

HELOÍSA HELENA ANTONACIO MONTEIRO GODINHO

**DISFUNCIONALIDADE DO PROCESSO DE JULGAMENTO DAS
CONTAS ANUAIS DE GESTÃO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

**Dissertação apresentada como requisito para
obtenção do grau de Mestre, pelo Programa de
Mestrado Profissional em Políticas Públicas e
Gestão Governamental do IDP/DF.**

Área de concentração: Administração Pública.

Orientador: Prof. WEDER DE OLIVEIRA

Brasília

2018

GODINHO, Heloísa Helena Antonacio Monteiro.

Disfuncionalidade do processo de julgamento das contas anuais de gestão pelos tribunais de contas

Orientação Professor Mestre Weder de Oliveira. Brasília, 2018.

___ folhas

Trabalho de conclusão de curso (Dissertação) – Mestrado. Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP/DF).

HELOÍSA HELENA ANTONACIO MONTEIRO GODINHO

**DISFUNCIONALIDADE DO PROCESSO DE JULGAMENTO DAS
CONTAS ANUAIS DE GESTÃO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do grau de Mestre, pelo Programa de Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão Governamental do IDP/DF.

Área de concentração: Administração Pública.

Orientador: Prof. Mestre WEDER DE OLIVEIRA

Aprovada em 25 de outubro de 2018.

Assinatura dos membros da Banca Examinadora

Orientador: Prof. WEDER DE OLIVEIRA - IDP

Prof. LEANY BARREIRO DE SOUSA LEMOS - IDP

Prof. FABRICIO MACEDO MOTTA - UFG

Doutora SABRINA NUNES IOCKEN – TCE/SC

DEDICATÓRIA

A Deus, pela oportunidade da vida, e à Boa Mãe, fonte de luz quando, em face de um dever, a minha coragem definha e me sinto enfraquecer.

Aos meus filhos, Pedro Paulo e Maria Paula, cujo amor me inspira a sonhar e realizar, que revelam ao mundo o melhor de mim e me conduzem divertidamente na trilha do aprimoramento pessoal.

Ao Flávio, parceiro amado, que me empresta forças para abrir caminhos.

À minha mãe Isabel, que forneceu substratos para eu ser quem sou.

A felicidade é real e faz morada no coração, onde estão os amigos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos Professores do Mestrado, pelas aulas desafiadoras e estimulantes, que abalaram meu modo de pensar a Administração Pública e descortinaram uma nova visão de mundo, que influencia o exercício das minhas funções no Tribunal de Contas e na academia.

Sou grata ao ilustre e estimado Professor Weder de Oliveira, exemplo de seriedade, profissionalismo, prudência e ética. Nossa convivência tornou-se, para mim, uma experiência de extremo aprendizado e entusiasmo com o exercício da profissão. Weder personifica a ideia de que *"a força está na serenidade do ânimo e no equilíbrio dos sentimentos"* (Rui Barbosa).

Agradeço o carismático e admirado Professor Fabrício Macedo Motta, cujo estímulo intelectual me lembra, sempre, que *"aprender é descobrir aquilo que você já sabe... ensinar é lembrar aos outros que eles sabem tanto quanto você"* (Richard Bach, in **Ilusões – As aventuras de um Messias Indeciso**, Record, 1977).

À competente Conselheira Substituta do Tribunal de Contas de Santa Catarina e incansável estudiosa do controle externo, Dra. Sabrina Nunes Iocken, agradeço pela generosidade das contribuições e pelas reflexões que multiplicaram minha capacidade criativa e me asseguraram que eu não estive só nessa caminhada. Vale recordar Ernest Hemingway, ao trazer o poeta inglês John Donne na obra *"Por Quem os Sinos Dobram"*: *"Nenhum homem é uma ilha, inteiramente isolado. Todo homem é um pedaço de um continente, uma parte da terra. (...) A morte de qualquer homem me diminui, porque sou parte do gênero humano. E por isso não pergunte por quem os sinos dobram: eles dobram por ti"*.

