos e de proteção financeira aos direitos fundamentais que visa garantir o acesso ao direito fundamental à boa administração pública e assegurar o equilíbrio financeiro necessário à implementação dos direitos fundamentais.

Identifica-se, na América Latina, duas estruturas clássicas de controle externo, Tribunais de Contas e Auditor Geral, cujas principais diferenças evidenciam-se no processo decisório e

na autonomia institucional. Predomina, na região, em razão da influência norte-americana, o modelo Auditor-Geral, sendo que o sistema chileno é peculiar. Enquanto, Brasil e a Argentina adotam, respectivamente, o desenho Tribunal de Contas e Auditor Geral.

A existência destas estruturas constitucionais garante a legitimidade do processo de controle de políticas públicas em razão da sua importância na função de defesa dos direitos fundamentais por meio da fiscalização da regularidade da gestão financeira do Estado e da eficiência e eficácia das políticas públicas.

Neste capítulo ainda irá existir a defesa do direito fundamento a uma tutela efetiva e especializada prestada pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores e se examinará a relação entre estas Entidades e a qualidade da democracia, tendo como eixo de estudo o papel que estes órgãos de controle externo desempenham na limitação das ações ilegais da burocracia e dos agentes políticos, possibilitando o fortalecimento e o amadurecimento das instituições democráticas, bem como a cooperação entre o controle externo e as organizações da sociedade civil.

Por fim e de modo separado far-se-á o estudo da *accountability*, como uma das dimensões da democracia.

## **2.1 O controle das finanças públicas e as entidades fiscalizadoras superiores**

A existência do Estado como forma de organização político-social torna necessária a obtenção de recursos econômicos e financeiros para o desempenho de suas atividades (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2017). Não há como desvincular as noções de Estado, políticas públicas, finanças públicas, orçamento e controle externo.

Edson Simões (2014) leciona que a instituição do orçamento gerou o governo representativo, deu origem às Entidades Fiscalizadoras Superiores e a história dos órgãos de controle externo liga-se, diretamente, aos orçamentos em um sistema de mimetismo. Tributos, orçamentos e controles são básicos para assegurar a garantia de que o dinheiro do contribuinte está sendo bem aplicado.

A interligação entre os institutos ocorre da seguinte forma: as necessidades concretas e imediatas da sociedade – demandas sociais – uma vez reconhecidas pelo poder público passam a integrar uma agenda de Estado que dará início à formulação de políticas públicas e serão incluídas em programas orçamentários que definirão a quantidade de recursos públicos destinados à sua implementação, além de estabelecer objetivos, diretrizes, indicadores e metas

a serem atingidos, tudo, ao final, fiscalizado, do ponto de vista da despesa e dos resultados sociais alcançados, pelos órgãos de controle externo.

Essa mobilização de índole político-administrativa para articular e alocar recursos e conjugar esforços com vistas a solucionar problemas coletivos recebe o nome de política pública cujo principal sujeito ativo de implementação é o Estado. A competência que exerce o controle e a fiscalização dessas políticas é das Entidades Fiscalizadoras Superiores que exercem a tutela coletiva do orçamento (IOCKEN, 2019).

A atividade financeira do Estado consiste na tarefa de obtenção das receitas públicas, efetivação das despesas públicas, utilização do crédito público, elaboração e execução orçamentária (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2017). É uma economia de atividade compulsória, ou seja, a economia pública ou do setor público é derivada da economia privada e impõe-se por processos econômicos coativos (BALEEIRO, 2004).

Apesar da definição de finanças públicas frente às finanças privadas, de acordo com Diogo Figueiredo Moreira Neto (2003), remontar às épocas antigas e estar vinculada aos conceitos arcanos dos tesouros reais, os fundamentos de um direito público financeiro, só começaram a surgir com as primeiras restrições jurídicas impostas aos monarcas para disporem dos respectivos erários. Essa submissão, destaca Moreira Neto (2003), foi uma grande conquista dentro do processo de racionalização e juridicização das finanças públicas, percebida em quatro fases evolutivas denominadas de: regaliana, liberal, intervencionista e democrática que se iniciou com os primeiros Estados Modernos, cabendo o pioneirismo à Inglaterra (MOREIRA NETO, 2003).

Baleeiro (2004) esclarece que, ao longo de quase dois séculos, pensadores formularam várias doutrinas econômicas, sociológicas e políticas sobre o fenômeno financeiro do Estado, dentre estas: a) Teoria de consumo – Adam Smith; b) Teoria da troca – Bastiat; c) Teoria da produção – Rau, Stein e Dietzel; d) Teoria da utilidade relativa – Sax, Manzola e Giuseppe Ricca Salerno; e) Teoria da produtividade marginal – Montenartini; f) Teoria do sistema de preços – Pantaleoni; g) Teoria cooperativista – Viti de Marco; h) Teoria da Luta de classes – Loria, Conigliani; i) Teoria da repartição dos encargos públicos – Jèze.

O modelo de Estado contemporâneo, sob o aspecto econômico, relaciona-se intimamente com o modelo de atividade financeira pública atual (atividade prestacional) e como veremos no próximo tópico, sob o aspecto jurídico, com a própria atividade de controle externo, que a partir do Estado constitucionalista fincou-se na fiscalização do resultado das políticas públicas como forma de implementação de direitos fundamentais, ou seja, deixou de ser uma função de controle formal para transformar-se em uma função social de controle.

Ao longo da História, tivemos na Europa do século XVIII, diversas revoluções fundadas em ideais nacionalistas, no liberalismo, na propriedade privada, na redução do poder político do monarca, na igualdade formal e no funcionamento livre do comércio, foi este ambiente que sedimentou as ideias econômicas do Estado liberal (CHADID, 2019).

O Estado fiscal ou liberal, em contraposição ao Estado absolutista, caracterizou-se pelo fato da obtenção de receitas e as consequentes despesas públicas ocorrerem, predominantemente, pela via dos tributos, cobrados da generalidade dos particulares, e, do ponto de vista jurídico, pela submissão do Estado ao princípio da legalidade. Tinha-se, aqui, o modelo de Estado mínimo, mero espectador das relações econômicas e sociais, com a atividade financeira do Estado voltada apenas para atender necessidades essenciais, como justiça, ordem interna, diplomacia e defesa contra agressão estrangeira (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2017).

Chadid (2019, p. 20) afirma que:

Com a restrita intervenção do Estado, principalmente na economia, a corrida pela hegemonia do século XIX passou da força bélica para a força de trabalho em busca dos crescimentos industriais e comerciais. Em razão disso, ao final do século XIX, em pleno desenvolvimento da Revolução Industrial europeia, ocorreram as migrações internas forçadas. Famílias inteiras foram expulsas do campo e se deslocaram para os centros urbanos, ocasionando, assim, o aumento da industrialização. Surgiu então a classe proletária, e já nas duas primeiras décadas do século XX, a consciência do trabalhador em relação a importância do mundo do trabalho reclamava novos direitos em virtude da própria exploração que o empresariado impunha mediante longas jornadas sem o devido descanso, em condições precárias, sem nenhum benefício ou proteção contra acidentes que frequentemente ocorriam no ambiente laboral.

Como decorrência do apogeu do princípio da legalidade, todas as constituições europeias dos séculos XIX e XX, afirma Baleeiro (2004), mencionaram a votação do orçamento como atribuição precípua e privativa dos parlamentos.

Por lenta evolução, continua Aliomar Baleeiro (2004), a burguesia consolida-se no poder e vê-se obrigada a partilhá-lo com as classes proletariadas, de modo que a participação política das massas, nos negócios públicos, traz a inversão da finalidade das despesas públicas quanto aos objetivos e interesses sociais a serem atendidos. Observa-se, em todos os países onde se consolida o fortalecimento popular, a modificação da essência do orçamento que deixou de ser mero registro de receitas e despesas para conter previsão de despesas que interessam à população, em áreas como educação, saúde, bem-estar e previdência (BALEEIRO, 2004).

O Estado de bem-estar social surgiu como afirmação de direitos e políticas socializantes, em um ambiente de intensa luta sindical e operária (CHADID, 2019), e tornou-se hegemônico

após a crise de 1929, uma vez que a conjuntura econômica e social exigiu do Estado o abandono da postura de abstenção, através da implementação de políticas públicas de caráter prestacional.

Nesse período de crise econômica e social, ficou evidente que a economia baseada na ideia de autorregulação do mercado e na aplicação pura da lei da oferta e da procura mostrou-se desastrosa. No Brasil, também, sentiu-se o reflexo, e a queima do café ou o descarte em alto mar, que mesmo com a baixa dos preços, não tinha demanda (CHADID, 2019), tornaram-se práticas frequentes.

O profundo e crescente intervencionismo estatal na economia rechaçou os postulados clássicos e liberais e imprimiu profunda marca no orçamento que do plano político de governo inclinou-se como alavanca econômica para combater fases de depressão e de desemprego, promover investimentos e conter quadras inflacionárias (BALEEIRO, 2004).

Ferraz, Godoi e Spagnol (2017) lecionam que Keynes foi o economista responsável por teorizar o mecanismo de ação estatal que assegurou a subsistência do capitalismo como modelo hegemônico. A teoria de Keynes funda-se no postulado de que o nível de emprego em uma economia depende da demanda efetiva, ou seja, da proporção de renda que é gasta em consumo e investimento. Caberia ao Estado regular a taxa de juros, incrementar o consumo pela ampliação dos gastos públicos e expandir investimentos mediante empréstimos públicos. Somente assim, o poder público poderia realizar despesas com viés social, gerando emprego e renda, e garantir um ciclo virtuoso de crescimento.

Houve, a partir daí, a necessidade de construção de um novo modelo de orçamento público que deixasse de representar mera categoria contábil de registro de despesa e receita, vinculado ao positivismo do Estado liberal, para apresentar-se como um quadro orgânico da economia nacional.

A teoria econômica, portanto, estava centrada no emprego e na ideia de que o gasto público seria a força motriz da economia, ainda que às custas do alto endividamento do setor público contrabalanceado, teoricamente, com o crescimento econômico e o dinheiro vindo dos impostos.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, a necessidade de reconstrução da Europa e o avanço do Comunismo, entra em cena o plano Marshal (CHADID, 2019), e o Estado de bem-estar social consolida-se como um sistema de proteção em rede, passando o Estado a ser o articulador das políticas públicas, o que se traduziu em despesas orçamentárias com serviços e bens (utilidades públicas).

Ferraz, Godoi e Spagnol (2017) concluem que na década de 70, em função da crise do petróleo e da instabilidade monetária, o modelo entrou em declínio, voltando à cena ideais

teóricas de equilíbrio orçamentário com o objetivo de limitar os gastos públicos correntes para manter o equilíbrio das finanças. Essa base conceitual constituiu uma nova orientação denominada Escola de Chicago que via no controle da inflação e não no pleno emprego ou no crescimento econômico, o ponto central da economia capitalista. Tem-se como consequência a diminuição drástica da estrutura estatal e a implementação do Estado regulador, dando-se início a era das privatizações e o redimensionamento da participação do estado na atividade econômica.

Nas décadas seguintes, destacam os autores, houve grande pressão em favor da ampliação dos gastos públicos nos setores sociais (saúde, educação, assistência social, segurança pública) o que redundou em aumento da despesa pública ao invés de redução.

Bucci (2006, p. 5) destaca que “o paradigma dos direitos sociais, que reclamam prestações positivas do Estado, corresponde, em termos da ordem jurídica, ao paradigma do Estado intervencionista” de tal maneira que, do ponto de vista teórico, o modelo jurídico atrelado aos direitos sociais é o mesmo ao qual se vincula às formas de intervenção do Estado na economia, sintetizada na ideia da “força normativa da constituição” que expressa a efetividade das normas constitucionais.

Em relação ao controle das políticas públicas, Chadid (2019, p. 26) reconhece existir vinculação entre o modelo de Estado (atividade financeira) e as atribuições das Entidades Fiscalizadoras Superiores:

O Estado, ao assumir o papel de protagonista para efetivação dos direitos sociais, deve corresponder à altura das necessidades contemporâneas, dando uma resposta às consequências advindas da urbanização, da concentração de massa, da corrida pelo desenvolvimento e do processo de industrialização, por meio das políticas públicas. Em meio a um repensar do verdadeiro papel do Estado contemporâneo como organização dirigente, os Tribunais de Contas não têm escolha: precisam adequar seu escopo à fiscalização dos diversos serviços e atribuições que o estado avoca para si, amoldando seus conhecimentos, procedimentos, técnicas e estruturas para alcançar a efetividade do controle externo. Sob outro aspecto, cabe ressaltar que os limites gerais da intervenção do Estado na vida dos cidadãos estão formalmente estabelecidos na Constituição Federal na forma de direitos e garantias individuais. Assim, ao mesmo tempo que o estado Constitucional estabelece para si a responsabilidade única ou conjunta para alterar as condições materiais da população, também assegura à sociedade um balizamento da própria atuação estatal.

Neste contexto, ganha força em especial a auditoria moderna<sup>4</sup> que possui por objeto a fiscalização da eficiência, da economicidade e da qualidade social dos gastos públicos, agora

---

<sup>4</sup> Também, denominada auditoria operacional, gerencial, de programa ou de resultado.

vinculados a um programa, diretrizes, objetivos e metas traçados a partir do planejamento estratégico da administração.

As Entidades Fiscalizadoras Superiores passam a exercer, do ponto de vista subjetivo, o controle sobre a responsabilidade programática dos gestores e do ponto de vista objetivo o controle sobre os resultados sociais da despesa pública. Não se abandonou o controle contábil e a responsabilidade financeira (ARAÚJO, 2004), que envolvem a fiscalização da adequação das informações e registros financeiros e de contabilidade (BRASIL, 1988), porém esses não são mais o cerne do modelo moderno de auditoria.

As decisões dos órgãos de controle externo devem pautar-se pelos valores constitucionais vinculados aos direitos fundamentais e à realização de seus objetivos. O processo fiscalizatório deve ser ampliado e junto com a análise da regularidade e da legalidade na aplicação das receitas, deve o Tribunal de Contas realizar as auditorias de resultado com vistas a acompanhar, aprimorar e contribuir com a eficácia dos direitos fundamentais contidos nas políticas públicas (CHADID, 2019).

Desde o Absolutismo, passando pelo Liberalismo e pelo Estado social, até chegarmos ao Constitucionalismo, diversas teorias econômicas serviram de fundamento para a atividade financeira do Estado, que evoluiu de não intervencionista para prestacional, e, o orçamento público de mero instrumento de registro de contas contábeis tornou-se elemento programático de implementação estratégica de políticas públicas.

Os órgãos de controle externo tiveram que se adaptar ao modelo de Estado contemporâneo, os instrumentos de fiscalização e controle sofreram intenso incremento e passaram a acompanhar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e a avaliar resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como passaram a fiscalizar a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, 1988).

Diego Figueiredo Moreira Neto (2003) esclarece que esse evoluir se processou em três direções distintas: na ampliação do objeto da fiscalização; na multiplicação de sujeitos fiscalizados; e, na diversificação da finalidade do controle. Quanto ao objeto, se, muito embora, na origem, os órgãos de contas tiveram seu surgimento vinculado à necessidade de fiscalização contábil, ao longo do tempo, a ela se acresceram a gestão financeira pública, a instituição do orçamento e do orçamento programa, bem como a gestão patrimonial pública. Quanto aos sujeitos à atividade de fiscalização, a ampliação do controle surgiu sobre as finanças reais, se alargou para a administração direta, estendeu-se à gestão dos demais poderes, às entidades da administração indireta e, mais recentemente, aos órgãos dotados de autonomia constitucional.

Quanto à finalidade da fiscalização, pontifica o autor, se é certo que esses órgãos possuem sua origem vinculada à necessidade de controlar a regularidade de contas, com funções formais, predominantemente, contábeis, é incontestável que, ao invés de aí ficarem e tornarem-se obsoletos e decorativos, expandiram sua atuação para controlar as contas dos administradores, e no Estado Democrático de Direito, para controlar a legitimidade e a economicidade da gestão financeira, o que inclui a subvenções e renúncias de receitas (MOREIRA NETO, 2003).

## **2.2 O paradigma econômico e as políticas sociais na América Latina**

As políticas sociais na América Latina foram usadas como instrumento de sustentação política do Estado, concebido como “aparato do poder oligárquico e imposto ao resto da sociedade, além de ser parte integrante do funcionamento destes modelos econômicos” (PINHEIRO, 2009, p. 75). Podemos, de acordo com Pinheiro (2009), identificar três modelos predominantes:

a) o modelo primário-exportador, no qual o Estado intervinha na sociedade como o objetivo de assegurar condições de trabalho para viabilizar as empresas monocultoras e criar um espaço-nação nos limites da atividade produtiva, no qual as políticas sociais visavam “afirmar a identidade nacional e propiciar condições mínimas de trabalho para o contingente de imigrante que chegavam para viabilizar as empresas exportadoras de bens primários” (2009, p. 67);

b) o modelo (desenvolvimentista) de substituição de importações encampado pelo populismo e nacional-desenvolvimentista, no qual as políticas sociais foram direcionadas para o fortalecimento da classe média urbana como forma de favorecer o mercado interno e de promover o apoio ao regime autoritário;

c) na sequência com o esgotamento do modelo desenvolvimentista, caracterizado pela “estagnação econômica, inflação crônica e crise fiscal, surge o Estado reformador que tem a função de implementar a estabilização monetária, a transformação produtiva e o redirecionamento econômico ditado pela atuação das agências internacionais”, este modelo encontrava-se focado no caráter compensatório das políticas sociais, na reorganização do sistema produtivo e na operacionalização das políticas sociais a partir de um novo modelo econômico-social capaz de manter a integridade do tecido social, a estabilidade do regime de transição e a credibilidade junto ao capital financeiro internacional. Ainda assim, mesmo com este conjunto de modificações estruturais do Estado e também da economia, o Estado reformador preserva elementos do modelo desenvolvimentista e as políticas sociais, agora,

dotadas de caráter focalizado e compensatório para amortecer os impactos negativos das políticas de ajuste econômico servem de assistencialismo eleitoral para manter o poder das elites conservadoras (2009, p. 82).

Embora seja possível estabelecer as características gerais capazes de possibilitar a sistematização dos modelos de desenvolvimento, a América Latina, esclarece Vinícius Pinheiro (2009, p. 82), “é marcada tanto pela heterogeneidade da capacidade de mobilização política dos segmentos sociais organizados quanto pela grande diversidade de particularidades históricas”. Neste contexto, os países que mais aprofundaram o processo de substituição de importação, entre as décadas de 30 e 60, foram Brasil e Argentina, sendo que o Chile, abandonou precocemente o processo de industrialização substitutiva para dar início, já na década de 70, ao neoliberalismo (PINHEIRO, 2009).

O modelo primário-exportador caracterizado pela expansão do mercantilismo, nas palavras de Pinheiro (2009) serviu, em um primeiro momento, “para que a América Latina fornecesse matérias-primas e riquezas minerais aos Estados europeus e, posteriormente, contribuísse para a acumulação primitiva do capital que iria financiar a revolução industrial na Inglaterra, sob a influência das ideias liberais de Adam Smith”. Neste contexto de atividade monocultura ou monoextrativista e latifundiária, o Chile exportava salitre, o Brasil exportava café, açúcar e metais preciosos, e a Argentina, carne. Como consequência suas economias tornaram-se bastantes vulneráveis aos preços internacionais cuja oscilações impactavam diretamente a renda nacional e a atividade econômica interna, bem como a concentração do poder político e econômico gerou uma oligarquia nacional capaz de controlar a comercialização de produtos, o sistema econômico e a distribuição de riquezas (PINHEIRO, 2009, p. 67).

Esse foi o pilar sobre o qual se alicerçou a estrutura fundamental dos recém-surgido Estados latino-americanos, inaugurando o caudilhismo, proveniente das heterogêneas oligarquias regionais de caráter primário-exportador, que pode ser descrito como uma forma de exercício do poder em substituição ao poder da metrópole com a tarefa de garantir a independência política e as fronteiras territoriais. No Brasil, por exemplo, explodiram, de acordo com o contexto histórico da época, diversas revoltas, abafadas mediante a utilização de recursos econômicos da antiga elite cafeicultora que continuava a influenciar a política econômica nacional (PINHEIRO, 2009).

A operacionalização do sistema primário-exportador fez com que o Estado concentrasse suas ações na homogeneização de símbolos, patrocinando, por meio das políticas de educação básica, o idioma e os valores nacionais. “As políticas sociais também estavam atreladas à lógica dos interesses das oligarquias locais, com a incorporação do espaço-nação para a população

dispersa nos sistemas produtivos e a busca de condições mínimas para assegurar a capacidade de trabalho da população imigrante e nacional demandada pelo modelo econômico”, foi este, por exemplo, o caso brasileiro e chileno, respectivamente, em relação à exploração da borracha na Amazônia e às minas de salitre no deserto (PINHEIRO, 2009, p.67).

Este modelo somente apresentou sinais de estagnação no final do século XIX início do século XX, sendo marcado por inúmeras crises econômicas, pela Primeira Guerra Mundial e pela crise da década de 30, que ocasionaram a proliferação de centros urbanos e trouxe ao cenário políticos novos atores que assimilaram as ideias libertárias sociais, econômicas e políticas do novo eixo de poder, contrapondo a dicotomia estrutural proveniente do processo de diferenciação da estrutura econômico-social em polos de tensão: liberdade *versus* escravidão, protecionismo *versus* livre-cambismo, indústria *versus* agricultura, urbano *versus* rural (PINHEIRO, 2009).

No sistema de substituição de importação, a elite latino-americana escravagista abraçou o liberalismo como forma de eliminar o entreposto comercial imposto pela metrópole e de romper com o mercantilismo, inserindo-se em uma nova ordem econômica mundial liderada pelos ingleses. A incipiente classe urbana se mostrou avessa ao liberalismo econômico, pois a exposição à concorrência estrangeira inviabilizaria a recente indústria nacional, embora defendesse o abolicionismo e o trabalho assalariado em razão da possibilidade de desenvolvimento do mercado interno. Tais contradições deram um colorido todo diferente às teorias importadas, segundo os interesses das antigas elites latino-americanas (PINHEIRO, 2009), remodeladas e reinseridas no novo modelo econômico.

As sucessivas crises do comércio internacional permitiram, neste período de transição marcado pela crise de 1929, segundo o autor, que “as economias nacionais latino-americanas mantivessem o dinamismo, entretanto a dificuldade de importar resultante da recessão mundial estimulou a produção nacional que passou a satisfazer a demanda interna não afetada pela crise, de maneira que a indústria substitutiva de importações ganhou espaço em relação à atividade exportadora” (2009, p. 72). No campo político, as elites urbanas em associação com a elite agroexportadora pactuaram um novo formato de Estado capaz de conduzir o processo de desenvolvimento interno, bem como tem início o centralismo, o nacionalismo, o populismo e o autoritarismo que definiriam, no Brasil, o governo Vargas e, na Argentina, o de Perón. A ideia deste modelo era estabelecer um Estado intervencionista, investidor e planejador capaz de conduzir a economia ao bem-estar da população. O nacionalismo surge como um eixo ideológico de elaboração de um conceito cultural único, no qual democracia e descentralização são vistas como empecilhos ao desenvolvimento, porque a divisão do poder entre regiões e

setores sociais comprometeria a formação de um novo consenso sobre a política econômica e os fatores produtivos (PINHEIRO, 2009, p. 71).

Pinheiro (2009) alerta que o populismo se confundiu com as próprias políticas sociais que no Brasil da década de 40 materializavam-se nos benefícios trabalhistas concedidos aos trabalhadores urbanos e no desenvolvimento do sistema previdenciário e de saúde oferecidos à classe média urbana,

[...] objetivando favorecer o dinamismo econômico do mercado interno através de uma concentração deliberada de renda capaz de estimular o desenvolvimento da indústria de bens de consumo duráveis e de produzir um grande efeito multiplicador sobre o restante da economia e de incrementar o nível de emprego, com posterior repartição da riqueza produzida. (PINHEIRO, 2009, p. 76).

O efeito, esclarece o autor (2009), foi adverso e como consequência ocorreu o esgotamento do modelo industrializante com elevado endividamento interno e externo e aderência de grupos corporativos empresariais ou da classe trabalhadora à estrutura burocrática do Estado. E arremata:

O desenho das políticas sociais estava voltado a atender os interesses particulares desses grupos o que gerou o aumento da pobreza e a concentração de renda combinado com o alto desemprego e a estagnação da produção. Tudo isso contribuiu para a falência fiscal e tributária dos Estados latino-americanos e brasileiro, em particular, com enormes distorções das políticas públicas no que se refere à equidade. No segmento social, na área da seguridade social, por exemplo, o acesso aos benefícios foi progressivo: primeiro os servidores públicos, depois os professores e empregados do comércio, posteriormente, os empregados sindicalizados dos setores econômicos mais relevantes e, por último, os camponeses e trabalhadores informais. Somente na década de 80, com o avanço democrático na América Latina, houve a universalização dos benefícios das políticas sociais, principalmente, das políticas de saúde, educação e previdência social. (p. 79)

Fiori (2020) destaca que o período áureo do desenvolvimentismo latino-americano ocorreu entre os anos de 1950 e 1970, tendo, nitidamente, existido dois grandes processos hegemônicos que se consolidaram nos idos de 1940-1950 e 1980-1990. Com a crise internacional de 1970 e, em particular, depois da crise da dívida externa dos anos 1980 implementou-se forte ajuste das economias locais à nova ordem financeira mundial, com privatizações, despolitização dos mercados e acirramento crítico à política do intervencionismo estatal (FIORI, 2020). Chega-se, assim, a era da hegemonia neoliberal e a desmontagem das políticas e do Estado desenvolvimentista na América Latina.

Os debates econômicos não tiveram por fundamento apenas o embate entre as teorias macroeconômicas ortodoxas, neoclássicas, heterodoxas keynesianas, estruturalistas ou liberais,

contudo estavam centrados “na discussão sobre a eficácia ou não da intervenção estatal para acelerar o crescimento econômico por cima das leis de mercado. O cerne estava na compreensão do tamanho do Estado e na definição do seu papel no processo de desenvolvimento econômico” (FIORI, 2020, p. 12).

Do ponto de vista teórico, Fiori (2020) destaca as principais concepções teóricas que participaram da “controvérsia latino-americana”, todas abaixo sintetizadas, e conclui que apesar das grandes diferenças em termo de fundamentos ideológicos e de ideias políticas, teóricos desenvolvimentistas e liberais sempre compartilharam uma visão unilateral, própria, de Estado – criador ou destruidor da boa ordem econômica – criticam os processos de monopolização e idealizam os mercados competitivos, havendo uma aproximação mais forte com keynesianismo e com a economia do desenvolvimento anglo-saxônica, do que com o nacionalismo econômico e o anti-imperialismo, para se chegar à certeza, segundo o autor, de que esses mesmos teóricos latino-americanos desenvolvimentistas e os liberais, no fundo, compartilham, mesmo que em sentido opostos, uma mesma concepção econômica do Estado comum ao paradigma da economia política clássica, marxista e neoclássica:

a) agenda desenvolvimentista, de acordo com Fiori (2020), surge na década de 30 e se consolida nos idos de 1950, passando por uma profunda transformação na década de 60 para ressurgir com maior consistência teórica na década de 80. Vincula-se a quatro concepções teóricas que analisam a questão do Estado e legitimam a ideologia nacional-desenvolvimentista que marcariam a segunda metade do século XX: a.1) matriz weberiana, vinculada as teorias da modernização, estava associada a teoria das etapas do desenvolvimento de Rostow. Sua proposta associada a economia do desenvolvimento anglo-saxônica definiu o padrão europeu e norte-americano como ideal de modernidade para as sociedades tradicionais; a.2) matriz estruturalista, associada as teoria do centro-periferia e do intercâmbio-desigual cuja referência principal estava nos posicionamento do Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL) que desenvolveu, para o planejamento econômico dos Estados latino-americanos, instrumentos analíticos e operacionais específicos, sem levar em conta, entretanto, os conflitos internos de interesse, entre os países que compõem a região e destes com outros de fora da região; a.3) matriz marxista, associada a teoria da revolução democrático-burguesa sobre as etapas do desenvolvimento capitalista e nos pensamentos de Marx, Lenin e da terceira internacional sobre a estratégia da luta anticolonialista na Ásia e no Egito. A estratégia reformista da esquerda tradicional e a própria revolução democrática burguesa na América Latina foi criticada pela teoria marxista da dependência; a.4) matriz geopolítica da teoria da segurança nacional, formulada pela Escola Superior de Guerra do Brasil que associava a

necessidade de industrialização e do crescimento econômico com a ideia de defesa da indústria nacional, ou seja, tinha como sustentação o desenvolvimento pragmático vinculado a um projeto de defesa e expansão do poder nacional condicionado pela visão de segurança nacional de caráter antipopular e autoritário. Com desenvolvimento teórico de menor densidade do que as matrizes anteriores, alcançou uma grande importância histórica, devido à posição política ocupada pelos militares no desenvolvimento do Estado brasileiro.

b) agenda neoliberal: sua origem remonta à década de 40 e permaneceu em latência durante toda a era desenvolvimentista, somente alcançando, na compreensão de Fiori (2020), destaque nas últimas décadas do século XX, como resposta à crise da dívida externa e à inflação dos anos 80, trazendo uma proposta de reformas institucionais voltada à privatização e à desregulação dos mercados, direcionando-se para austeridade fiscal e monetária. Duas vertentes teóricas se formaram: b.1) teoria dos buscadores de renda, na qual o Estado é visto apenas como um mercado de troca entre burocratas e empresários em busca de privilégios e formação de monopólios garantidos por meio de influência na máquina estatal; b.2) teoria neoinstitucionalista, defende a “retirada do Estado”, porém reconhece sua importância para estabilidade do ambiente institucional associado à garantia da propriedade privada e do direito de liberdade individual. No final do século XX, a agenda neoliberal apontou seu esforço teórico para o campo da macroeconomia como proposta de construção de uma terceira via entre o populismo e a ortodoxia. Na prática, resumiu-se a um conjunto de medidas macroeconômicas que fortaleceram simultaneamente Estado e mercado, a centralização e a descentralização, a concorrência e os grandes campeões nacionais, a política industrial e a abertura, bem como a adoção de uma política fiscal e monetária ao mesmo tempo ativa e austera.

Do ponto de vista histórico, na década de 70, a busca por um modelo estruturante, destaca Pinheiro (2009), levou o Chile a abandonar a estratégia de substituição de importações e a embarcar em um modelo orientado pelo mercado externo. Brasil e Argentina, somente na década de 90, implementaram o processo de ajustes e deram início ao paradigma de reorientação econômica. “Nesse período, a dinâmica imposta pelos processos de globalização e de regionalização com a formação de blocos econômicos redefine a divisão do poder econômico mundial e pulveriza o poder autoritário central dos países da América Latina com progressiva redemocratização e abertura política do continente” (PINHEIRO, 2009, p. 77).

As nações latino-americanas optaram por mudanças radicais na estrutura econômica adotando medidas de privatização, dolarização da economia e abertura ao capital estrangeiro. Com o esgotamento da coalisão autoritária e a progressiva fragilização financeira do Estado, o Brasil e a Argentina mergulham em processo hiperinflacionário, sendo que no norte da

Argentina, mais especificamente, “houve a eclosão de movimentos populares em protesto contra a situação de miséria provocada pelos ajustes econômicos”. Após esses resultados, houve uma progressiva adoção de políticas de sustentação democrática e de resgate da dívida social com ênfase nas políticas sociais compensatórias e na equidade (PINHEIRO, 2009, p. 77).

Bresser Pereira (2000) ressalta que a reforma gerencial fez parte de um movimento mais amplo de reforma do Estado que ocorreu em um grande número de países e surgiu de uma preocupação fundamental da primeira onda de reformas, iniciadas na década de 80, que visou promover o ajuste estrutural das economias em crise, altamente endividadas e em desenvolvimento, podendo ser citado como exemplo o Brasil. Na década de 90, quando teve início a segunda onda de reformas, “se percebe que esse reajuste não poderia, em termos realistas, levar ao Estado mínimo” (PEREIRA, 2000, p. 15). Enquanto na primeira onda, destaca o autor, “o domínio da perspectiva econômica leva, em relação ao Estado, essencialmente à política de *downsizing*, a segunda onda de reformas tem caráter institucional. Agora, o projeto fundamental é reconstruir ou reformar o Estado, recuperando a sua governança” (PEREIRA, 2000, p. 15).

Na América Latina, ainda afirma Bresser Pereira (2000), a reforma do Estado enfatizou uma mudança de ênfase e de rumo, ainda tomando o Brasil como exemplo, relata que, no início de 1995, entra em execução o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, que tem como base as recentes experiências em países da OCDE, e é promulgada a Emenda Constitucional da Reforma Administrativa orientada pela reforma administrativa do Reino Unido onde se implantara a segunda grande reforma administrativa da história do capitalismo, marcado por duas grandes reformas, a reforma burocrática do século passado e a reforma gerencial do final deste século (PEREIRA, 2000).

No Estado brasileiro, as novas ideias estavam em plena formação e as novas práticas administrativas, em processo de implantação (PEREIRA, 2000), de modo que essas mudanças seguiram<sup>5</sup> duas frentes normativas (SCHOENMAKER, 2011):

---

<sup>5</sup> De acordo e nas exatas palavras de Bresser Pereira (2000, p. 15-27): “a reforma constitucional foi parte fundamental da reforma gerencial do Estado de 1995, já que mudou instituições normativas fundamentais. Muitas mudanças institucionais, porém, foram de caráter infraconstitucional. Quando, por exemplo, em 1997, as duas novas instituições organizacionais básicas da reforma, as “agências executivas” (instituições estatais que executam atividades exclusivas de Estado) e as “organizações sociais” (instituições híbridas entre o Estado e a sociedade que executam os serviços sociais e competitivos) foram formalmente criadas, isto não dependeu de mudança da Constituição. Grandes alterações também foram realizadas na forma de remuneração dos cargos de confiança, na forma de recrutar, selecionar e remunerar as carreiras de Estado. Pela emenda constitucional, o regime de trabalho dos servidores deixou de ser único; em consequência, em 1999 foi aprovada a lei definindo, ao lado do regime estatutário, o regime de emprego público. Antes mesmo da aprovação da emenda, porém, grandes alterações haviam sido introduzidas entre 1976 e 1978 nas regras que presidem o regime de trabalho dos servidores estatutários. A reforma gerencial de 1995 tem três dimensões: uma institucional, outra cultural, e uma terceira, de

a) constitucional, com a finalidade de introduzir novos conceitos, princípios e estruturas administrativas, elaborar um novo regime previdenciário, elaborar um modelo remuneratório para o serviços público com fixação de teto salarial, acabar com o regime jurídico único para possibilitar maior flexibilidade nos vínculos funcionais, flexibilizar a estabilidade no serviço público, criar agências reguladoras e executivas, adotar o modelo de administração gerencial, dentre outros, (foram propostas, aprovadas e outorgadas as Emendas Constitucionais n° 19/1998 e 20/1998);

b) infraconstitucional, através de um conjunto legislativo que reformou o estatuto dos servidores com alterações substanciais que possibilitaram a eliminação de privilégios e distorções, trouxe a demissão no serviço público por insuficiência de desempenho, deu início a uma nova política de recursos humanos com ênfase no fortalecimento do núcleo estratégico do Estado e na realização de concursos anuais para as carreiras de Estado, adotou-se os contratos de gestão e o conceito de indicadores de desempenho, a desburocratização e desregulamentação de serviços públicos, a Lei n° 9.637/1998 disciplinou as organizações sociais, a Lei n° 9.790/1999 tratou das organizações da sociedade civil de interesse público e a Lei Complementar 101/2001, trouxe as regras de responsabilidade fiscal (BRASIL, 1995).

Schoenmaker (2011) esclarece que, entre nós, a reforma distinguiu quatro setores específico de atuação estatal: o núcleo estratégico (correspondente ao Estado em sentido lato que define as leis e as políticas públicas), o setor de atividades exclusivas (relacionado às atividades e serviços que somente podem ser prestados pelo Estado, como regulamentar, fomentar e fiscalizar), o setor de serviços não exclusivos (corresponde àqueles que poderiam ser executados por organizações públicas não estatais) e o setor de produção de bens e serviços para o mercado (relacionada a área de atuação das empresas, com atividades voltadas para o lucro), associando-os a três modalidades de propriedade: pública, pública não-estatal e privada.

---

gestão. Embora tenha um caráter primordialmente institucional, a reforma gerencial está sendo executada também em uma dimensão cultural e em uma dimensão gestão. A dimensão cultural da reforma significa, de um lado, sepultar de vez o patrimonialismo e, de outro, transitar da cultura burocrática para a gerencial. Tenho dito que a cultura patrimonialista já não existe no Brasil, porque só existe como prática, não como valor. Esta afirmação, entretanto, é imprecisa, já que as práticas fazem também parte da cultura. O patrimonialismo, presente hoje sob a forma de clientelismo ou de fisiologismo, continua a existir no país, embora sempre condenado. Sua erradicação não se realizará, entretanto, apenas com sua crítica e a proposta de substituí-lo por uma administração pública profissional. É essencial o passo à frente representado pela transição para a cultura gerencial. Todo o debate que houve, a partir de 1995, sobre a reforma constitucional do capítulo da administração pública, foi um processo de mudança de cultura. A dimensão-gestão, ou seja, a implementação da reforma, será a mais difícil. Trata-se aqui de colocar em prática as novas ideias gerenciais e oferecer à sociedade um serviço público de melhor qualidade, em que o critério de êxito seja sempre o do melhor atendimento ao cidadão-cliente a um custo menor. Para isto, a implantação das agências autônomas, no nível das atividades exclusivas de Estado, e das organizações sociais, no setor público não estatal, será a tarefa estratégica”.

O terceiro setor foi inserido no quadro de serviços não exclusivos do Estado vinculado à propriedade pública não-estatal.

O supracitado autor sublinha que as políticas públicas sociais, nos países latino americanos, ganham novo sentido modificando claramente seus paradigmas, sob influência das tendências apontadas pelas agências financeiras internacionais como o Banco Mundial e o BID, com as seguintes características: a) critério alocativo – baseado na focalização, contrapondo-se ao modelo de universalização; b) população-objeto – camadas sociais mais pobres e carentes; c) financiamento – cofinanciamento com subsídio à oferta; d) institucionalização – pluralidade com o Estado em interação com setor privado, filantrópico (ONGS) e informal (famílias); e) lógica da decisão – projetos; f) enfoque – nos fins, ou seja, no impacto sobre a população objeto; f) indicador – relação custo-benefício.

Em termos de prestação social (BUCCI, 2006, p. 6) a requalificação, nas décadas de 80 e 90, da atuação do Estado, decorrente do processo de privatização e do desenvolvimento da atividade de regulação, substituindo a prestação direta dos serviços públicos, não alterou o paradigma das políticas públicas.

Vinicius Pinheiro (2009) adverte que as mudanças observadas nas políticas sociais da América Latina, atendem também uma velha prática da política regional, o clientelismo assistencialista. Houve a compatibilização da necessidade de mudança na ordem econômica com a estrutura arcaica e conservadora dos métodos políticos históricos das elites, pois ao mesmo tempo que racionalizaram a alocação de recurso, os direcionaram para os currais eleitorais (PINHEIRO, 2009).

Podemos nitidamente perceber e concluir que os componentes histórico, político e jurídico são indissociáveis da experiência social expressa na Constituição de cada um desses países que espelha tanto as tensões sociais existentes no ambiente comunitário quanto os instrumentos necessários à estabilização destes conflitos.

### 3 POLÍTICAS PÚBLICAS, DIREITOS FUNDAMENTAIS E ORÇAMENTO

As políticas públicas, além da dimensão social e econômica, podem ser enquadradas como categoria jurídica (CARVALHAES, 2019), com conteúdo de direito fundamental<sup>6</sup>, sobre a qual se estrutura o quadro institucional de determinado programa ou ação de governo (NUNES, 2017), iniciado por uma fase de identificação e problemas, definição de prioridades, formulação de propostas e confecção de uma agenda de governo, seguida da inclusão das demandas sociais em programas orçamentários com previsão de recursos financeiros para sua execução, que serão submetidos a um processo legislativo por iniciativa do Poder Executivo, e, ao final, sujeito ao controle e fiscalização de atingimento de metas e resultado, sob a ótica da eficiência e eficácia, pelo órgão de controle externo. Bucci (1997, p. 90), neste ponto é categórica ao afirmar que “o fundamento mediato das políticas públicas, o que justifica o seu aparecimento, é a própria existência dos direitos sociais – aqueles dentre o rol de direitos fundamentais do homem, que se concretizam mediante prestações positivas do Estado”.

A compreensão da política pública enquanto programa ou ação de governo resulta do aprofundamento das funções do Estado no exercício do papel de agente comissivo e construtivo em contraposição ao Estado Liberal voltado à garantia das liberdades individuais. Bucci (1997, p. 90), entretanto, esclarece que a “função de governar – o uso do poder coativo do Estado a serviço da coesão social – seria, o fundamento imediato das políticas públicas” de modo que o fundamento mediato seria insuficiente para explicar toda a gama de políticas públicas, “como a política industrial, a política de energia, a política de transporte, que não se fundam na realização imediata de direitos sociais”, nesta segunda hipótese, o fundamento da política pública seria “o próprio conceito de desenvolvimento” visto como processo de qualificação contínua da qualidade de vida de toda população (BUCCI, 1997).

O conceito de política pública “no sentido de programa de ação governamental, só recentemente passou a fazer parte das cogitações da teoria jurídica” (COMPARATO, 1998, p. 44). Até antes da Revolução Industrial, era tida como desimportante, sendo seguida pela formação do Estado Dirigente, pela sucessão do Estado-serviço Público pelo Estado políticas-públicas caracterizado pela assunção e coordenação de novas tarefas sociais que compõe a função administrativa das políticas públicas (BUCCI, 1997, p. 91).

---

<sup>6</sup> 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, nos termos seguintes: § 2 Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Seja como for, a formulação de um conceito jurídico de política pública, seja como categoria jurídica nova, seja como atividade administrativa, distinguindo-a da norma e dos atos, ainda que os englobando como seus componentes, requer, antes de tudo, o esforço de compreendê-la vinculada a uma exigência de melhoria econômica, política ou social considerada desejável (BUCCI, 2006). Porque, em verdade, tem-se um arranjo complexo ordenado por um conjunto de atos (ação-coordenada), por meio de elementos de conexão (aspecto processual) visando realizar objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados (programa – dimensão material da política pública). Donde se compreende que mais relevante do que um conceito jurídico, se mostra a existência de uma metodologia jurídica capaz de descrever e compreender a realidade “multiforme da política pública” (BUCCI, 2006, p. 39, 46).

Vanice Regina Lírio Valle (2009) elenca quais fases compõem a construção de uma política pública: 1) reconhecimento do problema; 2) formação da agenda; 3) formulação da política pública; 4) escolha da política pública a ser implementada; 5) implementação da política pública eleita; 6) análise e avaliação da política pública executada.

Traçar e executar uma política pública, segunda a autora, é estabelecer uma escolha, dentre múltiplas situações a exigirem atenção do poder público, em relação à qual seja a prioridade de ação, com a enunciação do que vai ser realizado, objetivos pretendidos e indicadores que permitam no momento certo, a avaliação. Assim, é de se presumir que, quando a administração elege como estratégia de enfrentamento ao baixo índice de alfabetização entre os alunos da rede pública, por exemplo, o desenvolvimento concomitante das aulas ordinárias e de programa de aceleração de aprendizagem, ele tenha cogitado (e de alguma forma equacionado) desde os problemas atinentes à disponibilização de mão de obra para o desenvolvimento das atividades de aceleração, as questões relacionadas ao espaço físico para as atividades cogitadas e a disponibilização de material didático adequado ao suporte da mencionada aceleração. Também, é de se supor que a escolha dessa política – aceleração de aprendizagem – em detrimento por hipótese, de uma estratégia de sensibilização dos pais desse mesmo alunado, determine uma concentração dos meios disponíveis na estratégia eleita, e não naquela descartada (VALLE, 2009).

Juarez Freitas (2014, p. 32) vincula o conceito de política pública aos direitos fundamentais de sustentabilidade e de boa administração, da seguinte forma:

Nesse enfoque, reconceituam-se, com vantagem científica, as políticas públicas como aqueles programas que o poder público, nas relações administrativas, deve anunciar e implementar de acordo com prioridades

constitucionais cogentes, sob pena de omissão específica lesiva, ou seja, as políticas públicas são assimiladas como autênticos programas de Estado (mais do que de governo), que intentam, por meio de articulações eficientes e eficazes dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculadas a Carta, de ordem a assegurar, com hierarquizações fundamentadas, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras.