Agradeço à Professora Leany Lemos, cuja atuação profissional e desempenho acadêmico servem de inspiração a todas nós, mulheres que batalham por seus ideais, por emprestar sua honrosa presença à banca examinadora, lembrando Gonçalves Dias (Canção do Tamoio): *"(...) a vida é luta renhida: viver é lutar. A vida é combate, que os fracos abate, que os fortes, os bravos, só pode exaltar."*

Meu profundo agradecimento à Lueci, ao Valdeli, à Rubia, à Luciene, à Luciana e à Denise, servidores que comigo caminham há anos na jornada laboral do Gabinete e na vida, time ao qual pertencem e, com muita honra, estou capitã. Saibam que a peleja só é possível com o somatório de nossas forças, nossa alegria e nossa dedicação.

Ao Conselheiro Kennedy Trindade, Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, gestor eficiente e consciente que o desempenho ótimo é alcançado através da qualificação do servidor e do aprimoramento dos serviços prestados.

Recebi muito mais que poderia supor durante o curso de mestrado. Sou grata por isso.

EPÍGRAFE

"Meu coração não mudou. O coração de meu pensamento não mudou. Evoluiu, decerto, com o que me ensinaram meus mestres e meus livros. Evoluiu com o que me ensinaram meus alunos. Evoluiu com o que a trama da vida me ensinou. Mas evoluiu como quem sobe os degraus de uma escada, mas levando consigo os degraus já galgados. Evoluiu, não como quem acrescenta conhecimentos a conhecimentos, mas como quem realiza a comunhão desses conhecimentos, fundindo-os num só conhecimento de nível mais elevado, conjugando-os para que formem um só todo, uma só organização, uma só melodia."

(**Goffredo Telles Jr.**, in "A Folha Dobrada - Lembranças de um Estudante")

"Novos caminhos sigo, uma nova fala me empolga: como todos os criadores, cansei-me das velhas línguas. Não quer mais o meu espírito caminhar com solas gastas".

(**Friedrich Nietzsche**, in "Assim falou Zaratustra")

Omnia mea mecum porto

Trago comigo todas as coisas

(**Bias de Priene**)

RESUMO

No Brasil, o tribunal de contas é um órgão constitucional, concebido pelas ideias republicanas para verificar a atividade financeira estatal e julgar as contas dos administradores, função desempenhada através do devido processo legal. O julgamento como produto da atividade processual justifica as opções de submeter seu corpo deliberativo ao regime da magistratura e instituir um Ministério Público funcionando junto ao Tribunal, como garantia de independência, imparcialidade e credibilidade das decisões proferidas. Não obstante, entre o ser e o dever ser dos tribunais de contas há um prejudicial distanciamento, principalmente no que diz respeito à processualidade de sua atuação judicante. A ausência de processualística que dê suporte à relação jurídica estabelecida entre o Estado-controle e o responsável pela gestão da coisa pública ocasiona a disfuncionalidade do processo de julgamento das contas anuais de gestão, que não atinge o propósito para o qual foi criado. A presente dissertação dedica-se a mostrar a necessidade de sistematização própria de caráter nacional do processo de contas anuais de gestão, para a construção de um referencial teórico processual e de um sistema de precedentes, essenciais à estabilidade e à segurança jurídica dos julgamentos proferidos pelos Tribunais de Contas. A inexistência de uma lei processual nacional impacta negativamente na utilidade e na efetividade do processo de julgamento de contas anuais de gestão, que, para além de atender a um comando constitucional, gera o aprimoramento da Administração Pública, incremento à eficiência e aos benefícios à sociedade. O presente trabalho visa a analisar o processo de julgamento das contas anuais de gestão, a fim de contribuir para a sua funcionalidade, como instrumento indutor de transparência e de eficiência públicas.

Palavras chave: Tribunal de contas. Função judicante. Contas de gestão. Processualidade. Funcionalidade.