A escolha das demandas sociais que serão atendidas pelo Estado e passarão a integrar as políticas públicas, deve resultar de um processo coletivo dinamizado, construído por diversos atores sociais em procedimento racional (CARVALHAES, 2019) de definição de prioridades. Somente, assim, haverá legitimidade da pauta de atuação governamental como instrumento de concretização de direitos fundamentais no Estado constitucional, principalmente, do ponto de vista das prestações positivas (direitos prestacionais de cunho social), como forma de promoção da igualdade e liberdade substanciais<sup>7</sup> (BRASIL, 1988).

As Constituições contemporâneas assumiram o papel de instituidoras de um modelo de sociedade (VALLE, 2009), construída através de uma rede de esforços entre Estado e cidadania, por meio da transposição de projetos e valores para o texto constitucional<sup>8</sup> (BRASIL, 1988). Ultrapassaram o mero objetivo de delimitação do poder e de proteção das liberdades individuais e voltaram-se para tratar dos direitos fundamentais em sentido amplo, dispondo, especificamente, dos direitos sociais, o que “representou uma mudança de paradigma no fenômeno do direito, modificando a postura abstencionista do Estado para o enfoque prestacional, característico das obrigações de fazer que surgem com os direitos sociais”. (BUCCI, 2006).

Ana Paula de Barcellos (2005) explica como ocorre a relação entre estes elementos: (i) a Constituição elencou como um de seus objetivos a promoção dos direitos fundamentais; (ii) as políticas públicas, previstas orçamentariamente, constituem o meio pelo qual os fins constitucionais podem, de forma sistemática e abrangente, ser financeiramente implementados; (iii) as políticas públicas envolvem gasto de dinheiro público; (iv) os recursos públicos não são infinitos e é preciso fazer escolhas; logo (v) a Constituição cria mecanismos de vinculação entre as escolhas em matéria de políticas públicas e dispêndio de recursos públicos.

---

<sup>7</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>8</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Valle (2009) também relata que com a Carta fundante de 1988, houve, no Brasil, a constitucionalização<sup>9</sup> (BRASIL, 1988) de algumas políticas públicas<sup>10</sup>, inserindo-as diretamente no texto constitucional ou indicando os parâmetros para sua definição na esfera ordinária<sup>11</sup>, resultado do reposicionamento do Estado da condição de mero garantidor das liberdades individuais (Estado liberal), para agente regulador e promotor da rede de proteção social (Estado de bem-estar social).

A interligação entre as políticas públicas e o orçamento dar-se-á através dos programas orçamentários, definidos como conjunto de políticas públicas financiadas por ações orçamentárias.

O conceito e a técnica orçamentária passaram por grande evolução ao longo dos tempos. O orçamento tradicional fruto do liberalismo econômico possuía como principal função o controle político do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, e constituía-se em instrumento disciplinador das finanças públicas, preocupado em manter o equilíbrio financeiro e a expansão dos gastos. No orçamento moderno, idealizado como instrumento de administração, o Estado passa a intervir como corretor de distorções do sistema econômico e como propulsor de programas de desenvolvimento (GIACOMONI, 2010).

Assim é que, no início, o controle das finanças objetivava a tributação e não a despesa propriamente dita. Somente mais tarde, leciona Ronaldo Chadid (2019), é que o controle sobre a despesa passou a preocupar o Parlamento inglês, e como consequência, introduziram-se modificações que constituiriam os fundamentos do sistema orçamentário, baseado no absoluto controle financeiro da Coroa pelo Parlamento. Nos Estados Unidos, o sistema orçamentário desenvolveu-se quase um século depois do europeu.

Ensina-nos Chadid (2009) que, no Brasil, a Constituição de 1988 acompanhando a evolução do tratamento dado ao orçamento e os estágios da reforma orçamentária inspirada e

---

<sup>9</sup> Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. II - Criação de programas de prevenção e atendimento especializado para as pessoas portadoras de deficiência física, sensorial ou mental, bem como de integração social do adolescente e do jovem portador de deficiência, mediante o treinamento para o trabalho e a convivência, e a facilitação do acesso aos bens e serviços coletivos, com a eliminação de obstáculos arquitetônicos e de todas as formas de discriminação.

<sup>10</sup> Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: § 2º Serão compatibilizadas as ações de política agrícola e de reforma agrária. Art. 189. Os beneficiários da distribuição de imóveis rurais pela reforma agrária receberão títulos de domínio ou de concessão de uso, inegociáveis pelo prazo de dez anos.

<sup>11</sup> Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

desenvolvida, especialmente, pelos Estados Unidos, introduziu uma nova sistemática orçamentária com o objetivo de criar uma política fiscal, acompanhar a economia mundial e criar condições para o desenvolvimento nacional, passando a ser instrumento de programação econômica e de programação da ação de governo.

Entre nós, o orçamento<sup>12</sup> moderno está representado pelo orçamento-programa<sup>13</sup>, cujos conceitos e disposições técnicas foram, originalmente, sistematizados pela Organização das Nações Unidas – ONU (GIACOMONI, 2010).

O modelo orçamentário brasileiro trazia como novidades a necessidade de definição dos objetivos e propósitos perseguidos pela entidade pública e em relação aos quais são usados recursos orçamentários, o conceito de programa como instrumento de integração dos esforços governamentais para concretização de objetivos, os custos dos programas medidos por meio da identificação dos meios ou insumos (pessoal, material, equipamento, serviços etc.) necessários para consecução dos objetivos traçados, as medidas de desempenho com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas (GIACOMONI, 2010).

Scaff (2020), com precisão, define que o orçamento público é um dos mais relevantes instrumentos de justiça distributiva para concretizar o princípio republicano, os direitos fundamentais e a redução das desigualdades sociais. A título de exemplo, no modelo brasileiro, analisaremos o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023, e, alguns programas finalísticos da Lei Orçamentária Anual referente ao exercício 2020, para demonstrar como ocorre a introdução das políticas públicas em programas orçamentários.

A Lei n. 13.971/2019 que institui o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023 (PPA 2020-2023), em cumprimento ao disposto no §1º do art. 165 da Constituição Federal, especifica que:

Art. 2º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

- I - objetivo - declaração de resultado a ser alcançado que expressa, em seu conteúdo, o que deve ser feito para a transformação de determinada realidade;
- II - meta - declaração de resultado a ser alcançado, de natureza quantitativa ou

<sup>12</sup> Entretanto, temos diversos outros tipos de orçamento, como por exemplo, o orçamento desempenho, o PPBS, o orçamento base zero, base equitativa, base-meta e o PART (*accountability*, eficiência, racionalidade).

<sup>13</sup> Segundo James Giacomoni (2010, p. 59), “a tendência de aproximar mais e mais o orçamento do planejamento evidencia-se, naturalmente, até que, na década de 60, surgiu o PPBS – *planning, programming and budgeting system* (sistema de planejamento, programação e orçamento)”. A nova concepção integra de forma sistemática, nas palavras do autor, “os diagnósticos e prognósticos, os objetivos, a análise de cursos alternativos, os programas e projetos com suas metas, os recursos a serem empregados, a indicação de custos, bem como os esquemas de avaliação e controle. O planejamento teria o papel mais saliente em todo o processo, e isso seria possível devido ao estágio alcançado pelas modernas técnicas de informação que visam auxiliar a análise e a tomada de decisões. O fracasso do PPBS deu-se, principalmente, pela falta de técnicos especializados, pelas dificuldades políticas e econômicas, mas não representou em termos evolutivos um retrocesso ao orçamento tradicional” (2010, p. 59).

qualitativa, que contribui para o alcance do objetivo; III - indicador - instrumento gerencial que permite a mensuração de desempenho de programa em relação à meta declarada; V - política pública - conjunto de iniciativas governamentais organizadas em função de necessidades socioeconômicas, que contém instrumentos, finalidades e fontes de financiamento; VI - programa - conjunto de políticas públicas financiadas por ações orçamentárias<sup>14</sup> e não orçamentárias<sup>15</sup>;

Art. 3º São diretrizes do PPA 2020-2023:

VIII - a promoção e defesa dos direitos humanos, com foco no amparo à família; IX - o combate à fome, à miséria e às desigualdades sociais; X - a dedicação prioritária à qualidade da educação básica, especialmente a educação infantil, e à preparação para o mercado de trabalho; XI - a ampliação da cobertura e da resolutividade da atenção primária à saúde, com prioridade na prevenção, e o fortalecimento da integração entre os serviços de saúde; XII - a ênfase na geração de oportunidades e de estímulos à inserção no mercado de trabalho, com especial atenção ao primeiro emprego; XIII - a promoção da melhoria da qualidade ambiental, da conservação e do uso sustentável de recursos naturais, considerados os custos e os benefícios ambientais; XIV - o fomento à pesquisa científica e tecnológica, com foco no atendimento à saúde, inclusive para prevenção e tratamento de doenças raras; XV - a ampliação do investimento privado em infraestrutura, orientado pela associação entre planejamento de longo prazo e redução da insegurança jurídica; XVI - a ampliação e a orientação do investimento público, com ênfase no provimento de infraestrutura e na sua manutenção;

A Lei n. 13.978/2020 (LOA) estimou a receita e fixou a despesa da União para o exercício financeiro de 2020 e estabeleceu programas finalísticos<sup>16</sup>, ou seja, quanto de recursos públicos seriam utilizados para implementar as políticas públicas eleitas como prioritárias, traz o seguinte detalhamento:

---

<sup>14</sup> Conjunto de intervenções de governo que contribui para a consecução do objetivo de um programa, cuja execução depende de recursos orçamentários do Estado. A ação orçamentária, no orçamento e nos balanços, é classificada como projeto, atividade ou operação especial. In: Glossário de Termos Orçamentários Versão 1.0 - junho/2012. FIPLAN – Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças; Disponível em: <http://www2.uesb.br/proreitorias/asplan/wp-content/uploads/Glossario-de-Termos-Orçamentarios.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2023.

<sup>15</sup> Conjunto de intervenções de outras esferas de governo, do setor privado e de organizações da sociedade que contribui para a consecução de objetivo de Governo, cuja execução não depende de recursos orçamentários do Estado. Estão englobadas, também, neste conceito, as intervenções da Administração Pública Estadual não contempladas nos seus orçamentos, como as isenções fiscais, dispêndios correntes de suas empresas estatais independentes e outros de natureza assemelhada. In: Glossário de Termos Orçamentários Versão 1.0 - junho/2012. FIPLAN – Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças; Disponível em: <http://www2.uesb.br/proreitorias/asplan/wp-content/uploads/Glossario-de-Termos-Orçamentarios.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2023.

<sup>16</sup> Programa finalístico - conjunto de ações orçamentárias e não orçamentárias, suficiente para enfrentar problema da sociedade, conforme objetivo e meta definidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

**Tabela 1** – Volume II - Tomo I - Programas Finalísticos<sup>17</sup> e Previsões Plurianuais de Despesas

<b>Programa/Órgão/Unidade Orçamentária/Ação</b>	<b>LOA 2020</b>	<b>Projeção 2021-2023</b>
<b>Programa: 2220 Moradia Digna</b>	3.148.247.067	8.331.219.140
<b>Órgão: 53000 Ministério do Desenvolvimento Regional</b>	3.148.247.067	8.331.219.140
<b>UO: 53101 Ministério do Desenvolvimento Regional - Administração Direta</b>	2.696.064.757	8.287.471.756
<b>Subvenção Econômica Destinada a Implementação de Projetos de Interesse Social em Áreas Urbanas (Lei n 11.977, de 2009)</b>	295.119.835	1.290.093.452
<b>Subvenção Econômica Destinada a Implementação de Projetos de Interesse Social em Áreas Rurais (Lei n 11.977, de 2009)</b>	230.187.040	431.877.486
<b>Transferências ao Fundo de Desenvolvimento Social - FDS (Lei n 425.356.393 1.666.241.700 11.977, de 2009)</b>	425.356.393	1.666.241.700
<b>Apoio à Competitividade e à Modernização da Construção Civil com Sustentabilidade Ambiental</b>	137.394	750.000
<b>Apoio à Regularização Fundiária em Áreas Urbanas</b>	14.040.030	21.000.000

**Tabela 2** – Volume II – Tomo I – Programas Finalísticos e Previsões Plurianuais de Despesas:

<b>Programa/Órgão/Unidade Orçamentária/Ação</b>	<b>LOA 2020</b>	<b>Projeção 2021-2023</b>
<b>Programa: 2222 Saneamento Básico</b>	1.252.415.133	1.866.378.849
<b>Órgão: 36000 Ministério da Saúde</b>	901.586.325	890.787.326

<sup>17</sup> Temos quatro tipos de programas: a) finalísticos que resultam em bens e serviços ofertados diretamente à sociedade; b) de gestão de políticas públicas que abrangem as ações de gestão de Governo de acordo com as peculiaridades de cada órgão gestor setorial, como por exemplo gestão da política de saúde; c) de serviço ao Estado que resultam em bens e serviços ofertados, diretamente, ao Estado por instituições criadas para esse fim específico; d) de apoio administrativo que corresponde ao conjunto de despesas de natureza tipicamente administrativa e outras que, embora colaborem para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos e de gestão de políticas públicas, não são passíveis de apropriação a esses programas. Seus objetivos são, portanto, os de prover os órgãos da União dos meios administrativos para a implementação e gestão de seus programas finalísticos. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/gestao-orcamentaria-e-financeira/orcamento-e-financas/>. Acesso em: 28 ago. 2020.

<b>UO: 36211 Fundação Nacional de Saúde</b>	901.586.325	890.787.326
<b>Apoio à Gestão dos Sistemas de Saneamento Básico em Municípios de até 50.000 Habitantes</b>	9.607.606	32.306.776
<b>Fomento à Educação em Saúde Ambiental voltada à Promoção da Saúde</b>	17.200.000	33.599.048
<b>Apoio ao Controle de Qualidade da Água para Consumo Humano para Prevenção e Controle de Doenças e Agravos</b>	23.525.304	31.337.570
<b>Apoio à Implantação e Manutenção dos Sistemas de Saneamento Básico e Ações de Saúde Ambiental</b>	19.794.680	64.613.554

À título de exemplificação, trazemos, também, trecho do anexo VII (prioridades e metas) da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO do exercício 2019<sup>18</sup> (Tabela 3).

**Tabela 3** – prioridades e metas da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO do exercício 2019

<b>Programa, ação e produto (unidade de medida)</b>		<b>Meta 2019</b>
<b>2B00 força nacional de segurança</b>		987
<b>20ID Apoio a modernização das instituições de segurança pública</b>		18
<b>2017 Política nacional de justiça</b>		10

Em decorrência da evolução do orçamento, a partir dos modelos de Estado, houve o incremento da atividade das Entidades Fiscalizadoras Superiores, que inicialmente estavam voltados, como anteriormente afirmado, para fiscalização de exigências formais (registros contábeis de receitas e despesas) características do liberalismo, e agora, se encontram focados no controle dos resultados, da eficácia e eficiência das ações governamentais.

Silva Filho (2019, p. 100) acentua que:

Se num primeiro momento a atuação das Cortes de Contas tinha características formalísticas, restrita muitas vezes as análises documentais e contábeis, em que se verificam a estrita conformidade aos preceitos legais, com a Constituição Federal de 88, que agregou ao tradicional controle da legalidade,

<sup>18</sup> Deixamos de trazer o anexo VIII (prioridades e metas) da LDO 2020, em razão de propositura de veto.

os exames de legitimidade e economicidade da atividade administrativa, inaugurou-se uma nova etapa para os Tribunais de Contas, que passaram a ser desafiados a verticalizar sua atuação, examinando aspectos relacionados não apenas à validade formal dos atos sob o seu controle, mas também questões relacionadas ao fundamento, e sobretudo, ao desempenho da execução dos gastos públicos.

Adotou-se uma concepção de controle das finanças do Estado intrinsecamente vinculada aos direitos fundamentais, que se concretizam a partir das políticas públicas e ao mesmo tempo, tudo isso, depende, para produzir resultados, de uma efetiva fiscalização da gestão do dinheiro público (SILVA FILHO, 2019).

A Constituição Federal estatui que:

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.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

O constituinte originário, como se vê, estabeleceu novos parâmetros ao já existente controle da legalidade, quais sejam, o controle da legitimidade, da economicidade e de resultados<sup>19</sup>. Deste modo, os órgãos de controle externo, além do exame da conformidade dos atos administrativos e fiscalização da regularidade da gestão financeira e orçamentária, também, exercem a fiscalização da execução orçamentária através do controle da eficiência da gestão financeira, garantindo que a despesa pública produza o melhor resultado social possível quanto à entrega de serviços e produtos.

Do ponto de vista do controle, o princípio da economicidade deve ser perquirido no sentido de restar comprovado que os resultados desejados com a ação governamental sejam alcançados com otimização e eficiência. A economicidade relaciona-se com despesas e objetivos, de modo que o gestor público deve demonstrar que a escolha realizada para atender o interesse público foi a alternativa mais adequada dentre as opções à sua disposição. O princípio da legitimidade, por sua vez, está associado à finalidade e à motivação da prática do ato administrativo, na ótica da adequação dos gastos públicos aos fins sociais pretendidos (SILVA FILHO, 2019).

---

<sup>19</sup> Chamado, também, controle operacional e que analisa a eficiência, a efetividade e eficácia do gasto público.

Dentre os instrumentos de fiscalização e controle do Estado contemporâneo podemos citar, com grande destaque, dois: as auditorias operacionais<sup>20</sup> e as auditorias transversais<sup>21</sup>, que consistem no exame da eficiência, efetividade e eficácia de programas e atividades governamentais<sup>22</sup>.

A eficiência é definida a partir da análise comparativa entre os bens e serviços produzidos e os custos dos insumos para produzi-los, mantidos padrões de qualidade (custo x produto x quantidade x qualidade x tempestividade).

A eficácia relaciona-se com o atingimento das metas programadas e ações planejadas, independentemente, dos custos implicados. Por fim, a efetividade estabelece-se a partir da relação entre os resultados de um programa governamental e os impactos esperados, ou seja, verifica se os resultados esperados decorreram das ações desenvolvidas (SILVA FILHO, 2019).

Diego Figueiredo Moreira Neto (2003) afirma que a atuação da administração pública não se justifica pela mera eficácia, senão pela sua associação com a eficiência em razão da busca pelo atendimento das demandas reais da sociedade, exercendo os órgãos de controle externo o controle fiscal da legitimidade dessa atuação.

Dentro dessa sistemática atual de controle das políticas públicas, analisaremos, a título de exemplo, o processo n° 033.568/2012-0 do Tribunal de Contas da União que versa sobre auditoria operacional no Programa Minha Casa Minha Vida – PMCMV<sup>23</sup> e teve por escopo fiscalizar os aspectos relacionados aos principais produtos finais associados ao programa, quanto a: a) eficácia de atendimento das metas do programa<sup>24</sup>; b) qualidade das construções e

---

<sup>20</sup> As auditorias operacionais consistem no exame independente, objetivo e confiável que analisa se as operações programas ou atividades governamentais estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

<sup>21</sup> As auditorias transversais buscam superar a fragmentação de programas em diferentes órgãos orçamentários através de uma análise em comum buscando detectar falhas cometidas, sistematicamente, tanto no aspecto da conformidade quanto da eficiência, eficácia e efetividade.

<sup>22</sup> O tema será abordado de forma mais aprofundada no tópico referente aos tipos de controle.

<sup>23</sup> De acordo com dados divulgados pela Caixa Econômica Federal – CEF- (atualizados em 23/5/2013), o PMCMV/FAR alcançou a contratação de 404.128 unidades habitacionais em sua primeira fase, superando em 1% a meta, e alcançando R\$ 17,05 bilhões de investimentos, conforme mostrado na Tabela 2. Em relação à segunda fase, observa-se que, no biênio 2011 e 2012, foram contratadas 332.157 unidades, correspondendo a 39% da meta definida para 2014.

<sup>24</sup> A auditoria analisou, também, o ritmo de conclusão e entrega dos empreendimentos contratados na fase 1 do PMCMV/FAR. Segundo registros da CEF, das 404.128 moradias contratadas, 320.255 encontravam-se concluídas em dezembro de 2012, o equivalente a 79%. Analisando cada estado, individualmente, verifica-se que três estavam em situação mais delicada no cronograma de conclusão: Espírito Santo; Amapá; e Pernambuco. Por outro lado, em quatro estados todas as obras contratadas constavam como já concluídas. O Distrito Federal não contratou nenhuma unidade nesse período. Considerando a conclusão de empreendimentos por região, verifica-se que o menor percentual foi na Região Norte (72%) e o maior na Sul (93%). Ademais, das 320.255 unidades concluídas, 78% foram entregues até dezembro de 2012. A Tabela 5 apresenta os resultados por unidade da Federação e consolidados por região.

aderência entre as especificações do programa e as habitações entregues<sup>25</sup>; c) disponibilidade de infraestrutura no entorno dos empreendimentos; d) desenvolvimento do Trabalho Técnico Social (TTS) junto aos beneficiários:

3.1 Evolução Física do Programa - As metas nacionais de contratação do programa vêm sendo alcançadas. Todavia, observa-se, ainda que de forma não generalizada, a existência de unidades da Federação com baixos índices de contratação em termos da sua participação relativa no déficit habitacional brasileiro. Esse fato é condicionado, principalmente, pelo aumento especulativo no preço de terrenos e pela dissociação do programa em relação a políticas municipais de regulação do uso do solo para acolher a habitação social.

Não obstante a fase 2, ainda, não ter sido concluída, a evolução dos dados evidencia que há estados com percentual de contratação muito abaixo do esperado para o período. Ao analisar a distribuição regional de unidades contratadas verificam-se algumas distorções evidentes. Bahia e São Paulo, por exemplo, apresentam percentuais semelhantes de unidades contratadas até 2012, contudo o primeiro estado responde por 8,7% do déficit, enquanto o segundo por 18,3%. O Ceará, que teve um dos piores desempenhos em relação ao cumprimento da meta, recebeu menos contratações do que o Estado de Mato Grosso, sendo que o primeiro apresentou um déficit quase cinco vezes maior que o segundo. Esses percentuais devem ser acompanhados pela SNH no sentido de identificar as causas que podem estar limitando a contratação de empreendimentos e atuar sobre elas.

Essa presença do programa, contudo, nem sempre vem atrelada a uma localização desejável dos empreendimentos dentro das cidades. A periferação dos empreendimentos do programa, que passam a se situar em regiões desconectadas da malha urbana e onde há precariedade de equipamentos sociais, é uma realidade recorrente e que compromete o alcance dos objetivos do programa, conforme se pode depreender das análises realizadas no capítulo 5, que trata da inserção urbana dos empreendimentos.

4.1 Aspectos construtivos das habitações e da infraestrutura interna do empreendimento - Foram detectados vícios construtivos ou patologias que afetam a qualidade das unidades habitacionais repassadas às famílias beneficiárias pelo PMCMV/FAR<sup>26</sup>, geram desconforto aos moradores e depreciam o patrimônio recém-adquirido, sendo algumas ocorrências consideradas graves. Também, foram constatados vícios construtivos ou de projetos relacionados à infraestrutura deficiente do empreendimento. Observou-se, ainda, a aprovação de empreendimentos que descumpriam as especificações mínimas do programa.

Antes de ingressar no próximo tópico, devemos esclarecer que as políticas públicas possuem distintos suportes legais (BUCCI, 2006, p. 11) podendo encontrar-se dispostas em normas constitucionais, em lei ou ainda em normas infralegais (decretos ou portarias) e

---

<sup>25</sup> A auditoria constatou que em três (27%) das onze fiscalizações foram utilizados métodos construtivos não homologados ou não previstos em normas técnicas, merecendo destaque o caso do empreendimento Residencial Irmã Dulce/PB, módulos A, B e C.

<sup>26</sup> Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV), na vertente operacionalizada por meio do Fundo de Arrendamento Residencial (FAR).

contratos de concessão de serviço público. De modo que a definição de política pública como programa ou quadro de ação governamental resulta do fato de consistir em um “conjunto de medidas articuladas (coordenadas)” que visam movimentar a máquina estatal para a realização de um objetivo de ordem pública, ou seja, concretizar um direito. São política de governos (programas de ação governamental) que se apoiam em políticas estatais (medidas em prazos maiores e com suporte constitucional) e possuem um componente estratégico.

A seguir analisaremos estes suportes normativos, sempre a partir da compreensão da existência de um sistema constitucional de proteção financeira aos direitos fundamentais.

#### 4 SISTEMA CONSTITUCIONAL DE GARANTIA DA BOA GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS E DE PROTEÇÃO FINANCEIRA AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

De acordo com Juarez Freitas (2014, p. 13), o Estado Constitucional<sup>27</sup> pode ser traduzido como “Estado de escolhas administrativas legítimas e sustentáveis<sup>28</sup>, alicerçado em uma racionalidade dialógica, preditiva e multiforme, fincado no controle da sustentabilidade e legitimidade, ao lado da eficiência e eficácia”. Quanto à sustentabilidade, é “o princípio constitucional que determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime”, no intuito de assegurar, “de modo preventivo e precavido, o desenvolvimento social, econômico, ambiental, ético e jurídico-político (caráter multidimensional) em condições favoráveis para o bem-estar das gerações presentes e futuras” (FREITAS, 2019, p. 18).

Nesse estado de coisas constitucionais, o sistema de controle de políticas públicas apresenta dois objetivos nucleares: primeiro, garantir acesso ao direito fundamental à boa administração pública, a ser entendido como gestão eficiente e eficaz, proporcionalmente “cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas” (FREITAS, 2014, p. 20); o segundo objetivo consiste em assegurar proteção financeira à implementação dos direitos fundamentais (levando em conta a dimensão<sup>29</sup> social, ética, ambiental, jurídico-política e econômica do direito fundamental à

<sup>27</sup> CF - 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, nos termos seguintes: §2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

<sup>28</sup> Lei n 8.666/1993 - Art. 3º. A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

<sup>29</sup> Juarez Freitas (2019) ao estabelecer que a sustentabilidade é princípio constitucional que incide, de maneira vinculante, em todas as províncias dos sistema jurídico-político, defini-o, a partir de um caráter multifuncional, “em dimensões variadas de modo a poder propiciar um desenvolvimento humano duradouro e justiça intergeracional: a) dimensão social – propiciar o florescimento humano (com vistas ao trabalho descente, por exemplo), mediante requalificada educação (cognitiva e não cognitiva), em consonância com o desenvolvimento que perdura e faz a sociedade apta a sobreviver, a longo prazo, com o bem-estar compartilhado e o respeito ao valor transcendente do seres vivo; b) dimensão ética – ligação dos seres humanos, acima do antropocentrismo estrito, com exigência moral concreta, tópico-sistemática, do bem-estar duradouro; c) dimensão político-jurídica – norma que determina, a partir da revisão de titularidades, a eficácia intertemporal dos direitos fundamentais. A sustentabilidade impõe a adoção de um novo estilo de governança colaborativa, digital e em rede (especialmente

sustentabilidade) (FREITAS, 2019). Sendo que o primeiro objetivo, também, está vinculado à regular gestão de recursos públicos e controle de resultados e, ambos, complementam-se simultaneamente.

O sistema de controle orçamentário e financeiro estabelecido nas constituições deve garantir que a administração pública haja de maneira sustentável (FREITAS, 2014), o que implica dizer que deve atuar com vista a produzir benefícios sociais, ambientais e econômicos (concretos) sobre os custos diretos e indiretos da atividade estatal, de modo a assegurar o bem-estar multidimensional das gerações presentes sem impedir que as gerações futuras (FREITAS, 2014) alcancem e usufruam os resultados propiciados pelas atividades prestacionais de um poder público em situação de equilíbrio financeiro.

Para o autor, como as políticas públicas refletem ou deveriam refletir programas de Estado (mais do que de governo) como vetores de prioridades constitucionais cogentes, sua sindicabilidade (fiscalização) revela uma espécie de controle administrativo de constitucionalidade da implementação dessas políticas públicas (FREITAS, 2014).

Intrinsecamente vinculado aos elevados valores de desenvolvimento sustentável (FREITAS, 2019) esse corpo institucional de controle externo deve coibir planejamentos infrutíferos, programas orçamentários que desembocam em obras inúteis e superfaturadas ou serviços antieconômicos e ineficientes, criatividade ou ilusionismo contábil, desvinculados de finalidades constitucionais, das avaliações de impactos sistêmicos e de custos-benefícios (sociais e não apenas econômicos), de modo a garantir a correção tempestiva das falhas de governo e enfrentar desvios (FREITAS, 2014).

Com este objetivo, as constituições criaram e estruturaram um aparato orgânico dotado de competência, poderes específicos e capacidades funcionais privativas, carreira de estado própria e garantias capazes de assegurarem independência e autonomia ao exercício de funções estabelecidas diretamente pelo poder constituinte, que podemos definir como um verdadeiro sistema de garantia da boa gestão de recursos públicos e de proteção financeira aos direitos fundamentais.

---

na seara ambiental); segurança energética, com reprogramação do plexo normativo regulatório, no intuito de incentivar, seriamente, as energias renováveis distribuídas; reconstituição jurídico-institucional da matriz de transporte; obrigatoriedade de licitações e contratações sustentáveis, antecedidas de dois escrutínios motivados de benefícios líquidos; tributação indutora e de caráter regulatório; educação de qualidade, inclusive para o consumo e o pós-consumo; financiamentos públicos e privados conferidos de maneira criteriosa, sob pena de formação de bolhas creditícias e pirâmides fraudulentas; combate à degradação de todas as matizes; saneamento como dever improtelável; planejamento demográfico sem violência; uso racional de propriedades públicas e privadas; aplicação expandida dos princípios da prevenção e da precaução; enfrentamento incessante da poluição letal; controle participativo e orçamento ecoeficiente, rejeição do fundamentalismo irracional de mercado; incremento de oportunidade do trabalho decente; cultura avessa ao extravismo simplista; fomento de negócios inclusivos e verdes e inserção de indicadores fidedignos de prosperidade” (FREITAS, 2019, p. 18).

Sistema, de acordo com Rodrigo Pironti Aguirre de Castro (2014), é um conjunto de partes coordenadas e articuladas entre si com vista a consecução de objetivos determinados.

No mesmo sentido, Melissa Franchini, Verônica Angélica e Dante Martinelli (2012) destacam que sistema é a “disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenadas entre si e que funcionam como uma estrutura organizada. A complexidade e o inter-relacionamento são pontos em comum, pois todo sistema é um pouco complexo, com muitos elementos interagindo, todos organizados para atingir objetivos”. Enquanto, complexidade “pode ser compreendida como o número de elementos que faz parte do sistema, seus atributos, suas interações e o seu grau de organização” (MARTINELLI *et al.*, 2012, p. 8).

As teóricas do direito, ainda, identificam as características dos sistemas em geral: a) objetivos e medidas de rendimentos – os objetivos significam as metas ou finalidades que direcionam o sistema. A medida de rendimento de um sistema informa se o sistema funciona bem ou mal; b) o ambiente do sistema - identifica o que está fixo, do ponto de vista do sistema, ou o que está fora dele; c) os recursos do sistema – significam tudo o que está disponível no sistema para executar as atividades e para atingir os objetivos, isto é, o que está dentro do sistema e que este usa para desempenhar suas tarefas; d) os componentes – são a missão, os trabalhos e as atividades que o sistema pode desempenhar para realizar metas e finalidades; e) administração do sistema – inclui as funções de planejamento e controle. O planejamento envolve todas os aspectos encontrados no sistema, seus objetivos, suas metas, o ambiente, a utilização dos recursos, os componentes e atividades. O controle abrange o exame e execução dos planos e o planejamento das mudanças (MARTINELLI *et al.*, 2012).

Identifica-se o sistema de garantia da boa gestão de recursos públicos e de proteção financeira aos direitos fundamentais, por existir unidade e coerência entre as normas constitucionais (e infraconstitucionais decorrentes) que disciplinam a atividade de controle de maneira integrada e coordenada, elaboradas a partir dos mesmos critérios e valores normativos, compondo um conjunto orgânico e normativo capaz de formar uma unidade funcional e jurídica forjada a partir do próprio texto constitucional que lhe garante homogeneidade. O objetivo é assegurar a correta implementação das políticas públicas através da medição de resultados e indicadores orçamentários, financeiros, administrativos e sociais, por meio da atividade de controle externo e interno.

Neste tema, Heleno Taveira Torres (2014) leciona que a partir da unidade do ordenamento jurídico, pode-se construir tantos sistemas quantos sejam necessários para funcionarem como redutores internos de sua complexidade (sistema administrativa, sistema tributário, sistema financeiro, sistema constitucional).

Para melhor compreender essa estrutura, devemos adentrar a seara do direito constitucional organizatório que Canotilho (2003) descreve como sendo “o conjunto de regras e princípios constitucionais que regulam a formação dos órgãos constitucionais, sobretudo dos órgãos constitucionais de soberania<sup>30</sup>, suas respectivas competências e funções, bem como a forma e o procedimento de sua atividade, ainda que exista fora da constituição um complexo normativo organizatório” relevante a que se dá o nome de direito organizatório materialmente constitucional (CANOTILHO, 2003, p. 541).

No contexto do que chama de conceitos operatórios (conceitos jurídico-constitucionais) incidentes em estruturas organizacionais (poderes, competência, função, responsabilidade, controle, procedimento, tarefa e representação) (CANOTILHO, 2003) destaco, por ser mais relevante para este trabalho, o elemento procedimento, que Canotilho (2003, p. 546) define como “categoria conceitual que converte competências em atos, de modo que os órgãos ou agentes constitucionais devem obedecer a um procedimento juridicamente regulado e adequado às garantias dos direitos fundamentais e à defesa dos princípios básicos do Estado de direito democrático”. Gomes Canotilho (2003. P. 547), também, ressalta como um dos mais importantes princípios constitucionais, na seara organizatória, o princípio da indisponibilidade de competências ao qual está associado o princípio da tipicidade de competências, donde decorre, que “as competências dos órgãos constitucionais sejam as expressamente dispostas na Constituição e as competências fixadas para um órgão não podem ser transferidas para outro diferente daquele a quem a Constituição as atribuiu”.

Os órgãos e entes constitucionais se apresentam, modernamente, sob novas formas, como decorrência do processo de mutação, segundo Diogo Figueiredo Moreira Neto (2003), do vetusto princípio da separação de poderes e, a exemplo do modelo brasileiro, se acrescem às funções tradicionais novas outras funções constitucionais como a para-normativa (art. 217, inciso I da CF), a para-administrativa (art. 177, §2º, inciso II da CF), a parajurisdicional (art. 217, §1º, da CF), fiscalizadora, a provocativa (art. 71, XI, da CF), a participativa (art. 74, §2º, da CF), a defensiva (art. 103, inciso I a IX, da CF), a função consultiva vinculada à advocacia pública e a de regulação monetária a cargo dos bancos centrais. O poder estatal estrutura-se,

---

<sup>30</sup> Canotilho (2003, p. 558) esclarece que a “Constituição Portuguesa atual não utiliza a palavra poderes para designar os órgãos do Estado, usa poder político, alude assim a órgão de soberania. Não vemos, entretanto, problema em utilizar os conceitos destacados no texto, uma vez que os Tribunais de Contas de acordo com a Constituição Brasileira estão inseridos no Poder Legislativo, além disso, o próprio autor português entende que os poderes são sistemas ou complexos de órgãos aos quais a Constituição atribui certas competências para o exercício de certas funções. O professor português conceitua os órgãos constitucionais de soberania como aqueles cujas competências e funções são definidas imediata e diretamente pela constituição, que dispõem de poderes de auto-organização interna, não estão subordinados a outros órgãos e estabelecem relações de interdependência e controle a outros igualmente ordenado na constituição”.

nesta novel concepção, a partir da distribuição do seu exercício por vários centros de imputação (policentrismo institucional<sup>31</sup>), todos com múltiplas funções públicas (MOREIRA NETO, 2003).

Ainda, de acordo com Diogo Figueiredo Moreira Neto (2003) essas novas funções são desempenhadas por órgãos independentes, que não mais se incluem nos três complexos orgânicos denominados poderes (legislativo, executivo e judiciário), vistos hoje como segmentos de maior importância, porém não únicos.

Por isso, para o autor, os órgãos de controle externo devem ser vistos como órgão constitucionais de soberania (MOREIRA NETO, 2003, p. 75), “cooperadores plurais e onímodos de toda a administração financeira-orçamentária, não se subsumindo a qualquer um dos poderes do Estado no desempenho de sua atuação”.

André Luiz Freire (2008, p. 49) adotando critério formal compreende que no Estado brasileiro adota-se o exercício de quatro funções (administrativa, legislativa, jurisdicional e de governo ou política) e os Tribunais de Contas e o Ministério Público estariam inseridos no âmbito da função de governo (FREIRE, 2008).

Celso Antônio Bandeira de Melo (2023, p. 451) ao destacar a crise da tripartição do exercício do Poder que não mais responde de maneira adequada aos propósitos que determinaram seu surgimento, entende ser necessário reconhecer a existência de uma função controladora.

Existe ainda a posição defendida por Ayres Brito (2005) para quem os Tribunais de Contas ostentam natureza política e administrativa cujo regime jurídico encontra-se “centralmente na constituição”.

O fato é que, na perspectiva organizatória, a proteção financeira necessária à efetivação dos direitos fundamentais está inserida no âmbito de garantia e conteúdo jurídico-constitucional de competência dos órgãos de controle externo, tratando-se de direito fundamental organizacional, ou seja, de acesso a uma forma de garantia jurisdicional e institucional adequada. Temos, aqui, a tutela financeira dos direitos fundamentais, materializada no direito fundamental a uma tutela específica, especial, justa e equitativa, por meio de um processo singular, independente e autônomo, onde se concretiza a jurisdição de políticas públicas. Densifica-se uma garantia institucional decorrente de uma estrutura organizatória constitucional apropriada à proteção jurídica, eficaz e tempestiva do planejamento

---

<sup>31</sup> Expressão utilizada por J. J. Gomes Canotilho.

orçamentário, da boa administração e do equilíbrio financeiro intergeracional das contas públicas.

Bucci (2006, p 10) afirma que seria “absolutamente frustrante” admitir a inexequibilidade dos direitos sociais o que representaria do ponto de vista jurídico tornar sem efeito o Estado social de direito. Ainda nesta perspectiva, sustenta o direito a prestação de direitos fundamentais em diferentes tipos, dentre os quais destaca o direito a organização, procedimentos e a medidas estatais de tipo organizatório.

A ISSAI 20/NBASP 20<sup>32</sup> estabelece que as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) fazem parte de um sistema jurídico e constitucional geral dentro do ordenamento jurídico de cada país e são responsáveis perante, dentre outros, os órgãos legislativos e o público, utilizam instrumentos, metodologias e normas adequadas para garantir a promoção da *accountability* e a transparência das atividades públicas, de modo a promover o cumprimento do seu mandato constitucional e suas responsabilidades de forma completa e objetiva. Em termos mais amplos são:

Pilares dos sistemas democráticos e constituem mecanismos de governança nacionais, desempenhando um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability*, governança e desempenho, em um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. Fornecem aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

A Declaração de Lima (INTOSSAI-P1/NBASP1) cujos princípios estabelecidos foram reconhecidos pela Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas na Resolução nº 66/209 sobre “Promovendo a eficiência, a *accountability*, a efetividade e a transparência da administração pública por meio do fortalecimento das entidades fiscalizadoras superiores”, e na Resolução nº 69/228 sobre “Promovendo e fomentando a eficiência, a *accountability*, a efetividade e a transparência da administração pública por meio do fortalecimento das entidades fiscalizadoras superiores” demonstram que o estabelecimento do grau de independência necessário aos órgãos de controle externo deve estar previsto na Constituição e detalhados na legislação infraconstitucional, sendo particularmente importante que o Supremo Tribunal garanta uma proteção jurídica adequada contra qualquer interferência na independência e no

---

<sup>32</sup> Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadoras-superiores-issai/>. Acesso em: 04 out. 2022.

mandato das Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Dentro do espectro desta pesquisa, destacamos, que Brasil, Argentina e Chile adotam estruturas clássicas de controle, Tribunal de Contas e Auditoria-Geral, cujas principais diferenças evidenciam-se no processo decisório e na autonomia. No desenho Auditor Geral onde as decisões são monocráticas existe uma maior aproximação do parlamento e a autonomia é bastante limitada. No Conselho de Contas, que é uma variação do modelo de Auditor Geral, no topo da instituição existe um colegiado de auditores que dirigem o órgão, aproximando-o, quanto à composição, do modelo Tribunal de Contas (MENEZES, 2016).

Monique Menezes (2014, p 151) esclarece que, de maneira geral, “a América Latina é dominada pelo modelo institucional de Auditor Geral, em grande parte por influência dos Estados Unidos que, durante o século XX, recomendaram aos países da região que alterassem seu modelo de controle externo de Tribunal de Contas para o desenho de Auditor Geral”, utilizado por si, como aconteceu, por exemplo, com o Chile e com a Argentina que adotam, respectivamente, o modelo Auditor Geral e Conselho de Contas. Entretanto, ao analisar a missão das Entidades Fiscalizadoras Superiores percebe-se que todas apresentam como objetivo principal a fiscalização de órgãos públicos seja de forma autônoma seja como um órgão de auxílio do Congresso Nacional.

No sistema chileno, os órgãos de controle interno do governo – Conselho de Auditoria Interna Geral que assessora o chefe do executivo nas questões relacionadas à auditoria interna e a probidade e o Ministério da Secretaria Geral – estabelecem canais de interlocução e participação com as organizações sociais e com a Contraloría General de la República (PIRES; RODRIGUES; SOARES, 2012). O sistema é disciplinado pela Constituição chilena de 1980, pela Ley Orgánica de Administración Financeira de 1975, pela Ley Orgánica de la Controladuría General de la República de 1977 e pelo Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República de 1992. “O sistema orçamentário chileno é predominantemente dominado e centralizado no Poder Executivo, sendo que o Gabinete Central do Orçamento do Ministério das Finanças é, especificamente, responsável pela gestão do orçamento e a supervisão das finanças públicas<sup>33</sup>” (SANTISO, 2009, p 147).

No modelo de fiscalização argentino, além da Constituição de 1994, tem-se a Ley Complementaria Permanente de Presupuesto de 1997 e a Lei nº 24.156, de 26 de outubro de 1992, também conhecida como Lei de Administración Financeira (Ley de Administración Financeira Y Los Sistemas de Control del Sector Público), que traz um conjunto de normas e

---

<sup>33</sup> Tradução própria.

instituições reguladoras da administração financeira e dos sistemas de controle do setor público do país, descrito pela própria legislação (art. 2 e art. 243) como “sistemas, órgãos, normas e procedimentos administrativos que tornam possível a obtenção dos recursos públicos e sua aplicação para o cumprimento dos objetivos do estado”. A interação entre os órgãos de fiscalização se dá por meio da Sindicatura General de la Nación, no âmbito do Poder Executivo e responsável pelo controle interno, e a Auditoria General de la Nación, encarregada do controle externo e auxiliar do Poder Legislativo (MENEZES, 2015).

Esta estrutura de cooperação é disciplinada pela Lei nº 24.156/1992<sup>34</sup> da seguinte forma:

Artigo 3º.- Os sistemas de controle compreendem as estruturas de controle interno e externo do setor público nacional e o regime de responsabilidade que estipula e baseia-se na obrigação dos funcionários prestarem contas da sua gestão.

Artigo 5º.- A administração financeira será composta pelos seguintes sistemas, que devem estar interligados: - Sistema de orçamento; - Sistema de crédito público; - Sistema de Tesouraria; - Sistema de contabilidade. Cada um desses sistemas ficará a cargo de um corpo diretivo, que se reportará diretamente ao órgão que coordena todos eles.

Tanto no Brasil quanto na Argentina a transição para a democracia teve grande impacto nos respectivos sistemas constitucionais e, conseqüentemente, nos sistemas de controle externo, equipando o Poder Legislativo e os respectivos órgãos auxiliares de mecanismos de fiscalização, principalmente, na apreciação das contas governamentais e na composição das Instituições Superiores de Controle. Tais alterações trouxeram importantes inovações para o modelo argentino onde a competência para emissão de parecer prévio não era prevista na constituição e acrescentou outras dimensões ao controle ao dispor que o objetivo primário da Auditoria General de La Nación é contribuir a que se adotem decisões econômicas eficazes e eficientes em matéria de gastos e ingressos públicos, adotando os novos preceitos do moderno conceito de *accountability* (PESSANHA, 2010).

É inegável, afirma Pessanha (2010), neste período, o avanço das competências inseridas nos textos constitucionais e infraconstitucionais brasileiro e argentino elaborados após a queda dos respectivos regimes autoritários.

No modelo brasileiro, o sistema constitucional de garantia da boa gestão de recursos públicos e de proteção ao equilíbrio das finanças públicas encontra-se espalhado em diversos artigos da Constituição e em leis ordinárias e complementares que materializam esses comandos constitucionais e muito embora se apresente vinculado a diversos órgãos de poderes diferentes,

---

<sup>34</sup> Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-24156-554>. Acesso em: 10 out. 2022. (Tradução própria).

tem nos Tribunais de Contas e nos seus instrumentos de fiscalização e controle a principal base de atuação:

(1) suporte normativo constitucional (1988): a) Art. 163<sup>35</sup> a 164 da Constituição Federal que fixam regras sobre as normais gerais de finanças públicas; b) Art. 165 a art. 169 da Constituição Federal que disciplinam o orçamento público; c) Art. 166, §1º, da Constituição Federal que prevê a Comissão mista permanente de Senadores e Deputados (Comissão mista de planos, orçamentos e fiscalização) que deverá emitir parecer sobre os projetos de lei sobre orçamento, contas prestadas pelo Presidente da República, examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas; d) Art. 58, §2º, §3º da Constituição Federal, que prevê<sup>36</sup> que o Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, incumbidas da elaboração das leis e de acompanhamento das ações administrativas, no âmbito do Poder Executivo, que também devem promover audiências públicas com a participação da sociedade em geral para definição, acompanhamento e fiscalização de políticas públicas. Dentre estas podemos destacar a comissão de fiscalização financeira e controle<sup>37</sup>; e) Art. 70 da

---

<sup>35</sup> Destaco o quanto disposto no inciso I e V, do art. 163 da Constituição Federal (1988) que prevê a edição de lei complementar que irá dispor sobre finanças públicas e sobre a fiscalização financeira da administração pública direta e indireta.

<sup>36</sup> De acordo com a Câmara dos Deputados as comissões são órgãos técnicos, criados pelo Presidente da Câmara e, igualmente, constituídas de deputados, nas seguintes situações: Comissões especiais - com a finalidade de emitir pareceres sobre proposições em situações especiais (PEC, códigos etc.) ou oferecer estudos sobre temas específicos; Comissões externas - para acompanhar assunto específico em localidade situada fora da sede da Câmara; Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs) - destinadas a investigar fato determinado e por prazo certo. Em ação fiscalizadora, as comissões permanentes atuam como mecanismos de controle dos programas e projetos executados ou em execução, a cargo do Poder Executivo, e perduram enquanto constarem do Regimento Interno. São elas: Comissão de Agricultura, Pecuária, Abastecimento e Desenvolvimento Rural; Comissão de Ciência e Tecnologia, Comunicação e Informática; Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania; Comissão de Cultura; Comissão de Defesa do Consumidor; Comissão de Defesa dos Direitos da Mulher; Comissão de Defesa dos Direitos da Pessoa Idosa; Comissão de Defesa dos Direitos das Pessoas com Deficiência; Comissão de Desenvolvimento Urbano; Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços; Comissão de Direitos Humanos e Minorias; Comissão de Educação; Comissão do Esporte; Comissão de Finanças e Tributação; Comissão de Fiscalização Financeira e Controle; Comissão de Integração Nacional, Desenvolvimento Regional e da Amazônia; Comissão de Legislação Participativa; Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável; Comissão de Minas e Energia; Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional; Comissão de Segurança Pública e Combate ao Crime Organizado; Comissão de Seguridade Social e Família; Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público; Comissão de Turismo. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias>. Acesso em: 10 jul. 2020.

<sup>37</sup> De acordo com o Relatório de Atividades, 2019, da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle (CFFC) esta exerce o papel de fiscal da gestão financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial da União, e das entidades da administração direta e indireta, realizado de forma conjunta com a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) – conforme art. 24, IX, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD). Essa fiscalização se dar-se-á sempre no âmbito de pertinência temática afeto a cada comissão. A Comissão de Fiscalização Financeira e Controle (CFFC), entretanto, possui competência fiscalizatória mais ampla e independente de pertinência temática, tendo sido instituída a partir da aprovação da Resolução n 77/1995, de forma a dedicar-se mais, efetivamente, ao relacionamento com o Tribunal de Contas da União (TCU) e à

Constituição Federal que disciplina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder; f) Art. 71 que fixa as competências constitucionais dos Tribunais de Contas; g) Art. 72 que disciplina a atividade de fiscalização da comissão mista prevista no art. 166, também da Constituição Federal; h) Art. 73 que estabelece a forma de composição, garantias, vantagens, prerrogativas e impedimentos do membros do Tribunais de Contas; i) Art. 74 que prevê a criação de um sistema integrado de controle interno mantido pelo Poder Legislativo, Executivo e Judiciário; j) o Art. 75 traz as disposições gerais sobre os Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios; l) o Art. 84 estabelece as competências privativas do chefe do poder executivo, inciso XXIII (enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição) e inciso XXIV (prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior); m) o Art. 52 que estabelece as competências privativas do Senado Federal, inciso V (autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios), inciso VI (fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios), inciso VII (dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais

---

fiscalização da Administração Pública, visto que os trabalhos das demais comissões permanentes, tipicamente, não se concentram na deliberação de Propostas de Fiscalização e Controle (PFC). Em sua atuação, a CFFC, ainda, dispõe de outros meios que reforçam o caráter fiscalizatório da comissão: os Requerimentos de Informação, os de Auditoria, as Audiências Públicas, as Visitas Técnicas e as Representações. Diante de indícios de irregularidades, a Comissão vale-se desses instrumentos para realizar auditorias, diligências, requisitar relatórios, balanços e informações sobre contas ou autorizações de despesas de órgãos e entidades da Administração Federal. A Proposta de Fiscalização e Controle (PFC) é um eficiente meio de fiscalização colocado a serviço da CFFC, também utilizada, em pequena escala, pelas demais Comissões Técnicas da Câmara dos Deputados (art. 61, do RICD). Pode ser apresentada por qualquer deputado à Comissão e o requisito preliminar para sua apresentação é a indicação de fato determinado a ser fiscalizado e a justificativa para providência solicitada. Caso aprovado o parecer pela implementação da medida, é expedido ofício ao TCU, o órgão auxiliar de controle, que irá proceder às providências cabíveis quanto ao objeto fiscalizado. As PFCs podem ser, da mesma forma, oriundas de denúncias apresentadas pelos cidadãos, sendo apresentadas pelo processo legislativo ordinário. Além dos instrumentos fiscalizatórios tradicionais, ressaltamos o Plano Anual de Fiscalização e Controle (PAFC), instrumento de planejamento de atuação da CFFC executado desde o ano de 2018, e elaborado nos termos do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, com base em critérios técnicos, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Ele possui por objetivo selecionar programas e ações do governo federal que serão objeto de instrumentos legislativos de fiscalização ao longo de uma Sessão Legislativa. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cffc/documentos/relatorios-de-atividades/relatorio-de-atividades-2019>. Acesso em: 10 jul. 2020.

entidades controladas pelo Poder Público Federal), inciso VIII (dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno), inciso IX (estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios), inciso XV (avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios); n) Art. 49, estabelece competir ao Congresso Nacional, inciso I (resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional), inciso IX (julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo), inciso XIII (escolher dois terços dos membros do Tribunal de Contas da União); o) Art. 35 que dispõe sobre hipótese de intervenção de Estados em Município e da União em Município localizados em Territórios Federais caso, inciso I (deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada), inciso II (não forem prestadas contas devidas, na forma da lei), inciso III (não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde); p) Art. 34, trata da intervenção da União em Estados para, inciso V (reorganizar as finanças da unidade da Federação que: suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior; deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei), inciso VII (assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: prestação de contas da administração pública, direta e indireta; aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde); q) Art. 31, estabelece que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, com o auxílio dos Tribunais de Contas do Estado ou do Município.

(2) suporte normativo infraconstitucionais (1993-2001): a) Lei n 10.180/2001 que organiza o Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal<sup>38</sup>, o Sistema de Administração

---

<sup>38</sup> Lei n 10.180/2001: Art. 2º. O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal tem por finalidade: I - formular o planejamento estratégico nacional; II - formular planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social; III - formular o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais; IV - gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal; V - promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal. Art. 3º. O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal compreende as atividades de elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas e orçamentos, e de realização de

Financeira Federal, o Sistema de Contabilidade Federal e o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; b) Lei n.º 10.028/2000 que define os crimes contra as finanças públicas; c) Lei n.º 4.320/1964 que define as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios; d) Lei complementar n.º 101/2000 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; e) Lei n.º 8.666/1993<sup>39</sup> estatui (art. 113) que o controle das despesas decorrentes dos contratos será feito pelo Tribunal de Contas ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da

---

estudos e pesquisas socioeconômicas. Art. 4º. Integram o Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal: I - o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, como órgão central; II - órgãos setoriais; III - órgãos específicos. §1º Os órgãos setoriais são as unidades de planejamento e orçamento dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, da Vice-presidência e da Casa Civil da Presidência da República. §2º Os órgãos específicos são aqueles vinculados ou subordinados ao órgão central do Sistema, cuja missão está voltada para as atividades de planejamento e orçamento. §3º Os órgãos setoriais e específicos ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. §4º As unidades de planejamento e orçamento das entidades vinculadas ou subordinadas aos Ministérios e órgãos setoriais ficam sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central, também, no que couber, do respectivo órgão setorial. §5º O órgão setorial da Casa Civil da Presidência da República possui como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República, ressalvados outros determinados em legislação específica. Art. 5º. Sem prejuízo das competências constitucionais e legais de outros Poderes, as unidades responsáveis pelos seus orçamentos ficam sujeitas à orientação normativa do órgão central do Sistema. Art. 6º. Sem prejuízo das competências constitucionais e legais de outros Poderes e órgãos da Administração Pública Federal, os órgãos integrantes do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal e as unidades responsáveis pelo planejamento e orçamento dos demais Poderes realizarão o acompanhamento e a avaliação dos planos e programas respectivos. Art. 10. O Sistema de Administração Financeira Federal compreende as atividades de programação financeira da União, de administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira. Art. 11. Integram o Sistema de Administração Financeira Federal: I - a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central; II - órgãos setoriais. Art. 14. O Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: I - as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União; II - os recursos dos orçamentos vigentes, as alterações decorrentes de créditos adicionais, as receitas prevista e arrecadada, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos e as respectivas disponibilidades; III - perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados; IV - a situação patrimonial do ente público e suas variações; V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal; VI - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada; VII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais. Parágrafo único. As operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira não compreendidas na execução orçamentária serão, também, objeto de registro, individualização e controle contábil no exercício de sua missão institucional. Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

<sup>39</sup> O texto original da nova Lei de Licitações e Contratos (Lei n.º 14.133/2021), art. 193, inciso II estabelece que a Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, a Lei n.º 10.520, de 17 de julho de 2002, e os arts. 1 a 47-A da Lei n.º 12.462, de 4 de agosto de 2011, serão revogadas “após decorridos 2 (dois) anos da publicação oficial desta Lei” (que se deu em 01.04.2021). Entretanto, a Medida Provisória n.º 1167/2023, e, na sequência, a Lei Complementar n.º 198/2023 prorrogaram a vigência desta legislação até 30 de dezembro de 2023.

despesa e execução. Estabelece, também, (§1º) que qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades em licitações ou contratos, bem como (§2º) que os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessadas à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas; e.1) Lei nº 14.133/2021, nova lei de licitações e contratos, que embora não tenha repetido os dispositivos acima transcritos da Lei nº 8.666/1993, ainda em vigor, trouxe novas disposições tais como: a) o art. 169, que estabelece a necessidade de práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo subordinadas ao controle social, sujeitas a linha de defesa composta (terceira linha) pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo tribunal de contas; b) art. 170, art. 171 e 173 que sistematizam a atuação dos órgãos de controle e estabelecem a necessidade de oportunidade de manifestação aos gestores sobre possíveis propostas de encaminhamento, a necessidade de adoção de procedimentos objetivos e imparciais e elaboração de relatórios tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizados de acordo com as normas de auditoria do respectivo órgão de controle, e que, em caso de suspensão cautelar do processo licitatório, o tribunal de contas deverá pronunciar-se definitivamente sobre o mérito da irregularidade que tenha dado causa à suspensão no prazo de 25 (vinte e cinco) dias úteis, bem como que, em tal hipótese, deverá definir as medidas necessárias e adequadas, em face das alternativas possíveis, para o saneamento do processo licitatório, ou determinar a sua anulação f) Lei n 13.655/2018<sup>40</sup> que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e trouxe

---

<sup>40</sup> Lei 13.655/2018: Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresse suas consequências jurídicas e administrativas. Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos. Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados. §1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente. §2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente. §3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato. Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de

disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público com implicações diretas na esfera de controle.

Dentre a legislação infraconstitucional, a Lei de Responsabilidade Fiscal, sustentada em quatro pilares fundantes, planejamento, transparência, controle das contas públicas e responsabilização, possui especial destaque ao prevê instrumentos de: a) fixação de metas anuais em valores correntes constantes, relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes; b) limites para despesa com pessoal; c) limites para endividamento; d) condições para concessão de benefícios de seguridade social; e) condições para criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa; f) exigência de segregação de ativos previdenciários; g) exigência de garantias de recursos para a conclusão de obras inacabadas antes do início de novos projetos, h) restrições à contratação de despesas ou ao aumento de despesas com pessoal ao final do mandato; i) condições para a concessão ou expansão da renúncia de receitas; j) relatórios de execução orçamentária e de desempenho fiscal ao longo do exercício; k) sanções administrativas e financeiras em caso de descumprimento de seus dispositivos (LIMA, 2017).

O controle do cumprimento das normas de responsabilidade fiscal (LRF) ocorre por meio da interligação do Poder Legislativo, dos Tribunais de Contas e do sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público (art. 59). Dentre os instrumentos utilizados, destaco a *emissão de alertas* previsto no §1º, do art. 59, para qualquer dos poderes ou órgãos da administração pública, quando: a realização da receita não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal; o montante da dívida com pessoal ultrapassar 90% do limite; os gastos com inativos e pensionistas se encontrarem acima do limite definido em lei; o montante das dívidas consolidadas e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantias se encontrem acima de 90% dos respectivos limites; ou diante de fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidade na gestão orçamentária. Temos, ainda, o conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas

---

direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações, plenamente, constituídas. Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

da sociedade que deverá promover o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal (art. 67).

Toda esta entrelaçada estrutura constitucional e infraconstitucional de controle de finanças públicas e de proteção financeira à implementação de direitos fundamentais é pluralista, formada por um complexo orgânico que se complementa, integrado pelo sistema de controle externo que interage com os mecanismos de controle interno dos poderes e órgãos da administração, além de desempenhar a função constitucional de auxílio.

No âmbito do Poder Executivo possuímos o sistema de planejamento e de orçamentação, o sistema de administração financeira, o sistema de contabilidade e o sistema de controle interno; no Poder Legislativo há o exercício da atividade de fiscalização, controle da gestão pública, das finanças, do planejamento e execução orçamentária, e dos resultados das políticas públicas. No Poder Judiciário, além do sistema de controle interno ínsito a todos os poderes, existe, ainda, o controle da legalidade e constitucionalidade da atividade de controle externo e, em situações excepcionais, das políticas públicas<sup>41</sup>.

Esse sistema organizatório policêntrico e multifuncional conecta-se por: a) complementariedade – que ocorre pelo exercício de competências complementares entre órgãos de fiscalização e controle através da prática de atos diversos que se somam e aderem um ou outro, tais como, a elaboração de parecer prévio pelos Tribunais de Contas e o julgamento das contas pelo Poder Legislativo; a sustação de contratos pelo Congresso Nacional, após solicitação do Tribunal de Contas da União, com adoção de medidas subsequentes pelo Poder Executivo; decretação de intervenção nos casos de desequilíbrio das finanças públicas, ausência de prestação de contas e comprometimento dos investimentos em saúde e educação; exercício do controle social por meio da apresentação de denúncia aos Tribunais de Contas; exame de legalidade dos atos de aposentaria e admissão de pessoal para fins de registro; b) integração – definida pela interação entre o conjunto orgânico de controle e fiscalização caracterizada pela aproximação e apoio entre o controle externo a cargo dos Tribunais de Contas e o sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com o objetivo de verificar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e a eficácia e eficiência da gestão orçamentária e avaliar resultados; c) auxílio – trata-se de cooperação ou assistência entre órgãos do Poder Legislativo, Executivo e Judiciário, que ocorre, por exemplo, no caso de fornecimento de informações pelos Tribunais de Contas ao poder legislativo e às suas comissões sobre os atos de fiscalização, auditorias ou inspeções; elaboração

---

<sup>41</sup> De acordo com a Lei n 10.180/2001 e no âmbito da administração pública federal.

e disponibilização de pronunciamento conclusivo à comissão mista permanente de deputados e senadores sobre indícios de despesas não autorizadas, de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados; representação ao poder competente em caso de irregularidade ou abusos<sup>42</sup>; o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação dos estados e dos municípios para fins de repartição das receitas tributárias (art. 161, parágrafo único da CF).

A complexidade dessa interação em sistema pode ser, devidamente, mensurada através de algumas situações específicas: a) os Tribunais de Contas do estado ou dos municípios, que são, igualmente, órgãos estaduais (sistema subnacional), realizam, junto com o Poder Legislativo local, o controle externo da gestão fiscal e orçamentária dos municípios que são unidades federadas autônomas (art. 18 da CF/1988), sendo vedada a criação de tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais (art. 31 da CF/1988); b) a intervenção da união em estado e dos estados em municípios para reorganizar as finanças da unidade da federação (em caso de não pagamento da dívida fundada e não repartição de receitas tributárias) bem como pela não observância de princípios constitucionais sensíveis, na espécie, o dever de prestação de contas e a aplicação do mínimo da receita tributária na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde. A hipótese é de atuação por complementariedade entre os sistemas de fiscalização do ente, o Poder Executivo interventor e o Poder Legislativo ao qual o ato é submetido para aprovação (art. 34, inciso V, alíneas a e b, art. 35 §1 da Constituição Federal – intervenção espontânea) ou entre o sistema de fiscalização do ente, o Ministério Público e o Poder Judiciário (art. 34, inciso VII e art. 36, inciso III da CF – ação direta de inconstitucionalidade interventiva).

Por mais inusitado que pareça, tanto a intervenção (federal e estadual) quanto a ação de inconstitucionalidade por intervenção são meios extraordinários de controle das finanças públicas e da gestão de recursos públicos, em casos de excepcional gravidade, adotados com o objetivo de promover o reequilíbrio financeiro de determinada unidade da federação.

No modelo brasileiro, destaca-se nessa hiperestrutura o processo de controle de políticas públicas<sup>43</sup> como mecanismo de proteção aos benefícios sociais das políticas públicas enquanto instrumentos de democracia substantiva.

---

<sup>42</sup> Art. 71, inciso XI, da CF.

<sup>43</sup> Sabrina Iocken (2019) destaca a necessidade de uma diretriz normativa a ser inserida em lei processual nacional dos Tribunais de Contas que leve em conta a previsão de um rito próprio para controle das políticas públicas. Para a autora a primeira diretriz a ser observada é a previsão de um rito especial, no âmbito da jurisdição de contas públicas, com a natureza de prestação de contas das políticas públicas. A legitimidade para deflagrar o processo de controle de políticas públicas deve ser desempenhada de forma ampla, de modo a integrar as ações públicas, permitindo que qualquer cidadão possa ser legitimado. Além da deflagração do processo pelo *parquet*, deve-se permitir a legitimidade ampla dos atores e instituições públicas. E conclui, afirmando que o reconhecimento da jurisdição de contas como jurisdição autônoma vinculada à tutela coletiva do orçamento impõe uma série de

O sistema deve ser estudado sob a perspectiva do órgão de controle externo como protetor de direitos fundamentais e instrumento juspolítico, segundo Diogo Figueiredo Moreira Neto (2003), indispensável a vida em uma sociedade livre e plural, ínsito ao Estado Democrático de Direito e voltados à realização dos valores constitucionais, conectado com os órgãos da sociedade através de controles recíprocos.

---

desafios ao sistema de controle externo, dentre eles o da elaboração de uma lei processual nacional. Neste sentido, é preciso que tal diretriz normativa contemple, também, um rito específico para o controle e qualidade da eficiência da política pública, ou seja um processo típico de prestação de contas das políticas públicas. Assim o convite é para inserir as políticas públicas na agenda da jurisdição de contas, sob uma perspectiva nova, com um processo próprio, dialógico, capaz de oferecer respostas reais à sociedade.

## 5 O CUSTO DOS DIREITOS E A LEGITIMIDADE DO PROCESSO DE CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Stephen Homes e Cass Sunstein (2019) lecionam que a maneira mais simples de demonstrar o quanto as liberdades individuais dependem das contribuições financeiras coletivas, administradas orçamentariamente pelas autoridades públicas, para se concretizar, se dá através do estudo do custo financeiro dos direitos. Também ressaltam que, por mais que alguns direitos individuais sejam orçamentariamente muito custosos, aumentam a tal ponto a riqueza social tributável que se autofinanciam. Os direitos à propriedade, proteção das mulheres e a educação são, para os autores, exemplos óbvios. Assim, além de custearem a si mesmos, o investimento público na proteção desses direitos, por consequência, ajuda a aumentar, do ponto de vista das finanças públicas, a base tributária da qual depende também a proteção ativa de outros direitos de áreas diversas. Em contrapartida, existem direitos individuais, como os dos encarcerados submetidos a cuidados médicos que não se autofinanciam e ainda assim são, do ponto de vista das políticas públicas, tão obrigatórios quanto os demais e devem ser mensurados no impacto geral orçamentário.

Bucci (2006, p. 3) destaca que os direitos sociais típicos do século XX são direitos meios cuja a função primordial é garantir o gozo dos direitos individuais de primeira geração, enquanto os direitos sociais de segunda geração englobam os direitos econômicos, sociais e culturais e buscam assegurar o exercício dos direitos sociais de primeira geração.

O ponto que norteia todos os direitos sociais, de acordo com Vital Serrano (2022, p. 20) para quem tais direitos representam um subsistema de direitos fundamentais, é o de ter o Estado como referência quer através de atuações “em uma perspectiva normativa e regulamentadora, quer em uma perspectiva estritamente prestacional” ou ainda por meio da criação de “instrumentos assecuratórios”, materializadas em serviços e ações do poder público com vista à preservação material do ser humano o que demonstrar uma nítida preocupação com a efetivação dos direitos sociais.

O financiamento público dos direitos sociais por meio de receita orçamentária do Estado permite (HOMES; SUNSTEIN, 2019) que possamos ver claramente que os direitos são bens público custeado pelo contribuinte e administrados pelo poder público com o objetivo de aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual. Tais direitos constitucionais dependem, para existir, da atividade prestacional positiva do Estado. Neste caso, os autores citam, no campo do direito positivo, como exemplo, o direito constitucional ao devido processual legal que pressupõe que o “Estado mantenha e torne acessível, às expensas do contribuinte, instituições

legais relativamente transparentes dentro das quais possam transcorrer as complexas formalidades de uma atuação judicial justa, pública e compreensível” (p. 91).

Entretanto, Stephen Homes e Cass Sunstein (2019) esclarecem que, mesmo os direitos negativos, como a proibição de ser julgado duas vezes pelos mesmos crimes e a inadmissibilidade de prova ilícita – só serão protegidos “caso exista um órgão supervisor do Estado, geralmente algum tipo de tribunal, capaz de impor sua vontade aos violadores ou potenciais violadores dos direitos em questão” (p. 37).

Seja a atividade estatal positiva ou negativa, ao final, quem paga a conta é o contribuinte. De modo que os direitos individuais, e não apenas os sociais, são, sempre e em todos os casos, decorrentes de um governo eficaz, capaz de tributar e gastar adequadamente (HOMES; SUNSTEIN, 2019).

Para Homes e Sunstein (2019), um tesouro vazio e uma administração debilitada condena os direitos a existirem, ficticiamente, somente no papel. E concluem, no sentido de que, se os direitos (individuais e coletivos) resultam de política estatal (liberal – mesmo o estado mínimo exige que a renda dos particulares seja arrecadada para finalidades públicas – ou prestacional) definidora de como empregar o dinheiro público, tal deliberação deve concentrar-se nas seguintes questões:

a) quanto queremos gastar com cada direito? b) qual é o melhor pacote de direitos, dado que os recursos usados para proteger um direito não estão mais disponíveis para proteger os demais? c) quais são os melhores formatos para fornecer a máxima proteção de direitos com o mínimo de custo? d) será que os direitos, tal como são atualmente definidos e impostos, redistribuem a riqueza de maneira justificável do ponto de vista público? (HOMES; SUNSTEIN, 2019, p. 199)

Toda essa estrutura de financiamento de direitos precisa de um processo (de controle de políticas públicas) legitimamente capaz de mantê-lo ordenado e funcionando segundo os parâmetros constitucionalmente estabelecidos.

No modelo brasileiro, por exemplo, a Constituição Financeira, que abrange as normas sobre finanças públicas e orçamento (arts. 163-169) e sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (arts. 70-75), é um subsistema elaborado em estrita consonância com os avanços do constitucionalismo moderno, capaz de manter o equilíbrio das finanças públicas com vista à proteção intergeracional dos direitos. Deste modo, o controle da legitimidade, expresso no art. 70 da Constituição, deve servir de fundamentação ética para o exercício da atividade financeira do estado (TORRES, 1993) e o Tribunal de Contas deve ter sua atuação voltada para o exame do relacionamento entre as finanças públicas e a implementação dos direitos fundamentais.

Caso contrário, estará em risco a estabilidade social, o regime de liberdades individuais e coletivas, e a propriedade privada.

Com toda propriedade, Ricardo Torres (1993) esclarece que:

Os direitos fundamentais têm uma relação profunda e essencial com as finanças públicas. Dependem, para a sua integridade e defesa, da saúde e do equilíbrio da atividade financeira do Estado, ao mesmo tempo em que lhe fornecem o fundamento da legalidade e da legitimidade. Os direitos fundamentais se relacionam com os diversos aspectos das finanças públicas. Assim é que o tributo, categoria básica da receita do Estado de Direito, é o preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantidos os seus direitos e para se distanciar do Leviatã, deixando de lhe entregar serviços pessoais. Por outro lado, o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, por incidir sobre a riqueza produzida pela liberdade de iniciativa (art. 5º, XIII, da Constituição Federal) ou sobre o próprio direito de propriedade, observada a sua função social (art. 5º, XXII e XXIII, CF). Toda a temática das isenções e dos incentivos fiscais afeta os direitos fundamentais, tendo em vista que o benefício concedido a alguns é sempre suportado pelos outros cidadãos. Os bens públicos, por seu turno, estão inteiramente vinculados aos direitos fundamentais. O domínio eminente, sendo emanção da soberania do Estado e, conseqüentemente, do povo, é pré-constitucional, da mesma forma que o domínio privado. Embora só o patrimônio privado conste do catálogo dos direitos fundamentais (art. 5º, XXII, CF), também o patrimônio público ganha dimensão constitucional, uma vez que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato que lhe seja lesivo (art. 5º, LXXIII, CF); os bens patrimoniais do Estado, mesmo os disponíveis, estão afetados pela "evidência pública" e constituem "direito ou interesse legítimo a favor de terceiros", o que torna difícil distingui-los dos bens comuns e coletivos.

Existe uma nítida estratégia de proteção que as constituições modernas estabeleceram em busca da concretização dos direitos sociais, neste contexto, a legitimidade do processo de controle de políticas públicas decorre essencialmente do controle da gestão pública quanto a análise de resultados e a apreciação da justiça e do custo-benefício entre o sacrifício econômico suportado pelo o cidadão-contribuinte e a contrapartida recebida em bens e serviços prestados pelo estado.

Tal atividade é regida tanto pelos princípios constitucionais orçamentários e financeiros, derivados da ideia de segurança jurídica e de justiça, que simultaneamente também são princípios informativos do controle, quanto pelos princípios da redistribuição de rendas que proclama a necessidade da justiça redistributiva e do equilíbrio financeiro que postula a adequação entre receita e despesa de modo a preservar os recursos necessários à atuação do estado (TORRES, 1993).

As Entidades Fiscalizadoras Superiores e o processo de controle de políticas públicas a ele vinculado são instrumentos de garantia institucional de liberdades (individuais e coletivas)

em razão de sua importância na função de defesa dos direitos fundamentais. O controle da implementação de políticas públicas e o “aperfeiçoamento da política do bem-estar, seja na via da elaboração dos planos e do orçamento, seja no momento posterior do controle de sua execução, haverá de ser finalístico, valorativo e balizado constitucionalmente pelos princípios financeiros” (TORRES, 1993, p. 35).

Deste modo, os dispositivos constitucionais que preveem o controle da legitimidade (art. 70<sup>44</sup> da Constituição Federal) da gestão pública deverá também ser visto como fator de legitimação do próprio processo de controle de políticas públicas e da atuação dos Tribunais de Contas, atributo, que é, de garantia institucional de regularidade da gestão financeira do estado e de eficiência e eficácia das políticas públicas no atingimento das metas de implementação e proteção de direitos.

Em última análise, a atividade de controle externo, do ponto de vista do controle da gestão e das finanças do Estado, é a fiadora do arranjo (contrato) social que resulta da combinação de restrições aos direitos de propriedade (garantias individuais) e do reconhecimento de direitos de bem-estar social (atividade prestacional) assegurados pelo poder públicos com efeitos estabilizante de conflitos, onde Estado e cidadãos contribuem, reciprocamente, com estabilidade social e apoio político em troca de uma fonte contínua de arrecadação tributária (HOMES; SUNSTEIN, 2019).

A previsão constitucional do controle de legitimidade, de acordo com TORRES (1993, p. 35), significou a abertura das Entidades Fiscalizadoras Superiores para a política. Não se está aqui falando de política partidária nem de atividade política eleitoral ou discricionária, mas de política estatal fiscal, financeira, orçamentária e econômica. “O intervencionismo e a ampliação do papel do Estado atual acarretam a necessidade das decisões políticas, da implementação de políticas públicas e o aperfeiçoamento da política do bem-estar (*public policy, public purpose*), que não podem deixar de ser político, finalístico, valorativo e balizado constitucionalmente pelos princípios financeiros”. O aspecto político do controle se estende ao Tribunal de Contas, que ao exercer idêntica atividade de fiscalização à do Congresso quando aos aspectos da legalidade e economicidade da gestão orçamentária-financeira, precisa, segundo o autor, dotar suas decisões do mesmo conteúdo e extensão dos atos administrativos que controla, sem, todavia, substituir as decisões da política econômica pelas suas preferências.

---

<sup>44</sup> 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 (BRASIL, 1988).

Há, portanto, que se fazer uma necessária distinção, esclarece TORRES (1993) entre o controle dos objetivos das decisões políticas, que fogem à competência das Entidades Fiscalizadoras Superiores, e o “controle das contas dos órgãos políticos ou das premissas constitucionais (legalidade e economicidade) das decisões políticas, plenamente compatível com a nova estrutura democrática do País e inseridas nas competências constitucionais daquelas” (TORRES, 1993, p. 35).

## **6 A TEORIA DAS CAPACIDADES INSTITUCIONAIS E O DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TUTELA EFETIVA E ESPECIALIZADA**

Celso Antônio Bandeira de Melo (2017, p. 77) ao tratar das normas constitucionais sobre justiça social propõe a seguinte sistematização da forma de posituação constitucional de tais direitos a partir do critério de geração de efeito: a) normas que trazem “poderes jurídicos” cuja satisfação independe de prestação alheia; b) normas que consistem em “um direito a fluir” com conteúdo delimitado com exatidão ou com conteúdo aproximadamente delimitado, que dependem para sua fruição de uma prestação alheia; c) normas que expressam “finalidades a serem atingidas pelo poder público” sem indicar os meios para seu atingimento.

Esta estratégia constitucional de proteção dos direitos sociais inclui também a posituação destes direitos por meio de normas organizatórias que atribuem competências para adoção de medida ou expedição de tutelas capazes de assegurar concretamente a produção de efeitos jurídicos normativos aptos a alterar a realidade social.

Os direitos fundamentais sociais, como já delineado no início deste capítulo, têm íntima correlação com as finanças públicas e com o controle externo, pois dependem para sua efetivação da atividade financeira e orçamentária do Estado.

O controle exercido pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores ocorre de permeio entre as finanças públicas e os direitos fundamentais, servindo a fiscalização material (VIANA, 2019) de fundamentação ética da atividade financeira.

O constituinte originário brasileiro deixa claro que os direitos e garantias fundamentais não são apenas aqueles expressos no art. 5º, existindo outros, implícitos e decorrentes dos princípios e do regime constitucional, bem como ainda reconhece os que ingressarem no ordenamento jurídico brasileiro através de tratados internacionais.

Ingo Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2017, p. 331) ensinam que a norma contida no art. 5º, § 2º, da CF brasileira segue, ainda que com alguma variação ao longo do tempo, quanto ao seu conteúdo e alcance, a tradição do nosso direito constitucional desde a Constituição de fevereiro de 1891. Inspirada na IX Emenda da Constituição dos EUA, “traduz o entendimento de que, para além do conceito formal de Constituição (e de direitos fundamentais), há um conceito material<sup>45</sup>, no sentido de existirem direitos que, por seu conteúdo, por sua substância,

---

<sup>45</sup> De acordo com Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2017, p. 340), “a distinção entre direitos fundamentais em sentido formal e direitos fundamentais em sentido material não tem sido objeto de muitos estudos e grandes divergências doutrinárias, pelo menos no âmbito da literatura luso-brasileira. De modo geral, os direitos fundamentais em sentido formal podem, acompanhando Konrad Hesse, ser definidos como aquelas posições jurídicas da pessoa (na sua dimensão individual ou coletiva) que, por decisão expressa do legislador-constituente, foram consagradas no

pertencem ao corpo fundamental da constituição de um Estado”, mesmo não constando expressamente no catálogo originalmente definido pelo constituinte.

A Constituição da Argentina, de acordo com Jairo Schäfer (1999), confere baixa proteção formal aos direitos fundamentais, pois “não cria um núcleo intangível ao poder reformador nem condiciona a modificação da Constituição à aprovação popular, produzindo, em consequência, uma instabilidade de vigência e eficácia das normas protetivas dos direitos fundamentais” (p. 80). Entretanto, não permite que “as garantias e direitos reconhecidos na Constituição sejam alterados por leis que regulamentem o seu exercício (art. 28), não havendo outro preceito constitucional regulando, de forma expressa, a eficácia das disposições referentes aos direitos fundamentais” (p. 87). Tem na ação de amparo (art. 43) o mais eficiente meio de proteção e satisfação dos direitos constitucionais, cuja amplitude a eleva a efetivo instrumento de defesa de direitos individuais, coletivos e difusos.

O texto constitucional argentino deixa claro que os direitos e garantias fundamentais não são apenas aqueles expressos, existindo outros que embora não constem do texto constitucional não tem sua existência negada: “Artigo 33. As declarações, direitos e garantias elencados na Constituição não devem ser entendidos como negação de outros direitos e garantias não elencados; mas que nascem do princípio da soberania do povo e da forma republicana de governo”.

No modelo constitucional chileno, a Constitución Política de La República, elaborada ainda no período ditatorial do regime Pinochet e sob forte influência estrangeira, assegura formalmente a todas as pessoas todos os direitos elencados nos art. 19 a 23 e traz um procedimento de alteração da Constituição bastante rígido, de modo que a emenda proposta precisará ser aprovada em cada Câmara pelo voto de três quintos dos deputados e senadores em exercício. Se a emenda constitucional disser respeito aos direitos e garantias fundamentais, necessitará, em cada Casa, da aprovação de dois terços dos deputados e senadores em exercício (CHILE, 1980). Trata-se de um sistema “constitucional paradoxal que subsiste com base em uma constituição simbólica, associada a previsões pseudoprogramáticas relevantes na dimensão político ideologia do discurso constitucionalista-social”, de acordo com Marcelo Neves, mas eficazmente aplicadas (NEVES, 2006, p. 381).

Mediante diálogo com as noções já traçadas, especialmente no que diz respeito com a existência de direitos fundamentais em sentido formal e material, bem como no concernente à

---

catálogo dos direitos fundamentais. Por outro lado, direitos fundamentais em sentido material são aqueles que, apesar de se encontrarem fora do catálogo, por seu conteúdo e por sua importância podem ser equiparados aos direitos formalmente (e materialmente) fundamentais”.

amplitude do conceito materialmente aberto consagrado pela Constituição, é possível, segundo Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2017), classificar os direitos fundamentais em dois grandes grupos: (a) direitos previstos expressamente, ou seja, positivados, quer no próprio texto da Constituição, quer em outros diplomas jurídico normativos de natureza constitucional; (b) direitos implicitamente positivados, que são direitos fundamentais não expressos porém resultantes do regime e dos princípios constitucionais adotados ou direitos subentendidos nas normas jurídicas de direitos fundamentais expressamente positivadas, em suma, direitos que não encontram suporte literal direto, podendo também ser designados de direitos não escritos ou não textuais.

Resta claro que tais direitos têm eficácia plena, independentemente de qualquer complementação normativa pelo legislador ordinário e aplicabilidade imediata, tendo, a Constituição, lhes conferido proteção, inclusive, em face do poder constituinte reformador. Há, sem dúvida, um sistema constitucional aberto à fundamentalidade material.

As normas com conteúdo de direito fundamental são consagradoras de valores que se irradiam (eficácia irradiante) sobre a totalidade do ordenamento jurídico, direcionam as tarefas dos órgãos judiciários, legislativos e executivos, influenciam a vida social e política, e regulam as relações entre os particulares e o Estado (eficácia vertical) e entre os sujeitos privados (eficácia horizontal) (MARINONI, 2004).

Marinoni (2004) destaca a multifuncionalidade dos direitos fundamentais, e dentro desta classificação, ressalta dois grupos: o dos direitos de defesa, que impedem a ingerência do poder público na esfera jurídica do particular, e os direitos de prestação, que são ligados à função do Estado diante da sociedade. Dentre estes últimos estão inseridos os direitos à organização e ao procedimento, como possibilidade de se exigir do Estado “a emissão de atos legislativos e administrativos destinados a criar órgãos e estabelecer procedimentos, ou mesmo medidas que objetivem garantir aos indivíduos a participação efetiva na organização e no procedimento” (MARINONI, 2004, p. 184).

Estabelecidos estes parâmetros, o autor, reconhece como direito fundamental implícito<sup>46</sup>, o direito à tutela jurisdicional efetiva, tempestiva e quando for necessário, preventiva, nos seguintes termos:

---

<sup>46</sup> De acordo Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2017, p. 360), “no campo dos direitos implícitos e/ou decorrentes do regime e dos princípios, vale mencionar alguns exemplos que têm sido citados na doutrina, mas que também já encontraram aceitação na esfera jurisprudencial, ainda que se esteja longe de alcançar um consenso, especialmente (mas não exclusivamente, importa destacar) no concernente ao conteúdo e alcance destes direitos. Assim, verifica-se que na doutrina mais recente voltou a ser referido o direito de resistência ou o direito à desobediência civil, que, embora também possam ser tratados como equivalentes (desde que haja concordância em termos conceituais), têm sido apresentados com traços distintos pela doutrina nacional. Também o direito à identidade genética da pessoa

Tal direito não pode ser deixado de ser pensado como fundamental. Uma vez que o direito a prestação jurisdicional efetiva é decorrente da própria existência do direito e, assim, a contrapartida da proibição da autotutela. Não é por outro motivo que o direito à prestação jurisdicional efetiva já foi proclamado como o mais importante dos direitos, exatamente por constituir o direito a fazer valer os próprios direitos. O direito à efetividade da tutela jurisdicional não pode ser pensado como direito de defesa, ou seja, como direito de natureza negativa, uma vez que consiste, como é evidente, em um direito de exigir uma prestação do Estado. Mas também não pode ser visto apenas como: i) o direito à técnica processual adequada; ii) o direito de participar por meio do procedimento adequado, ou; iii) o direito à resposta do juiz. Na verdade, o direito à tutela jurisdicional efetiva engloba esses três direitos, pois exige técnica processual adequada (norma processual), instituição de procedimento capaz de viabilizar a participação, e, por fim, a própria resposta jurisdicional. (MARINONI, 2004, p 184)

Os direitos fundamentais englobam não somente as normas de conteúdo material de proteção, mas igualmente as normas de direito instituidoras de técnicas processuais adequadas à efetividade da tutela jurisdicional como resposta do Estado ao seu dever de proteção, dirigido à obtenção de uma decisão do juiz, que, segundo o autor, também constitui um direito fundamental.

Como consequência, na ausência de técnica processual adequada, por mora do Estado-legislador, tem-se uma omissão que atenta contra o direito fundamentação a tutela efetiva, devendo o juiz interpretar a legislação à luz dos valores constitucionais e extrair a regra processual, com a finalidade de tutelar o direito material, do qual são devedores o Estado e o próprio juiz (MARINONI, 2004).

Neste contexto, a atividade de controle externo (ou de políticas públicas) e o processo de controle, ambos de estatura constitucional, constituem técnicas processuais em procedimento diferenciado que visam assegurar o direito fundamental à tutela efetiva e especializada ao bom governo, à probidade na gestão pública e ao equilíbrio das finanças do Estado, todos, de natureza material e igualmente fundamentais. E assim o são, porque trazem em si uma “decisão essencial sobre a estrutura do Estado e da sociedade, encontram-se inseridos no caráter básico e fundamentador do sistema jurídico do Estado, e são especiais no que diz respeito à posição ocupada pela pessoa humana” (MARINONI, 2004).

---

humana, o direito à identidade pessoal, as garantias do sigilo fiscal e bancário (em geral deduzidas, por expressiva parcela da doutrina e jurisprudência nacional, do direito à privacidade), o direito do apenado à progressão de regime e a garantia da sua gradual reinserção na sociedade, um direito à boa administração pública, bem como, mais recentemente, as referências (a despeito da polêmica que se trava a respeito) a um direito à felicidade, o assim chamado direito ao esquecimento como manifestação da dignidade da pessoa humana e da proteção da personalidade em face da liberdade de informação, e, ainda, igualmente com sua justificação vinculada à dignidade da pessoa humana, um direito individual à execução humanizada da pena revelam não apenas o quanto já tem sido feito nesta esfera, mas também as possibilidades de desenvolvimento da abertura material do catálogo também no que diz com os direitos não expressamente positivados”.

Para Adicérlio de Moraes Ferreira Júnior (2015, p. 37), se há um “direito fundamental à boa administração pública e se ele foi alçado à condição de princípio cogente do Estado Constitucional, forçoso firmar que existe também, até como consectário lógico, um direito fundamental ao bom controle público”, que igualmente deve ser “interpretado como uma norma implícita e de eficácia imediata em nosso ordenamento jurídico” (2015, p. 37).

Fernando Leal e Diego Arguelhes (2011, p. 6) ensinam que a expressão *institutional capacities*<sup>47</sup>, cunhada por Cass Sunstein e Adrian Vermeule, no texto *Interpretation and Institutions*, é a matriz básica do argumento das capacidades institucionais, “como fonte de elementos importantes para se estruturar melhor o exercício da função jurisdicional, a partir de considerações sobre os recursos e limitações que uma dada instituição dispõe para resolver os problemas que lhe são submetidos”.

Há um desenho institucional, segundo o qual diferentes funções devem ser acondicionadas, tanto quanto seja possível, no nível da administração pública ou da entidade privada que possa melhor exercê-los. Sob tal perspectiva, a palavra-chave na distribuição de poderes e funções, sempre, será especialização (LEAL; ARGUELHES, 2011)<sup>48</sup>.

A Constituição, esclarece Leal e Arguelhes:

[...] pode ser comparada à planta elaborada por um *arquiteto institucional*, que distribui competências e poderes entre instituições criadas especificamente para promover certos objetivos, ao mesmo tempo em que, para que tais resultados possam ser alcançados, municia cada instituição com condições específicas capazes de incrementar a eficiência com que os referidos poderes serão por elas exercidos. Na fixação das capacidades de cada instituição está, então, a força da presunção de que suas decisões são adequadas para os problemas que ela é chamada a solucionar.