ABSTRACT

The Brazilian Court of Accounts is a constitutional institution, conceived by republican ideas to verify state financial activity and judge the accounts of administrators, a function performed through due process of law. Judgment as a product of the procedural activity justifies the options of submitting its deliberative members to the judiciary regime and establishing a Public Prosecutor's Office functioning at the Court, as a guarantee of independence, impartiality and credibility of the decisions rendered. Nevertheless, between the being and the duty of the courts of law there is a detrimental separation, especially as regards the proceduralism of its judicial action. The lack of procedures to support the legal relations established between the control State and the responsible for the management of public patrimony, causes the dysfunctional process of judgment of the annual management accounts, which does not achieve the purpose for which it was created. This dissertation is dedicated to show the need to systematize the national annual accounts management process, to construct a theoretical procedural framework and a system of precedents, essential to the stability and legal security of the judgments handed down by Courts of Accounts. The lack of a national procedural law has a negative impact on the usefulness and effectiveness of the process of judging annual management accounts, which, in addition to serving a constitutional command, generates improvements in Public Administration, increasing efficiency and benefits to society. This paper aims to analyze the process of judging the annual management accounts, in order to contribute to its functionality, as an instrument for transparency and public efficiency.

Keywords: court of accounts, Judicial function. Management accounts. Proceduralism. Merit.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
	2.1 A NATUREZA DO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DE GESTÃO	18
	2.2 A PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO ELEMENTO ESSENCIAL DO REGIME REPUBLICANO	27
	2.3 O PROCESSO DE CONTAS COMO INSTRUMENTO REVELADOR DA GESTÃO PÚBLICA	30
	2.4 A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE INFORMAÇÃO DO PROCESSO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO.....	39
3	ANÁLISE LEGISLATIVA DO PROCESSO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO: O PLANO DO SER	45
	3.1 ANÁLISE HISTÓRICO-LEGISLATIVA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: A PERCEPÇÃO DE UMA JURISDIÇÃO E DE UM PROCESSO PRÓPRIO E AUTÔNOMO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO	47
	3.2 ANÁLISE LEGISLATIVA ATUAL DAS LEIS ORGÂNICAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS: OS PROBLEMAS DA FRAGMENTAÇÃO LEGISLATIVA E A INDISPENSABILIDADE DE UMA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL NACIONAL	72
4	DISFUNCIONALIDADE DO PROCESSO DE JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DE GESTÃO E REFERENCIAL MÍNIMO DE PROCESSUALIDADE: O DEVER SER	78
	4.1 A FUNÇÃO DO PROCESSO COMO INSTRUMENTO CONCRETIZADOR DO CONTROLE EXTERNO E A DISFUNCIONALIDADE VERIFICADA	78
	4.2 REFERENCIAL MÍNIMO DE PROCESSUALIDADE PARA O JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DE GESTÃO.....	81
5	CONCLUSÃO	86
	REFERÊNCIAS	95

1 INTRODUÇÃO

A escolha brasileira pela República e pelo Estado de Direito, para além dos percalços históricos da trajetória, está acompanhada das ideias de segurança jurídica, liberdade política, legalidade administrativa, eficiência e controle, sendo imprescindível, como instrumento de composição e combinação de tais ideias, a adoção do processo, meio legítimo do exercício do poder, conceito que transcende o direito processual (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2005).¹

A Constituição da República de 1988 insere o processo dentre os direitos e garantias fundamentais (art. 5º, incisos LIII, LIV, LV, LVI, LX, LXVIII, LXIX, LXXI, LXXII, LXXIII, LXXVIII).

No âmbito do controle externo, o processo é um meio dialógico² de interação entre o Estado e o cidadão e entre o Estado e seus agentes. Ademais, o processo manifesta-se como um veículo de transparência da atividade estatal, uma vez que revela informações administrativas, gerenciais, financeiras e patrimoniais à sociedade. Não obstante, é através do processo que se apuram responsabilidades e se busca o ressarcimento ao Erário.

A atividade processual está voltada à produção de um resultado útil para as partes e para a sociedade: o julgamento do mérito.³

O produto final do processo de contas anuais de gestão é o julgamento.

Quanto a isso, sob a perspectiva histórico-legislativa, a criação do Tribunal de Contas, por meio do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890, editado pelo Governo Provisório do Marechal Deodoro da Fonseca, por recomendação do Ministro da Fazenda Rui Barbosa, foi acompanhada da instituição do processo de contas, para o julgamento de todas as operações da receita e da despesa da República, antes mesmo da promulgação da primeira constituição republicana.⁴

¹CINTRA, Antonio Carlos Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 286.