Endossando, implicitamente, esse tipo de perspectiva, o Supremo Tribunal Federal, nos votos do Ministro Sepúlveda Pertence, observou que quando a “Constituição cria uma instituição e lhe atribui determinado poder ou função política, a presunção é que o faça em caráter privativo, de modo a excluir a ingerência na matéria de outros órgãos do Estado” e, no do Ministro Luiz Fux, também no julgamento do caso Cesare Battisti, entendeu que a noção de *institutional capacities*, permite concluir que o “Judiciário não foi projetado

<sup>47</sup> Entretanto, o argumento das capacidades institucionais não se limita a especialização, conforme explicam Fernando Leal e Diego Arguelhes: “As análises dos limites do exercício da função jurisdicional focadas em aspectos institucionais não são recentes. Raízes da tentativa de pensar tensões entre o Judiciário e Agências e entre o Judiciário e o Legislativo a partir das suas funções institucionais e das virtudes que o desenho constitucional pretende garantir para o exercício adequado daquelas funções podem ser encontradas, por exemplo, em Lon Fuller” (1978, pp. 353-409). O texto foi publicado em 1978, mas apresentado pela primeira vez em 1958 e revisado pelo autor pela última vez em 1961.

<sup>48</sup> Este não é o único elemento do argumento das capacidades institucionais, mas talvez o mais lembrado e o mais simples.

constitucionalmente para tomar decisões políticas na esfera internacional, cabendo tal papel ao Presidente da República, eleito democraticamente e com legitimidade para defender os interesses do Estado no exterior” (ARGUELHES; LEAL, 2011, p. 6).

Afirmam, ainda, os autores que sempre que houver comparação entre as capacidades institucionais de diferentes órgãos ou entidades públicas, o objetivo deve ser encontrar aquela que seja a mais capacitada para resolver a demanda em questão. Não por outra razão, o argumento das capacidades institucionais expressa uma tentativa de eliminação de redundâncias e ambiguidades no desenho institucional, onde, cada instituição tem capacidades funcionais, relacionadas às competências que lhes foram atribuídas, às finalidades para as quais foram concebidas e às capacidades cognitivas efetivas dos seus” principais atores (por exemplo, juízes, para o Judiciário, e deputados e senadores, para o Legislativo federal), definidas, sobretudo, em função da sua formação. Além disso, cada instituição tem capacidades materiais, relacionadas ao aparato técnico-administrativo que a integra e aos recursos disponíveis para efetivar transformações” (2011, p. 6).

Os Tribunais de Contas, no modelo brasileiro, exercem, nessa construção institucional, por imposição de normas constitucionais de eficácia plena e imediata, funções jurisdicionais<sup>49</sup> (art. 71, incisos II, VI e VIII) e administrativa (art. 71, incisos I, III, IV, V, VII, IX, X e XI)<sup>50</sup> e em ambas as situações tutelam o exercício responsável da gestão pública e através do bom controle público (controle externo) assumem papel central na promoção da justiça financeira material, também alçada à condição de direito fundamental, cuja base normativa se encontra fixada nos art. 170, art. 150, e art. 3º da Constituição Federal.

---

<sup>49</sup> Entre administrativista e os processualistas, prepondera o entendimento de que não há exercício da atividade jurisdicional pelos Tribunais de Contas. Dentre os primeiros, destaco Celso Antônio Bandeira de Melo, José Afonso da Silva, José Cretella Júnior, Maria Sylvia Zanella di Pietro, e, quanto ao segundo grupo temos, Humberto Theodoro, Moacyr Amaral Santos, Luiz Rodrigues Wambier, Fredie Didier e Eduardo Talamini. Alexandre Salles (2018, p. 29) elenca os seguintes autores: Mário Masagão, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Themístocles Cavalcanti, Hely Lopes Meireles, Odete Medauar, Lúcia do Valle Figueiredo, José Rubens Costa e Toshio Mukai. Parte dos administrativistas e alguns processualistas (DANTAS, 2016, p.176) enxergam na atividade de controle externo o exercício de função parajudicial ou parajurisdicional vinculada ao julgamento de contas dos gestores públicos quando em confronto com a competência constitucional do Poder Judiciário, que corresponderia a meios alternativos à jurisdição, portanto não haveria atividade jurisdicional. Trata-se de atividade designada por Carnelutti de equivalentes jurisdicionais e tem por referência o sistema italiano. Em sentido contrário (2016, p.176), admitindo o exercício da função jurisdicional pelos Tribunais de Contas: Pontes de Miranda, Seabra Fagundes, Luciano Brandão Alves de Souza, Jorge Ulisses Jacoby Fernandes, Bento José Bugarin, Athos Gusmão Carneiro, Júlio Cesar Manhães de Araújo, Frederico Pardini e Cristina Del Pilar, Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, Ruy Cirne Lime, José Japur, Roberto Rosas, Moises Maciel, Carlos Casemiro Costa, Leopoldo da Cunha Melo, Carlos S. de Barros Jr., Jarbas Maranhão, Alessandro Pizzorusso, Pinto Ferreira, Robertônio Santos Pessoa, Wremyr Scliar e Alexandre Aroeira Salles.

<sup>50</sup> Neste trabalho defenderemos a posição de que os Tribunais de Contas exercem função jurisdicional a partir do quanto expresso no art. 73 da Constituição Federal brasileira.

A conjunção dos dispositivos constitucionais que determinam a competência dos Tribunais de Contas com os princípios e objetivos fundamentais e os princípios da administração pública (CF: Art. 1.º, Art. 3.º e Art. 37), com ênfase no direito fundamental à boa administração pública, tomados em uma *interpretação tópico-sistemática*<sup>51</sup> dos artigos 34, inc. VII, “e”, e 35, inc. III, da Constituição Federal (que tratam da previsão de intervenção quando da não-aplicação dos recursos mínimos em educação e saúde) “em conjunto com os demais dispositivos constitucionais que tutelam o direito fundamental à educação e à saúde - em especial os que determinam os percentuais mínimos a serem aplicados, como o art. 212 da Constituição Federal e o art. 77 do ADCT e a Emenda Constitucional n. 29/00 (art. 198 da CF)” - impõe a visualização de que os referidos direitos fundamentais sociais prestacionais assumem intensa densidade normativa de maneira a atingir um maior grau de eficácia<sup>52</sup> cuja tutela instrumental, entendemos, foi confiada de forma privativa aos Tribunais de Contas (CUNDA, 2011, p.111).

Nos modelos argentino e chileno, as disposições normativas correspondentes podem, com maior ou menor extensão, ser verificados, no art. 85 da Constitución de la Nación Argentina, nos artigos 4º e 118 da Lei nº 24.156/1992 que disciplina a Administração Financeira na Argentina e nos artigos 98 e 38 da Constitución Política de La República do Chile.

Não há legitimamente como substituir todo esse sistema de proteção ao cidadão-contribuinte, por qualquer outra tutela não especializada, inclusive do Poder Judiciário, sem violar regra de direito fundamental. Ana Paula Barcelos (2011 apud CUNDA, 2011) ao tecer algumas críticas ao controle jurídico e jurisdicional das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais, examinando o que intitula crítica operacional, aduz que “ainda que fosse legítimo o controle jurisdicional das políticas públicas, o jurista não disporia do instrumental técnico ou de informação para levá-lo a cabo sem desencadear amplas distorções no sistema de políticas públicas globalmente considerado” (CUNDA, 2011, p. 111).

No cerne da atividade de controle externo está o conceito de justiça financeira e de boa administração, sendo que a primeira atribui ao valor justiça uma dimensão financeira cujo conteúdo obriga o poder público a perseguir a equidade na gestão das finanças públicas (FERREIRA JÚNIOR, 2015). Tem-se, assim, a conjugação da Constituição Fiscal e da Constituição Social a partir de um denominador comum, qual seja, os valores da igualdade e da

---

<sup>51</sup> Expressão construída por Juarez Freitas e utilizada por Daniela Cunda (2011).

<sup>52</sup> Esse fundamento constitucional é construído por Daniela Cunda a partir de trabalho elaborado por Juarez Freitas.

solidariedade, como forma de repartição das riquezas e dos rendimentos (FERREIRA JÚNIOR, 2015).

O direito à boa administração pública<sup>53</sup>, espécie de direito-garantia ou direito-instrumental, foi proclamado pela Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia, pelo Conselho da União e pelas Comissões Europeias, sendo que do ponto de vista normativo, sua existência já havia sido reconhecida pelo Comitê de Ministros do Conselho Europeu, assim como pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (FERREIRA JÚNIOR, 2015).

Para Juarez Freitas (2015, p. 50), o Estado Constitucional possui o compromisso indeclinável de “prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas”.

E arremata, “a este direito corresponde o dever de observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade de princípios constitucionais e correspondentes prioridades” (FREITAS, 2015, p. 50), de modo que:

O direito fundamental à boa administração é lídimo plexo de direitos, regras e princípios, encartados numa síntese, ou seja, o somatório de direitos subjetivos públicos. No conceito proposto, abrigam-se, entre outros, os seguintes direitos: (a) o direito à administração pública transparente, que supõe evitar a opacidade (salvo nos casos em que o sigilo se apresentar justificável, e ainda assim não-definitivamente), com especial destaque para o direito a informações inteligíveis, inclusive sobre a execução orçamentária e sobre o processo de tomada das decisões administrativas que afetarem direitos; (b) o direito à administração pública sustentável, que implica fazer preponderar, inclusive no campo regulatório, o princípio constitucional da sustentabilidade, que determina a preponderância dos benefícios sociais, ambientais e econômicos sobre os custos diretos e indiretos (externalidades negativas), de molde a assegurar o bem-estar multidimensional das gerações presentes sem impedir que as gerações futuras alcancem o próprio bem-estar multidimensional. (c) o direito à administração pública dialógica, com amplas garantias de contraditório e ampla defesa — é dizer, do respeito ao devido processo, com duração razoável e motivação explícita, clara e congruente; (d) o direito à administração pública imparcial e o mais desviesada possível, isto é, aquela que, filtrando os desvios cognitivos, não pratica nem estimula discriminação negativa de qualquer natureza e, ao mesmo tempo, promove discriminações inversas ou positivas (reduzoras das desigualdades iníquas); (e) o direito à administração pública proba, que veda condutas éticas não-universalizáveis ou a confusão entre o legal e o moral, uma vez que tais esferas se vinculam, mas são distintas; (f) o direito à administração pública respeitadora da legalidade temperada, ou seja, que não se rende à

---

<sup>53</sup> No Tratado Constitucional da União Europeia, o direito fundamental à boa administração encontra-se numerado como art. II-101.

“absolutização” irrefletida das regras; (g) o direito à administração pública preventiva, precavida e eficaz (não apenas economicamente eficiente), eis que comprometida com resultados compatíveis com os indicadores de qualidade de vida, em horizonte de longa duração. Tais direitos não excluem outros, pois se cuida de “standard mínimo.”

Somente se pode falar em pacificação social e em garantia dos direitos fundamentais, observado o princípio maior da dignidade do ser humano, por meio da concretização real e efetiva da justiça social, através da fiscalização da gestão pública, do controle institucional das finanças do governo, da elaboração e execução de um orçamento equilibrado, capazes de promover o desenvolvimento econômico e a inclusão social. E é justamente a atuação dos Tribunais de Contas que servirá de baliza para assegurar a entrega, à sociedade, de um bom governo ou de uma boa administração capaz de efetivar direitos (MACIEL, 2020).

Daniela Zago Gonçalves da Cunda (2018) afirma que há uma conexão entre a dimensão fiscal (da sustentabilidade) com a boa administração, que demonstra a necessidade de o controle público focalizar na correlação entre boa política e boa finança, denominada de direito-dever fundamental a boa gestão fiscal.

A avaliação do cumprimento de programas e ações de governo, a verificação do desempenho dos órgãos e entidades, o atingimento das metas e prioridades definidas no planejamento orçamentário, o acompanhamento da alocação de recursos públicos e a execução da despesa pública como fator de promoção de mudanças na realidade social dos cidadãos-contribuintes estão inseridos no âmbito de competência dos órgãos de controle externo que utilizam instrumentos de fiscalização e controle capazes de garantir e fomentar o exercício responsável da gestão fiscal e assegurar que o administrador se mantenha no caminho da boa administração.

Tais instrumentos encontram-se previstos nas constituições e englobam as auditorias contábeis, financeiras, operacionais, orçamentária e patrimonial, as inspeções, a emissão de parecer prévio sobre as contas do chefe do Poder Executivo, o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, na possibilidade de sustar atos, aplicar sanções e fixar prazo para adoção de medidas corretivas, através dos quais se realiza a avaliação da qualidade da prestação dos serviços públicos e o exame da regularidade dos gastos e investimentos do Estado, com o objetivo de assegurar a eficácia dos resultados sociais das políticas públicas.

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas pela INTOSSAI<sup>54</sup>, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, que tratam dos princípios fundamentais da auditoria aplicados ao setor público, ISSAI 100/NBASP 100, estabelecem o ambiente específico de atuação destes órgãos:

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo. Constituem o objeto ou a informação do objeto nos três tipos de auditoria cobertos pelas ISSAI os seguintes: 1) Auditoria financeira: o objeto de uma auditoria financeira é a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras. A informação do objeto são as demonstrações financeiras. 2) Auditoria operacional: o objeto de uma auditoria operacional é delimitado pelos objetivos e questões de auditoria. Os objetos podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações existentes (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses elementos. O auditor mensura ou avalia o objeto para avaliar a extensão na qual os critérios estabelecidos foram ou não atendidos. 3) Auditoria de conformidade: o objeto de uma auditoria de conformidade é delimitado pelo escopo da auditoria. Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.

O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União define quais são, no modelo brasileiro, os instrumentos utilizados na fiscalização e controle da gestão pública: a)

---

<sup>54</sup> Disponível em: <https://www.intosai.org/>.

levantamentos<sup>55</sup>; b) auditorias<sup>56</sup>; c) inspeções<sup>57</sup>; d) acompanhamentos<sup>58</sup>; e) monitoramento<sup>59</sup>; f) processo de tomada ou prestação de contas; g) denúncias; e, h) representações.

Para Daniela Zago Cunda (2018), os Tribunais de Contas, no Brasil, exercem efetivo controle de sustentabilidade (de dimensão fiscal – art. 3º, art. 225 e art. 170, inciso IV da Constituição Federal) que se encontra próximo da noção de equidade (solidariedade) intergeracional, assentado em um princípio de curadoria, no sentido de que as gerações presentes recebam um legado da geração anterior e devem geri-lo racionalmente, de modo a preservar as opções de aproveitamento de recurso das gerações vindouras. Os Tribunais de Contas devem exercer o papel de instituição com missão de tutelar os interesses antecipados das próximas gerações de maneira que também estejam incorporados nas decisões atuais da administração pública.

Esse controle sistemático da sustentabilidade será um dos instrumentos a tutelar a própria qualidade de vida e os direitos fundamentais. Neste contexto, esclarece a autora, a fiscalização a ser desempenhada deverá ser abrangente e os Tribunais de Contas são detentores de um dever constitucional que objetiva tutelar direitos fundamentais, e o princípio da sustentabilidade é instrumento a dar-lhes efetividade por vincular o Estado (e suas instituições) a promover a tutela das gerações futuras. O controle externo deverá ser curador da solidariedade intergeracional e concretizador da sustentabilidade mediante atuação com enfoque nas dimensões financeira e fiscal, materializado através do controle das leis orçamentárias, das diretrizes estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, no controle da qualidade do gasto

---

<sup>55</sup> Regimento TCU: Art. 238. Levantamento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I – conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, incluindo fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais; II – identificar objetos e instrumentos de fiscalização; e III – avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações.

<sup>56</sup> Regimento TCU: Art. 239. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I – examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados; III – subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

<sup>57</sup> Regimento TCU: Art. 240. Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

<sup>58</sup> Regimento TCU: Art. 241. Acompanhamento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I – examinar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; e II – avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.

<sup>59</sup> Regimento TCU: Art. 243. Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.

que financia os direitos fundamentais e no controle preventivo a obstaculizar a corrupção e o endividamento público (fatores de instabilidade fiscal) (CUNDA, 2018).

Há um dever fundamental de prestação de tutela por parte dos Tribunais de Contas, de índole constitucional, diante da necessidade de repartição dos bens sociais entre os grupos beneficiários dessa distribuição (TORRES, 2017 apud CUNDA, 2017).

Nessa conjuntura, as Entidades Fiscalizadoras Superiores exercem efetiva tutela das políticas públicas, que deve ser entendida como direito fundamental a eficaz atuação dos órgãos de controle externo, por meio de técnicas, instrumentos, procedimentos e corpo auditorial especializado, de modo a garantir os resultados sociais dos programas e ações de governo executados por meio da atividade prestacional do Estado (serviços e bens públicos), com o objetivo de promover a manutenção dos rumos da política financeira, fiscal e orçamentária do poder público.

Somente este aparato orgânico funcional é capaz de garantir, do ponto do vista do controle financeiro e programático, a materialização, a partir do seu feixe de competências, do direito fundamental à tutela (jurisdicional ou administrativa)<sup>60</sup> de políticas públicas e de possibilitar a efetivação dos direitos fundamentais de natureza material subjacentes, quais sejam, o direito fundamental ao bom governo ou à boa administração, às finanças públicas equilibradas, à liberdade, à alimentação, à cidadania, à igualdade, à moradia, à saúde, à educação, dentre outros.

Devemos esclarecer, por derradeiro, que muito embora o serviço público constitua uma atividade prestacional do Estado que envolve a garantia de oferta de materialidade à coletividade (GUIMARÃES, 2017), o “Estado social no qual passam a ter expressão os direitos dos grupos sociais e os direitos econômicos” (BUCCI, 1997, p. 90) traz um dado novo caracterizado pelas políticas públicas cujo conceito é bem mais ampla que o de serviço público e “abrange também as funções de coordenação e de fiscalização dos agentes públicos e privados.” (ibidem).

---

<sup>60</sup> Os Tribunais de Contas exercem, por imposição de normas constitucionais de eficácia plena e imediata, funções jurisdicionais (art. 71, incisos II, VI e VIII) e administrativa (art. 71, incisos I, III, IV, V, VII, IX, X e XI). Quanto a competência do inciso I, do art.71, embora ela seja de natureza administrativa para os Tribunais de Contas, ela é jurisdicional para o Poder Legislativo.

## 7 ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES E QUALIDADE DEMOCRÁTICA

Para Pessanha (2010), em 1974, a revolução dos cravos em Portugal constitui o marco de mudança conhecido como terceira onda de democratização. Logo após esse período, mais precisamente a partir de 1980 e 1990, os países da América Latina migraram do modelo autoritário para regimes democráticos, o que refletiu na adoção de novas estruturas constitucionais, com destaque para a limitação e controle do Poder Público e a adoção de novos modelos institucionais. Entretanto, a falta de tradição constitucional em muitos desses países fez surgir problemas típicos de implantação constitucional, sendo necessário destacar que o funcionamento das instituições é indicador da consolidação do processo democrático. Sob esse enfoque aconteceram grandes mudanças institucionais envolvendo os órgãos de controle externo nas ordens constitucionais brasileira, no final dos anos 1980, e argentina, no início da década de 1990.

Monique Menezes (2016) considera a qualidade da democracia um conceito multidimensional no qual a atividade de controle externo está vinculada à dimensão da qualidade do procedimento que se materializa em um conjunto de processos permanentes para que um país seja considerado uma democracia pela contínua responsividade do governo frente às preferências dos cidadãos. As Entidades Fiscalizadoras Superiores contribuem, nesta medida, para a qualidade democrática, exatamente, porque possuem como principal objetivo limitar as ações ilegais da burocracia e dos agentes públicos eleitos possibilitando o fortalecimento e amadurecimento institucional (MENEZES, 2016).

A consolidação da democracia, lecionam Diamond e Morlino (2005, apud MENEZES, 2016), ocorre em oito dimensões distintas, somente podendo-se considerar uma democracia com qualidade quando seus cidadãos podem atuar com elevado grau de liberdade, igualdade política e controle sobre as políticas públicas de governo. As cinco primeiras são consideradas como procedimento – primado da lei, participação política, competição política e *accountability* vertical e horizontal. As outras duas dimensões estão vinculadas ao conteúdo democrático e correspondem ao respeito pelas liberdades civis e aos direitos políticos e à progressiva igualdade política que asseguram a legitimidade do regime. Por fim, tem-se a dimensão da responsabilidade dos gestores na qual se mensura se as políticas sociais atendem às demandas e às preferências dos cidadãos.

Os direitos sociais estão associados a um patamar mínimo de igualdade entre os cidadãos, de modo a garantir, ainda segundo Monique Menezes (2016, p. 145), “a capacidade

de reivindicação dos demais direitos relacionados às políticas de bem-estar social”. As recentes políticas de inclusão social existentes na Argentina, no Brasil e no Chile são exemplos verificáveis na América-Latina.

A cooperação entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores e as organizações da sociedade civil em torno de um objetivo coletivo de efetivação de direitos e garantias fundamentais para buscar soluções perante o Estado é instrumento essencial para a concretização desses mesmos direitos.

Em democracias recentes alicerçadas apenas do ponto de vista teórico em concepções constitucionais de direitos humanos sem histórico de convívio social com essa realidade, onde o reconhecimento dos direitos e garantias fundamentais não resultou de um processo de conquistas cotidianas ou de aprendizados reiterados, afirma Dahal (1997), é comum a existência de realidades orgânicas disfuncionais. “A melhor solução para a implementação dos valores constitucionais, por óbvio não é a judicialização, mas a organização de grupos sociais que exijam do Estado a realização de políticas públicas que concretizem os objetivos constitucionais de direitos fundamentais” (NUNES; COSTA; GOMES, 2019, p. 403).

As Entidades Fiscalizadoras Superiores são um dos principais elementos de sustentação da democracia e a fiscalização das contas públicas constitui prerrogativa de soberania popular, bem como o controle e a responsabilidade são valores intrínsecos ao regime democrático (SCAPIN, 2019). Neste contexto, tem-se ainda o conceito de responsividade que “significa que os políticos eleitos e as instituições devem responder de forma plena aos anseios dos indivíduos, através de políticas públicas direcionadas, tanto à economia, quanto à área social” (2019, p, 38).

Romano Scapin (2019), ao examinar as dimensões constitucionais do princípio republicano, disciplinadas por Canotilho, estabelece vinculações entre estas e a estrutura orgânica das Entidades Fiscalizadoras Superiores, materializadas através: a) do princípio da responsabilidade financeira; b) do princípio da transparência na utilização e gestão dos valores públicos; c) do princípio do controle da boa administração no âmbito do erário; d) do princípio da justiça intergeracional na partilha dos recursos público.

Desta maneira, podemos afirmar que a atividade dos órgãos de controle externo é indispensável à concretização de direitos fundamentais, além de constituir um direito fundamental em si mesmo, bem como a função de controle é imprescindível (SCAPIN, 2019) para a implementação de valores democráticos e republicanos<sup>61</sup> do Estado.

---

<sup>61</sup> Afirmam Sarlet, Marinoni, Mitidiero (2017, p. 269), “na esteira de Gomes Canotilho, que a forma republicana de governo não é em primeira linha (embora também o seja) uma forma democrática de governo, mas, sim, uma estrutura política organizatória que garante as liberdades fundamentais e assegura o controle pelo poder. Com

Trataremos, de maneira separada no próximo item, de uma das dimensões da democracia: a *accountability*.

### 7.1 *Accountability* e o Controle Externo

Não há consenso quanto ao significado do termo *accountability*, sendo, em sua maioria associado a responsabilização. Podendo ser entendida como dever de prestação de contas por parte daquele que administra recursos públicos ou como responsabilidade e obrigações a serem assumidas pela própria Entidade de Fiscalização Superior.

As classificações doutrinárias de *accountability* são as mais variadas, e a partir do estudo desenvolvido por Roberto Salles Xavier (2011), podemos indicar, pelo menos, a existência de 12 tipos, a seguir dispostos por autor e nome: a) O'Donnell identifica a *accountability* vertical e horizontal; b) Mainwaring, a *accountability* intraestado; c) Schmitter, *accountability* oblíquo; d) Smulovitz e Peruzzotti, a *accountability* societal; e) Grant e Keohane identificam a *accountability* hierárquica, supervisão, fiscal, legal, mercado, pares e reputação pública.

Vamos examinar a *accountability* horizontal, vertical (O'Donnell) e intraestado, também denominada de política (Mainwaring). A primeira decorre da atuação dos órgãos de controle estatal, e a segunda diz respeito ao controle eleitoral realizado pelos cidadãos comuns e pela sociedade civil organizada. Se na *accountability* vertical pode um agente sem poder legal punir ou premiar um agente com poder político, na *accountability* horizontal o que existe são agentes públicos que se controlam mutuamente. No cerne dessa questão está a ideia predominante das democracias modernas de divisão dos poderes do Estado em instituições e órgãos autônomos. E a última diz respeito a responsabilidade dos agentes públicos, dentro de uma relação principal-agente, onde o detentor de poder pode estar sujeito a sanções em casos de irregularidades. A diferença entre *accountability* horizontal e intraestado está na discussão sobre se o processo de *accountability* deve estar ligado somente às transgressões legais ou às decisões políticas também. Enquanto O'Donnell limita a *accountability* horizontal às violações legais,

---

efeito, muito embora os intensos pontos de contato, a República não se confunde com a Democracia, pois a República, na condição de princípio geral e estruturante, opera como um mandado de otimização, no sentido de buscar a realização do melhor equilíbrio possível entre liberdade e ordem na concretização do bem comum, já que a República consiste no exercício do poder e do governo para o povo (que deve ser diferenciado do paradigma democrático do governo pelo povo) e no princípio da responsabilidade dos governantes. Tais características (eletividade, temporariedade, responsabilidade, uma ordem baseada na liberdade e na igualdade) também se fazem presentes na tradição republicana brasileira desde 1891, mas atingiram sua forma mais plena na atual ordem constitucional, no bojo da qual, importa relembrar, o constituinte delegou ao conjunto dos cidadãos a decisão sobre a forma de governo, de tal sorte que tal opção, veiculada pelo Plebiscito de 1993, atribuiu à República Federativa do Brasil uma base de legitimação reforçada e nunca dantes experimentada na história constitucional pátria”.

Mainwaring considera também possíveis violações políticas dentro do seu conceito de *accountability* intraestado. Uma clássica forma de *accountability* intraestado é o que acontece nos governos parlamentares, com a queda do gabinete em função de um processo de *accountability* baseado em questões estritamente políticas. Temos ainda a classificação proposta por Smulovitz e Peruzzotti que apresentam a *accountability* societal, que, na verdade, é um mecanismo vertical de controle das autoridades públicas exercido por associações de cidadãos e por movimentos da mídia. A *accountability* societal pode empregar tanto mecanismos institucionais, como por exemplo o Ministério Público, quanto mecanismos não institucionais, como mobilizações sociais (XAVIER, 2011).

No contexto que interessa ao objeto deste trabalho, temos que o conceito de *accountability*, de acordo com a ISSAI 20, refere-se à estrutura jurídica e de comunicação, à estrutura organizacional e estratégia, aos procedimentos e às ações para garantir que:

- (1) As EFS cumpram as obrigações legais do seu mandato de auditoria e produção de relatórios necessários dentro de seu orçamento;
- (2) As EFS avaliem e monitorem o seu próprio desempenho, bem como o impacto da sua auditoria;
- (3) As EFS produzam relatórios sobre a regularidade e a eficiência do uso de recursos públicos, inclusive suas próprias ações e atividades e o uso dos recursos da EFS;
- (4) O dirigente da EFS, os membros (de instituições colegiais) e o servidores da EFS possam ser responsabilizados pelos seus atos<sup>62</sup> (2010, p. 2).

A independência, *accountability* e transparência das Entidade de Fiscalizadora Superior, conforme expresso na ISSAI 20, “são pré-requisitos essenciais para uma democracia baseada no Estado de direito e permitem que as EFS liderem pelo exemplo e aumentem sua credibilidade. *Accountability* e transparência são dois elementos importantes de boa governança” (2010, p. 1). A transparência, quando aplicada de forma consistente, pode ajudar a combater a corrupção, melhorar a governança e promover a *accountability*. “É difícil separar *accountability* de transparência: ambas englobam muitas das mesmas ações, como por exemplo, a comunicação pública” (2010, p. 1)<sup>63</sup>.

Os órgãos de controle externo, de acordo com Melo (2008, p. 4), “são *instituciones de balance* e representam mecanismos específico de *accountability* vertical no qual a reprovação ao comportamento desviante dos governantes ocorre de permeio entre instituições ou agentes públicos que assumem a forma de principal-agente”. Também os cidadãos, através do processo *accountability* eleitoral, aprovam ou reprovam a conduta dos governantes enquanto agentes de um ato de delegação, ou seja, enquanto representante eleitos. Entretanto, neste último caso o

<sup>62</sup> De acordo com a ISSAI 20. Disponível em <https://www.intosai.org/>. Acesso em: 08 out. 2022.

<sup>63</sup> De acordo com a ISSAI 20. Disponível em: <https://www.intosai.org/>. Acesso em: 08 out. 2022.

controles não é completo e, em razão da assimetria de informações que marca a relação, possuem distorções que geram duas classes de problemas que dão margem a atuação disforme dos agentes-governante: a) “*moral hazard* (risco moral)” quando o agente encontra incentivos para desviar-se das preferências do principal, muitas vezes em razão da ausência de monitoramento de suas ações cujos custos são elevados e, na maioria das vezes, muitos dos atos praticados e decisões tomadas não são passíveis de serem observáveis; b) “*adverse selection* (seleção adversa)”, o principal não tem informações completas sobre o comportamento do agente e a verdadeira natureza e compromisso de um agente público é uma informação privada (2008, p. 5).

Há, necessariamente, uma dimensão dúplice do controle sobre os atos dos governantes que envolve, segundo o autor, um juízo quanto ao desempenho como gestor e a imposição de sanção a um eventual comportamento desviante, de modo que a qualidade da relação entre os poderes é determinada pela cultura, pela história e por processos sociais mais amplos no qual se inclui a relação de *accountability*. A transição para uma sociedade com um processo de *accountability* horizontal eficiente é, inegavelmente, parte de um processo de transformação cultural complexo (MELO, 2008).

A responsabilização dos agentes políticos por seus atos e a punição por desvios dependem da cadeia de delegação agente-principal, que assume forma distinta a depender do tipo de regime, presidencialista ou parlamentarista. A questão relevante e, de fato, importante para este trabalho, é que “a responsabilização horizontal é função da qualidade da responsabilização vertical. Se esta é deficiente, então a horizontal está fadada ao insucesso” (MELO, 2008, p. 4), não importa o desenho institucional da Entidade Fiscalizadora Superior.

Sistemas centrados nos candidatos com regras eleitorais que incentivam a disputa intrapartidária, como ocorre no Brasil, enfraquece essa cadeia de delegação porque os representantes tendem a beneficiar seus interesses específicos. De igual maneira, onde existem sistemas centrados nos líderes partidários, a exemplo da Argentina, também se verifica o atendimento de preferências individuais em detrimento dos eleitores (MELO, 2008).

Dois fatores adicionais, são destacados por Melo (2008, p. 6), “o *overlapping powers* que corresponde aos poderes de sobreposição e a capacidade de interdependência entre os órgãos e poderes do Estado, para que se possa efetivamente exercer controle sobre os desvios”. Acaso não haja agentes com pretensões distintas e opostas, o controle horizontal se degenera e converte-se em conluio. Conseqüentemente, países que adotam a representação proporcional com voto preferencial ou com forte ligação a lideranças partidárias apresentam baixa capacidade de representação. “Tem-se ainda a proliferação de agências que resulta da

insuficiência da *accountability* vertical, donde se percebe que a deficiência estrutural do sistema representativo da América Latina decorre da debilidade da relação entre agente e principal e da incapacidade de os eleitores sancionarem os governantes” (p. 6). Conclui-se, portanto, que “não há como equacionar o déficit do controle horizontal sem equacionar o controle vertical e que o fortalecimento da *accountability* passa, necessariamente, pela realização de uma reforma política e institucional ampla” em países como Brasil e Argentina (MELO, 2008, p. 42). A debilidade institucional do controle na América Latina “é resultado, portanto, de uma concentração histórica do poder no executivo, sendo esta a causa fundamental de inefetividade da *accountability* vertical entre cidadão e governos” (MELO, 2008, p. 16).

Ainda em relação à qualidade da democracia na América Latina, também esclarece Monique Menezes (2016) que um dos principais desafios da *accountability* horizontal é, sem dúvida, a efetividade do controle externo. Para o aumento da efetividade, além de ser necessário que a Entidade de Fiscalização Superior realize investigações com percentual expressivo de auditorias, sobre o total de instituições passíveis de fiscalização, é indispensável que as competências e os poderes institucionais possibilitem o monitoramento e, de maneira geral, a fiscalização das ações dos gestores públicos e de toda a burocracia do governo. A credibilidade de uma punição também representa, para autora, “um critério relevante na efetividade do controle e, da mesma forma, uma rede de instituições de *accountability* horizontal interagindo umas com as outras aumenta a capacidade e a efetividade da atividade de controle” (MENEZES, 2014, p. 6) Portanto, para um controle efetivo não se pode prescindir de um modelo institucional que possua instrumentos e mecanismos que garantam o desempenho da instituição e a imposição de suas decisões.

Ao lado do controle político subsiste ainda, esclarece Scaff, o controle social porque aquele nem sempre é capaz de controlar o próprio Estado. Por esta razão surge o controle social para suprir o controle político e até mesmo funcionar contra ele (SCAFF, 2020).

O controle social, segundo o autor, deve ser entendido como o controle exercido por toda a sociedade, e não por meio do Estado. Que pode ocorrer pela inserção de pessoas representativas da sociedade nos órgãos decisórios do Estado, conforme estabelece a Constituição brasileira no art. 204 inciso II (quando possibilita a participação popular, por meio de organizações representativas, na formulação de políticas públicas e no controle das ações referentes à seguridade social); no art. 216-A, inciso II (quando estabelece a democratização dos processos decisórios referentes às atividades culturais); e no art. 173, §1º, inciso I, (que trata do estatuto jurídico das empresas públicas e das sociedades de economia mista e menciona

que deverá ser abordado a forma de sua fiscalização pelo Estado e pela sociedade) (SCAFF, 2020).

Podemos destacar, ainda, no âmbito da legislação nacional, o Decreto nº 8.243/2014 que dispõe sobre a Política Nacional de Participação Social – PNPS e o Sistema Nacional de Participação Social – SNPS que regulam a participação social em diversos conselhos, entretanto, adverte Scaff (2020), que a inclusão de membros da sociedade civil no sistema de controle, nem sempre funciona porque pode gerar a atomização e o enfraquecimento desta forma de participação ou resultar na captura desses indivíduos pelo aparato estatal (SCAFF, 2020).

Vargas e Guedes (2020) tratam a gestão social e o controle social como instrumentos distintos, sendo este um elemento daquela e indica a participação da sociedade civil na “elaboração, acompanhamento e verificação (ou monitoramento) das ações da gestão pública”, ou seja, é a sociedade controlando o estado. A gestão social “é a tomada de decisão coletiva, articulada em três grandes categorias que se articulam em uma sequência ascendente, qual seja, interesse público, esfera pública e emancipação social”, onde estariam incluídos, por exemplo, os conselhos gestores e o orçamento participativo (2020, p. 411).

Para Santos (2020), a interface entre a atuação dos conselhos e a fiscalização dos órgãos de controle externo é de grande importância, não apenas no tocante ao recebimento de denúncias e representações sobre irregularidades detectadas na gestão de recurso repassados, mas também no que se refere ao próprio funcionamento desses institutos. Entende o autor que reside nesse ponto um importante elo entre o controle social e o controle estatal, possibilitando a convergência dos controles.

Eduardo Granha Magalhães Gomes (2015, p. 896) define conselho gestor de política pública como um “colegiado institucionalizado composto por pequeno número de representantes do governo e da sociedade civil, designados democraticamente, que é responsável pela gestão de determinada política pública, desde a formulação, planejamento, acompanhamento de sua implantação, à avaliação de resultados”, sendo também responsáveis pela busca de ações corretivas e preventivas em caso de condutas desconformes. São mais complexos e mais representativos que os conselhos comunitários ou conselhos populares, e constituem instrumentos concretos de democracia participativa com amplo potencial de participação política e de atuação no processo de formação de políticas públicas (Santos, 2002).

Neste contexto, a questão democrática pode ser tratada sob dois diferentes ângulos: o primeiro referente à democracia representativa, em razão da composição dos conselhos e o segundo relacionado à democracia deliberativa, em razão de sua formação colegiada, sendo

possível, ainda, identificar, segundo Gomes (2015, p. 896), dois grandes objetivos principais: “a) identificação, captação e ponderação constante das preferências da sociedade, com vistas à formulação de políticas públicas e; b) o controle social sobre estas, incluindo a responsividade às demandas da sociedade e a responsabilização dos governantes”.

O primeiro objetivo, para Eduardo Granha Magalhães Gomes (2015, p. 898), permitiria identificar as preferências da sociedade, “considerando seus aspectos de intensidade variada e de variabilidade no tempo, permitindo a formulação de políticas públicas compatíveis e constitui, fundamentalmente, uma questão pertinente à necessidade de maior eficiência econômica e social na alocação dos recursos públicos”. Por ser um espaço de manifestação constante e direta da sociedade, é possível ao Estado identificar as necessidades sociais mais urgentes e definir a melhor forma de atendê-las. Entretanto, para que haja um efetivo atendimento das políticas públicas formuladas pelo conselho, é preciso que este se torne, “de fato, uma instância de controle social eficiente sobre o governo.” (GOMES, p. 898).

No Brasil, no Chile e na Argentina, Vargas e Guedes (2021), por meio de um quadro sistêmico, expõe os seguintes indicadores de participação e controle social:

a) **Brasil:** 1. Marco legal: Constituição Federal de 1988<sup>64</sup>; Constituições Estaduais; Leis Orgânicas Municipais; 2. Orçamento participativo: A proposta de Orçamento Participativo iniciou-se em Porto Alegre / RS. Posteriormente, ampliou-se a iniciativa para a competência do Governo Estadual, com a criação das Comissões Municipais de Desenvolvimento. 3. Oportunidades: 3.1 Oportunidades Nacionais: Constituição Federal (Audiências Públicas; Plebiscitos; Referendos; Leis de Iniciativa Popular); Legislação Eleitoral; Políticas Nacionais e Estaduais Setoriais Participativas (conselhos, conferências e fundos); Controladoria Geral da União; Plataformas digitais participativas; Atuação teórica e prática das Universidades; Presença de Universidades Comunitárias; Eleições para os Executivos e Legislativos. 3.2 Oportunidades Municipais: Legislação Municipal Participativa (Audiências Públicas; Plebiscitos; Referendos; Leis de Iniciativa Popular); Políticas Municipais Setoriais Participativas (conselhos, conferências e fundos); Plataformas digitais participativas; 4. Dificuldades: 4.1 Dificuldades Nacionais: Organização política-administrativa do Estado: centralizadora, privatizada e autoritária; Atuação de milícias e traficantes nas cidades, e de grupos paramilitares no campo; Atuação política conservadora de grupos religiosos; Descenso do movimento social; Desatualização, influência econômica e conservadorismo das normas

---

<sup>64</sup> No Brasil, a base constitucional destes conselhos está inserida nos artigos 198, 200, 204, 206 e 216-A, com previsão de atuação tanto na formulação das políticas quanto no controle.

político-partidárias; Deterioração dos vínculos entre eleitores e seus representantes e alto índice de abstenções eleitorais; As Universidades não atuam em rede; Deterioração dos vínculos entre eleitores e seus representantes e alto índice de abstenções eleitorais; Assistencialismo, clientelismo e compra de votos; Atuação política conservadora de grupos religiosos; 4.2 Dificuldades Municipais: Baixo Capital Social; Descontinuidade das ações; Descenso do movimento social;

b) Argentina: 1. Marco legal: Decreto 1.172 (Mejora de la calidad de la Democracia y de sus Instituciones 03/12/2013); Ley 14.449 (Acceso Justo al Hábitat); Constituição Federal de 1994; Constituciones Provinciales; Cartas Orgánicas Municipales; Leyes Orgánicas Municipales; 2. Orçamento participativo: Rosário, Morón, La Plata, San Miguel, Bella Vista, Ciudad de Córdoba, Godoy Cruz, Cañada de Gómez, Santa Fe, Mercedes, Corrientes, Cerrito, Entre Ríos Cidade de Buenos Aires; Córdoba. 3. Oportunidades: 3.1 Oportunidades Nacionales: Conjunto de experiências – projetos e programas; Atuação teórica e prática das Universidades; As Universidades atuam em rede (Universidad de Cuyo, Universidad del Salvador, Universidad Tres de Febrero); Eleições para os Executivos e Legislativos. 3.2 Oportunidades Municipais: Reconhecimento da importância da participação social; Apoio para implantação/fortalecimento de projetos municipais; Consultas populares; Conselhos setoriais; Políticas estaduais; 4. Dificuldades: 4.1 Dificuldades Nacionales: Memória institucional inadequada; Acesso à informação pública; Descontinuidade de ações governamentais; Ausência de políticas Nacionales; Desarticulação de instâncias nacionais, estaduais e municipais; A extensa carga de atividades desenvolvidas pelos professores: docência, pesquisa, gestão e extensão; Deterioração dos vínculos entre eleitores e seus representantes; 4.2 Dificuldades Municipais: Ausência de Arquivos Municipais estruturados; Cultura individualista; Baixa institucionalidade dos mecanismos de Consulta Popular e Conselhos Municipais; Limitação das iniciativas e autonomias populares; Ausência de políticas setoriais nacionais;

c) Chile 1. Marco legal: Guia de Participación Ciudadana en la Gestión Municipal (2016 / Instrutivo Presidencial de Participación Ciudadana); Ley 18.695 Orgánica Constitucional de Municipalidades; Ley 20.285 de Transparencia; Ley 19.418 de Junta de Vecinos; Ley 20.500 Sobre Asociatividad y Participación Ciudadana en la Gestión Pública; Constitución Política de la República de Chile 2. Orçamento participativo: Até 2016 era realizado em, aproximadamente, 30 Municípios, com institucionalidades diversas. Passou a contar com regulação nacional a partir de 2021. 3. Oportunidades: 3.1 Oportunidades Nacionales: Unidades de Participación Ciudadana; Audiencias Públicas; Presupuestos Participativos; Cabildos Ciudadanos sectoriales y territoriales; Encuentros de diálogos

participativos; Plataformas digitales participativas; Atuação teórica e prática das Universidades; Eleições para os Executivos e Legislativos. 3.2 Oportunidades Municipais: Marco Legal común para todas las Asociaciones sin fines de lucro, y creación de en Fondo para su fortalecimiento; Ordenanza y mecanismos de participación en la Gestión Municipal; Consejo Comunal de Organizaciones de la Sociedad Civil; Oficina de Información, Reclamos y Sugerencias (OIRS); Plebiscitos Comunales; Audiencias Públicas; 4. Dificuldades: 4.1 Dificuldades Nacionais: Organização política-administrativa do Estado: centralizadora, privatizada e autoritária; As Universidades não atuam em rede; Deterioração dos vínculos entre eleitores e seus representantes; Paternalismo; Alto índice de abstenções eleitorais; 4.2 Dificuldades Municipais: Limitada autonomia local; Baixo Capital Social; Descontinuidade das ações.

Da análise destes indicadores, Vargas e Guedes (2021) afirmam que é indispensável a construção de uma estrutura administrativa que favoreça a gestão e o controle social, entretanto, Brasil, Chile e Argentina encontram grande resistência, também da parte de setores populares da sociedade, em alterar suas bases administrativas, sociais e econômicas, “consolidando elitistas estruturas públicas e privadas que fundem os seus interesses gerando uma consistente crise sistêmica – econômica e social – enraizada no desenvolvimentismo, extrativismo, financismo, racismo e patriarcalismo com extraordinária capacidade de se perpetuar e estimular a distopia” (p. 461).

## **8 CAPÍTULO II – MODELOS E ARRANJOS INSTITUCIONAIS DAS EFS**

Neste capítulo analisaremos os modelos de Entidades Fiscalizadoras Superiores e os arranjos institucionais que se estabeleceram a partir das adaptações e transformações institucionais ocorridas ao longo do tempo que deram origem a modelos híbridos e peculiares de controle externo, levando em conta o contexto e as tradições históricas da América Latina, utilizando como referência o paradigma de estudo que inclui os modelos brasileiro, argentino e chileno.

Existem, basicamente, dois sistemas de controle, Tribunais de Contas e Auditoria-Geral ou Controladorias, sendo que este último possui a variação Conselhos de Contas cuja especial característica é ser formado por um colegiado de auditores.

Esses dois sistemas mantêm, ainda hoje, as diferenças que os dissociam, entretanto, houve uma grande confluência de conceitos e aproximação dos métodos de fiscalização.

O Chile adotou o modelo Auditoria-Geral, com nítida influência norte-americana, todavia dotado de características peculiares que lhe conferem um perfil único. O desenho institucional Tribunal de Contas adotado pelo Brasil, conforme ver-se-á, é reflexo dos modelos europeus - belga, francês e italiano.

A Argentina sofreu profunda modificação institucional quanto ao modelo de controle externo, pós-reforma constitucional de 1994, marcada por questões históricas e políticas, com a adoção do paradigma norte-americano e canadense.

Faremos uma análise comparada entre os modelos chileno, argentino e brasileiro examinando as previsões constitucionais de cada um destes modelos, as funcionalidades dos mecanismos de controle e as trajetórias institucionais de cada Entidade Fiscalizadora Superior.

Este capítulo possui por objetivo delinear as especificidades e as principais características dos órgãos de controle externo cujos modelos terão seu desempenho analisado no capítulo seguinte, no qual se pretende formular a resposta para o problema de pesquisa.

### **8.1 Sistemas de controle e modelos de entidades fiscalizadoras superiores**

#### **8.1.1 Sistemas de controle**

Temos dois sistemas de controle, ou seja, dois grandes grupos que compõe as Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS<sup>65</sup>: a) os Tribunais de Contas; e b) as Auditorias-Gerais ou Controladorias. Há também o modelo *Audit Board* (Conselhos de Contas) que pode ser tido como uma variação do modelo Auditor Geral com a característica peculiar de possuir um colegiado de auditores que dirigem a instituição.

Ricardo Schneider e Fábio Carvalho (2018, p. 229) esclarecem que:

Nos países democráticos há basicamente duas espécies de Instituições Superiores de Controle - ISC. Aqueles que se filiam à família romano-germânica adotam, em regra, o modelo colegiado de Tribunais de Contas (*Court of Auditors*), cujo parâmetro comumente indicado é o da *Court des Comptes* francesa. Nos países que seguem a tradição da família da *common law* temos as Auditorias Gerais (*Audit General*) ou as Controladorias-Gerais (*Comptroller General*), modelo frequentemente caracterizado pela concentração das decisões mais relevantes na pessoa de seu Auditor-Geral ou Presidente.

O sistema de Tribunais de Contas surgiu na Europa continental e caracteriza-se por ter estrutura colegiada, serem dotados de poderes jurisdicionais e não jurisdicionais, pela vitaliciedade de seus membros, pela autonomia institucional, pela previsão constitucional de sua estrutura e existência de processo decisório dotado de coercibilidade. Encontram-se, normalmente, desvinculadas do Poder Legislativo, mas existem casos, como o brasileiro e o espanhol, em que integram ou auxiliam o Poder Legislativo. Há, ainda, situações como a de Portugal e Grécia em que integram o Poder Judiciário, o da Alemanha<sup>66</sup> que faz parte do Poder Executivo, e o caso do Tribunal de Contas da União que, na Constituição de 1946, integrou o Poder Judiciário brasileiro (SIMÕES, 2014). É adotado por países com tradição de *public law*, como a França e, de modo geral, na América Latina e na África Subsaariana (MELO, 2008).

A estrutura organizacional dos Tribunais de Contas, de acordo com Melo (2008), está centrada em um colegiado de julgadores, presidido por um dos membros, com garantias e institucionais funcionais previstas na Constituição, mais amplas do que as gozadas pelos Auditores no modelo Auditor Geral, como por exemplo a vitaliciedade. O exercício da atividade

---

<sup>65</sup> Essas entidades integram uma organização internacional chamada de Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI que edita as normas internacionais das entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI). A norma de nível 1, a Declaração de Lima – ISSAI 1, promulgada em 1977, traz os princípios fundadores da INTOSAI. Abrange, em essência, a preocupação com a independência das EFS, mas engloba também declarações sobre os propósitos da auditoria do setor público, as relações das EFS com o Legislativo e o Executivo, seus poderes para realizar auditoria e métodos e princípios de condução de auditoria e de elaboração de relatório. As normas de nível 2 são conhecidas como os pré-requisitos para o funcionamento das EFS. Estabelecem as diretrizes e os princípios relacionados com os conceitos de independência das EFS – ISSAI 10 e 11; valor e benefício das EFS – ISSAI 12; transparência e *accountability* – ISSAI 20 e 21; código de ética – ISSAI 30 e controle de qualidade – ISSAI 40.

<sup>66</sup> O tribunal alemão encontra-se em processo de reestruturação.

de fiscalização pelo Tribunal não é debatido com a comissão legislativa e o ciclo de auditoria, normalmente, se estende por períodos extensos podendo abranger mais de um ano, a não ser no que se refere às contas de governo quando a fiscalização ocorre com foco em um ano específico ou período legislativo específico. Atua em apoio à supervisão administrativa e exerce papel de controle e fiscalização da utilização de recursos públicos. Neste sistema, o instrumento de fiscalização principal é a auditoria de conformidade e o perfil profissional predominante, entre os auditores, é dos bacharéis em direito (MELO, 2008).

O sistema de Auditoria-Geral ou Controladoria identifica-se por ser órgão singular, desprovido de poderes jurisdicionais, que atua por meio da emissão de relatórios ou pareceres e pela expedição de recomendações. Dentro deste sistema, existem países, que em razão de suas tradições e necessidades, o adotam com peculiaridades, tais como a Grã-Bretanha (que exercia apenas o controle de legitimidade) e os Estados Unidos (onde o controle abrangia todos os organismos que recebiam fundos dos governos, e, concomitantemente, atuava como polícia fiscal das despesas públicas) (SIMÕES, 2014).

A característica principal do desenho institucional Auditor Geral, de acordo com Melo (2008), é a concentração de poder na figura do Auditor Geral que, em muitos países, acumula a função de *comptroller*. Aqui a responsabilização não é institucional e encontra-se centrada na figura individual do Auditor que detém variadas e importantes prerrogativas, tais como a ampla e livre capacidade de recrutar pessoal e de organizar o planejamento e execução dos trabalhos de auditoria. Atua em articulação com o Parlamento e em conjunto com as Comissões de Contas Públicas (Publi Accounts Committees) (MELO, 2008).

O mandato do Auditor Geral é fixo podendo haver recondução e sua função é emitir pareceres e relatórios sobre as contas públicas para apreciação do Parlamento. O controle possui natureza, essencialmente, financeira, e a ação final da atividade de fiscalização é exercida pelo Poder Legislativo que delibera sobre recomendações e imposição de sanções. O ciclo do controle é anual, em função do papel do legislativo que delibera em bloco sobre todas as contas. É adotado, em geral, em países de tradição parlamentarista e a sanção legislativa equivale a um voto de desconfiança tendo aptidão para levar à queda do gabinete do Primeiro Ministro ou dissolver a Assembleia e convocar novas eleições gerais (MELO, 2008).

Os Tribunais de Contas e as controladorias possuem características e diferenças estruturais, retratadas em robusto trabalho de Edson Simões (2014, p. 489-490) que podem ser sistematizadas da seguinte forma:

características em comum: 1) são órgãos integrados ao aparelho estatal e inseridos no texto da Constituição; 2) são órgãos independentes e distintos dos

órgãos de controle interno; 3) detêm função de controle financeiro e não se sujeitam a revisão por parte de qualquer outro órgão quanto ao conteúdo do juízo que formularam; 3) são órgãos públicos distintos das entidades privadas que exercem auditoria; 4) possuem funções e poderes de controle financeiro, jurídico ou de mérito técnico (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), sendo esses poderes em alguns casos jurisdicionais (tribunais) e em outros não jurisdicionais (tribunais e controladorias), portanto, de caráter administrativos. Neste último caso, tem-se os relatórios que surgem do poder obrigatório de investigação e são dotados de autoridade técnica, e as recomendações que servem de alerta e vinculam-se ao dever de boa administração.

características não comuns: 1) os Tribunais de Contas possuem controles administrativos judicialiforme, com fiscalizações formais e burocráticas; as controladorias possuem regime de mandato, e exercem um controle opinativo ou consultivo, são destituídos de poderes jurisdicionais e coercitivos, e, como consequência vinculam-se a algum poder para que tenham força coercitiva, bem como são marcados por técnicas, procedimentos e instrumentos de auditoria próprios das empresas privadas; 2) o modelo de controladoria ou auditor-geral possuem limitada capacidade de responsabilização e imposição de pena aos responsáveis<sup>67</sup>; 3) o controle operacional, quanto aos aspectos da eficiência, efetividade, economicidade e eficácia, é outra característica marcante do sistema de controladoria. Devemos observar, entretanto, que as auditorias de resultado foram paulatinamente absorvidas pelos sistemas de Tribunais de Contas.

Os dois sistemas mantiveram as diferenças que os dissociam, entretanto houve, ao longo dos tempos, grande confluência de conceitos e aproximação dos métodos de fiscalização, de modo que os Tribunais de Contas que, inicialmente, se preocupavam apenas com o controle da legalidade e com a gestão financeira, passaram, por influência do sistema de controladorias, a adotar o controle gerencial que prioriza a análise da relação entre custos e resultados, a partir do exame da eficácia, eficiência, economicidade e efetividade dos atos de gestão (SIMÕES, 2014).

Podemos verificar essa mudança de paradigma na Constituição de 1988, artigos 70 e 74, que adotou expressamente o controle operacional. Até então, a Constituição de 1967 trazia como grande avanço, ao sistema fiscalizatório do Tribunal de Contas brasileiro, as atribuições de realizar auditorias financeira e orçamentária, nitidamente vinculadas ao controle de regularidade (legalidade).

Houve, no mundo, continua Edson Simões (2014), diversos movimentos que levaram, eventualmente, ao fortalecimento de um ou outro sistema. Em dado instante, se deu no sentido de promover o aumento da competência dos Tribunais de Contas e de torná-los mais fortemente jurisdicionais, como ocorreu em Portugal, na Itália (em 1991), na Bélgica e no Tribunal de

---

<sup>67</sup> Por isso, ainda segundo o autor, a manutenção dos poderes jurisdicionais dos tribunais de contas é extremamente importante nos países em que os mecanismos e instituições democráticas não se encontram plenamente estruturados.

Contas de Luxemburgo cuja reforma encontra-se pendente. Em outras situações, em países sobre influência do sistema anglo-saxônico, ocorreu a substituição dos tribunais por órgãos singulares do tipo Auditor-Geral, a exemplo de diversos países da América Latina, tal como na Argentina que sofreu influência dos modelos de auditoria dominante nos Estados Unidos e Canadá. Em outro momento, experimentou-se a criação de Tribunais de Contas destituídos de poderes jurisdicionais, como o Tribunal de Contas Europeu (SIMÕES, 2014).

Ricardo Schneider e Fábio Carvalho (2018) ao realizar estudo de direito comparado entre o Tribunal de Contas brasileiro e os europeus, a partir do sistema de Instituições Superiores de Controle – ISC, concluem, que o modelo brasileiro possui semelhanças e marcantes diferenças comparativas, no seguinte sentido:

A partir do Direito Comparado, podemos concluir que o atual modelo de Tribunal de Contas no Brasil guarda várias semelhanças com diversos aspectos das diferentes ISC da União Europeia. Em síntese, o Brasil segue o modelo mais próximo do Francês, de Tribunal que delibera de forma colegiada, com função jurisdicional, sem vínculo com qualquer dos Poderes, cujos membros têm status equivalente ao dos integrantes do Poder Judiciário e exerce auditoria ex post das espécies judicial, financeira e de performance (o regime da auditoria a priori foi abolido em 1967). O diferencial mais claro entre a instituição brasileira e os modelos estudados consiste no tratamento marcadamente constitucional conferido ao modelo brasileiro pelo constituinte, que praticamente esgotou os aspectos mais relevantes referentes à disciplina dessa instituição.

O modelo constitucional brasileiro de Tribunal de Contas é, indubitavelmente, mais amplo e complexo do que os estudados anteriormente, em especial o francês e o italiano. A extensão dedicada a essa Corte no Brasil não guarda paralelo com seus congêneres europeus. O regime constitucional abrange desde o regime de seus membros e da própria instituição, tendo como paradigma o Poder Judiciário, quanto as suas atribuições, amplas como nunca foram desde a instituição das Cortes de Contas. Na França, na Itália e na Espanha, ao contrário, pouco se consolidou no texto constitucional, dependendo sua atuação, na maior parte, do disposto na legislação infraconstitucional. (p. 243)

Pedro Humberto Barreto (2004, p. 85), em estudo sobre o sistema Tribunais de Contas e instituições equivalentes, destaca:

Em tempos mais recentes, muitas instituições têm introduzido mudanças significativas no funcionamento de suas respectivas ISCs. Na Irlanda a lei do controlador e auditor geral foi aprovada em 1993. Na Itália a principal mudança recente na legislação de auditoria foi realizada em 1994, na qual se tornou mais importante o papel da Corte de Contas e facilitou o desenvolvimento e a apresentação dos resultados dos trabalhos de auditoria. Na Bélgica, a Corte de Contas passou a realizar auditorias desde 1998. Mudanças legislativas, enfatizando a independência das instituições superiores de controle, ampliando suas competências e os poderes dos seus membros e regulando seus procedimentos, também ocorreram recentemente

na Dinamarca (1991 e 1996), na Espanha (1992 e 1988) em Portugal (1989 e 1997). (NÃO, 2001).

Como se observa as instituições superiores de controle dos estados-membros da União Europeia podem ser agrupados em quatro modelos principais: 1- Tribunal ou Corte de Contas, com função judicial; 2- Tribunal ou Corte de Contas, sem função judicial; 3 - Escritório de Auditoria, comandado por um Controlador ou Auditor Geral, vinculado ao Parlamento; 4 - Escritório de Auditoria, comandado por um Auditor Geral dentro da estrutura do governo.

Dez ISCs (Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, França, Grécia, Itália, Luxemburgo, Países Baixos e Portugal) reúnem-se como Tribunal ou Cortes de Contas. Constituindo o primeiro modelo, na Grécia e em Portugal, por exemplo, as respectivas ISCs são partes integrantes do Poder Judiciário e estão constitucionalmente em igualdade de condições com outros tipos de Tribunais. O segundo tipo é a estrutura colegiada, que não tem função judicial como a Alemanha, Áustria, Luxemburgo e Países Baixos. O Tribunal de Contas Europeu é também um corpo colegiado sem papel judicial. O modelo de escritório de auditoria independente, vinculado ao Parlamento e comandado por um controlador ou auditor geral, existe no Reino Unido, Irlanda e Dinamarca. O quarto modelo é o sistema desenvolvido na Suécia e na Finlândia, onde a ISCs é um órgão do governo. Ambos os Estados mencionados têm duas organizações de auditoria: um responsável perante o Governo pelas auditorias internas, portanto órgãos do sistema de controle interno do Governo, e outra comandada por membros do Parlamento, responsável pelo controle legislativo externo.

Podemos notar que, muito embora existam dois sistemas de Entidades Fiscalizadoras Superiores, houve interpenetração de características entre eles, bem como de um país para outro os sistemas sofreram adaptações decorrentes da cultura, da política e do ordenamento jurídico local. Essa combinação de características levou à modernização dos sistemas, principalmente dos Tribunais de Contas (SIMÕES, 2014).

Além disso, em decorrência dos programas de reforma dos Estados incentivados pelo BIRD e FMI (SIMÕES, 2014), o modelo anglo-saxônico (sistema de controladorias e auditoria geral) se disseminou pelo mundo e influenciou a criação de Tribunais de Contas desprovidos de poderes jurisdicionais, possibilitou a redução drástica de suas competências ou ocasionou sua substituição por órgãos singulares, adotando-se o modelo de auditor-geral.

Em contrapartida, o sistema de controle por órgão colegiado dotado de poder jurisdicional readquiriu importância na Europa central e oriental, bem como na China, sob influência do modelo de Tribunal português, belga e brasileiro (SIMÕES, 2014). Na União Europeia, por exemplo, encontramos 06 (seis) Entidade Superiores de Controle com poderes jurisdicionais – Bélgica, Espanha, França, Grécia, Itália e Portugal, sendo que na Espanha e França o controle é feito *a posteriori* (financeira – de cumprimento legal – e de performance sob os aspectos de economicidade, eficiência e efetividade dos gastos), e nos demais *a priori* (BARRETO, 2004).

A América Latina, relata Melo (2008), marcadamente possui instituições de controle externo deficientes e do total de países, três utilizam o modelo Tribunal de Contas (Brasil, Honduras e Uruguai), três usam o modelo *Audit Board* e os demais o modelo de Auditoria-Geral. O modelo mais adotado na região possui desenho institucional de Tribunal de Contas, paulatinamente substituído ao menos em nove países, ao longo do tempo, pelo modelo colegiado ou monocrático de controladorias. A Argentina, por exemplo, passou por uma mudança radical do modelo Tribunal de Contas para *Audit Board* (Conselho de Contas) (MELLO, 2008).

Além das instituições de controle externo nacionais, ainda existem as instituições subnacionais, concentradas no Brasil e Argentina. No Brasil, além dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal, têm-se os Tribunais de Contas dos Municípios e do Município (no caso de São Paulo e Rio de Janeiro). Na Argentina apesar do sistema adotado ser o da *Audit Board*, no plano subnacional prevalece o modelo Tribunais de Contas (MELLO, 2008).

O Chile encarna o modelo de controladoria, com nítida influência americana, possuindo, entretanto, características peculiares que lhe conferem um perfil único: a) não mantém vinculação com o Poder Legislativo e possui autonomia constitucional garantida pelas sucessivas constituições nacionais; b) têm status de agência sem subordinação hierárquica, muito embora preserve todos os traços de Cortes de Contas, o que lhe garante o exercício de poderes quase-judiciais (MELLO, 2008).

O modelo de Tribunal de Contas adotado no Brasil, de acordo com Giuseppe Giamundo Neto (2019), é reflexo dos modelos europeus então existentes por ocasião de sua concepção e teve como referência as Cortes de Contas belga, italiana e francesa.

O enquadramento dos Tribunais de Contas na estrutura orgânica da Constituição revela a peculiaridade do órgão, tendo sido disciplinado de diferentes modos ao longo dos anos pelas Constituições Brasileiras. Na Constituição de 1988 não foi, em nossa análise, incluído na estrutura de qualquer dos poderes, na de 1934 foi inserido entre os órgãos de cooperação nas atividades governamentais. Em 1937, foi incluído pelo constituinte entre os órgãos do Poder Judiciário, sendo que a partir de 1946 foi reposicionado no Poder Legislativo (GIAMUNDO NETO, 2019).

A posição institucional dos Tribunais de Contas e demais Entidades Fiscalizadoras Superiores (auditorias e controladorias), segundo Jacoby (2016) não se mostra uniforme no mundo contemporâneo, assim, em países como Holanda, Alemanha, Bélgica, Japão, Espanha, Itália, Uruguai e Brasil integram o Poder legislativo; Na Grécia e Portugal integram o Poder Judiciário; Nos Estados Unidos, México, Inglaterra, Noruega, Argentina, as Controladorias

integram o Poder Legislativo; No Paraguai, Cuba, Finlândia e Suécia, as Controladorias integram o Poder Executivo; e por fim, em países como Peru, Colômbia, Chile, Guatemala e Porto Rico, as Controladorias estão desvinculadas de qualquer dos Poderes.

No caso brasileiro inspira curiosidade, no mínimo, a forma de inclusão do Tribunal de Contas como órgão pertencente ao Poder legislativo<sup>68</sup>, entretanto que não o integra, conforme decorre da leitura do art. 44<sup>69</sup> da Constituição de 1988 que afirma ser este composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal.

A primeira impressão que surge é que, em razão da adoção da teoria de tripartição de poder, não se tinha, do ponto de vista organizacional, aonde colocar os Tribunais de Contas, e optou-se por alocá-lo como auxiliar do Poder Legislativo, mesmo que em relação a este não haja qualquer tipo de subordinação.

Na verdade, a explicação apresenta viés histórico, conforme ensina Diogo Figueiredo Moreira Neto (2003, p. 85-86):

O sistema francês manteria por muito tempo, até o século XIX, essa característica do *Ancien Régime*, de ser um órgão do Poder Real e destinado ao controle dos recursos da Coroa. No século XIX, com a Lei de 16 de setembro de 1807, ainda na França, assim como ocorria com as demais realidades europeias, a adoção da teoria da separação dos poderes substituiria o rei, enquanto destinatário das atividades do órgão de contas, pelo Poder Executivo, já que este ramo havia herdado quase a totalidade das funções administrativas desempenhadas pelo estado pós-revolucionário. O modelo de relacionamento similar ao francês influenciaria o da Corte de Contas italiana, criada com a unificação, que também tinha como destinatário o Poder Executivo, bem como o do órgão de contas prussiano de 1714, que mais tarde viria a ser a Corte de Contas do *reich* alemão. Foi, porém, o modelo Belga, embora tendo tomado como modelo organizacional e funcional o francês, de 1807, em que havia nítida dependência do Poder Executivo, que inauguraria, em 1830, no direito público continental europeu, uma tradição, de dependência do Poder Legislativo. E seria ainda o modelo Belga o que influiria, com suas transformações posteriores a 1850, a nova organização do

---

<sup>68</sup> Trecho do voto do Ministro Luiz Roberto Barroso no RE 848.826-CE: Entre nós, o controle externo da administração pública está inserido no âmbito do Poder Legislativo. No plano federal, diz a Constituição, é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. No entanto, o texto constitucional prevê um plexo de competências privativas do Tribunal de Contas que tornam a fiscalização contábil, financeira e orçamentária funções muito mais ligadas a essa Corte do que ao próprio Congresso Nacional. De fato, a extensão das competências dos tribunais de contas é variável entre os países. Em razão disso, a correta compreensão do regime de controle externo das contas públicas no Brasil reclama uma interpretação constitucional que vá além da afirmação corrente de que o órgão legislativo correspondente é o seu titular, sendo o Tribunal de Contas seu mero auxiliar. Desde logo, convém assentar que a vinculação administrativa do Tribunal de Contas ao respectivo órgão legislativo não significa, no Brasil, a submissão daquele a este. Em primeiro lugar, aquela Corte não pertence à estrutura do Poder Legislativo, sendo dotada, inclusive, de autonomia administrativa e orçamentária. Ademais, assim como ocorre em outros países, no Brasil, no que tange ao controle externo, as competências autônomas do órgão técnico auxiliar ultrapassam, em muito, as do próprio órgão Legislativo ao qual aquele está administrativamente vinculado. Por fim, também cabe mencionar que as Cortes de Contas são os órgãos competentes para a avaliação das contas das próprias Casas Legislativas.

<sup>69</sup> Art. 44. O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, composto da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

vetusto Tribunal de Contas espanhol, bem como a dos órgãos similares dos países da América Latina, inclusive o Brasil, que o adotaria na primeira Constituição republicana, de 1891.

Tem-se, portanto, um órgão independente que, sem pertencer a qualquer dos poderes, integra a estrutura do Estado brasileiro, exerce função típica, é dotado de autonomia financeira, orçamentária, funcional, administrativa, com competência de encaminhar projetos de lei de seu interesse para a criação e extinção de seus cargos e de provê-los por concurso público.

### 8.1.2 Tipos de controle

O Estado de Direito, além exigir como norma jurídica fundante a Constituição, tem por pilares, a separação de funções e o controle do poder político pelo próprio poder, mediante o exercício de funções típicas e atípicas, como forma de evitar abusos e garantir o respeito aos direitos fundamentais (SILVA FILHO, 2019).

De acordo com Edson Simões (2014) as teorias de sistemas<sup>70</sup> e as teorias contingenciais<sup>71</sup> reposicionaram o controle em um novo patamar: o controle passou a ser a garantia da eficácia dos sistemas, não só como garantidor de conformidade com normas preestabelecidas, mas, principalmente, como fator assecuratório do atingimento de metas essenciais para sobrevivência das organizações.

---

<sup>70</sup> Richard A. Johnson, Fremont D. Kast e James E. Rosenzweig em seu ensaio *Systems theory and management* partindo dos artigos de Ludwig von Bertalanffy, de 1951, e Kenneth Boulding, de 1956, fizeram a transposição, para o estudo da administração, da teoria geral de sistemas, segundo a qual sistema “é um todo organizado ou complexo, uma função ou combinação de coisas ou partes formando um todo complexo ou unitário”. “Pode-se, assim, tratar tanto de sistema orográfico, sistema fluvial, sistema solar etc., como de sistema administrativo. No campo da administração, como em outras áreas, tem-se dado atenção cada vez maior aos sistemas globais como pontos de referência para análise. O ponto de vista dos autores recém citados é o da utilidade do processo para a administração. Segundo eles, o administrador poderá perder de vista os objetivos gerais e amplos da sua empresa e o seu papel em sistemas ainda maiores, enquanto sua atenção estiver voltada para funções particulares em áreas especializadas” (WAHRLICH, 1977).

<sup>71</sup> “A teoria da contingência salienta que não existe, um melhor estilo ou uma melhor maneira, na administração. Suas premissas principais são as seguintes: a) não há uma maneira melhor de organizar e de administrar as organizações; b) uma maneira de organizar ou de administrar não é sempre igualmente eficaz; c) diferentes maneiras de organizar ou de administrar geram diferentes resultados. Para a teoria da contingência, a administração será tanto mais eficaz quanto maior a capacidade de seus membros em escolher a forma adequada a cada tipo de situação que seja apresentada” (CHIAVENATO, 1979, p. 30). “A teoria da contingência procura focalizar o comportamento organizacional observável e o ambiente externo, uma vez que o comportamento organizacional é uma função de suas consequências contingentes. Tosi & Hamner esclarecem muito bem esta característica quando dizem que “quando um subsistema de uma organização se comporta em resposta a outro sistema ou subsistema, dizemos que a resposta foi contingente em relação ao ambiente. Daí uma abordagem contingencial é uma abordagem na qual o comportamento de uma subunidade é dependente de suas relações ambientais com outras unidades ou subunidades, que têm algum controle sobre as consequências desejadas por aquela subunidade” (CHIAVENATO, 1979, p. 31).

Esclarece o autor que no campo da administração pública, a necessidade de criar órgãos de controles surgiu, inicialmente, no âmbito financeiro, como forma de vigilância externa, garantida a independente em relação aos órgãos vigiados.

No modelo constitucional brasileiro, destaca Jacoby Fernandes (2016), o controle não está expresso como direito fundamental, entretanto, foi opção de o Poder Constituinte originário possibilitar ao interprete reconhecer a existência de outros (implícitos), situados fora do catálogo da Constituição. Identificando-o como direito fundamental, afirma que na atual estrutura jurídica do país, somente outro direito fundamental pode limitá-lo. Tal ocorre, por exemplo, quanto ao exercício da ampla defesa e do contraditório, ou mesmo em relação ao princípio da publicidade, em processo de apuração de fato perante o Tribunal de Contas. Nessas circunstâncias, exercido este, restaura-se na plenitude o direito fundamental ao controle.

Entendemos, conforme destacado nos capítulos anteriores, que: a) existe o direito fundamental instrumental à tutela efetiva de políticas públicas implementado pelo exercício da atividade de controle e fiscalização de competência das Entidades Fiscalizadoras Superiores que é meio de proteção a outros direitos fundamentais; b) que os órgãos de controle externo são um dos principais elementos de sustentação da democracia, e a fiscalização das contas públicas constitui prerrogativa de soberania popular, bem como o controle e a responsabilidade são valores intrínsecos ao regime democrático (SCAPIN, 2019); c) que a atividade das EFS é indispensável à concretização de direitos fundamentais, além de constituir um direito fundamental em si mesmo, bem como a função de controle é imprescindível (SCAPIN, 2019) para a implementação de valores democráticos e republicanos do Estado.

Como consequência e em razão do disposto no art. 60, §4º, da Constituição Federal<sup>72</sup> brasileira, a atividade de controle financeiro, os Tribunais de Contas e o feixe de competências que lhes foram atribuídas não podem ser suprimidos ou reduzidos sequer pelo poder constituinte derivados por meio de emenda constitucional.

Quanto às espécies de controle, a própria Constituição Federal brasileira estabeleceu que:

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.

---

<sup>72</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (controle social).<sup>73</sup>

Podemos então identificar três espécies de controle<sup>74</sup>, externo, interno e social. Além disso, por influência dos sistemas italiano, belga e francês que inspiraram a adoção do modelo de Tribunais de Contas no Brasil, o controle pode ser prévio, concomitante ou posterior à prática do ato fiscalizado ou controlado. Bem como, poderá incidir sobre o mérito (gerencial ou operacional, relacionado à eficácia, eficiência e economicidade), legitimidade ou assumir aspecto técnico (SIMÕES, 2014).

No modelo argentino, pós-reforma constitucional de 1994, o controle tornou-se predominantemente a posteriori, enquanto o Chile mantém um sistema mais efetivo que se aproxima do brasileiro com controle prévio e realização de auditorias de performance.

O controle externo, conforme define Edson Simões (2014), diz respeito à fiscalização de órgãos estatais sobre outros órgãos estatais, denotando seu caráter externo. Trata-se de uma fiscalização realizada num determinado órgão público, por funcionários de fora desse órgão, situados, contudo, dentro do sistema estatal. No Brasil, o controle externo é atribuído ao poder legislativo, que conta com o auxílio dos Tribunais de Contas, que realiza a fiscalização financeira, patrimonial e contábil em todos os órgãos dos três poderes. Dessa maneira, a atividade controladora é exercida por uma autoridade diversa daquela que emitiu o ato controlado.

A classificação quanto ao momento em que o controle é exercido, ficou marcada, para João Antônio da Silva Filho, quase que exclusivamente pelos processos de prestação de contas e pela fiscalização de regularidade de contratos e procedimentos licitatórios, ou seja, pelo controle a posteriori, de natureza repressiva. Os novos desafios sociais deram, com o passar dos tempos, maior destaque aos controles prévios e concomitante, como formas de evitar que os

---

<sup>73</sup> Acresci a expressão controle externo.

<sup>74</sup> Muito embora, os termos controle e fiscalização normalmente sejam empregados como sinônimos, Ronaldo Chadid (2019, p. 123) esclarece que “são expressões com alcances diferentes. Enquanto fiscalização se aproxima das capacidades de vigilância, verificação e policiamento, controle engloba a ideia de fiscalização, monitoramento e se estande para capacidade de direção, de autoridade e gestão”.

recursos públicos sejam desperdiçados, a exemplos dos sistemas de alertas criados<sup>75</sup> pela lei de responsabilidade fiscal, das vistorias in loco e do poder geral de cautela reconhecidos aos Tribunais de Contas (SILVA FILHO, 2019).

O controle interno é fundado no poder de autotutela<sup>76</sup> da administração pública e exercido como definido no art. 74 da Constituição Federal brasileira, na Lei argentina nº 24.156/1192 e no art. 98 da Constituição chilena, de forma integrada e por meio de sistema, com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, dos direitos e haveres, e, por fim, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Não é mero controle de atos administrativos, mas um controle administrativo qualificado pela fiscalização financeira, orçamentária, de programas, de metas e resultados previsto no plano plurianual, com a finalidade de avaliar a gestão pública, quanto à eficácia e eficiência das políticas públicas, em apoio ao controle externo.

É um controle de governança, dotado de capacidade técnica, praticado por corpo funcional especializado (auditores internos), dentro de um sistema de integridade (*compliance*) e, normalmente, compostos por órgãos de controladoria interna (SILVA FILHO, 2019).

As diretrizes da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de 1992, para as normas de controle interno, estabelece que<sup>77</sup>:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e

---

<sup>75</sup> Lei de Responsabilidade Fiscal: Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º; II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite; III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites; IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei; V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

<sup>76</sup> É o poder da administração rever seus próprios atos, revogando-os ou anulando-os, conforme súmula 473 do STF: a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

<sup>77</sup> Disponível em: <https://www.intosai.org/>. Acesso em: 04 abril. 2020.

eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*<sup>78</sup>; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

O controle interno compreende cinco componentes inter-relacionados: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; monitoramento.

Cada linha dos componentes "faz um corte transversal" e se projeta sobre cada um dos quatro objetivos gerais. Por exemplo, as informações financeira e não-financeira geradas de fontes internas e externas, que pertencem ao componente informação e comunicação, são necessárias para administrar as operações, emitir relatórios e cumprir com os propósitos de *accountability* e para cumprir com a legislação aplicável.

Para Ricardo Pironti Aguirre de Castro (2014), o controle interno deve ser visto sob uma perspectiva gerencial, voltado a concretização de um novo modelo de gestão pública, possibilitando a coexistência entre o controle de legalidade e o controle de eficiência (resultado), conjugando, harmonicamente, o modelo burocrático com o gerencial, dentro de uma visão de colaboração e intersectorialização. É, portanto, um instrumento gerencial e de transparência que agrega técnicas e metodologias que são fundamentais para a eficiência na gestão da coisa pública, e também configura importante instrumento de efetivação da cidadania, dificulta a adoção de práticas clientelistas e vincula a gestão à prestação de contas constante à população. Passa-se, destarte, de uma ideia de supremacia e hierarquia para uma visão de parceria interna com estruturação horizontal de competências.

Edson Simões (2014), a partir da classificação proposta por Jack Diamond, afirma que, em termos gerais, existem dois tipos de sistemas de controle interno no mundo:

- descentralizado, onde cada ministério tem total responsabilidade sobre a execução e o controle do próprio orçamento, não sofrendo controle prévio pelo ministério da fazenda que apenas estabelece os padrões de controle e coordena os órgãos de controle interno;
- centralizado, onde o ministério da fazenda supervisiona, diretamente, os demais ministérios, nomeando os representantes para os vários órgãos de controle interno e o seu controle interno é responsável pelo controle a posteriori de todos os gastos e receitas. Muito embora cada ministério, ressalte-se, mantenha seu próprio órgão de controle interno.

Por fim, esclarece o autor, que no Brasil prevalecia o sistema de controle centralizado vinculado ao Ministério da Fazenda, realidade alterada por meio dos Decretos Executivos nº 4.113/2002 e nº 4.177/2002, que transferiram a Secretaria Federal de Controle Interno para a

---

<sup>78</sup> *Accountability*, segundo a INTOSSAI, é o processo através do qual as organizações públicas e os indivíduos que as integram tornam-se responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e todos os aspectos de seu desempenho.

Casa Civil da Presidência da República, e, finalmente, para a Corregedoria-Geral da União, subordinando a função de controle ao trabalho correcional, distanciando-se, assim, da experiência internacional.

A Constituição Federal brasileira ainda explicita o controle social que está intrinsecamente vinculado ao regime democrático e ao modelo republicano, que se expressa através do direito de petição (no qual se inclui o direito de representação aos órgãos de controle), se vale do acesso à informação (Lei Federal nº 12.527/2011) e de instrumentos jurídicos de persecução da moralidade, como a lei de ação popular. É decorrência direta da organização social, de modo que quanto mais organizada e estrutura a sociedade, mais eficaz é esse tipo de controle.

Para Ronaldo Chadid (2019), existem elementos limitadores do controle social como o clientelismo, o tráfico de influência e a falta de cultura participativa e de fiscalização. Porém, também existem elementos facilitadores, como a educação política do povo para participação nos negócios do estado, cujos principais mecanismos são: o orçamento e o planejamento participativo, as organizações não governamentais, os meios de comunicação social, os conselhos de políticas públicas e os observatórios nacionais.

O controle social é complementar ao controle externo, consoante afirma Ismar Viana (2019, p. 46):

Consigne-se, por oportuno, que, não obstante o controle social possa ser exercido pelo cidadão, cabendo ao Estado oportunizar os meios para viabilizar a efetividade desse controle, não se pode olvidar que ele não substitui o controle estatal, havendo, portanto, a complementariedade, e não a substitutividade. A uma, porque o controle social é pautado na facultatividade, ao passo que o controle estatal, formal, é alicerçado no poder dever dos agentes de controle. A duas, porque os instrumentos postos à disposição do cidadão para cumprir o fim a que o controle social se propõe são mais restritos, dificultando, assim, o exercício da missão constitucionalmente oportunizada ao cidadão, diferentemente do que ocorre com a função de controle exercida pelos órgãos de controle, para cujo desempenho há garantias próprias, facilitando assim, o alcance do fim a que institucionalmente esses órgãos se propõe.

O controle jurídico vincula-se ao controle judicial de políticas públicas. E o controle político, decorrente do sistema de freio e contrapesos, é o fundamento do conceito de jurisdição de políticas públicas, que resultada da “redução constitucional de competência do Poder Judiciário” (LEAL, 1960, p. 231).

Por fim, temos o controle da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia (os três últimos compõem o controle de mérito, gerencial ou operacional).

O controle de legalidade (aspecto técnico–formal) se restringe a examinar a adequação e a compatibilidade dos atos administrativos ao ordenamento jurídico, à gestão financeira e orçamentária da administração, avaliando a conformidade formal dos gastos públicos (SILVA FILHO, 2019). A legitimidade ultrapassa a simples verificação de formalidade, demandando que se examine a finalidade e a motivação da despesa pública, dentro de um juízo de ponderação inserido em um plano de exame da qualidade da gestão (SILVA FILHO, 2019). É exercida sobre a legalidade e economicidade da execução orçamentária e financeira, vinculada que está ao controle da boa administração e à análise de resultados, de maneira a possibilitar a aferição do custo-benefício do sacrifício econômico suportado pelo cidadão e a contrapartida do estado (TORRES, 1993).

Ricardo Lobo Torres (1993, p. 40) leciona que o controle da validade formal se concentra sobre a “legalidade dos atos e operações necessárias à execução do orçamento, mas não se esgota na legalidade estrita, na mera adequação do ato à lei formal, senão que tem por finalidade preservar a própria segurança jurídica que é um dos valores fundamentais do direito, ao lado da justiça com a qual deve estar em permanente harmonia”. Assim, se estende aos demais princípios derivados da ideia de segurança dos direitos fundamentais, tais como a tipicidade, a transparência tributária e orçamentária, a proibição de vinculação de receita, a irretroatividade, a anualidade, a anterioridade, uma vez que todos esses também são corolários do princípio maior da legalidade.

Como a segurança jurídica e os princípios dela emanados compõem o arcabouço normativo das garantias dos direitos fundamentais, segundo Torres (1993), o controle da legalidade implica, em um primeiro momento, no exame da adequação da gestão financeira ao orçamento e às normas tributárias e de despesa pública que abrange, conseqüentemente, o controle normativo dos atos da Administração. Engloba, também, o controle formal das contas públicas, seus aspectos de certeza, exatidão e correção de números e cálculos. E conclui, afirmando que “o controle da legalidade implica ainda o da superlegalidade, ou seja, o da constitucionalidade das leis e atos administrativos” (1993, p. 40).

O controle de economicidade deve contribuir para que os resultados desejados com a ação governamental sejam alcançados com otimização, dentro de uma relação favorável entre os meios, da seguinte forma: relaciona-se despesa e objetivos em uma equação de custo-benefício, sem comprometimento dos resultados (SILVA FILHO, 2019).

Para Torres (1993)<sup>79</sup>, a economicidade vai além do mero controle da economia de gastos, para consubstanciar-se em uma vertente mais ampla que corresponde à minimização de custos e gastos públicos e à maximização da receita e arrecadação. Equivale, pois a dizer que, para o autor, o conceito, além de abranger a receita, como meio de efetividade na realização das entradas orçamentárias, corresponde a uma justa adequação e ponto de equilíbrio entre estas duas vertentes das finanças públicas. É que, como o orçamento no direito constitucional moderno está cada vez mais ligado ao programa econômico, a economicidade encontra-se atrelada à ideia de justiça financeira e ao princípio do custo-benefício cujos principais aspectos, vinculados às correntes teóricas americanas da *New Public Finance* e da *Public Choice*, o projeta sobre o tema do controle das contas públicas, “exigindo que haja uma adequação entre receita e despesa, para não permitir que o cidadão-contribuinte não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço” (TORRES, 1993, p. 40).

José Antônio da Silva Filho (2019, p. 110) define eficiência e eficácia da seguinte forma:

A eficiência consiste na relação entre minimização de recursos empregados e a maximização de produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade. Pode ser examinado sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para se obter a mesma quantidade e

---

<sup>79</sup> Em estudo primoroso sobre a legitimidade e a economicidade, que fizemos questão de trazer em grande extensão para esta pesquisa, Ricardo Lobo Torres ainda afirma que “o princípio da economicidade carece de leitura conjunta com outras novidades introduzidas na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, especialmente a que se refere à aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Ficou aberta a possibilidade de o Tribunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimento, reduções de alíquota etc.) ou da despesa pública (restituição de tributos, subvenções, subsídios). O assunto reveste-se da maior importância, pois houve nos últimos anos o abuso na concessão de incentivos, camuflados ou não, com reflexos negativos sobre as finanças públicas e a economia do País. O controle da economicidade, no que tange aos incentivos, consistirá no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico realmente produzido. Sabe-se da perversidade dos incentivos concedidos no Brasil nos últimos anos, alguns em franca contradição com os interesses ecológicos, econômicos e regionais, o que vem fazendo com que o Congresso reoriente as concessões e lhes diminua o número, a exemplo, aliás, do que ocorre em outras nações. Sabe-se, também, que os privilégios financeiros, além da perversidade ínsita na maior parte das leis que os concederam, foram pessimamente administrados, favorecendo a corrupção e o desvio de dinheiro público. De modo que se toma verdadeiramente importante o aperfeiçoamento do controle da economicidade das subvenções e das renúncias de receita. O Tribunal de Contas da União, aliás, já vem exercitando a competência que lhe atribuiu a Constituição Federal, controlando com maior rigor os incentivos. A economicidade, que adquire voz constitucional no capítulo do controle (art. 70), é, embora lá esteja implícita, um dos mais importantes princípios do orçamento público. Na Constituição da Espanha chega a aparecer na Declaração de Direitos e Deveres do Cidadão (art. 31, 2). Na Alemanha a Lei do Orçamento Federal (BHO), de 1969, diz, no art. 7, que: “1. Devem ser observados na elaboração e na execução do orçamento os princípios da economia de (*Wirtschaftlichkeit*) e da economia (*Sparsamkeit*). 2. Devem ser realizados exames segundo o custo-benefício (*Nutzen-Kostenuntersuchungen*) das medidas com a significação financeira relevante”; o regulamento daquela lei, baixado em 1973 (*Vorläufige Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung Vorlage - VV-BHO*) define a economicidade como “a relação favorável entre os meios e os fins que consiste em obter um certo resultado com a menor utilização de meios possíveis ou o melhor resultado possível com a utilização de certos meios” (TORRES, 1993, p. 31).

qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.

A eficácia consiste no grau de alcance das metas programadas em um determinado período, independente dos custos implicados. O conceito refere-se à capacidade da administração cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento de ações.

O Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2018, p. 16), esclarece como tais princípios se vinculam e se materializam nas auditorias:

O exame da economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação, fidedignidade de documentos, eficiência dos controles internos e outros deverão ser objeto de auditoria de conformidade. Na prática, poderá haver alguma superposição entre auditoria de conformidade e auditoria operacional. Nesses casos, a classificação de uma auditoria específica dependerá do objetivo primordial da auditoria.

A eficiência é um conceito relativo. Isso significa que em uma auditoria sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação. Auditorias orientadas para eficiência podem também examinar os processos, desde os insumos até o produto, para expor as deficiências nesses processos ou na sua implementação (ISSAI 3100/41, 2016).

É importante observar que a análise de eficácia deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame. Além disso, fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia.

Ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (ISSAI 3100/42, 2016). A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse.

É possível, em uma auditoria operacional, priorizar apenas um dos quatro Es<sup>80</sup>. Porém, não é recomendável examinar aspectos de economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade de atividades em total isolamento. Por exemplo, olhar para a economicidade sem considerar também, pelo menos sucintamente, o resultado de uma política pode levar a intervenções baratas, porém não efetivas. Inversamente, em uma auditoria de efetividade, o auditor pode

---

<sup>80</sup> Efetividade, eficácia, economicidade e eficiência são os 4 Es.

também querer considerar aspectos de economicidade, eficiência e eficácia (ISSAI 3100/47).