²Dialógico é um termo utilizado para qualificar algo que provoca ou contém um diálogo.

³BRASIL, Código de Processo Civil. Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 3 maio 2018

⁴BRASIL, Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890. Coleção de Leis do Brasil - 1890, Página 3440 Vol. Fasc.XI (Publicação Original). Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html> Acesso em 3/5/18.

A Constituição de 1891, promulgada em 24 de fevereiro, tornou o Tribunal de Contas um órgão constitucional (art. 89).⁵

E, apesar da sucinta previsão constitucional, o Decreto n. 1.166, de 17 de dezembro de 1892, sob a influência de Serzedello Corrêa, então Ministro da Fazenda, regulamentou as bases introduzidas por Rui Barbosa, na esteira daquilo que chamou de “corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, colocado em posição autônoma”⁶, cuja função era julgar as contas dos responsáveis, após um processo regular.

E assim, sucessivamente, como se verá no Capítulo 3 deste trabalho, as Constituições da República Federativa do Brasil adotaram um sistema de controle externo, a cargo dos tribunais de contas, mediante a adoção de uma processualística, embora experimentando momentos de avanços e de retrocessos na legislação regulamentadora.

Nesse sentido, Miranda (2013, p. 17) descreve uma trajetória histórica oscilante dos tribunais de contas, entre “ser ou não ser um tribunal técnico, político, administrativo ou judiciário”, ocasionando uma “falta de identidade” e “a crença disseminada de que o órgão seria auxiliar do Poder Legislativo”, o que, para o autor, os enfraquece sobremaneira perante as outras instituições. Mas ressalta que referidas Cortes têm, por outro lado, reconhecida “hipercapilaridade de penetração na administração pública e sua consequente alta capacidade de informação e radiografia dos problemas do Estado”, subsidiando instituições e atores sociais nas tomadas de decisão e em embates políticos.⁷

Não obstante isso, a função de julgamento esteve prevista durante toda a trajetória, inclusive com a adoção do regime próprio da magistratura para o corpo deliberativo (membros), e, outrossim, como produto final de um processo próprio.

Logo, há que se indagar, após mais de 127 anos da criação do tribunal de contas, a ausência de desenvolvimento de uma processualidade típica e autônoma, cujo produto final – o julgamento – esteja embasado em um seguro e pré-fixado desenrolar de atos próprios e nacionalmente padronizados.

⁵BRASIL, Constituição de 1891. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1824-1899/constituicao-35081-24-fevereiro-1891-532699-publicacaooriginal-15017-pl.html>>. Acesso em: 3 maio 2018.

⁶ TCU. Exposição de Motivos do Decreto n. 966-A. **Revista do TCU**. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1113/1171>> Acesso em: 3 maio 2018.

⁷ MIRANDA, Álvaro Guilherme. **Desenho institucional do Tribunal de Contas no Brasil (1890 a 2013): da legislação simbólica ao “gerencialismo público” do ajuste fiscal**. 2013. (Tese - Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graduacao/ppge/Alvaro_Miranda.pdf Acesso em: 9 maio 2018.

Nesse aspecto, as crises financeira e administrativa, atualmente enfrentadas em todas as esferas da administração pública brasileira, descortinam a situação de instabilidade no controle externo, relativamente ao desempenho dos tribunais de contas, questionado pela sociedade em face da ineficiência da gestão pública e inefetividade da execução das políticas públicas e dos programas orçamentários. Por outro lado, é criticado pelos gestores no que tange ao excesso de formalismo.

A percepção social baseia-se no cotejo intuitivo entre o gasto público com o aparato das cortes de contas e a carência na entrega de resultados concretos da administração pública.