Da interpenetração dos tipos de controle com os processos de fiscalização teremos diferentes classificações de auditoria. Se o controle for da legalidade, teremos a auditoria de conformidade, da qual são espécies a auditoria contábil, financeira e patrimonial. Se o controle for de eficácia, eficiência, economicidade e efetividade, teremos as auditorias de resultado, tais como a auditoria operacional, transversal, de programa, e a governamental. Sendo que o elemento preponderante, definido a partir do objetivo primordial da auditoria, poderá ser ou não a fiscalização de resultado, de modo que podemos ter uma auditoria operacional que realiza exame de critérios de legalidade ou conformidade.

## 9 CONTROLE EXTERNO NO BRASIL: OS TRIBUNAIS DE CONTAS

Detalhado estudo elaborado por Edson Simões (2014) revela que o controle dos recursos públicos no Brasil está ligado à escrituração contábil efetuada pela coroa portuguesa, inicialmente, a partir do erário régio, criado em 1761, que centralizava a gestão de todas as rendas fiscais da coroa e que compreendia as Controladorias da África Oriental, Rio de Janeiro, Ásia Portuguesa e as Controladorias da África Ocidental, Maranhão, Bahia, e, por fim, a Contadoria das províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira. Em 1782, no Estado de Minas Gerais, foi instituída a casa dos contos, órgão de ordenação e fiscalização das receitas e despesas do Estado. Somente em 1808, com a instalação da família real na colônia, institucionalizou-se o erário régio no Brasil.

As primeiras tentativas de implantação de uma Corte de Contas ocorreram ainda na fase imperial (1822-1889), após a carta outorgada, em 1824, não tendo, entretanto, o império conhecido a instituição de controle<sup>81</sup>.

Depois de várias propostas fracassadas (1826 – Felisberto Caldeira, 1838 – Marquês de Abrantes, 1845 – Manoel Alves Branco, 1857 – Pimenta Bueno, 1861 – Pimenta Bueno, 1878 Gaspar Martins, 1879 – Visconde de Ouro Preto), prossegue o autor, em 1889, João Alfredo, último Ministro da Fazenda do Império, em relatório enviado à Assembleia Legislativa Geral, reivindicou a criação de um Tribunal de Contas para garantir a boa administração dos dinheiros públicos e para auxiliar o parlamento de uma forma geral (SIMÕES, 2014).

Em novembro daquele mesmo ano, a República é proclamada, por um golpe militar liderado pelo monarquista Deodoro da Fonseca, e mesmo, com a primeira Constituição republicana de 1891, não houve, no texto original, a criação do órgão de controle da união, o que somente se deu, posteriormente, por meio de uma emenda aditiva que também autorizava a criação de Tribunal de Contas nos Estados<sup>82</sup>, através de previsão nas constituições locais (SIMÕES, 2014).

O início da separação entre as funções de administração e fiscalização, entretanto, já havia começado em 1844, com a definição de uma nova estrutura para Fazenda pública, passando a compô-la a Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda, o Tribunal do Tesouro Público e o Conselho Fiscal de Contas (FERNANDES, 2016).

---

<sup>81</sup> A constituição do Império previa que a receita e a despesa da Fazenda Nacional seriam encarregadas a um tribunal com o nome de Thesouro Nacional onde se regeria a administração, arrecadação e contabilidade em recíproca correspondência com as Thesourarias e Autoridades de províncias.

<sup>82</sup> O primeiro Tribunal de Contas do Estado a ser criado foi o do Piauí em 1892.

Criado por meio do Decreto 966-A de 1890, de iniciativa de Ruy Barbosa, os Tribunais de Contas surgem, no Brasil, como órgão de auxílio do Poder Legislativo com função de fiscal das Finanças, sua instalação, entretanto, só ocorreria em 1893, por esforço do Ministro Serzedello Correia<sup>83</sup>, com as atribuições previstas no regulamento 1.166 de 1892. A lei Orgânica, somente, é editada por meio do Decreto 392 de 1896, vocacionando o para a realização de fiscalização da administração financeira e para atuar como Tribunal de Justiça com jurisdição voluntária e contenciosa. Adotou-se como modelo o sistema fiscalizador belga com exame prévio dos atos administrativos, registro de reserva, com veto absoluto ou proibitivo, e veto relativo, predominando a fiscalização *a priori* (SIMÕES, 2014).

Não por outro motivo, mas justamente com a instalação da República é que se deu o exercício da atividade de controle pelos Tribunais de Contas. Ainda sob a égide da Constituição de 1890 foram criados o Tribunal de Contas do Estado do Piauí (1892) e o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (1921) (SIMÕES, 2014).

No período em que ocorreu o golpe de 1930, o Brasil foi governado por decretos, houve a revogação da Constituição (GIAMUNDO NETO, 2019) e com a promulgação da Constituição de 1934 ampliam-se as competências do Tribunal de Contas da União incluindo entre as suas atribuições o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiro ou bens públicos, e o acompanhamento da execução do orçamento, com inserção do verbo julgar no texto da Constituição. Houve, de acordo com Edson Simões, hibridismo funcional, ou seja, interposição do sistema belga e italiano, e equiparação dos seus ministros aos ministros do Supremo Tribunal, sendo o Tribunal alocado como órgão de cooperação nas atividades governamentais (SIMÕES, 2014).

Com a criação do Estado Novo, foi outorgada a Constituição de 1937, chamada de polaca em razão de sua clara inspiração fascista, marcada pelo enfraquecimento e redução de funções do Tribunal de Contas da União. Todo o órgão de controle foi disciplinado, esclarece Giuseppe Giamundo, em apenas um artigo, inserido no capítulo referente ao Poder Judiciário, apesar de não o integrar. Foi excluída de suas atribuições, a função de elaborar o parecer prévio das contas anuais do Presidente da República e o controle a posteriori passou a ser a regra, adotando-se um modelo misto entre o sistema belga e o francês, com afastamento do sistema italiano (GIAMUNDO NETO, 2019).

---

<sup>83</sup> Logo após sua instalação, o Tribunal de Contas considerou ilegal a nomeação de um parente do Ex-Presidente Deodoro da Fonseca, diante dessa decisão Floriano Peixoto, então Presidente da República, mandou redigir decretos que retiram do TCU a competência para impugnar despesas consideradas ilegais.

A Constituição de 1946, promulgada logo após a queda do Estado Novo, teve o mérito de reestabelecer os valores democráticos e republicanos da Constituição de 1934. Pela primeira vez o órgão de controle foi inserido no capítulo do Poder Judiciário. Foram mantidas as garantias aos Ministros da Corte, bem como a nomeação pelo Presidente da República, retornando, a necessidade de aprovação pelo Senado Federal. Também se garantiu a autonomia interna do órgão alinhada com a independência da magistratura e reestabeleceu-se o exame das contas anuais do Presidente da República. No novo regime, preponderou o sistema híbrido, francês (controle a posteriori, com veto suspensivo), italiano (controle prévio, com veto absoluto) e belga (controle prévio com registro sob reserva) (GIAMUNDO NETO, 2019).

A Constituição de 1967 trouxe importantes avanços ao sistema fiscalizatório do Tribunal de Contas com as novas atribuições de realizar auditoria financeira e orçamentária, mantendo-o entre os órgãos do poder legislativo como auxiliar do Congresso Nacional que, por sua vez, passou a exercer o controle externo, e houve a instituição do sistema de controle interno exercido pelo Poder Executivo (GIAMUNDO NETO, 2019).

Com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas<sup>84</sup> ganhou competências, garantias e instrumentos de fiscalização que lhe asseguraram um protagonismo até então inédito. Na doutrina, Giuseppe Giamundo Neto (2019) destaca que a nova carta fundamental acresceu as seguintes atribuições:

- i) Extensão do alcance do sistema de fiscalização. Além da fiscalização financeira e orçamentária, previstas na ordem constitucional de 1967, o órgão passou a ser competente pela fiscalização contábil, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta;
- ii) Inclusão de outros parâmetros de controle. Antes reduzida à verificação da legalidade e da regularidade formal das despesas, a fiscalização passou a ter como referência e a examinar, também, a legalidade e a economicidade dos atos;
- iii) Ampliação do rol de responsáveis sobre os quais o controle se exerce. A ordem constitucional anterior estabelecia competir aos órgãos o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos. A Constituição atual estendeu a responsabilidade aos gestores da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, assim como àqueles que causarem prejuízo ao erário, no que podem ser incluídas pessoas físicas e jurídica privada.

---

<sup>84</sup> STF: Os Tribunais de Contas ostentam posição eminente na estrutura constitucional brasileira, não se achando subordinados, por qualquer vínculo de ordem hierárquica, ao Poder Legislativo, de que não são órgãos delegatários nem organismos de mero assessoramento técnico. A competência institucional dos Tribunais de Contas não deriva, por isso mesmo, de delegação dos órgãos do Poder Legislativo, mas traduz emanção que resulta, primariamente, da própria Constituição da República. [ADI 4.190 MC-REF, rel. min. Celso de Mello, j. 10-3-2010, P, DJE de 11-6-2010]

iv) Acréscimo de novas competências à Corte de Contas, (além de manter a trazidas pelo regime de 1967). f) apreciar a qualquer título<sup>85</sup>, a legalidade dos atos de admissão de pessoal; g) realização de auditorias de natureza contábil, operacional e patrimonial; h) fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congêneres, a Estado, Distrito Federal ao a Município; i) prestar as informações solicitadas pelo congresso nacional sobre a fiscalização e sobre os resultados de auditorias e inspeções realizadas; j) aplicar aos responsáveis as sanções previstas em lei; e k) representar ao poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Historicamente, as Constituições Brasileiras inspiraram-se no sistema de controle belga, italiano e francês, ou utilizaram hibridamente, mais de um desses, o que equivale a dizer que, a natureza de atividade jurisdicional presente em parcela das competências do nosso órgão de controle é uma constante nos textos fundantes nacionais. Repete-se o uso do verbo julgar e do substantivo jurisdição, equipara-se os membros do Tribunais de Contas aos membros do Poder Judiciário e utiliza-se modelos de controle *a priori* ou *a posteriori* de países onde os Tribunais de Contas tomam decisões colegiadas com poderes de jurisdição.

Com o Estado Democrático de Direito, esclarece Edson Simões (2014), os Tribunais de Contas passam a ser importante instrumento de exercício da cidadania, pois sua função é fiscalizar a gestão dos recursos públicos, com o fim de assegurar que estes sejam arrecadados, aplicados ou utilizados em conformidade com os valores constitucionais e como forma de concretização dos direitos fundamentais. O controle das finanças é tarefa que busca, essencialmente preservar os direitos individuais e coletivos, constitucionalmente assegurados, na medida em que o equilíbrio financeiro do Estado é essencial para o exercício pleno desses direitos.

O Tribunal de Contas<sup>86</sup> é um instituto *sui generis*, interposto, segundo Castro Nunes (1943), entre os poderes políticos da nação, sem sujeição, porém, a qualquer deles. Não mudou essencialmente no regime atual a fisionomia clássica que lhe traçou Ruy Barbosa<sup>87</sup>:

Um mediador independente, posto de permeio entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que cotidianamente a executa, auxiliar de um e outro, que comunicando com a legislatura e intervindo na administração, seja, não só vigia, como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a

<sup>85</sup> As constituições anteriores já traziam a competência dos tribunais de contas para apreciar os atos iniciais de aposentadoria, reformas e pensões.

<sup>86</sup> STF: As cortes de contas seguem o exemplo dos tribunais judiciários no que concerne às garantias de independência, sendo também detentoras de autonomia funcional, administrativa e financeira, das quais decorre, essencialmente, a iniciativa reservada para instaurar processo legislativo que pretenda alterar sua organização e funcionamento, conforme interpretação sistemática dos arts. 73, 75 e 96, II, *d*, da Constituição Federal. [ADI 4.418, rel. min. Dias Toffoli, j. 15-12-2016, P, *DJE* de 3-3-2017]. Vide ADI 1.994, rel. min. Eros Grau, j. 24-5-2006, P, *DJ* de 8-9-2006.

<sup>87</sup> Castro Nunes conceituou Tribunais de Constas sob a égide da Constituição de 1937, mas o conceito é atual.

perpetração das infrações orçamentárias por um veto oportuno. As cortes de contas não são delegações do parlamento, são órgãos autônomos e independentes. Mas existem em função da atribuição política do parlamento no exame das contas de cada exercício financeiro. É esse, na teoria do instituto, o traço fundamental. Na sua função cotidiana, quer na fiscalização financeira, quer na tomada de contas dos responsáveis pelos dinheiros públicos, ela serve a esse objetivo que lhe explica a destinação, como órgão auxiliar e preparador daquela função. (NUNES, 1943, p. 22)

Embora seja esta a visão tradicional sobre os Tribunais de Contas, o estudo aqui proposto, melhor se enquadra na perspectiva de que estes constituem uma estrutura política de soberania, no desempenho, segundo Diogo Figueiredo Moreira Neto (2003), de diversas funções de proteção de direitos fundamentais de sede constitucional. É um órgão constitucional subordinante que expressa função política, como expressão imediata de soberania (art. 73, I, e art. 70, caput da CF), podendo igualmente ser definido como órgão garantidor dos valores políticos-constitucionais do Estado Democrático de Direito, porque exerce funções indispensáveis ao funcionamento dos princípios democráticos e republicanos, no tocante a um dos mais delicados aspectos de qualquer complexo juspolítico, que é a gestão fiscal (MOREIRA NETO, 2003).

## 10 CONTROLE EXTERNO NACIONAL NA ARGENTINA: *AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN*

O controle das contas na Argentina remonta ao período colonial, época na qual os contadores estavam autorizados a deter pessoas que não obedecessem às ordens do Reino de Espanha. Em 1776, com a instalação do Vice-reinado do Rio da Prata, instala-se o primeiro Tribunal de Contas da região e, em 1810, esclarece Lima Junior (2016), em razão da Revolução de Maio, se institui um sistema próprio de administração financeira.

No período histórico compreendido entre 1853 até 1992 foram editadas diversas leis que estruturaram e disciplinaram o sistema de controle externo argentino: a) em 1853, a Constituição nacional dispunha que o Poder Legislativo era o órgão responsável pelo controle externo; b) em 1859, a Lei nº 217 estabelece o regulamento geral de pagamentos e a forma de apresentação das *cuentas de inversión*; c) em 1870, a Lei nº 428 estabelece o Código de Contabilidade; d) em 1947, a Lei nº 12.961 regulamenta os juízos de contas e de responsabilidade, bem como introduz a moção de censura aos atos do Poder Administrador na gestão financeira-patrimonial do Estado; e) em 1956, o Decreto-Lei nº 23.354 institui o Tribunal de Cuentas de La Nación, tem-se também a edição da Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de La Nación e Contaduría General, f) em 1992, a Lei nº 24.156 disciplina a administração financeira, o controle interno e externo, prevê a existência da Sindicatura General da La Nación, no âmbito do Poder Executivo (controle interno) e da Auditoria General de La Nación (LIMA JUNIOR, 2016).

Para Pessanha (2010, p. 8), a Constituição Argentina de 1853 era uma das mais avançadas da época em relação ao exercício do controle externo, quando, de certa maneira, ainda “inaugurava-se mundialmente um controle mais efetivo dos parlamentos sobre os governos, mesmo nas democracias mais avançadas”. O texto constitucional colocava o Poder Legislativo como órgão responsável pelo controle externo que tinha como competência “fixar anualmente o orçamento de gastos da administração da nação e aprovar ou recusar a conta de inversão” (2010, p. 8).

Oyhanarte (1959), ex-ministro da Corte Suprema da República argentina, esclarece que ao Poder Executivo competia arrecadar as rendas da nação e apresentar a inversão de acordo com a lei ou orçamento de gastos gerais (art. 86, inciso 13). A prestação de contas anual, denominada de conta geral do exercício, era preparada pela Controladoria Geral da Nação e, conjuntamente, com um parecer do Tribunal de Contas, levada ao Congresso que a aprovava ou rejeitava (at. 67, inciso 7º). As contas eram examinadas por uma comissão bilateral que

poderia requerer às repartições da administração nacional os informes que julgasse necessários. Não havendo pronunciamento tempestivo da comissão, o Congresso tomava o parecer do Tribunal de Contas, por despacho, para pronunciamento. Na ausência de manifestação legislativa, até encerrar o quinto período de sessões posteriores à apresentação das contas, estas eram consideradas, automaticamente, aprovadas. Existindo falta no emprego dos fundos do tesouro e responsabilidade do Presidente ou seus Ministros, contra eles era aberto processo político (no âmbito legislativo) (OYHANARTE, 1959).

A constituição argentina de 1853 passou por reformar em 1860, 1866, 1898, 1957 e 1994<sup>88</sup> sendo que foi a partir de 1957 que começou a vigorar a cláusula de decurso de prazo que determinava a aprovação tácita, das contas não apreciadas decorrido o prazo de cinco sessões ordinárias de sua apresentação (inversão da capacidade de *enforcemente*) (PESSANHA, 2010).

Dentre as reformas e alterações normativas que se seguiram, destacam-se o Decreto-Lei 23.354/1956<sup>89</sup> e a Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de La Nación e Contaduría General de 1958<sup>90</sup> que institui o Tribunal de Cuentas de la Nación com funções de controle e jurisdição, compreendendo, respectivamente, o controle legal e técnico (controles econômicos e contábeis) e os controles jurisdicionais que envolviam o juízo de contas e o juízo de responsabilidades, cujo corpo deliberativo era formado por vogais, dos quais um era alçado ao cargo de presidente, sendo todos nomeados pelo Poder Executivo por sugestão do Ministro da Fazenda e com aprovação do Senado. Não havia garantia de vitaliciedade, a remuneração era equiparada a dos vogais das Câmaras Nacionais de Apelación, deveriam possuir o título de contador público expedido por universidade nacional, ter mais de trinta anos de idade e, pelo menos, cinco de antiguidade no título, e estavam proibidos de exercer qualquer outra atividade remunerada excetuando-se a docência (PESSANHA, 2010).

Com a reforma constitucional de 1994 o sistema de controle externo argentino passou por uma reformulação polêmica e profunda com a institucionalização de um organismo de assistência técnica do Congresso, com prerrogativa e *status* constitucional com competência para exercer controle patrimonial, econômico, financeiro e operativo (LIMA JUNIOR, 2016).

---

<sup>88</sup> A constituição da Argentina está dividida em preâmbulo e duas partes. A primeira com dois capítulos contendo um total de 43 artigos. A segunda dividida em dois títulos, com o primeiro composto por quatro seções com 77 artigos que integram treze capítulos. O segundo título possui, além de 129 artigos que tratam da organização do Estado e dos direitos do cidadão, dezessete disposições transitórias. Disponível em: [ufrgs.br/termisul/ferramentas/popup\\_ferramentas/escoar.htm](http://ufrgs.br/termisul/ferramentas/popup_ferramentas/escoar.htm). Acesso: 15 set. 2023.

<sup>89</sup> Dispunha sobre a autonomia organizacional do Tribunal de Contas e era constituído por um corpo deliberativo com cinco integrantes e um quadro administrativo. Além de criar o Tribunal foi responsável por modificar o regime de controle da fazenda pública e atribuir procedimentos adequados para se determinar a exatidão dos resultados patrimoniais e financeiros da fazenda pública.

<sup>90</sup> A lei tem a mesma numeração do Decreto.

Competia ao Tribunal de Cuentas de la Nación elaborar seu próprio regimento interno, nomear seu pessoal, fixar normas para prestação de contas e considerar as *contas de inversión*. Suas decisões constituíam requisito para a propositura de ações judiciais que objetivavam apurar responsabilidades. Seu quadro de pessoal incluía dois secretários, um corpo de contadores fiscais, além de pessoal auxiliar (de acordo com a lei orçamentária – Ley de Presupuestos). Os cargos de contador fiscal geral e contador fiscal exigiam titulação específica ou 10 anos de atuação consecutivas no Tribunal de Contas ou na Controladoria Geral (PESSANHA, 2010). “Seu modelo era inspirado no sistema francês e espanhol, era composto por cinco membros efetivos com mandatos vitalícios, possuía autoridade de controle *ex ante* e era dotado de poderes de execução quase judiciais” (SANTISO, 2009, p. 118). Revisava previamente “a legalidade das ações executivas”, inclusive decretos, podendo suspendê-los ou anulá-los, “julgava as contas públicas dos administradores públicos e os processos de prestação de contas<sup>91</sup>” (SANTISO, 2009, p. 118).

Apesar dos amplos poderes, havia um consenso que o Tribunal de Cuentas de la Nación deveria passar por uma reforma. Ponto característico do controle externo, àquela época, era a falta de efetividade e de regularidade na apreciação das contas, devendo-se também destacar a inexistência do dever de prestar contas (PESSANHA, 2010).

Em 1992, mediante a Lei n° 24.156, como parte de um esforço mais amplo para disciplinar as finanças públicas e racionalizar o orçamento público, por meio de uma reforma radical, foi criada a Auditoria General de La Nación como organismo de assistência técnica do Congresso, com autonomia funcional (LOPES *et al.*, 2018). A reforma constitucional de 1994 que se seguiu confirmou a titularidade da fiscalização ao Poder Legislativo e ratificou a importância do controle externo no exame e na opinião sobre o desempenho e a situação geral da administração pública.

“No final da década de 1980, o processo orçamentário e financeiro argentino havia entrado em drástica crise” (SANTISO, 2009, p. 118), nenhum orçamento havia sido aprovado entre 1990 e 1991, o país estava sob forte pressão de instituições financeiras internacionais e começou-se a desenhar uma reforma administrativa-financeira para reestruturação do orçamento e das finanças públicas que também envolvia a reorganização do órgão de controle externo (SANTISO, 2009). Entretanto, a versão original da proposta de criação da Auditoria General de La Nación foi, substancialmente, alterada durante sua tramitação no Parlamento “que durou um ano e meio, de abril de 1991 a setembro de 1992” (p.118). A proposta vencedora

---

<sup>91</sup> Tradução própria.

retirou do órgão de controle externo as principais atribuições que já pertenciam ao Tribunal de Cuentas de la Nación dentre as quais o controle *ex ante* da legalidade, a competência “de suspender ou anular atos administrativos ilegais, os poderes de sanção direta em questões administrativas e a competência de dar início a processos judiciais e atuar como reclamante<sup>92</sup>” (SANTISO, 2009, p.118).

A mudança mais relevante, destaca Santiso (2009), foi modelada a partir do paradigma norte americano e canadense, que no caso argentino, em razão da designação dos auditores gerais em linha partidária, resultou na politização do órgão de controle externo. Embora o transplante institucional baseado na adoção de um modelo estrangeiro de auditoria externa tenha, neste caso, “seguido as melhores práticas internacionais, a alteração do desenho institucional do controle externo *ex ante* para a auditoria de desempenho *ex post*<sup>93</sup>” (SANTISO, 2009, p. 118), gerou profunda crise na burocracia argentina que não estava, culturalmente, preparada para a mudança.

O elemento histórico, político e social que ocasionou a alteração do desenho institucional da Entidade de Fiscalização Superior argentina, conforme relata Menezes (2015), decorreu do fato do Poder Executivo, durante o período do Governo Carlos Menem, enfrentar dura resistência do Tribunal de Cuentas de la Nación no período de redemocratização, principalmente, nas fiscalizações envolvendo as concessões e privatizações realizadas no início da década de 1990, nas quais havia indícios de irregularidades e corrupção. “A posição contrária do Tribunal, em relação às ações do governo, fez com o governo Menem solicitasse a renúncia de membros da instituição, cujo impasse resultou na decretação da substituição destes por amigos do então Presidente” (MENEZES, 2015, p. 293), em flagrante violação da lei, segundo a qual, os auditores gerais somente poderiam ser cassados pelo Senado.

Durante o Governo Menem, a mídia demonstrou ser um elemento de controle social, extremamente, eficiente dando transparência aos resultados de auditoria e possibilitando, indiretamente, através da pressão exercida pela opinião pública, que as recomendações de auditoria fossem cumpridas. Leciona Santiso (2009) que, entre 1997 e 2001, os relatórios das investigações de corrupção vazados da Auditoria General de La Nación, “ainda que não aprovados ou bloqueados, apareceram nos dois principais jornais locais (*La Nación e Clarín*)<sup>94</sup>” (SANTISO, 2009, p. 118).

---

<sup>92</sup> Tradução própria.

<sup>93</sup> Tradução própria.

<sup>94</sup> Tradução própria.

Embora com *status* constitucional, o novo desenho institucional trazido pela Lei nº 24.156/1992 teve por finalidade limitar a atividade de controle externo e expressamente estabeleceu que Auditoria General de La Nación apenas realizaria o controle a *posteriori* da gestão orçamentária, econômica, financeira, patrimonial e legal (mediante auditoria operacional *ex post*), assim como emitiria pareceres sobre as demonstrações contábeis e financeiras da administração (MENEZES, 2015). “O objetivo da auditoria externa passou a ser claramente corretivo, e não punitivo, sem natureza vinculativa e sem poderes diretos de execução e sanção<sup>95</sup>” (SANTISO, 2009, p. 118). Assim, “O controle de *compliance ex ante*” deixou de ser exercido em 1992 e o sistema de controle interno, que passou a executar parcela destas competências, foi reestruturado e encontra-se submetido a Agencia Central de Auditoria Interna<sup>96</sup>” (SANTISO, 2009, p. 118).

São competências da Auditoria General de La Nación, conforme a Lei nº 24.156/1992<sup>97</sup>:

Artigo 118.- No âmbito do programa anual de ação de controle externo estabelecido pelas comissões indicadas no artigo 116, a Auditoria Geral da Nação terá as seguintes funções:

- a) Fiscalizar o cumprimento das disposições legais e regulamentares relativas à utilização dos recursos do Estado, uma vez emitidos os correspondentes atos;
- b) Realizar auditorias financeiras, de legalidade e de gestão, exames especiais das jurisdições e entidades sob seu controle, bem como avaliações de programas, projetos e operações. Esses trabalhos podem ser realizados diretamente ou por meio da contratação de profissionais de auditoria independente;
- c) Auditoria, por si ou através de profissionais de auditoria independente, executando unidades de programas e projetos financiados por organismos internacionais de crédito de acordo com os acordos que, para esses fins, sejam celebrados entre a Nação Argentina e esses organismos;
- d) Examinar e emitir parecer sobre as demonstrações financeiras dos órgãos da administração nacional, elaboradas no final de cada exercício;
- e) Controlar a aplicação dos recursos das operações de crédito público e efetuar os exames especiais necessários para opinar sobre a situação desse endividamento. Para tanto, poderá solicitar ao Ministério de Economia e Obras e Serviços Públicos e ao Banco Central da República Argentina as informações que julgar necessárias em relação às operações de dívida interna e externa;
- f) Fiscalizar e emitir parecer sobre as demonstrações contábeis do Banco Central da República Argentina, independentemente de qualquer auditoria externa que venha a ser contratada por ele;

---

<sup>95</sup> Tradução própria.

<sup>96</sup> Tradução própria.

<sup>97</sup> Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-24156-554>. Acesso em: 10 out. 2022. Tradução livre.

- g) Proceder ao exame especial de atos e contratos de relevância económica, por si ou por indicação das Câmaras do Congresso ou da Comissão Parlamentar Mista de Auditoria de Contas;
- h) Auditar e dar parecer sobre o relatório e as demonstrações financeiras contabilísticas bem como o grau de cumprimento dos planos de ação e orçamento das empresas e empresas do Estado;
- i) Fixar os requisitos de idoneidade que os profissionais de auditoria independente referidos neste artigo devem cumprir e as normas técnicas a que o seu trabalho deve obedecer;
- j) Verificar se os órgãos da Administração mantêm o registo patrimonial dos seus funcionários públicos. Para este efeito, todo funcionário público com a categoria de ministro; secretário, subsecretário, diretor nacional, autoridade máxima de agências descentralizadas ou membro do conselho de administração de empresas estatais e sociedades anônimas, deverá apresentar, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas da posse ou da sanção desta lei, uma declaração juramentada de ativos, de acordo com as regras e requisitos estabelecidos pelo registo, que devem ser atualizados anualmente e no término das funções.
- k) Fiscalizar o cumprimento efetivo dos encargos impostos ao beneficiário dos bens imóveis do Estado nacional cedidos gratuitamente por lei promulgada por força do n.º 5 do artigo 75.º da Constituição Nacional. (Item incorporado pelo art. 1º da Lei nº 26.599 B.O. 07/07/2010).

A estrutura da Auditoria General de La Nación é a de Conselho de Conta, semelhante à de Auditor Geral, diferenciando-se pela existência de um colegiado composto por sete auditores gerais, três indicados pelo Senado e três pela Câmara de Deputados, nomeados pelo Poder Legislativo com mandato fixo de oito anos, permitida uma recondução. Exige-se para os ocupantes do cargo a nacionalidade argentina, formação acadêmica em direito ou economia e especialização comprovada na área de administração financeira e controle (MENEZES. 2015).

Santiso (2009, p. 112) esclarece que o “modelo *Collegiate* ou *Board* é um híbrido constitucional cuja eficácia depende em grande parte dos vínculos que as EFS estabelecem com os Poderes legislativo e Judiciário. São órgãos que emitem opinião de auditoria sobre a probidade e a confiabilidade<sup>98</sup>” das contas de governo, por deliberação coletiva, para consideração do Parlamento que é o destinatário dos seus relatórios. É o caso, exemplifica o autor, do *bundesrechnungshop* da Alemanha, do *Riksrevision* da Suécia ou do *Algemene Rekenkamer* da Holanda.

O caso argentino, para Santiso (2009), fornece um claro exemplo de “controle fictício criado por uma reforma institucional radical e fracassada<sup>99</sup>” (p. 123), porque embora do ponto de vista formal a entidade de controle seja hígida encontra-se “prejudicada por incentivos

---

<sup>98</sup> Tradução própria.

<sup>99</sup> Tradução própria.

políticos adversa em uma burocracia altamente politizada e com baixa adesão ao Estado de Direito<sup>100</sup>” (SANTISO, 2009, p. 123).

Com jurisdição (Lei n° 24.156/1992) sobre todo o setor público nacional, a Auditoria General de La Nación não exerce controle prévio sobre os atos de governo e não tem competência de julgar as contas do Presidente. A primeira atribuição passou a ser exercida pela Sindicatura Nacional de la Nación, órgão de controle interno do governo, e a segundo foi transformada em competência para emitir pareceres a serem julgados pelas comissões legislativas (MENEZES, 2015).

Institucionalmente, a Auditoria General de La Nación, conforme Santiso (2009), levando em conta suas “competências de governança financeira e controle fiscal, com atribuições e responsabilidades muito bem definidas, é um órgão poderoso, mas que na prática encontra-se marcado por disfunções que limitam, drasticamente, a eficácia de suas decisões e afetam negativamente a responsabilidade do governo<sup>101</sup>” (SANTISO, 2009, p. 123). O controle orçamentário, de acordo com o autor, é de fato exercido pela “Comisión Parlamentaria Mista Revisora de Cuentas – Comissão Mista de Auditoria e Contas Públicas da Legislatura Bicameral – que na prática pode, direta ou indiretamente, impor restrições à atuação da EFS com ingerência em seu plano de trabalho<sup>102</sup>” (p. 123), bem como reduzir seu orçamento e disponibilizar recursos financeiros insuficientes para o cumprimento de suas atribuições. Outro problema, é que as decisões da Auditoria General de La Nación são colegiadas e a formação de vontade ocorre por consenso ou maioria de votos, entretanto os representantes da maioria legislativa podem vetar decisões de auditorias adversas. Tem-se uma configuração institucional com restrições de capacidade, limitações processuais e falhas estrutural que permite aos partidos políticos com maior representação parlamentar inviabilizar qualquer iniciativa fiscalizatória contrária aos interesses do Poder Executivo (SANTISO, 2009).

Pessanha (2010) e Menezes (2015) também reforçam, como consequência do processo político, que a Auditoria General de La Nación possui capacidade institucional bastante limitada, suas recomendações não têm força vinculante, não possui autonomia para julgar suas auditorias e, em razão da forte dependência do Poder Legislativo, os membros do conselho “não possuem, necessariamente, os requisitos técnicos para o cargo” (MENEZES, 2015, p. 295). O grau de profissionalização do corpo técnico da instituição é baixo e há um excessivo número de indicados políticos.

---

<sup>100</sup> Tradução própria.

<sup>101</sup> Tradução própria.

<sup>102</sup> Tradução própria.

A polêmica em torno da “nomeação de Rodolfo Barra como presidente da Auditoria General de La Nación<sup>103</sup>” (SANTISO, 2009, p. 123), no período de 1999 a 2002, pelo ex-presidente Carlos Menem, que estava na oposição, e que já o havia nomeado, durante o período do seu governo, como Ministro da Justiça e Juiz do Supremo tribunal Federal, ilustra bem essa questão. Nitidamente, a nomeação foi uma tentativa de garantir que o governo de Menem, do qual Barra fez parte, não fosse investigado e que as denúncias de corrupção não fossem apuradas (SANTISO, 2009).

Apesar das disfunções institucionais e da “adoção de um modelo de controle propositalmente enfraquecido e defeituoso, a raiz do problema<sup>104</sup>”, conclui Santiso (2009, p. 123), está, essencialmente, na natureza e no funcionamento do sistema político argentino que resultou, especifica o autor: a) na desestruturação de todo processo de certificação que se encontra permeado por problema técnicos, processuais e políticos que atrasam a fiscalização e ocasionam a revisão intempestiva das contas públicas do governo; b) em “uma ampla discricionariedade na gestão das finanças públicas<sup>105</sup>” (p. 123), na centralização, também no Poder Executivo, do processo orçamentário e na utilização desproporcional de decretos executivos para realocar dotações orçamentárias e em uma governança financeira deficiente com ampla transferência de atribuições de poderes orçamentários do legislativo para o executivo; c) na ausência de quadro de pessoal técnico e especializado na EFS; d) na ausência de uma revisão das contas de governo substantiva que reflita o desempenho do governo, ao invés de ficar restrita ao controle do cumprimento de regras legais e processuais (SANTISO, 2009).

---

<sup>103</sup> Tradução própria.

<sup>104</sup> Tradução própria.

<sup>105</sup> Tradução própria.

## 11 CONTROLE EXTERNO NO CHILE: *CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA*

O controle das contas públicas no Chile possui uma longa tradição que, conforme relata Monique Menezes (2015), começa no período colonial e, em 1541, com a nomeação dos oficiais do tesouro real ocorre a realização do trabalho de auditoria das contas públicas, mas somente no século 17 é possível notar o “fortalecimento da função fiscalizadora do Estado com a criação da *Real Audiencia* que teve por objetivo controlar a administração financeira e a conduta dos agentes públicos” (2015, p. 304). Ao longo dos séculos, os fatos históricos, que se sucederam, culminaram, em 1888, com a criação do Tribunal de Cuentas. Sendo que, na década de 1920, por influência dos Estados Unidos ocorreu a mudança para o modelo monocrático de Auditor Geral.

Como veremos, somente os fatos políticos e históricos associados às particularidades culturais e administrativas locais podem explicar o peculiar controle externo chileno materializado, atualmente, na Contraloría General de La República. A independência do órgão de controle em relação aos demais poderes, por exemplo, pode ser compreendida a partir da Proclamação da República, ocorrida somente no século 19, mas cujos princípios republicanos e democrático na condução das contas públicas já podiam ser notados desde o período de colônia e que acabaram por conduzir o país, num longo caminho institucional, à criação do Tribunal de Cuentas e à independência, em 1964, da Contraloría General de La República criada em 1927. Essa transição de modelo também geraria um órgão de controle com características híbridas e específicas, tanto de Tribunal de Contas como de Auditor Geral e isolado do demais poderes estatais (MENEZES, 2015).

Foi assim que “desde o período de colônia até a formação do Chile republicano” as atividades de controle, “gestão, contabilidade e supervisão da administração pública foram exercidas por diversas instituições” (PIRES; RODRIGUES; SOARES, 2012, p. 74). Em 1988, por meio de Lei, cria-se o Tribunal de Contas norteado pelos princípios da legalidade, independência e prestação de contas, e, somente, em 1926, “com a extinção da Dirección e da Inspección de contabilidade, do Tribunal de Cuentas, da Dirección Geral de Estadística e da Inspección General de Bienes de la Nación, nasce a Contraloría General de La República” que em razão destas supressões passou a “acumular funções como a de registro de pessoal, Tribunal de Contas e normatizador da contabilidade nacional” (PIRES; RODRIGUES; SOARES, 2012, p. 74).

Na década de 70, no governo Allende, por meio de um grande programa de reformas estabeleceu-se um forte conflito com a EFS intensificado pelas medidas adotadas por esta que questionavam a legalidade das iniciativas políticas do Estado e que resultou na emissão pelo governo de 40 decretos de insistências para anular o mesmo número de decisões controladoras, fato este que provocou enorme reação dos partidos de oposição. No governo Pinochet, durante o período militar (de 1973-1990), também houve tentativas de neutralização do órgão de controle externo por meio de limitações orçamentárias e alteração do regime salarial do corpo técnico de fiscalização, conflito que se intensificou com o questionamento pelo controlador-geral da constitucionalidade do plebiscito que a junta militar, em 1978, buscava implementar como forma de consulta nacional à legitimidade do governo autoritário e que resultou na destituição do controlador (pela antecipação da aposentadoria) e na nomeação de um tenente do exército para a função (SANTISO, 2009).

Com a redemocratização, em 1990, adotou-se um conjunto de medidas públicas através de uma agenda com vistas a “aumentar a transparência, fortalecer a probidade e prevenir a corrupção” (PIRES; RODRIGUES; SOARES, 2012, p. 74), com o objetivo de estimular a confiança nas instituições. Entre os grandes marcos desse processo estão a criação da Comissão Nacional de Ética Pública em 1994, a Lei de Probidade Administrativa de 1999, as reformas do Código Penal, a adesão à Convenção Interamericana contra a Corrupção, ratificada em 1998 (PIRES; RODRIGUES; SOARES, 2012).

A “agenda pro transparência” introduziu um conglomerado de ações de cunho reformista entre os anos de 2003 e 2005, com o controle do gasto eleitoral, a regulação das atividades de lobby (e a criação do registro público de lobistas), a institucionalização da auditoria interna em todos os órgãos públicos de governo e a reforma constitucional de 2005 que trouxe de maneira efetiva o princípio da probidade administrativa. Quanto ao controle interno estabeleceu-se os seguintes órgãos: a) “Conselho de Auditoria Interna Geral que assessora o chefe do executivo” nas questões relativas à auditoria interna e probidade administrativa; b) Ministério da Secretaria Geral de Governo com a função de “coordenação interna do Conselho de Gabinete”. Com a Lei nº 19.032/1991 e o Decreto nº 1/1992 criou-se canais de participação e comunicação efetivos com as organizações sociais de modo que os cidadãos puderam ser inseridos no contexto de transparência (PIRES; RODRIGUES; SOARES, 2012).

Em 2002, com o aparecimento de escândalos de corrupção envolvendo obras públicas e os fundos reservados dos governos, a Contraloría General de La República passa por uma grande crise institucional e tem abalada parte significativa do seu prestígio social e a

confiabilidade nos seus instrumentos de fiscalização, exatamente em razão do tipo de controle que exerce, já que a atividade de controle ocorre *ex ante* e em face dos poderes de revisão da legalidade das iniciativas políticas do governo poderia ter atuado preventivamente (SANTISO, 2009).

A ampla autonomia da Contraloría General de La República em relação aos Poderes Executivo e Legislativo consolidou a credibilidade social da instituição e evitou a politização do órgão, entretanto o isolou e inviabilizou a cooperação e o controle recíproco, inclusive das ações da própria entidade de controle externo que ficou, inicialmente, sem ter quem a fiscalizasse, muito embora, o controlador geral preste contas de sua gestão ao Congresso Nacional. Por conseguinte, o Poder Legislativo chileno desenvolveu seu próprio sistema de fiscalização, isolando ainda mais a Contraloría General de La República dirigida, monocraticamente, por um Controlador Geral que concentra amplos poderes de fiscalização (MENEZES, 2015).

Os governos nacionais que se sucederam, explica Santiso (2009, p. 156), sempre atenderam as “recomendações da Contraloría General de La República e raramente emitiram decreto de insistência para anula-las<sup>106</sup>”. Por ter, em matéria administrativa, poderes quase judiciais confiados a um Tribunal de Cuentas que funciona dentro dele e que realiza o *juicio de cuentas*, imiscui-se em prerrogativas administrativas e é duramente criticada por interferir em políticas públicas. Na Contraloría, o corregedor-geral adjunto atua como órgão de primeira instância e o *Tribunal de Cuentas* como órgão de segunda instância, composto pelo corregedor geral e por dois advogados, que pode impor sanções administrativas de natureza ressarcitória, retenção de salário e demissão.

A Contraloría General de La República é uma Entidade Fiscalizadora Superior da administração do Estado de natureza autárquica, que goza de autonomia frente ao Poder Executivo e demais órgão da administração pública que tem por objetivo resguardar o patrimônio público, fortalecer e proteger a probidade e a transparência contribuindo para governabilidade e *accountability*, com as seguintes competências prevista na Constituição chilena<sup>107</sup> de 1980 (art. 98): a) interpretar as normas legais que afetam a administração, que permite que se tenha uma interpretação uniforme, um sistema de súmulas vinculantes capaz de fornecer previsibilidade à atuação administrativa; b) “atividade de controle prévio, realizada através da *toma de razón* que é um instrumento de controle preventivo através do qual se analisa a constitucionalidade e legalidade dos decretos e resoluções administrativas”; c) auditorias, com

---

<sup>106</sup> Tradução própria.

<sup>107</sup> CHILE, Constitución Política de La República, 1980, art. 98.

o objetivo de zelar pelo cumprimento das normas jurídicas, resguardar a probidade e a propriedade pública; d) “regular e realizar com exclusividade a contabilidade do setor público em geral, com o objetivo de informar a comunidade obre a gestão do estado”; e) julgar com exclusividade as contas de pessoas e funcionários “responsáveis por fundos ou bens públicos com intuito de responsabilizar tanto os atuais como os antigos funcionários que tenham causado danos ao erário” (PIRES; RODRIGUES; SOARES, 2012, p. 75).

O cargo de controlador é privativo de advogado e, até 2005, era vitalício, mas com a edição da Lei nº 20.050/2005 passou a ser de oito anos sem possibilidade de recondução, sendo sua indicação feita pelo Presidente da República submetida à aprovação do senado por no mínimo três quintos dos seus membros. Sua destituição pela má gestão da controladoria somente pode se dá por meio de processo de *impeachment* que tem início no senado. Quanto ao corpo técnico, todos os servidores da Contraloría General de La República são nomeados livremente pelo Controlador que possui amplos poderes com prerrogativas semelhantes ao de ministro dos tribunais superiores e é responsável individualmente pelos pareceres da Contraloría (MENEZES, 2015).

De acordo com Santiso (2009) o desenho institucional *monocratic* também denominado modelo *Westminster* é o que mais se aproxima do modelo tido como ideal pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI – no qual predominam a existência de mecanismos de controle corretivos não punitivos e é o desenho institucional mais adotado por países andinos em razão da forte pressão exercida pelas assessorias técnicas da missão Kemmerer promovida pelos Estados Unidos. Este modelo caracteriza-se pela realização do controle *ex ante* (preventivo) e pela predominância da realização de auditorias de desempenho e financeiras frente às auditorias de conformidade e regularidade. Identifica-se, no caso chileno, a possibilidade de “exercício do controle (*ex ante*) de constitucionalidade e legalidade por meio do mecanismo denominado *toma de razón* e possui poderes de veto sobre a implementação de políticas públicas impedindo a execução do ato administrativo irregular<sup>108</sup>” (SANTISO, 2008, 152).

O modelo de Entidade Fiscalizadora Superior adotado no Chile, ainda nas palavras de Santiso (2009), traz diversas particularidades ao modelo monocrático de controle externo, fato este associado a algumas especificidades locais descritas pelo autor:

---

<sup>108</sup> Tradução própria.

a) não integra o conjunto de entidades que compõe o sistema legislativo de controle das finanças do Estado, portanto não integra o Poder Legislativo, nem faz parte do sistema judicial de controle fiscal;

b) a eficácia do controle externo é prejudicada pelo excesso de independência política do órgão que o deixou isolado no conjunto de entidades que integram “o sistema de responsabilidade legislativa das finanças do Estado – diversamente do que ocorre no sistema brasileiro e argentino nos quais a interferência política e partidária é o fator de prejudicialidade<sup>109</sup>” (SANTISO, 2009, p. 152);

c) a atividade de fiscalização é formal (resultado do caráter legalista do Direito Administrativo adotado no Chile) e busca garantir o atendimento da ordem legal, a proteção e a utilização adequada dos recursos pertencentes aos fundos públicos, à proteção da probidade na administração e a transparência da informação financeira;

d) encontra-se “desvinculada das novas tendências da gestão do setor público e da governança financeira, de modo que sua atuação não se reverte na responsabilização efetiva do gestor público em razão de falhas nos sistema de controle que tem origem em disfunções na cooperação e integração entre os órgãos fiscalizadores<sup>110</sup>” (SANTISO, 2009, p. 152), o que levou o Poder Legislativo a desenvolver mecanismo próprio de supervisão fiscal e o Poder Executivo a criar seu próprio modelo de avaliação de desempenho;

e) desviando-se das melhores práticas de auditoria internacional a Contraloría General de La República supervisiona o sistema de contabilidade e prepara os relatórios contábeis sobre o situação das finanças do Estado, elabora o relatório anual da execução do orçamento dirigido ao Poder Legislativo e ao Chefe do Poder Executivo, “a cuenta pública del controlador e a memória anual que compõe o balanço anual das atividades da EFS e faz a revisão das finanças do governo, conseqüentemente, encontra-se impedida de fiscalizar as demonstrações financeiras do Estado e de emitir certificação anual das contas públicas do governo<sup>111</sup>” (SANTISO, 2009, p. 152);

f) acumula funções de vários órgãos estaduais (o escritório do controlador-geral, o Tribunal de Cuentas, o departamento de estatística e a inspeção-geral de ativos nacional) com o objetivo de racionalizar a gestão financeira do governo;

g) o controlador-geral possui garantais constitucionais além das garantias institucionais previstas na Constituição para a Contraloría General de La República, tais como, a garantia

---

<sup>109</sup> Tradução própria.

<sup>110</sup> Tradução própria.

<sup>111</sup> Tradução própria.

pessoal de inamovibilidade desde a nomeação até os 75 anos, a garantia funcional de não dependência hierárquica ou de revisão ou aprovação de seus atos por qualquer outro órgão e a garantia normativa que o habilita a emitir atos normativos na sua área de competência. O controlador geral nomeia seu próprio substituto dentre os integrantes da carreira, fato este que aliado um a processo rigoroso de seleção de profissionais, predominantemente, da área de direito e contabilidade possibilita a formação de um corpo técnico qualificado e com perspectiva de ascensão em uma carreira organizada e centrada;

h) possui uma tradição legalista que leva à confidencialidade dos trabalhos de auditoria (*información privilegiada*), tem poderes limitados de imposição direta de sanção compensados pela adoção do controle *ex ante*, ainda assim e, no entanto, “as decisões do Tribunal de Cuentas da Contraloría General de La República são parcialmente executáveis e podem ser contestadas nos tribunais judiciais. A execução coercitiva ocorre nos juízos ordinários e fica à cargo da Ministério Público na Contraloría General de La República<sup>112</sup>” (SANTISO, 2009, p. 152);

Embora o controle externo chileno seja representado por uma instituição autárquica com hierarquia constitucional que goza de grande prestígio social e encontra-se vinculado ao um Estado nacional baseado no respeito às instituições e ao estado de direito com uma administração pública eficiente e com muita disciplina financeira, todos os fatores descritos acima levaram à formação de um controle interno deficiente, obsoleto e desnecessário a cargo do Conselho Geral de Auditoria Interna Governamental, frente ao grande poderio e à alargada competência da Contraloría General de La República que, em parte, também assumiu essas funções.

As críticas mais contundentes que se fazem à Contraloría residem, precisamente, no excesso de formalismo e no acúmulo de funções incompatíveis com a atividade de controle externo, havendo consenso quanto a necessidade de reforma e modernização da EFS, com mudanças profundas no sistema de governança financeira e controle fiscal, processo este que se iniciou em 2002 e atingiu seu ápice em 2007 quando, por meio de um acordo interpartidário, o senado chileno nomeou um candidato de consenso para a Contraloría General de La República rompendo com a tradição de escolha de interna da EFS. Os principais pontos debatidos em relação aos quais ainda se busca mudanças são: transferência da atividade de *compliance* (exercida *ex ante*) e “fortalecimento do sistema de controle interno através da atuação do Conselho Geral de Auditoria Interna Governamental; transferência do controle de legalidade e constitucionalidade dos decretos do governo para um tribunal administrativo<sup>113</sup>” (SANTISO,

---

<sup>112</sup> Tradução própria.

<sup>113</sup> Tradução própria.

2009, p. 156), por exemplo, podendo permanecer com o exercício controle de constitucionalidade a posterior; transferência da atividade de “supervisão da contabilidade do governo para um órgão central de contabilidade dentro do estrutura do Poder Executivo, o que possibilitaria a EFS auditar as demonstrações financeiras do governo e fiscalizar as contas públicas anuais<sup>114</sup>” (p. 156); criação de instrumentos mais eficazes de transparência (SANTISO, 2009).

---

<sup>114</sup> Tradução própria.

## **12 AS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES NO BRASIL, CHILE E ARGENTINA: UMA ANÁLISE COMPARADA**

Brasil e Argentina são as duas maiores economias da América Latina e os dois principais fomentadores do Mercosul de modo que o estudo das previsões constitucionais destes dois modelos, a funcionalidade dos mecanismos de controle e suas trajetórias institucionais devem ser compreendidas de modo conjunto, para em seguida, comparativamente, ser analisado o peculiar modelo chileno (LIMA JUNIOR, 2016).

O modelo Tribunal de Contas definido nos artigos 71, 73 e 75 da Constituição brasileira “é seguido por todos os Estados membros da federação, diferente do que ocorre na Argentina onde as províncias de Salta e a cidade autônoma de Buenos Aires adotaram a Auditoria Geral e a república da Argentina a Auditoria General de lá Nación”, entretanto, os dois órgãos estão previstos em capítulos correspondente ao Poder Legislativo, ou seja, são tratados como órgãos auxiliares deste Poder (LIMA JUNIOR, 2016, p. 20).

No Brasil, temos a seguinte composição entre Instituição de Fiscalização nacional e subnacional: a) entidade federal com jurisdição sobre o governo federal: Tribunal de Contas da União; b) entidades estaduais com jurisdição sobre governos estaduais e municipais: b.1) Tribunal de Contas do Estado do Acre, Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, Tribunal de Contas do Estado do Amapá, Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Tribunal de Contas do Estado do Ceará, Tribunal de Contas do Distrito Federal, Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, Tribunal de Contas do Estado do Goiás, Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul, Tribunal de Contas do Estado do Pará, Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, Tribunal de Contas do Estado do Piauí, Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, Tribunal de Contas do Estado de Roraima, Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Tribunal de Contas do Estado de Tocantins, Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul; b.2) entidades estaduais com jurisdição sobre municípios: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, Tribunal de Contas

dos Municípios do Estado do Pará<sup>115</sup>; b.3) entidades estaduais com jurisdição sobre município: Tribunal de Contas do Município de São Paulo e Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (MELO; FIGUEIREDO; PEREIRA, 2005).

Na Argentina, temos as seguintes instituições de controle externo: a) nacional: Auditoria General de la Nación; b) provinciais: b.1) modelo Tribunal de Contas: Catamarca, Córdoba, Bueno Ayres, Corrientes, Chaco, Chubut, Formosa, Jujuy, La Pampa, Mendoza, La Rioja, Misiones, Neuquén, San Luiz, San Juan, Santa Cruz, Santa Fé, Santiago del Estero, Tucuman, Tierra del Fuego; b.2) modelo Auditoria Geral: Salta; b) municipais: b.1) modelo Tribunal de Contas: San Francisco, Cosquin, Córdoba, Rio Cuarto, Alta Gracia, Larioja, Rosario, General Roca, Salta, Santa Fé, San Luiz, Villa Mercades, Santiago del Estero, La Banda, Bariloche, Comodoro Rovadavia, Trelew; b.2) Auditoria General de la Ciudad de Buenos Ayres: Ciudad de Buenos Ayres (MELO; FIGUEIREDO; PEREIRA, 2005).

A Constituição argentina, disciplina no art. 85, do capítulo sexto intitulado de La Auditoria General de La Nación, da sessão primeira del Poder Legislativo, do título primeiro, sobre o *Gobierno Federal*, que o controle externo do setor público em seus aspectos patrimoniais, financeiros e operacionais será uma atribuição própria do poder legislativo, bem como que o exame e a opinião do Poder Legislativo sobre o desempenho e a situação geral da administração pública estará sustentado nos ditames da Auditoria General de La Nación – organismo de assistência técnica do Congresso com autonomia funcional disciplinada por lei que preveja sua criação e funcionamento, aprovada por maioria absoluta dos membros de cada Câmara (LIMA JUNIOR, 2016).

O presidente da Auditoria General de La Nación será indicado por partido político de oposição com maior número de legisladores no congresso, e entre as atribuições do órgão estará o controle da legalidade, gestão e auditoria de toda a atividade da administração pública centralizada e descentralizada, qualquer que seja a modalidade de organização e as demais funções atribuídas por lei. Bem como, intervirá necessariamente no trâmite da aprovação ou desaprovação das contas dos fundos públicos (LIMA JUNIOR, 2016).

Entretanto, na prática, o que se viu foi que “a independência dos auditores-gerais e de todo pessoal da Auditoria General de La Nación é comprometida pelas articulações políticas que envolve sua nomeação e compromete a independência (objetividade e neutralidade) do trabalho de auditoria, a imparcialidade do corpo técnico de fiscalização” e a capacidade de executar suas tarefas de maneira isenta (SANTISO, 2009). Para Santiso (2009, p. 123),

---

<sup>115</sup> O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará foi extinto pela Emenda Constitucional Estadual n. 92/2017, cuja constitucionalidade foi confirmada pelo STF através da ADIn nº 5.763.

“nenhuma destas três dimensões é cumprida pela Argentina, porque a intensa politização do órgão criou um obstáculo intransponível à credibilidade da EFS como auditor imparcial das finanças do governo<sup>116</sup>”. A Auditoria General de La Nación, em razão do agudo grau de politização do colégio de auditores e do próprio órgão, encontra-se dominada pelos dois maiores partidos políticos do país, o que resultou em ingerências no processo de fiscalização e auditoria que ocorrem desde a elaboração do plano de trabalho para o acompanhamento das políticas públicas até a negociação dos achados e recomendações de auditoria. Além disso, a própria previsão de que o presidente do órgão deva ser indicado pelo partido de oposição significa, efetivamente, segundo o autor, que haverá mudança no colegiado toda vez que houver mudança no governo (SANTISO, 2009).

Muito embora haja determinação constitucional que lei infraconstitucional disciplinará a criação e o funcionamento da Auditoria General de La Nación a situação é de omissão legislativa, vigendo disciplina constante da Lei nº 24.156/1992, anterior à reforma da Constituição Argentina de 1994, que trata no artigo 118 das funções deste organismo, de modo análogo ao que determina o artigo 71 da Constituição brasileira. Entretanto, não se verifica no modelo argentino a mesma simetria entre o modelo nacional e subnacional de controle externo existente no Brasil (LIMA JUNIOR, 2016).

É que, no sistema de controle externo argentino não é possível identificar um único desenho institucional no sistema nacional e nos subsistemas subnacionais nas províncias e nas municipalidades, tampouco existe mecanismos que estabeleça uma vinculação funcional entre os Tribunais de Contas provinciais e a Auditoria General de La Nación. A ausência de similaridade também se verifica nos procedimentos, seja pelos tipos de auditoria adotados, pelos prazos ou pela terminologia utilizada (LIMA JUNIOR, 2016).

O modelo brasileiro também apresenta problemas, uma vez que a função de controle externo é exercida pelos Tribunais de Contas (da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) e o processo subjacente, bem como o procedimento dele decorrente, encontram-se disciplinados nas respectivas leis orgânicas e regimentos internos. Como consequência, há uma dispersão de legislações sem um eixo central único que os unifique, ou seja, não há um processo nacional de controle.

A solução para construir uma base processual sólida encontra-se delineada na proposta de Emenda à Constituição brasileira nº 329/2013:

---

<sup>116</sup> Tradução própria.

Art. 6º. A lei complementar referida no §5º do Art. 73 da Constituição Federal, dentre outras finalidades, fixará: I. Normas gerais relativas ao processo de contas públicas, com as seguintes garantias: a) devido processo legal; b) contraditório e ampla defesa; c) Procedimento extraordinário de uniformização da jurisdição de contas, de iniciativa de qualquer Conselheiro ou membro do Ministério Público de Contas de qualquer Tribunal de Contas, a ser processado autonomamente e em abstrato pelo Tribunal de Contas da União, em casos de repercussão geral, diante de decisão exarada por Tribunal de Contas que, aparentemente, contrarie dispositivo da Constituição Federal ou de lei nacional.

O sistema de controle nacional a ser instituído, de acordo com Heloísa Helena Antonácio Godinho (2017), além da legislação material já existente, seria conduzido por uma legislação processual nacional, indispensável para a uniformização e padronização dos processos de contas (lei orgânica nacional). A viabilidade jurídica e concreta desse sistema nacional é cristalina, segundo a autora, porque o Tribunal de Contas da União já atua como catalisador da esfera de controle, como por exemplo, na confecção do cálculo das quotas referentes aos fundos de participação destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre estados e município (art. 161, parágrafo único, da Constituição brasileira).

Alexandre Manir (2017) também afirma que não há obstáculos à criação de uma lei nacional de processo de contas já que mesmo em matéria processual, há colaboração legislativa entre entes federados, uma vez que a Constituição defere aos Estados a regulação de procedimentos em matéria processual (art. 24, XI) reservando-se à União a iniciativa de norma geral em matéria de competência concorrente, podendo-se citar como exemplo, a lei de execução fiscal, a lei de licitações e contratos administrativos e a lei de improbidade, que são nacionais e abertamente procedimentais (SARQUIS, 2017).

No caso argentino, o que se “observa é que o tipo de formação da federação (centrípeta) foi fundamental para proporcionar uma maior autonomia das suas províncias e gerou o oposto do pacto federativo brasileiro (do tipo centrífugo)” no qual à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios segue como parâmetro o modelo adotado pelo Tribunal de Contas da União, definido na Constituição Federal (LIMA JUNIOR, 2016, p. 20).

As diferenças entre o modelo brasileiro e o argentino que se inicia com o desenho institucional da Entidade de Fiscalização Superior, respectivamente, Tribunal de Contas e Auditor Geral, se intensifica quanto a estrutura decisória, à nomeação dos membros, mandato, à capacidade decisória, ao poder de sanção e aos tipos de fiscalização.

O Tribunal de Contas da União: a) possui nove ministros, seis indicados pelo Poder Legislativo, um pelo Chefe do Poder Executivo, um advindo da classe de auditores e um do

Ministério Público de Contas. Tal forma de composição, majoritariamente realizada pelo Poder Legislativo ao qual se encontra vinculado, demonstra existir uma ampla formação política dos indicados em relação aos membros de formação técnica; b) o mandato dos seus membros é vitalício; c) possui jurisdição, amplo poder decisório (podendo condenar gestores, aplicar multa e imputar débito) e independência financeira; d) planeja e executa auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (LIMA JUNIOR, 2016).

Na Auditoria General de La Nación<sup>117</sup>: a) os auditores gerais são nomeados por resoluções de ambas as casas do Congresso, três pela Câmara de Senadores e três pela Câmara dos Deputados, observadas as respectivas composições, sendo que o sétimo auditor nomeado por deliberação conjunta dos presidentes da Câmara e do Senado será o presidente do órgão e sua indicação compete ao partido de oposição com maior número de legisladores no Congresso. Todos os indicados devem possuir nacionalidade argentina, com título universitário na área de ciências econômicas ou de direito com comprovado especialização em administração financeira e controle; b) os auditores gerais têm mandato de quatro ou oito anos definido a partir de sorteio, sendo permitida uma recondução<sup>118</sup>; c) o órgão de controle está vinculado ao Poder Legislativo com ampla submissão, não tem capacidade decisória, mas possui independência financeira (LIMA JUNIOR, 2016); d) realiza auditorias de ordem legal, financeira e de gestão; d) a Lei n° 24.156/1992 estabelece que o órgão tem jurisdição: d.1) institucional sobre o Poder Legislativo, o Poder judicial, o Ministério Público, a Presidência da Nação, Sede do Gabinete de Ministros, Ministérios e Secretários do Poder Executivo Nacional, d.2) administrativo-financeiro sobre o serviço da dívida pública e as obrigações a cargo do Tesouro<sup>119</sup>.

Conforme afirma Lima Junior (2016) o processo de formação do federalismo nacional foi relevante para entender o desenho institucional das entidades de fiscalização nos dois países. Também se nota que, muito embora, o modelo argentino seja o de Auditoria Geral houve um fenômeno de hibridização, pois apresenta característica muito marcante de Corte de Contas, como a estrutura decisória colegiada.

O controle externo no Chile<sup>120</sup> é bem singular, porque apesar de adotar o “modelo de Auditor Geral inspirado no desenho institucional americano e britânico”, como esclarece Monique Menezes (2015, p. 303), “a Contraloría General de la Republica apresenta características que a tornam única”.

---

<sup>117</sup> ARGENTINA. Constitución de la Nación Argentina, Art. 85, 1994.

<sup>118</sup> Art. 122 da Lei Argentina n. 24.156/1992.

<sup>119</sup> Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-24156-554>. Acesso em: 10 out. 2022. Tradução nossa.

<sup>120</sup> Art. 87 a 89 da Constituição Chilena de 1980.

A primeira, leciona a autora, é que “não se encontra vinculada a qualquer dos Poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário” (MENEZES, 2015, p. 303). Também é peculiar o fato de possuir mecanismos institucionais próprio do sistema Tribunais de Contas o que lhe permiti ter poderes sancionatórios. Tais particularidades somente podem ser compreendidas a luz do contexto histórico através, principalmente, do estudo dos eventos ocorridos em 1920, quando o país adotava o modelo Tribunal de Contas e, em 1927, quando foi convertido em Auditoria Geral, mas manteve os atributos do sistema institucional anterior, resultando no modelo híbrido atual (MENEZES, 2015).

Seguindo o modelo de Auditor Geral, o órgão de controle externo chileno é dirigido monocraticamente por um controlador geral que concentra amplos poderes, com mandato de oito anos, sendo designado pelo Presidente da República com aprovação do senado por três quintos de seus membros em exercício, não podendo ser reconduzido e somente pode ser destituído por meio de processo de *impeachment* iniciado no Senado (MENEZES, 2015). Além de gozar de privilégio semelhantes aos ministros de tribunais superiores, possui poderes para nomear todos os servidores da Contraloría General de la Republica e prerrogativa para alterar diretamente o plano de carreira e salário (MENEZES, 2015).

No que diz respeito às atribuições, esclarece Menezes (2015), o controlador geral possui um conjunto de competências que não encontra correspondência no modelo brasileiro e argentino e que, de modo geral, são incomuns ao controle externo moderno. Podem ser destacadas quatro funções: 1) revisão judicial, que consiste no controle prévio de constitucionalidade, legalidade e regularidade dos atos da administração cujo principal instrumento é a “*toma de razón* que permite ao controlador examinar resoluções e decretos. Hipótese em que para se sobrepor a um parecer contrário da Contraloría General de la Republica, o Poder Executivo somente pode fazê-lo por meio do Decreto de Insistência” (MENEZES, 2015, p. 305); 2) auditoria, realizadas por meio de inspeções *ex-post* da burocracia do executivo estados e municípios ou empresas que recebam recursos públicos. Sem previsão de realização de auditorias de performance como previsto expressamente na Constituição Brasileira, realiza inspeções que procuram verificar a eficiência e a efetividade dos gastos públicos; 3) contábil, realiza interpretação financeira da administração pública por meio de *dictámenes* que são pareceres vinculantes no âmbito da administração pública e dispões sobre petições de particulares ou funcionários públicos, sobre atos administrativos lesivos; 4) papel de Corte de Contas por meio do seu Tribunal de Contas Interno com o objetivo de garantir a integridade do patrimônio público, podendo impor multas, reter salários, e suas decisões somente podem ser contestadas no Poder Judiciário, no âmbito da segunda instâncias. Esta

função muito bem caracteriza o modelo híbrido chileno e o aproxima, neste ponto, do modelo Tribunal de Contas brasileiro. Trata-se do *juicio de cuentas* contra os agentes públicos que possui como objetivo a reparação do patrimônio público e “funciona como um juizado de primeira instância, com o subprocurador atuando como juiz” (MENEZES, 2015, 306).

Diferentemente do modelo brasileiro, no qual a Constituição Federal estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno que deverá apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional<sup>121</sup>, a Contraloría General de la Republica exerce atipicamente grande parte das funções de controle interno sendo responsável pela elaboração dos balancetes das contas públicas em função disso não audita esses documentos. Há, portanto, uma excessiva expansão do controle externo e uma atrofia do controle interno o que gera conflito de interesses comprometendo os recursos humanos da instituição e a realização de auditorias de desempenho, na contramão do padrão internacional de controle externo (MENEZES, 2015).

O Tribunal de Constas da União e a Contraloría General de la Republica, diversamente da Auditoria General de La Nación, gozam de ampla credibilidade social em razão, principalmente, no caso brasileiro do recrutamento via concurso público do corpo técnico de fiscalização. No que concerne a efetividade das determinações, tanto o modelo chileno quanto a brasileiro, ambos possuem amplos poderes sancionatórios (MENEZES, 2015).

Resta claro, da análise comparativa, que o desenho institucional argentino é o que menos contribui para efetividade do exercício do controle externo em razão da forte subordinação do modelo ao Poder Legislativo, da ausência de poderes decisórios e sancionatórios e da forma de atuação *a posteriori* da fiscalização. Já a Contraloría General de la Republica possui plena independência do Poder Legislativo chileno o que gera, na prática, uma relação de desconfiança do parlamento. Neste quesito, o Brasil assume posição intermediária na medida em que é auxiliar do Poder Legislativo, muito embora possua total autonomia para exercer suas competências fiscalizatórias privativas o que gera intensa cooperação na atuação como Congresso Nacional que também possui atribuições de fiscalização (MENEZES, 2015).

No entanto, deve-se destacar que nos três países o Poder Executivo é detentor da agenda de governo e do planejamento das políticas públicas e, no mais das vezes, possui forte controle sobre o Poder Legislativo o que limita a atividade de fiscalização e a transparência das ações do poder público.

---

<sup>121</sup> Art. 74, inciso IV, da Constituição Federal.

### 13 CAPÍTULO III – EFETIVIDADE DAS EFS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Neste terceiro e último capítulo torna-se possível compreender que embora o desenho institucional da Entidade Fiscalizadora Superior seja relevante, as tradições jurídicas, culturais, sociais, econômicas e políticas são os fatores que acabam condicionando sua eficácia e, conseqüentemente, impactam na efetividade dos direitos fundamentais.

Por tal razão, se fez necessário analisar em primeiro lugar a qualidade democrática, a *accountability* social e a implementação das políticas econômicas e sociais na América Latina e, em seguida, o processo político e histórico de definição e alteração do modelo das instituições de controle externo no Brasil, Argentina e Chile.

O arcabouço normativo no qual está inserida a estrutura institucional dos órgãos de controle externo revela muito sobre o processo de empoderamento e de enfraquecimento destas entidades, a exemplo do que ocorreu no Brasil, com a Constituição Federal de 1988, e na Argentina, com a reforma constitucional de 1994.

Veremos, ao considerar este conjunto de aspectos da realidade (econômica, democrática, social, jurídica e política) associado a fatores de desempenho como a pontualidade dos relatórios de auditoria, a independência dos órgão de controle, a credibilidade das constatações de auditoria, o *enforcement* (poderes de execução) e a contribuição da auditoria externa para o combate à corrupção, se é possível estabelecer indicadores relevantes que relacionam o impacto das decisões de controle externo com o potencial de economia direta gerada através da recomposição financeira decorrente de aplicações de multas e ressarcimento, e de economia indireta verificável a partir da implementação de recomendações de uso alternativo do gasto público. Também se buscará verificar a correlação da eficácia das EFS com a qualidade da governança financeira e com a qualidade do orçamento, bem como com os resultados fiscais e os déficits orçamentários.

A vinculação do tema de pesquisa com o controle da corrupção resulta da constatação de que a eficácia dos órgãos de controle externo relaciona-se com o controle orçamentário para garantir que este seja capaz de reduzir as desigualdades sociais, com a higidez do sistema de gestão de recursos públicos e de proteção financeira à implementação dos direitos fundamentais, com a governança financeira e a com a integridade pública. Utilizando-se desta vinculação de temas foi possível constatar que existe um linhame direto entre a alocação orçamentária de recursos e os resultados sociais da despesa pública que é afetada por uma governança aprimorada e por uma efetiva capacidade de *accountability* que deve ser garantida pelas Entidades de Fiscalização Superior.

Demonstraremos, por fim, que não existe uma relação direta entre o modelo de Entidade Fiscalizadora Superior e efetividade, mas que existe uma intrínseca correlação entre a efetividade destas instituições e a implementação dos direitos fundamentais sociais. Bem como que os problemas enfrentados pelos órgãos de controle externo na América Latina são sistêmicos e que apesar de todo arcabouço normativo e da poderosa estrutura institucional destes órgãos, são, de fato, os fatores políticos, culturais, econômicos e sociais que definem sua eficácia.

### **13.1 Desempenho das entidades fiscalizadoras superiores**

Carlos Santiso (2009), cujo trabalho usaremos como referência no estudo da efetividade da Entidades Fiscalizadoras Superiores na América Latina, especificamente, em relação ao Brasil, Chile e Argentina, afirma que, a elaboração de um índice de efetividade da Entidades Fiscalizadoras Superiores deve levar em conta, “critérios de independência, credibilidade, pontualidade dos relatórios de auditoria e os poderes de execução dos órgãos de controle externo<sup>122</sup>” (p. 171-194), da seguinte forma:

a) a independência dos órgãos de auditoria deve ser examinada com base nas constituições, leis orçamentárias, leis de administração financeira e leis orgânicas de controle fiscal e auditoria governamental;

b) a credibilidade das constatações da auditoria, é tratada pelo autor como um “subíndice do índice de Transparência Orçamentária<sup>123</sup>” (p. 172) e analisada a partir do seguinte quadro variável: (i) confiabilidade da auditoria externa; (ii) contribuição da auditoria externa ao combate à corrupção; (iii) verificação por parte da auditoria externa do cumprimento das metas físicas dos programas orçamentários pelo Poder Executivo; (iv) capacidade da auditoria externa efetivamente fiscalizar os gastos federais; c) pontualidade dos relatórios de auditoria externa, auferida com base no indicador de qualidade e pontualidade da informação fiscal, que, para o autor, também é um subíndice do índice de Transparência Orçamentária. É através do exame da tempestividade dos relatórios de auditoria externa que é possível analisar a tempestividade das informações fiscais e da própria auditoria, durante a fase de fiscalização, controle e acompanhamento da execução orçamentária, tornando possível definir com que grau de pontualidade as informações orçamentárias são tornadas públicas;

---

<sup>122</sup> Tradução própria.

<sup>123</sup> Tradução própria.

d) os poderes de execução das Entidades de fiscalização Superior, mensurados a partir da natureza vinculativa de suas decisões e a capacidade das EFS de impor sanções. Por meio deste critério busca-se verificar se as EFS são legalmente capazes de fazer cumprir as decisões de auditoria (SANTISO, 2009).

Estabelecidos os critérios, vamos examiná-los, detalhadamente, com a maior fidedignidade possível aos parâmetros propostos por Santiso (2009):

1) a independência é medida pelo exame das disposições normativas constitucionais e legais que regulamentam a atuação da EFS, a partir de três dimensões principais de independência, propostas pelo autor: 1.1 – independência institucional que correspondem às garantias constitucionais e legais da EFS; 1.2 – independência individual correspondem às garantias funcionais asseguradas ao auditor-geral, ministros, conselheiros, corpo técnico e funcionários da EFS; 1.3 – independência financeira que assegura os recursos necessários para o desempenho das competências institucionais da EFS. Em síntese, o critério independência é definido a partir de mecanismos de governança e garantia de recursos gerenciais;

2) por meio da credibilidade procurasse assegurar que os processos de auditoria produzam relatório e achados objetivos e claros, capazes de servir de fundamento para decisões de auditoria apoiadas em evidências convincentes dentro de uma eficiente estratégia de comunicação. Comparativamente, esclarece o autor, a independência, se baseia essencialmente em regras formais, enquanto a credibilidade se sustenta em percepções. O descompasso entre a independência formal e a captação social de credibilidade, demonstra existir, segundo o autor, uma grande divergência entre as competências formal e a atuação das EFS;

3) a pontualidade garante que os achados e as constatações da auditoria sejam relevantes e capazes de influenciar a formação e a execução das políticas públicas constantes da agenda de governo e orçamentariamente previstas. Relatórios de auditoria intempestivos são inservíveis tanto para corrigir a execução de uma política pública inadequada, prevenir a corrupção e até mesmo para punir a má-gestão ou redirecionar a administração ineficiente;

4) relacionado aos poderes de execução das Entidades de fiscalização Superior, a ausência de monitoramento das constatações de auditoria e do cumprimento de suas decisões é (juntamente com a baixa credibilidade e a intempestividade dos relatórios de auditoria) uma das causas de ineficácia das EFS, pois o trabalho de auditora se torna irrelevante se não for seguido pelos gestores públicos. Os achados de auditoria e os encaminhamentos deles decorrentes tem por objetivo ensejar ações legislativas, por meio de correção da legislação, processos de *impeachment*, investigações por comissões de inquérito parlamentar e possibilitar a melhoria

da governança pública. Neste quesito, o Tribunal de Contas da União e a Contraloría General de la Republica têm resultados muito melhores que a Auditoria General de la Nación.

A partir dos critérios e de acordo com os índices e subíndices expostos acima, Santiso (2009) elabora o índice de efetividade das EFS na América Latina, em uma escala com variações de 0, indicando baixa capacidade de imposição, a 1, refletindo alta capacidade de imposição, e conclui que o Brasil (ao qual foi atribuído índice de efetividade de 0,63) e o Chile (ao qual foi atribuído índice de efetividade de 0,60) são, na América Latina, as instituições de controle externo mais efetivas, enquanto a Argentina (a qual foi atribuída índice de efetividade de 0,28) encontra-se entre as mais débeis:

**Tabela 4** – Índice de efetividade das EFS na América Latina

PAÍS	Índice de efetividade	Independência	Credibilidade	Pontualidade	Execução
<b>BRASIL</b>	0,63	0,88	0,42	0,24	1,0
<b>CHILE</b>	0,60	0,81	0,40	0,18	1,0
<b>ARGENTINA</b>	0,28	0,46	0,22	0,13	0,33

Os resultados sugerem que a efetividade das EFS não possui correlação direta com o modelo institucional adotado. Brasil e Chile, por exemplo, possuem formatos distintos de Entidades de Fiscalização Superior, respectivamente, Tribunal de Contas e Controladoria (Auditor Geral) enquanto a Argentina adota o modelo Conselho de Contas – de formação colegiada - de modo que esta constatação indica, conforme afirma o autor, que “outras variáveis interferem no desempenho institucional”, sendo possível concluir que existe um grande espaço em branco entre os poderes formais, a atuação e os resultados obtidos, o que também sugere que a “governança e as trajetórias institucionais dos órgãos de controle externo têm maior potencial explicativo sobre sua eficácia do que o desenho institucional<sup>124</sup>” (SANTISO, 2009, p. 113). Além disso, modernamente, estas entidades, são estruturados a partir de arranjos institucionais resultantes da combinação de diversos elementos dos principais modelos de EFS.

Por outro lado, conforme se demonstrará, a contribuição dos órgãos de controle externo para a efetivação dos direitos fundamentais sociais decorre da atividade de controle do resultado das políticas públicas e do exercício das competências conferidas constitucionalmente ao sistema de garantia da boa gestão de recursos público e de proteção financeira à implementação

<sup>124</sup> Tradução própria.

dos direitos fundamentais do qual fazem parte as EFS, em razão da capacidade de suas decisões influírem diretamente sobre: a) a qualidade do governo; b) a qualidade do orçamento; c) a qualidade dos recursos públicos alocados para implementação das políticas públicas sociais; d) o equilíbrio intergeracional das finanças públicas; e) a qualidade da governança pública (integridade e controle da corrupção); e) o aperfeiçoamento do ciclo de *accountability*.

Especificamente, quanto à eficácia dos direitos sociais, em áreas como saúde, educação e assistência social, conforme afirmam Façanha e Marinho (2001), sua implementação está associada ao planejamento das políticas públicas pelo Poder Executivo, aos próprios objetivos de efetividade e de eficiência dos programas orçamentários e à quantidade de recursos públicos alocados, podendo-se destacar as seguintes dificuldades de atingimento das metas:

a) programas “sociais concebidos e desenvolvidos para atender a objetivos genéricos, múltiplos, e de difícil verificação *a priori*” (FAÇANHA, MARINHO, 2001, p. 1);

b) “descentralização operacional dos programas, que requerem montagens organizacionais e administrativas complexas, e cujos objetivos são implementados e executados” por unidades gestoras e orçamentárias diversas, o que leva a problemas de coordenação na execução dos programas (FAÇANHA, MARINHO, 2001, p. 1);

c) regras de financiamento e de repasses de recurso ao terceiro setor não “integradas e estruturadas pelos objetivos que se pretende estimular, inclusive pelas dificuldades de mensuração dos objetivos dos programas, o que tende a limitar o poder de incentivo das regras e os mecanismos de financiamento” (FAÇANHA, MARINHO, 2001, p. 1);

d) período de vigência dos programas sociais que, em geral, “transcendem os anos fiscais e orçamentários e submete os programas a restrições globais de recursos e disputas periódicas por verbas, de um lado, e de outro, em sentido positivo ou não, aos mecanismos formais de controle das atividades” (FAÇANHA, MARINHO, 2001, p. 1);

Existe, aqui, uma correlação entre o momento de atuação institucional da EFS e a efetividade da proteção aos direitos sócias, pois somente os órgãos de controle externo detentores de poder de controle preventivo das políticas públicas são capazes de coibir planejamentos infrutíferos, programas orçamentários inservíveis, geradores de serviços superfaturados, antieconômicos e ineficientes, desvinculados de finalidades constitucionais e das avaliações de impactos sistêmicos e de custo-benefício (social e não apenas econômicos), de modo a garantir a correção tempestiva das falhas de governo e prevenir desvios (FREITAS, 2019).

No modelo argentino, por exemplo, cujo momento de atuação do órgão de fiscalização é *a posteriori* dificilmente haverá uma atuação tempestiva, capaz de corrigir planejamentos ineficazes ou ineficientes, diversamente do que ocorre no modelo de controle externo brasileiro e chileno de atuação *a priori*.

Devemos, portanto, considerar como fator relevante para eficácia dos programas sociais a capacidade de atuação preventiva do sistema constitucional de boa gestão de recursos públicos e de proteção financeira aos direitos fundamentais, como um todo, estruturado na Constituição de cada país, que age por integração, cooperação e complementariedade com outros órgãos, dentre os quais os sistemas de controle interno de cada Poder e a atividade fiscalizatória do Poder Legislativo. Também devemos levar em conta a atuação do controle social, de modo que o índice de efetividade das decisões da EFS é um importante elemento para o estudo da implementação dos direitos fundamentais sociais, porém não o único, e sempre deve ser analisado em conjunto com os demais fatores.

A partir da análise dos dados fornecidos pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores, Santiso (2009) constatou que estas têm grande dificuldade em definir indicadores relevante para medir seu próprio desempenho e, conseqüentemente, verificar o impacto de suas decisões, sejam com conteúdo de sanções, recomendações, determinações ou ressarcimentos, nas finanças públicas, fato este também verificável em países desenvolvidos. E arremata:

Em alguns casos, a medição da eficácia ocorre apenas em termos de resultados, através de indicadores quantitativos, como o número de processos autuados e julgados, o número de relatórios de auditoria realizadas e determinações emitidas, o número de audiências (na legislatura, sejam em comissões permanentes ou em comissões de inquérito) que prestam, ou o número de determinações efetivamente implementadas<sup>125</sup>. (p. 120)

No Chile, por exemplo, esclarece o autor, “os relatórios anuais da *Contraloría General de La República*, embora contenham informações sobre resultados e atividades, contêm pouca informação sobre impacto e economia. Em segundo lugar, os dados, quando existem, geralmente carecem de fundamentação e rigor<sup>126</sup>” (SANTISO, 2009, p. 152).

Outro exemplo, fornecido por Santiso (2009), diz respeito ao Brasil e envolve o método utilizado para calcular o potencial de economia com as decisões do Tribunal de Conta da União que, segundo o autor, permanece obscuro e há falta de clareza na definição dos indicadores utilizados, particularmente, quanto aos indicadores relativos à economia gerada, porque tende a mesclar recomposições financeiras diretas decorrentes da aplicação de sanções, multas e

---

<sup>125</sup> Tradução própria.

<sup>126</sup> Tradução própria.

retenções com economias indiretas verificáveis a partir da implementação de recomendações de usos alternativos do gasto público nas contratações públicas, que podem ser classificadas em economias reais (efetivamente arrecadadas) e potenciais, decorrentes de possível implementação de imposição de recomendações.

Houve, a partir da adesão, em 2012, da ATRICON<sup>127</sup> à Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework – ASI-PMF, ferramenta de medição de desempenho desenvolvida pela Internacional Organization of Supreme Audit institutions – INTOSAI, a adoção, no Brasil, conforme descrito no Manual de Procedimentos do MMD-TC/ATRICON, do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas<sup>128</sup>, por meio do Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas – QATC, que tem por objetivo “fortalecer o sistema de controle externo, melhorar o desempenho sistêmico das EFS, enfatizar os benefícios gerados pelas EFS, aprimorar a qualidade e a agilidade das auditorias e dos julgamentos, valorizar o controle social e oferecer serviços de excelência à população” (p. 5) com o fortalecimento da gestão e da governança do Tribunais de Contas por meio de um efetivo sistema de controle de qualidade das fiscalizações<sup>129</sup>.

Embora o Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas seja um importante instrumento de avaliação, de conhecimento da estrutura e do funcionamento dos órgãos de controle externo, não traz um conjunto de dados que permita o exame direto e seguro da efetividade de suas decisões, bem como não possibilita estabelecer com precisão qualquer relação entre sua atuação e o fortalecimento da *accountability* horizontal e vertical, verificar sua contribuição direta para a manutenção da integridade pública e prevenção da corrupção, ou mesmo, definir, de maneira adequada, em qual medida as EFS no Brasil, contribuem para elaboração de um orçamento público capaz de reduzir as desigualdades sociais e para estruturação de um sistema de garantia da boa gestão de recursos públicos e de proteção financeira à implementação dos direitos fundamentais. Equivale a dizer, não é possível, a partir

---

<sup>127</sup> Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.

<sup>128</sup> O MMD-TC é, hoje, de acordo com o Manual de Procedimentos do MMD-TC/2022, o principal instrumento de avaliação do sistema Tribunais de Contas no Brasil, junto com as Resoluções-Diretrizes compõe o Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas – QATC, teve seu primeiro ciclo em 2013, posteriormente, o segundo, terceiro e quarto ciclos ocorreram em 2015, 2017 e 2019. Possui duas principais etapas de aplicação, uma de Avaliação e controle de qualidade e outra de Garantia de Qualidade, cuja metodologia envolve a adesão ao MMD, capacitação, autoavaliação, controle de qualidade, garantia de qualidade e elaboração de plano de ação, possui como parte envolvidas, a ATRICON, em cujo âmbito existem as seguintes comissões: uma Comissão de Coordenação-Geral, Comissão Recursal, Comissão de Garantia de Qualidade, Comissão de representantes do Tribunais de Contas; e os Tribunais de Contas responsáveis pela criação das Comissões de Avaliação e de Controle de Qualidade.

<sup>129</sup> Manual de Procedimentos do MMD-TC, Versão v.1.0, de 15/03/2019, aprovado pela Resolução ATRICON nº 01/2019. Disponível em: <https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-012019-aprova-manual-de-procedimentos-do-mmd-tc/>. Acesso em: 22 dez. 2022.

do MMD-TC, avaliar o impacto das decisões controladoras na qualidade do orçamento nem na qualidade do governo.

Apesar disso, Santiso (2009, p. 197) demonstra que existe uma consistente e direta correlação entre a “qualidade da governança fiscal e das instituições orçamentárias com a eficácia das EFS, podendo-se utilizar o índice agregado de eficácia institucional para avaliar o impacto dos sistemas de auditoria externa, tanto na qualidade do orçamento, quanto na qualidade da governança financeira<sup>130</sup>”:

a) impacto na qualidade do orçamento: para Santiso (2009), medir o impacto dos sistemas de controle externa nos sistemas orçamentários significa definir, por meio de correlações a força da vinculação entre auditoria e orçamento público utilizando indicadores, como os “resultados fiscais (usando o déficit orçamentários como indicador substitutivo) e os processos orçamentários (usando credibilidade, volatilidade e transparência orçamentária como indicador substitutivo)<sup>131</sup>” (p. 197).

Para o autor, a qualidade orçamentária é avaliada tanto em termos quantitativos (saldo primário do orçamento do governo central, percentual do PIB e “a taxa de crescimento média anual para o período), quanto em termos qualitativos (como o grau de transparência orçamentária, o grau de centralização dos sistemas orçamentários<sup>132</sup>” (p. 197) dentro do Poder Executivo, a extensão dos poderes orçamentários do Presidente e do Chefe do Poder Legislativo) (SANTISO, 2009).

Do exame destes indicadores, Santiso (2009) destaca que: i) a auditoria externa tem influência direta porém limitada sobre os resultados fiscais e os déficits orçamentários, o que indica que as EFS não possuem capacidade, isoladamente, por mais eficazes que sejam, de prevenir a indisciplina fiscal, mas sua atuação tem um significativo impacto sobre a credibilidade dos processos orçamentários e, em especial, sobre a transparência, correlacionando-se, neste ponto, com o controle social; ii) a auditoria externa não mantém uma correlação direta com os principais atores do processo orçamentários legislativo, o que sugere a existência de desvinculação entre auditoria e supervisão legislativa. Entretanto, existe uma “associação mais forte da EFS com os poderes orçamentários e o grau de centralização orçamentária do chefe do Poder, o que exige poderes mais robustos das EFS para verificar as

---

<sup>130</sup> Tradução própria.

<sup>131</sup> Tradução própria.

<sup>132</sup> Tradução própria.

discrecionariedades do Poder Executivo e compensar as deficiências na supervisão legislativa<sup>133</sup>” (p. 198);

b) impacto na qualidade do governo: o estudo realizado por Santiso (2009) utilizou quatro conjuntos de variáveis, quais sejam, a qualidade institucional, a eficácia governamental e qualidade burocrática, o estado de direito e o controle de corrupção, acompanhadas de verificações, contrapesos e restrições à discricionariedade executiva. Neste caso, Santiso (2009) sublinha que existe uma ligação direta entre eficácia das EFS e a qualidade da governança fiscal e das instituições financeiras, que demonstra haver um importante impacto da auditoria sobre a qualidade do governo. Por outro lado, também se identifica, arremata o autor, uma fraca correlação entre auditoria externa e restrições ao Poder Executivo, o que demonstra que as EFS contribuem apenas lateralmente com o fortalecimento dos freios e contrapesos na governança financeira.

O conjunto destes resultados sugerem, resume Santiso (2009), que as falhas das EFS são sistêmicas e não apenas específicas, bem como que não se confirma a existência de um impacto direto das decisões das EFS nos resultados fiscais e déficits orçamentários, mas que considerando o impacto de tais decisões sobre a qualidade da governança no desempenho fiscal há uma correlação indireta com os resultados fiscais por meio da melhoria da governança.

### 13.1.1 A atuação das entidades fiscalizadoras superiores no controle da corrupção e na qualidade da governança

Tema correlacionado com a eficiência do controle externo exercido pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores é o da corrupção, cujo contexto histórico, seja por herança ibérica seja pelo período de escravidão, marcou decisivamente o processo de desigualdade social e que associados a fatores econômicos, culturais e jurídicos deram forma à sociedade latino-americana, em especial à brasileira, que se projeta na ausência de elaboração de um orçamento republicano (SCAFF, 2020).

O assunto vincula-se, sob dois diferentes aspectos, com a eficácia das EFS, pela necessidade de elaboração de um orçamento público capaz de reduzir as desigualdades sociais (SCAFF, 2020) – capacidade de formulação de políticas públicas que implementem direitos sociais prestacionais fundamentais – e pela estruturação de um sistema de garantia da boa gestão

---

<sup>133</sup> Tradução própria.

de recursos públicos e de proteção financeira à implementação dos direitos fundamentais eficazmente capaz de garantir a governança e a integridade pública.