Embora os tribunais de contas promovam imenso esforço laboral diuturnamente⁸, uma pesquisa IBOPE, encomendada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), detectou que os tribunais de contas são desconhecidos de grande parte da população (apenas 17% dos entrevistados definem adequadamente em que se constitui e o que realiza o tribunal de contas; 15% possuem uma noção inadequada e 68% não souberam ou não responderam).⁹

A pesquisa demonstra, ainda, que a atuação, de uma forma geral, é avaliada como ótima ou boa por 23% e péssima por 22% dos entrevistados.

Não obstante, levando-se em consideração o total da amostra coletada, há um índice de percepção bastante interessante e positivo: 45% acreditam totalmente que as cortes de contas reduzem o mau uso do dinheiro público; 41% concordam totalmente que contribuem para a melhoria da gestão pública; 56% entendem totalmente que são importantes no combate à corrupção e 49% que são importantes no combate à ineficiência dos gastos públicos; e 60% concordam totalmente que os tribunais de contas devem continuar existindo.

Quanto aos gestores, a queixa reside no excesso de formalismo e legalismo, em detrimento de um controle voltado para resultados, no grau de interferência em relação à discricionariedade, no desperdício de tempo e energia para atender às demandas sobrepostas dos diversos órgãos de controle, desviando o foco e dificultando o exercício de seu múnus principal, que é administrar a coisa pública.

⁸ Dentre as atividades fiscalizatórias quantificáveis, somente o TCU, em 2017, realizou 94 fiscalizações em obras de infraestrutura, totalizando R\$ 26,2 bilhões auditados; uma fiscalização no pagamento de benefícios previdenciários, que apontou 46 mil benefícios com fortes indícios de irregularidades, no montante aproximado de R\$ 433 milhões; atuação prévia por meio de medidas cautelares para evitar grave lesão ao erário no montante de R\$ 20,947 bilhões; benefício financeiro total mensurável das ações de controle de mais de R\$ 10,907 bilhões, valor 5,65 vezes superior ao custo de funcionamento do tribunal no período. Disponível em: <file:///C:/Users/TCE/Downloads/Relatorio de Atividades TCU 2017 WEB.pdf> Acesso em: 22 jul. 2018.

⁹ Foram entrevistadas 2.002 (duas mil e duas) pessoas entre os dias 24 e 27 de junho de 2016. A margem de erro é de 2% (dois por cento) para mais ou para menos. Acesso em 11/07/18. A fonte é a pesquisa completa, sem recortes. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/imprensa/para-brasileiros-tribunais-de-contas-sao-essenciais-no-combate-a-corrupcao-e-a-ineficiencia-revela-pesquisa-ibopecni/>.

A partir de tal quadra nascem ideias como o “direito administrativo do medo”¹⁰, o “direito administrativo do inimigo”¹¹, a “infantilização da gestão pública”¹², que questionam ou mitigam a atuação do controle a cargo dos tribunais de contas.

Assim, pergunta-se se a opacidade e a fragilidade na atuação das cortes de contas advêm do baixo grau de legitimidade do exercício de jurisdição especial, que descredencia a força vinculante dos seus julgamentos; ou da inexistência de uma lei processual nacional, e, por consequência, ausência de pesquisas, teorias e sistemas de precedentes em relação ao processo de prestação de contas, que não cumpre totalmente sua função decisória; ou de ambos.

Não raras vezes os tribunais de contas são, equivocadamente, tomados por órgãos auxiliares dos parlamentos, subalternos, destituídos de força e prerrogativas próprios de um Poder.

Além do que, a falta de uma sistematização nacional do processo de contas ocasiona verdadeira miscelânea de entendimentos acerca tanto da sua natureza (administrativa ou jurisdicional), como também acerca da legislação subsidiária aplicável (processo civil, administrativo ou penal) e, ainda, acerca da tipicidade dos atos processuais.