De acordo com a NBASP/12, que possui como texto normativo correspondente a International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI/12, “as ações de controle externo apoiam os responsáveis pela governança do setor público no exercício de suas responsabilidades ao monitorar e reportar sobre as medidas adotadas para sanar falhas, aperfeiçoar atividades e aproveitar oportunidades de melhoria, assim, completando o ciclo de *accountability*” (p. 4).

O conceito de corrupção não encontra consenso na literatura, mas segundo Nóbrega (2021) e Scaff (2020), sua elaboração envolve diversos elementos com inúmeras variações dependendo da cultura ou época, inexistindo uma definição normativa geral do instituto, o conceito tem previsão legal apenas para fins criminais e está vinculado, do ponto de vista do controle financeiro, à baixa capacidade de *accountability* e à deficiência das ações de fiscalização e controle externo.

A análise dos modelos de fiscalização argentino, brasileiro e chileno torna necessário confrontarmos-nos com as seguintes questões: O orçamento público é planejado de forma republicana e está apto a reduzir as desigualdades sociais? As deficiências do sistema de controle das finanças públicas concorrem para a manutenção da corrupção ou a corrupção decorre de falhas estruturais deste sistema? (SCAFF, 2020)

Não há dúvida que nas democracias representativas o controle das finanças públicas e a responsabilização dos gestores públicos é de fundamental importância para a eficiente execução da atividade prestacional do Estado evitando que forças políticas se apropriem do orçamento público.

Na lógica da atividade de controle há, modernamente, dois fatores fundamentais – a preponderância do controle sobre o desempenho das políticas públicas em detrimento do controle formal e a despolitização das atividades de fiscalização financeira.

Nóbrega (2021) afirma que, existe na América Latina uma baixa *accountability*, com governantes sujeito a controles rotineiros com inoperância do Poder Legislativo que se mostra incapaz de responsabilizar politicamente os chefes do Poder do Executivo, o que além de comprometer a integridade das contas públicas, provoca enorme instabilidade política na região com recorrentes casos de impeachment de Presidentes.

O uso corrupto do poder, a captura dos recursos orçamentários e das políticas públicas por corporações, públicas e privadas, com grande poder de influência nos núcleos de poder político associada à vulnerabilidade de democracias jovens concretizadas apenas em textos

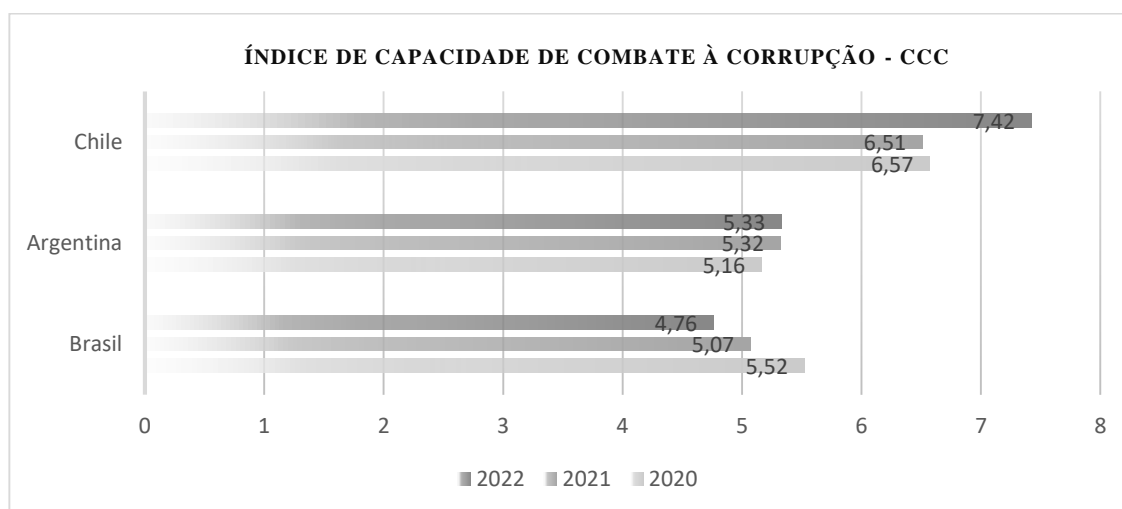
normativos com baixo grau de institucionalização, esclarece Fonseca (1993), são fatores que demonstram que a corrupção se mantêm e se retroalimenta dentro do próprio aparelho estatal onde nenhum sistema formal de controle orçamentário e financeiro vai, isoladamente, resolver.

O Índice de Capacidade de Controle da Corrupção (CCC)<sup>134</sup> revela a capacidade de os países latino-americanos descobrirem, prevenirem e punirem a corrupção ao invés de medir sua percepção. Ocupando posição de destaque, o Chile está em terceiro lugar com índice de CCC de 6,88, ficando atrás apenas de Uruguai e Costa Rica, o que demonstra que o país está à frente de diversos outros na região podendo ser apontado como fator prevalente do desempenho as conquistas institucionais dentre as quais se incluem o sistema judicial, a independência e a eficiência dos sistemas anticorrupção, o acesso à informação pública e a transparência do governo; a Argentina aparece na sexta posição com índice de CCC de 5,04, mantendo um trajetória decrescente nos últimos três anos cujo impacto decorre de perda de poderes legais, da interrupção do progresso no combate a corrupção, do pacote de reforma jurídica do governo Alberto Fernández está parado no Congresso Nacional; o Brasil aparece na décima posição com índice de CCC de 4,76 (atrás do Peru, República Dominicana, Panamá, Colômbia e Equador) o que representa uma queda de 6% em relação a 2021 e de 22% desde 2019, em razão do decréscimo da variável independência e eficiência das agência anticorrupção, da limitação da capacidade de investigação e supervisão do Conselho de Controle da Atividade Financeira e da queda acentuada na variável que avalia os processos legislativos e normativos<sup>135</sup>.

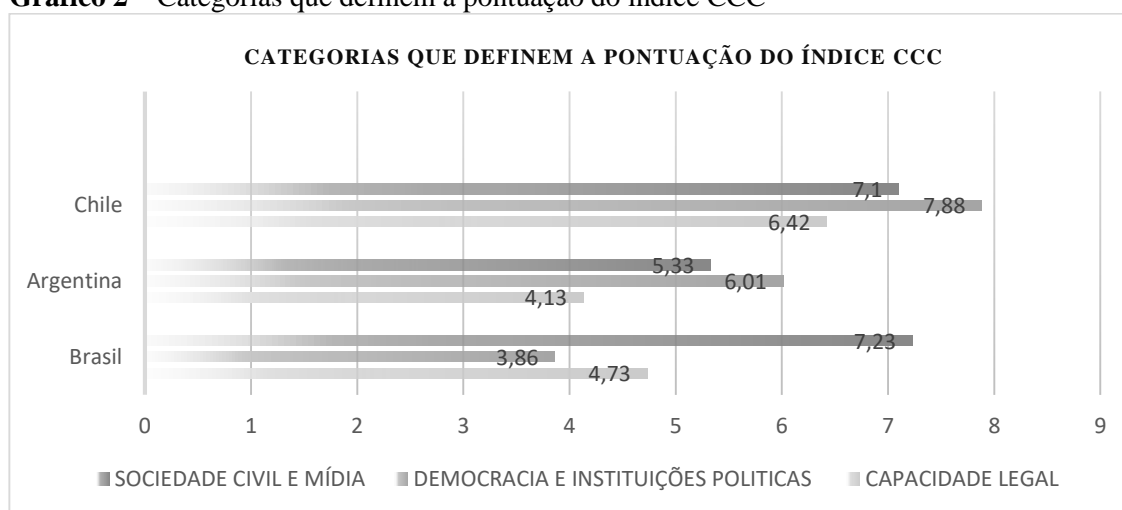
---

<sup>134</sup> De acordo com o relatório do Índice de Capacidade de Controle da Corrupção (CCC), de 2022, elaborado pela Americas Society/Council of the Americas (AS/COA), Americas Quarterly e a Control Risks. Disponível em: [https://www.americasquarterly.org/wp-content/uploads/2022/06/CCC\\_Relatorio\\_2022.pdf](https://www.americasquarterly.org/wp-content/uploads/2022/06/CCC_Relatorio_2022.pdf). Acesso em: 26 dez. 2022.

<sup>135</sup> São utilizados no cálculo do índice de CCC 14 variáveis distribuídas por três categorias que definem a pontuação geral do índice: capacidade legal (que inclui as variáveis independência e eficiência, independência e eficiência das agências anticorrupção, acesso à informação pública e transparência geral do governo, independência e recursos para o Ministério Público e investigadores, nível de especialização e recursos disponíveis para combate a crimes de colarinho branco, qualidade de instrumentos de colaboração premiada e o nível de cooperação internacional na aplicação da lei; democracia e instituições políticas (que inclui a qualidade e cumprimento da legislação de financiamento de campanha, processos legislativos e normativos, e a variável qualidade geral da democracia; sociedade civil e mídia da qual fazem parte as seguintes variáveis - mobilização da sociedade civil contra a corrupção, melhorias na educação, qualidade da imprensa e jornalismo investigativo e, por fim, comunicação digital e redes sociais. De acordo com a Americas Society/Council of the Americas (AS/COA), Americas Quarterly e a Control Risks. Disponível em: [https://www.americasquarterly.org/wp-content/uploads/2022/06/CCC\\_Relatorio\\_2022.pdf](https://www.americasquarterly.org/wp-content/uploads/2022/06/CCC_Relatorio_2022.pdf). Acesso em: 26 dez. 2022.

**Gráfico 1** – Índice de capacidade de combate à corrupção – CCC

Fonte: Americas Society/Council of the Americas (AS/COA), Americas Quarterly e a Control Risks – 2022. Elaboração Própria.

**Gráfico 2** – Categorias que definem a pontuação do índice CCC

Fonte: Americas Society/Council of the Americas (AS/COA), Americas Quarterly e a Control Risks – 2022. Elaboração Própria.

Scaff (2020) relata que, apesar de todo arcabouço normativo e da estrutura institucional dos Tribunais de Contas com crescentes atribuições de competência constitucionais, é possível verificar, na história recente do Brasil, inúmeros casos de corrupção e no ranking da percepção da corrupção elaborado pela Transparência Internacional encontra-se ladeado pela Zâmbia, Tunísia, Índia e Bósnia. Conforme deixa claro o autor, a corrupção não é um fenômeno da atualidade havendo registro de sua ocorrência desde a Grécia clássica, bem como trata-se de tema complexo que engloba o patrimonialismo, o personalismo, o nepotismo, o clientelismo,

mais recentemente o corporativismo, o coronelismo (em épocas mais distantes) além de outras formar de *mandacionismo* definidores das “relações de favor” que representam a negativa de direitos e o surgimento de privilégios vinculados às benesses de governo em detrimento da esfera social e pública.

O sistema de controle financeiro e orçamentário no Brasil exerce um papel insuficiente para o efetivo controle republicano do orçamento público que seja capaz de implementar a justiça distributiva, o que pode ser confirmado, ainda de acordo com os ensinamentos de Scaff (2020), pelos inúmeros casos de corrupção que não foram identificados pelos órgãos de controle externo, pela situação falimentar que diversos Estados brasileiros se encontram, desde o final da segunda década do século XXI, pela captura financeira do orçamento pelo funcionalismo público, pela ausência de controle sobre as renúncias fiscais (vinculadas ao setor privado da economia) e pelo descontrole sobre o pagamento da dívida pública. Ao identificar o problema, o autor também aponta que o sistema formal de controle de contas não exerce a função política de condução do Estado e de elaboração do orçamento em termos republicano, que deve ser exercida pelos Poderes Legislativo e Executivo e pelo sistema de controle social, com a participação do Poder Judiciário e do Ministério Público.

Para o problema brasileiro, Scaff (2020, p. 555-556) afirma que a “solução é política, com claras interações jurídicas” e que o orçamento não é utilizado de forma republicana, em busca da redução das desigualdades sociais, bem como que as disfunções estatais promovem a preservação e a insubmissão de interesses substancialmente privatistas aos controles institucionais: o problema é sistêmico e atinge todas as esferas federativas brasileiras.

O desenho institucional e o grau de imposição de responsabilização do gestor público que poderiam controlar a disfuncionalidade estatal variam, argumentam Pereira e Mueller (2002), de acordo com o modelo das instituições políticas do país, existindo uma forte ligação entre os processos decisórios quem envolvem a formulação do orçamento e os países governados por coalisão multipartidária (presidencialismo de coalisão) em razão do maior poder orçamentário do presidente e da menor capacidade de controle e fiscalização do Parlamento, ao revés de países governados por maioria partidária.

No Brasil, ainda esclarecem Pereira e Mueller (2002), o processo legislativo financeiro garante ao chefe do Poder Executivo o controle das políticas públicas, pois além de ter à sua disposição um conjunto de informações privilegiadas, titulariza os sistemas de contabilidade, financeiro e de planejamento, detêm a iniciativa das leis orçamentárias, possui poder de veto sobre as alterações propostas pelo Parlamento ao projeto inicial que somente pode propor emendas, desde que atendidos os requisitos constitucionais, sobre uma parcela das despesas

orçadas que, ao final, acabam sendo utilizadas pelo próprio governo como instrumento de controle da coalisão partidária a um baixo custo, se comparado como o montante total do orçamento. Em contrapartida, os parlamentares que atendem as vontades do governante garantem, através da liberação de verbas públicas, o meio capaz de proporcionar sobrevivência política e êxito eleitoral.

O modelo chileno possui um intrincado sistema de combate a atos de corrupção que podem ser denunciados e investigados pelos diversos órgãos que compõem o sistema integrado anticorrupção, por meio dos canais de reclamação de cada órgão público, através da Contraloría General de La República, pelo Ministério Público e por meio da Assessoria Jurídica Anticorrupção, do Conselho de Defesa do Estado, do Conselho de Transparência, do Conselho de Auditoria Interna, da Comissão Integrada de Transparência Pública e do Ministério Público da Economia (PEREIRA; MUELLER, 2002).

Especificamente, quanto aos mecanismos anticorrupção utilizados pela Contraloría General de La República, que também possui um canal de controladoria transparente para divulgação de informações sobre transparência ativa, tem-se, de acordo com Pereira e Mueller (2002) uma estratégia de atuação dividida em quatro etapas: a) etapa de prevenção composta pela tomada de razão (controle de legalidade do ato administrativo), opiniões (emissão de manifestação sobre a correta interpretação e aplicação de disposições normativas), programa de apoio ao cumprimento (planejamento estratégico e boas práticas de gestão) e capacitação dos funcionários públicos; b) etapa de detecção cujos instrumentos são a denúncia e sugestão de fiscalização, declaração de interesse e patrimônio (controle de integridade e veracidade das declarações patrimoniais dos servidores públicos); c) etapa de investigação que envolve as ações de fiscalização; d) e por fim, a etapa de sanções composta pelos sumários investigativos (são procedimentos administrativos de responsabilização que trazem propostas de sanção, absolvição ou destituição) e pelas investigações sumárias (são procedimentos simplificados que punem o uso indevidos de veículos oficiais).

O sistema argentino é mais complexo, pois o modelo hoje existente de Auditoria General de La Nación resultou de uma reação do governo local a um modelo, efetivamente, mais eficaz de combate à corrupção.

Como podemos intuir da análise dos modelos de controle e fiscalização realizado logo acima, existe uma correlação direta entre governança e corrupção.

Kaufmann, Kraay e Mastruzzi (2010) relatam que o conceito de governança é bastante discutido na doutrina e entre os formuladores de políticas e, em razão da falta de consenso, definem governança como:

As tradições e instituições pelas quais a autoridade em um país é exercida. Isso inclui (a) o processo pelo qual os governos são selecionados, monitorados e substituído; (b) a capacidade do governo de formular e implementar efetivamente políticas sólidas; e (c) o respeito dos cidadãos e do Estado pelas instituições que regem as interações econômicas e sociais entre eles<sup>136</sup>. (p. 20)

A partir deste conceito, os autores constroem duas medidas de governança correspondentes a cada uma dessas três áreas, resultando em um total de seis dimensões de governança:

(a) O processo pelo qual os governos são selecionados, monitorados e substituídos: 1. Voz e Responsabilidade (VA) – capturando percepções de até que ponto os cidadãos de um país participam da escolha de seu governo, bem como liberdade de expressão, liberdade de associação e uma mídia livre. 2. Estabilidade Política e Ausência de Violência/Terrorismo (PV) – capturando percepções da probabilidade que o governo será desestabilizado ou derrubado por meios inconstitucionais ou violentos, incluindo violência politicamente motivada e terrorismo. (b) A capacidade do governo de formular e implementar efetivamente políticas sólidas: 3. Eficácia Governamental (GE) – captando percepções sobre a qualidade dos serviços públicos, a qualidade do serviço público e o grau de sua independência de pressões políticas, a qualidade da política, formulação e implementação, e a credibilidade do compromisso do governo com tais políticas. 4. Qualidade Regulatória (RQ) – captando percepções sobre a capacidade do governo de formular e implementar políticas e regulamentos sólidos que permitam e promovam o desenvolvimento do setor privado. (c) O respeito dos cidadãos e do Estado pelas instituições que regem as interações econômicas e sociais entre eles: 5. Estado de Direito (RL) – captando percepções sobre até que ponto os agentes confiam e cumprem regras da sociedade e, em particular, pela qualidade da execução de contratos, direitos de propriedade, polícia, e os tribunais, bem como a probabilidade de crime e violência. 6. Controle da Corrupção (CC) – capturando percepções sobre a medida em que o poder público é exercido para ganho privado, incluindo pequenas e grandes formas de corrupção, bem como "captura" do estado por elites e interesses privados<sup>137</sup>. (p. 15)

Kaufmann, Kraay, Zoido-Lobaton (1999) em pesquisa desenvolvida a partir das seis dimensões de governança, descritas acima, através de indicadores agregados de qualidade burocrática, Estado de Direito e suborno por meio de um método que combina as informações de diferentes fontes de indicadores, tanto de dados individuais de governança quanto de indicadores agregados de governança de cada país, concluem que há “evidências empíricas de uma forte relação causal entre melhor governança e melhores resultados de desenvolvimento social<sup>138</sup>” (p. 12).

---

<sup>136</sup> Tradução própria.

<sup>137</sup> Tradução própria.

<sup>138</sup> Tradução própria.

Em estudo que comprova que a mera alocação orçamentária de recurso público pode não levar aos resultados desejados se instituições de planejamento, fiscalização e controle responsáveis pela formulação, execução e monitoramento das políticas públicas não funcionam adequadamente, Rajkumar e Swaroop (2008) examinam o vínculo entre a alocação orçamentária de recursos específicos e os resultados da despesa pública para concluir como esta relação é afetada por uma governança aprimorada.

Rajkumar e Swaroop (2008) desconstruindo argumentos laterais como os que se baseiam na proposição de que o vínculo entre o gasto público e o resultado do desenvolvimento social pode ser rompido porque o aumento do investimento público afasta o capital privado ou que a ineficácia do gasto público está associada a direcionamentos ou ineficiências, fraca capacidade institucional ou má-gestão orçamentária, elaboram uma pesquisa que aborda diretamente a seguinte questão: “qual é o impacto da boa governança – medida pelo nível de corrupção e pela qualidade da burocracia – sobre a efetividade do gasto público em saúde e educação?”

E, demonstram, empiricamente, que:

A governança é central na determinação da eficácia do gasto público. Em particular, um aumento de 1 ponto percentual na participação dos gastos com saúde pública no PIB reduz a taxa de mortalidade de menores de 5 anos em 0,32% em países com boa governança (conforme medido por um índice de corrupção), 0,20% em países com governança média, e não tem impacto em países com governança fraca. Da mesma forma, um aumento de 1 ponto percentual na participação dos gastos com educação pública no PIB reduz a taxa de reprovação na educação primária em 0,70% em países com boa governança e não tem impacto perceptível em países com governança mais fraca. Estas constatações fornecem uma explicação possível para o resultado surpreendente de que a despesa pública muitas vezes não produz a melhoria esperada nos resultados do desenvolvimento social<sup>139</sup>. (p. 96)

Podemos, acompanhando o entendimento de Nóbrega (2021), afirmar que existe uma relação direta entre corrupção e *accountability* horizontal, o que equivale a dizer que quanto mais eficaz, independente e consolidado for o sistema de controle horizontal, maior é a integridade pública, o que sugere que, “as instituições que a compõem, legislativo, sistema de justiça e EFS, importam para a manutenção desta integridade e prevenção da corrupção” (p. 117).

---

<sup>139</sup> Tradução própria.

## 14 CONSIDERAÇÕES

Resulta, como podemos observar, que os desenhos institucionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores se adaptaram e se transformaram ao longo do tempo, o que deu origem a modelos híbridos e genuínos de controle externo que possuem correlação direta com a estrutura jurídico-constitucional de cada país e são impactados pelos contornos culturais e pela forma de exercício do poder político local. Em razão disso, o estudo da eficácia ou do impacto de suas decisões na implementação dos direitos fundamentais requer uma compreensão extensa do macroambiente em que estas instituições de fiscalização se encontram inseridas. Por conseguinte, a primeira conclusão à qual se pode chegar é que não existe um desenho estrutural de EFS que possa ser adotado como modelo ideal e universal em razão das inúmeras variáveis que afetam sua formação, atuação e a eficácia de suas decisões.

O sistema argentino atual resultou da confluência de elementos históricos, políticos e sociais que impuseram dura resistência à atuação do Tribunal de Cuentas de La Nación em razão de fiscalizações envolvendo as concessões e privatizações realizadas na década de 90 que culminaram na alteração daquele modelo institucional com o objetivo de limitar a atuação do controle externo o que ocasionou severas restrições à eficácia das decisões proferidas pelo novo órgão, denominado de Auditoria General de La Nación, e afetou, negativamente, a responsabilização do governo.

O peculiar modelo chileno de controle externo materializado na Contraloría General de La República, goza de ampla autonomia em relação aos Poderes Executivos e Legislativos e detém grande credibilidade social resultante da ausência de politização do órgão. Entretanto, foi esse excesso de independência e o insulamento político que inviabilizaram a cooperação, o controle recíproco e as ações de controle externo, impactou na própria eficácia do órgão e o alijou do conjunto de entidades que integram o sistema de responsabilidade legislativa das finanças do Estado, diferentemente do que ocorre no sistema brasileiro e argentino nos quais a interferência política é o fator de prejudicialidade.

O Brasil adotou o sistema clássico de Tribunal de Contas que com a Constituição de 1988 passou a ser dotado de competências, garantias e instrumentos de fiscalização que lhe asseguraram um protagonismo até então inédito, o que não conseguiu evitar a atual crise de legitimidade do órgão que pode ser medida pela insuficiência de desempenho em três diferentes áreas de legitimação, consubstanciada em anomalias na nomeação dos seus membros, na frustração das expectativas dos cidadão em relação à atuação da entidade e na percepção negativa dos resultados de auditoria obtidos.

Conforme constatou-se a partir dos dados, índices e relatórios técnicos e estatísticos utilizados como referência, a construção de um índice de efetividade das EFS, na América Latina, apresentou uma escala de variação que nos extremos indicam baixa e alta capacidade de imposição de suas decisões. Nesta margem de avaliação, o Brasil obteve o melhor índice de eficácia, enquanto a Argentina ficou em último lugar e o Chile apresentou um índice de eficácia próximo ao do Brasil. Tal mensuração indica que a efetividade não possui correlação direta com o modelo institucional adotado, já que Brasil e Chile possuem modelos distintos de EFS, respectivamente, Tribunal de Contas e Controladoria (auditor-geral) enquanto a Argentina adota o modelo de Conselho de Contas no plano nacional (que possui formação colegiada) e o modelo, Tribunal de Contas no plano subnacional.

Diante desta ampla avaliação, pode-se constatar que, muito embora, as estruturas institucionais que definem os modelos das EFS tenham relevante importância, o estudo da efetividade das Entidades Fiscalizadoras Superiores na América Latina, tomando em conta a amostra escolhida – Brasil, Chile e Argentina – revela que são, verdadeiramente, os fatores políticos, culturais, sociais e econômicos que acabam sobrelevando-se.

Mesmo quando essas entidades de controle são dotadas de independência política e autonomia financeira formalmente previstas na constituição, bem como de poderes de coerção formais estabelecidos na legislação infraconstitucional, os principais obstáculos à eficácia das decisões das Entidades Fiscalizadoras Superiores decorrem, exatamente, do espaço em branco existente entre estes poderes formais, sua atuação e os resultados obtidos.

Além disso, o próprio hibridismo resultante da combinação de elementos estruturais entre o modelo Tribunais de Contas e Auditor Geral ou Conselho de Contas, associado a fatores mais amplos de qualidade democrática, governança e as trajetórias institucionais dos órgãos de controle possuem maior correlação elucidativa do problema que o desenho institucional.

A partir da realidade apresentada e analisada, podemos concluir que não existe uma relação direta entre o modelo de Entidade Fiscalizadora Superior e efetividade, mas que existe uma intrínseca correlação entre a efetividade destas instituições e a implementação dos direitos fundamentais sociais. Bem como que os problemas enfrentados pelos órgãos de controle externo na América Latina são sistêmicos e que apesar de todo arcabouço normativo e da estrutura institucional destes órgãos, são, verdadeiramente, os fatores políticos que definem sua eficácia.

Esta correlação, entre efetividade e direitos fundamentais, estabelece-se a partir do arcabouço normativo no qual estas instituições estão inseridas, entretanto somente consolida-

se com a capacidade fática das EFS influírem na qualidade do orçamento e na qualidade da governança financeira do Estado.

Por evidente, a capacidade geral do sistema constitucional de boa gestão de recursos públicos e de proteção financeira aos direitos fundamentais, do qual também faz parte, por exemplo, o controle social, deve ser considerado como um todo, em termos de eficácia e implementação dos direitos sociais e não, isoladamente, a atuação das Entidades Fiscalizadoras Superiores por serem apenas parte, ainda que significativa, deste sistema maior e mais complexo que age por interação, cooperação e complementariedade entre diversos e diferentes órgãos.

O controle sobre os atos dos governantes possui dimensão dúplice que envolve as Entidades Fiscalizadoras Superiores através de mecanismos específicos de *accountability* vertical no qual a reprovação ao comportamento desviante dos governantes ocorre de permeio entre instituições ou agentes públicos que assumem a forma de principal-agente complementado pelos cidadãos, através do processo *accountability* eleitoral, que aprovam ou reprovam a conduta dos governantes enquanto representantes eleitos.

É que a qualidade da relação entre os poderes é determinada pela cultura, pela história e por processos sociais mais amplos no qual se inclui a relação de *accountability*. A transição para uma sociedade com um processo de *accountability* horizontal eficiente faz parte de um processo de transformação cultural complexo. Entretanto, averiguou-se que Brasil, Chile e Argentina enfrentam grande resistência, também, da parte de setores populares da sociedade, em alterar as bases administrativas, sociais e econômicas, consolidando elitistas estruturas públicas e privadas que fundem os seus interesses gerando uma consistente crise sistêmica – econômica e social – enraizada no desenvolvimentismo, extrativismo, financismo, racismo e patriarcalismo com extraordinária capacidade de se perpetuar e estimular a distopia.

A eficácia, portanto, não é determinada pelo modelo institucional de controle externo, mas está relacionada diretamente com a qualidade democrática, com a governança fiscal e com a qualidade das instituições orçamentárias, podendo ser utilizada para verificar o impacto da auditoria de controle externo na qualidade do orçamento e na qualidade do governo.

Do ponto de vista da qualidade orçamentária a atuação eficaz das EFS apresenta correlação direta com os resultados almejados com políticas sociais por que estes estão associados ao planejamento das políticas públicas pelo Poder Executivo, aos objetivos de eficácia e eficiência dos programas orçamentários e à quantidade dos recursos públicos alocados, sendo as ações de controle aptas a sanar falhas, aperfeiçoar atividades e aproveitar oportunidades de melhorias tornando completo o ciclo de *accountability*.

A qualidade do orçamento vincula-se à capacidade de o orçamento público ser utilizado para reduzir as desigualdades sociais e implementar a justiça distributiva, neste aspecto, há forte correlação do orçamento público com a atuação das EFS, uma vez que as ações de controle externo integram o sistema anticorrupção e podem impedir a captura dos recursos orçamentários e das políticas públicas por corporações públicas e privadas com influência sobre os núcleos de poder.

A atuação das EFS associada ao grau de imposição de responsabilização ao gestor público também demonstra existir uma correlação direta entre governança, corrupção e entre os melhores resultados de governança com os melhores resultados de desempenho das políticas públicas sociais. É que, a mera alocação de recursos públicos pode não levar aos resultados sociais previstos o que somente ocorre se as instituições de planejamento e fiscalização funcionarem adequadamente.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 2. ed. Rio de Janeiro: editora FGV, 2004.

ARGENTINA. **Constitución de la Nación Argentina**, 1994.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. O argumento das “capacidades institucionais” entre a banalidade, a redundância e o absurdo. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 38, p. 6-50, jan./jun. 2011. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24322>. Acesso em: 20 jul. 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atualizada por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. In: **Revista Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 240. p. 83-103, abr/jun 2005.

BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O sistema tribunais de contas e instituições equivalentes: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da união europeia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília/DF: Senado, 1988. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_05.10.1988/CON1988.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_05.10.1988/CON1988.asp). Acesso em: 10 set. 2020.

BRASIL. **Avaliação dos Tribunais de Contas do Brasil MMD-TC 2022**. VII ENTTC, Rio de Janeiro, novembro de 2022. Disponível em: [http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/05/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-MMD-TC\\_2022.pdf](http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/05/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-MMD-TC_2022.pdf). Acesso em: 30 dez. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília, 2018. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218\\_Manual\\_AO%20\\_1\\_.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218_Manual_AO%20_1_.pdf). Acesso em: 04 abr. 2020.

BRASIL. **Manual de Procedimentos do MMD-TC**, Versão v.1.0, de 15/03/2019, aprovado pela Resolução ATRICON nº 01/2019. Disponível em: <https://atricon.org.br/resolucao-atricon-no-012019-aprova-manual-de-procedimentos-do-mmd-tc/>. Acesso em: 22 dez. 2022.

BRASIL. **Manual de Procedimentos do MMD-TC**, Versão 2.02, de 29/07/2022, aprovado pela Resolução ATRICON nº 10/2022. Disponível em: [http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Manual-de-Procedimentos-MMD-TC\\_Ciclo-2022\\_v.2.02.docx.pdf](http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Manual-de-Procedimentos-MMD-TC_Ciclo-2022_v.2.02.docx.pdf). Acesso em: 30 dez. 2022.

BRASIL. **Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado. Brasília: Presidência da República**; Câmara da Reforma do Estado; Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes->

oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado1995.pdf. Acesso em: 06 mai. 2022.

BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos Tribunais de Contas**. Fórum Administrativo: Direito Público, Belo Horizonte, v. 5, n. 47, p. 4933-4939, jan. 2005.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas públicas e direito administrativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 34, n. 133, jan./mar., 1997.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p.1-49

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. 21. reimp. Coimbra/Portugal: Almedina, 2003.

CARVALHAES, Andréia Schneider Nunes. **Decisão Judicial e Políticas Públicas: limites, controle e medidas judiciais**. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019.

CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; RODRIGUES, Ricardo Schneider. O Tribunal de Contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Curitiba, v. 18, n. 71, jan./mar., 2018. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/844>. Acesso em: 23 set. 2020.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva de modelo de Gestão Pública Gerencial**. 3. ed. rev. e amp. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CAVALCANTE, Denise Lucena; CABRAL, Denise Maciel de Albuquerque In: **RDIET**, Brasília, v. 9, n. 1, p. 1-18, jan/jun. 2014.

CHADID, Ronaldo. **Função social do Tribunal de Contas no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CHIAVENATO, Idalberto. **Novas Abordagens na Teoria Administrativa**. 1979. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/20778/S0034-75901979000200002.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2020.

CHILE. **Constituição, 1980**. Constituição: República do Chile. Santiago.

COMPARATO, Fábio Konder; **Revista de Informação Legislativa Brasília** a. 35; n. 138; abril/jun.; 1998, p. 44/45

CUNDA, Daniela Zago Gonçalves. Controle de políticas públicas pelos tribunais de contas: tutela da efetividade dos direitos e deveres fundamentais. **Rev. Bras. de Políticas Públicas**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 111-147, jul./dez. 2011.

CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da. **Controle da Sustentabilidade fiscal pelos tribunais de contas: tutela preventiva da responsabilidade fiscal e a concretização da solidariedade intergeracional**. In: LIMA; OLIVEIRA; CAMARGO (Coord.), 2018. p. 145-186.

DAHAL, Robert. **Poliarguia**. São Paulo: Edusp, 1997.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

FERREIRA JÚNIOR, Adicélio de Moraes. O direito fundamental ao bom Controle Público. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, Minas Gerais, v. 1, n. 2, p. 37-57, jul./dez. 2015. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdagp/article/view/161/pdf>. Acesso em: 10 maio 2020.

FINGER, Ana Cláudia. Serviço Público: um instrumento de concretização de direitos fundamentais. **Revista De Direito Administrativo** Rio de Janeiro: FGV, v. 232, 59-82, 2003.

FIORI, José Luiz; Estado e Desenvolvimento para a América Latina. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 24, n. 1, p. 1-23, 2020.

FONSECA, Eduardo Giannetti da. **Vícios privados, benefícios públicos? A ética na riqueza das nações**. São Paulo: Companhia das Letras, 1993.

FRANCHINI, Melissa; ANGÉLICA, Verônica; MARTINELLI, Dante Pinheiro (org.). **Teoria Geral dos Sistemas**. São Paulo: Saraiva, 2012.

FREIRE, André Luiz. Apontamentos sobre as funções estatais. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 248, p. 13–53, 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41525>. Acesso em: 20 jul. 2023.

FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. As Políticas Públicas e o Direito Fundamental à Boa Administração. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza, v. 35, n.1, jan. /jun. 2015.

\_\_\_\_\_. **Sustentabilidade: direito ao futuro**, 4. ed. Belo Horizonte: Fórum; 2019.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIAMUNDO NETO, Giuseppe. **As garantias do processo no Tribunal de Contas da União: Princípios Constitucionais, Código de Processo Civil/2015 e a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro: LNDB**. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

GODINHO, Heloisa Helena Antonácio M. Federalismo fiscal e sistema de controle externo nacional. In: LIMA; OLIVEIRA; CAMARGO. **Contas governamentais e responsabilidade fiscal; desafios para o controle externo – estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Conta**. 2017, p. 281-293.

GOMES, Eduardo Granha Magalhães. Conselhos gestores de políticas públicas: aspectos teóricos sobre o potencial de controle social democrático e eficiente. **Cad. EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 4, Artigo 12, out./dez. 2015.

GONÇALVES, Marcelo Barbi. **Teoria Geral da Jurisdição**. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

GUIMARÃES, Bernardo Strobel. **Formas de prestação de serviços públicos**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André

Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/85/edicao-1/formas-de-prestacao-de-servicos-publicos>.

HELLER, Gabriel; CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. Reparação e sanção no controle de atos e contratos administrativos: as diferentes formas de responsabilização pelo Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 279, n. 1, p. 51-77, jan. /abr. 2020.

HOMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

IOCKEN, Sabrina Nunes. **Processos de controle externo: estudo de ministro e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. O ordenador de despesas e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 38 n. 151, p. 153-170, jul./set. 2001.

\_\_\_\_\_. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. rev., atual e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

\_\_\_\_\_. **Tomada de Contas especial: desenvolvimento do processo na Administração Pública e nos Tribunais de Contas**. 7. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

KAUFMANN, Daniel, KRAAY Aart; ZOIDO-LOBATON, Pablo. World Bank Policy Research Working Paper 2196. **Governance Matters**. The World Bank. Washington D.C., October, 1999.

KAUFMANN, Daniel, KRAAY Aart; MASTRUZZ, Massimo. Policy Research Working Paper 5430. **The Worldwide Governance Indicators. Methodology and Analytical Issues**. The World Bank, Development Research Group, Macroeconomics and Growth Team, September 2010.

LEAL, Victor Nunes. **Problemas de Direito Público**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

LIMA JUNIOR, Eron. **Estudo Comparativo entre os Modelos de Controle Externo do Brasil x Argentina**. Santana do Livramento: Unipampa, 2016.

LIMA, Luiz Henrique. O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os Tribunais de Contas em tempos de crise. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo – estudo de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 105-143.

LOPES, Victor de Souza Oliveira *et al.* O controle externo nacional exercido pelos órgãos de controle: uma comparação entre o Brasil e a Argentina; **Revista de Iniciação Científica e Extensão**. 2018; 1 (Esp. 5):425-31.

MACIEL, Moises. **Tribunais de Contas e o direito fundamental ao bom governo**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

MARINHO, Alexandre; FAÇANHA, Luís Otávio; **Programas Sociais: Efetividade, Eficiência e Eficácia Como Dimensões Operacionais da Avaliação**. Texto para Discussão nº 787, IPEA, Rio de Janeiro; 2001.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Técnica processual e tutela dos direitos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

MARTINELLI, Dante Pinheiro *et al.* (org.). **Teoria Geral dos Sistemas**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, C. A. B. de. Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 39, n. 4, p. 63-78, 2017. DOI: 10.21874/rsp.v39i4.2239. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2239>. Acesso em: 7 set. 2023.

MELLO, C. A. B. de. Função controlada do Tribunal de Contas: Controlled function of the Court of Auditors. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura | RDAI**, São Paulo: Thomson Reuters | Livraria RT, v. 7, n. 24, p. 451–458, 2023. Disponível em: <https://rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/563>. Acesso em: 22 ago. 2023.

MELO, Marcus André. **O controle externo na América Latina**. São Paulo/Santiago do Chile: Instituto Fernando Henrique Cardoso/Corporación de Estudios para Latinoamérica (Cieplan), 2008. 56 p. Contribuição ao projeto: “Uma Nova Agenda Econômica e Social para a América Latina”.

MELO, Marcus; FIGUEIREDO, Carlos; PEREIRA, Carlos (2006) **Political and electoral uncertainty exchanges accountability! A comparison of the independent courts os account in Brasil**, Paper presented at the 9th Annual Conference os the International Society For New Institucional Economics (ISNIE), Barcelona 22-24, 2005.

MENEZES, Monique. **Desempenho das Instituições de Fiscalização Superior na América Latina: Qual o papel dessas instituições para a qualidade da democracia?** 38 Encontro Anual da ANPOCS, GT 08 – Controles Democráticos Participação Política, Teresina, 2014.

\_\_\_\_\_. Controle externo do Legislativo: Uma análise comparada entre Argentina, Brasil e Chile. **Revista do serviço Público**, Brasília, 281-310; abr/jun 2015.

\_\_\_\_\_. Controle Externo na América Latina. **Revista Debates**, Porto Alegre, v. 10, n. I, p. 141-160. Jan.-abr. 2016.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos tribunais de contas. In: DE SOUZA, Alfredo José *et al.* **O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 77-130.

NBASP 12. Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a diferença na vida dos cidadãos. Norma convergida ao marco normativo nacional. Corresponde à “INTOSAI-P 12- value and benefits of sai- making a difference to the lives of citizens. Instituto Rui Barbosa (IRB). Disponível em: [https://irbcontas.org.br/wpfd\\_file/nbasp-12-valor-e-beneficio-dos-tcs/](https://irbcontas.org.br/wpfd_file/nbasp-12-valor-e-beneficio-dos-tcs/). Acesso em: 30 dez. 2022.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2006.

NÓBREGA, Duília Dalyana Ribeiro Santos da; **As instituições de controle importam? Analisando o impacto das entidades fiscalizadoras superiores e da rede de controle horizontal na corrupção na América Latina**; Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal de Campina Grande, Centro de Humanidades, Campina Grande, 2021, 117 f.

NUNES, Castro. **Teoria e prática do poder judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943.

NUNES, Andréia R. Schneider. Políticas públicas. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. In: Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). **Tomo: Direitos Difusos e Coletivos**. Nelson Nery Jr., Georges Abboud, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/376/edicao-1/politicas-publicas>.

NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Direitos sociais**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 2. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/54/edicao-2/direitos-sociais>.

OYHANARTE, Júlio; O controle da Administração no Direito Argentino; **Monografia apresentada no seminário sobre Direito Humanos**; Buenos Aires, 1959, Organização das Nações Unidas. Tradução de Sérgio de Andrade Ferreira.

PELEGRINI, Márcia. **A competência sancionatória do Tribunal de Contas no exercício da função controladora – contornos constitucionais**. Tese de doutorado em Direito do Estado. São Paulo: PUC, 2008.

PEREIRA, Carlos, MUELLER, Bernardo; Comportamento Estratégico em Presidencialismo de Coalizão: As Relações entre Executivo e Legislativo na Elaboração do Orçamento Brasileiro; **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 265 a 301, 2002.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 34, n° 4, jul./ago. 2000.

PESSANHA, Charles; **Fiscalização e Controle: O Poder Legislativo na Argentina e no Brasil Contemporâneos**. (Axe VII, Symposium 30). Independência \_Dependências \_Interdependências, VI Congresso CIESAL 2010, Toulouse, France, jun. 2010.

PINHEIRO, Vinícius. C. **Modelos de Desenvolvimento e Políticas Sociais na América**. Planejamento e Políticas Públicas, [S. l.], n. 12, 2009. Disponível em: [//ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/141](http://ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/141). Acesso em: 26 set. 2022.

PIRES, Mônica Sodré; RODRIGUES, Diego de Freitas; SOARES, Alessandra Guimarães; **Instituições de controle e accountability no Brasil, Chile e Uruguai: estabilidade política importa?** Coordenação Octávio Amorim Neto e Carlos Pereira; 8º Encontro da Associação Brasileira de Ciência Política; Gramado, 2012.

RAJKUMAR, Andrew Sunil; SWAROOP, Vinaya. Public spending and outcomes: Does governance matter? **Journal of Development Economics**. v. 86, Issue 1, p. 96-111, April 2008.

SANTISO, Carlos; **The Political Economy of Government Auditing: Financial Governance and the Rule of Law in Latin America and Beyond**; Routledge-Cavendish; 1ª edição. 2009.

SANTOS, Jair Lima. O TCU e os controles estatal e social da administração pública. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, v. 33, n. 94, out/dez. 2002. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/767>. Acesso em: 18 jul. 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO Daniel. **Curso de direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo. Repercussões penais da judicatura de contas. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo – estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 343-367.

SCAFF, Fernando Facury; **Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**; Belo Horizonte: Forum, 2020.

SCAPIN, Romano. **A expedição de provimentos provisórios pelos Tribunais de Contas: das “medidas cautelares” à antecipação no controle externo brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SCHÄFER, Jairo Gilberto. As garantias dos direitos fundamentais, inclusive as judiciais, nos países do Mercosul. **Revista de Informação Legislativa, Brasília a.** 36 n. 142 abr./jun. 1999.

SCHOENMAKER, Janaina. **Controle das parcerias entre o estado e o terceiro setor pelos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

SILVA FILHO, João Antônio da. **Tribunais de Contas no Estado Democrático e os desafios do controle externo**. São Paulo: editora Contracorrente, 2019.

SIMÕES, Edson. **Tribunais de contas: controle externo das contas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira** Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 2014

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. In: **Revista Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, p. 194:31-45, out. /dez. 1993.

\_\_\_\_\_. **Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo**. Obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VALLE, Vanice Regina Lírio. **Políticas públicas, direitos fundamentais e controle judicial**.

Belo Horizonte: Fórum, 2009.

VARGAS, Luiz Barros; GUEDES, Cezar Augusto Miranda. Controle social e desenvolvimento na perspectiva da Gestão Social e do Bem Viver: Estudo de casos na Argentina, Brasil, Chile e Equador. **Revista NAU Social**, v. 12, n 22, p. 461 -477, nov. 2020/abr. 2021.

VIANA, Ismar. **Fundamentos do processo de controle externo**: uma interpretação sistemática do texto constitucional aplicada à processualização das competências dos tribunais de contas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

WAHRLICH, Beatriz Marques de Souza. **Uma análise das teorias de organização**. 4. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Servo de publicações, 1977. Disponível em: [https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11979/42-4ed\\_1416788.pdf](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11979/42-4ed_1416788.pdf). Acesso em: 06 abri. 2020.

XAVIER, Roberto Salles. **Accountability e as suas Múltiplas Abordagens: um Balanço Teórico**. In: XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro. 4 a 7 de setembro de 2011. (Anais). Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB649.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.