Conquanto aos tribunais de contas tenham sido fixadas constitucionalmente, de forma expressa, as atribuições de avaliar, apreciar, fiscalizar e julgar atos e fatos administrativos, contábeis, patrimoniais, financeiros e operacionais dos órgãos e Poderes (art. 71 da CF/88), daí exsurgindo expertise própria e singular (qualificação técnica), a legitimidade da atuação judicante e a formulação de um típico processo de contas padecem com a baixa adesão por parte da comunidade jurídica e da sociedade, cuja vulnerabilidade ameaça até mesmo as consolidadas autonomia e independência funcional e organizacional.¹³

¹⁰ GUIMARÃES, Fernando Vernalha. O Direito Administrativo do Medo: a crise da ineficiência pelo controle. *Colunistas*, n. 71, 2016. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/fernando-vernalha-guimaraes/o-direito-administrativo-do-medo-a-crise-da-ineficiencia-pelo-controle>. Acesso em: 2 jul. 2018.

¹¹ Articulistas brasileiros emprestaram do alemão Günther Jakobs a expressão por ele cunhada em obra traduzida para o português. JAKOBS, Günther. *Direito Penal do Inimigo*. In: MOREIRA, Luiz; OLIVEIRA, Eugênio Pacelli (orgs.). **Direito Penal do Inimigo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

¹² DANTAS, Bruno. O risco de ‘infantilizar’ a gestão pública. *O Globo*, Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/opiniao/o-risco-de-infantilizar-gestao-publica-22258401>>. Acesso em: 2 set. 2018.

¹³ Nesse sentido, vide o voto do Ministro Marco Aurélio, abrindo divergência no sentido de que as cortes de contas são órgãos simplesmente auxiliares do Poder Legislativo e por isso não gozam de autonomia administrativa e financeira (ADI n. 4421/TO, pendente de julgamento). Vide votos dos Ministros Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Celso de Mello, no Recurso Extraordinário n. 848826, no qual se discutia o órgão competente – se a Câmara de Vereadores ou o Tribunal de Contas – para julgar as contas de prefeito que age como ordenador de despesa. Por maioria de votos, o Plenário decidiu que é exclusivamente da Câmara Municipal a competência para julgar as contas de governo e as contas de gestão do prefeito ordenador. Votos da maioria dos Ministros no julgamento do RE 729744, no qual o Plenário decidiu que em caso de omissão da Câmara Municipal, o parecer emitido pelo Tribunal de Contas não gera a inelegibilidade prevista no artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar 64/1990. Por fim, vide

Nesse diapasão, o insatisfatório grau de assertividade que se verifica na imagem interna e externa e na atuação dos tribunais de contas termina por acarretar insegurança jurídica para a sociedade, para a academia, para os órgãos judiciários e administrativos e, até mesmo, para seus próprios membros e servidores, em dissenso quanto à identidade da função julgadora e à natureza dos processos de contas.

O presente trabalho destina-se a pesquisar e refletir sobre a disfuncionalidade¹⁴ do processo de julgamento das contas anuais de gestão (competência prevista no inciso II, do art. 71, da Constituição da República Federativa do Brasil), na medida em que não cumpre o fim para o qual foi criado – conduzir a atividade estatal à decisão definitiva de mérito da gestão, dada a ausência de uma processualidade própria, que ocasiona a incompletude do exercício da função judicante, afetando sua legitimidade e utilidade.

Isso porque o processo, atualmente pensado como um instrumento de resultados, deve atingir um fim útil, não apenas o término de seu fluxo, mas cumprir sua função material, com a prolação da sentença de mérito (decisão definitiva).

É a conclusão à qual chegou a Comissão de Juristas, instituída por Ato do Presidente do Senado Federal n. 379/2009, responsável pela elaboração do anteprojeto do novo código de processo civil. Na exposição de motivos, referida Comissão expôs que:¹⁵

Sendo ineficiente o sistema processual, todo o ordenamento jurídico passa a carecer de real efetividade. De fato, as normas de direito material se transformam em pura ilusão, sem a garantia de sua correlata realização, no mundo empírico, por meio do processo. [...]

É o que explica, com a clareza que lhe é peculiar, BARBOSA MOREIRA: “Querer que o processo seja efetivo é querer que desempenhe com eficiência o papel que lhe compete na economia do ordenamento jurídico. Visto que esse papel é instrumental em relação ao direito substantivo, também se costuma falar da instrumentalidade do processo. Uma noção conecta-se com a outra e por assim dizer a implica. Qualquer instrumento será bom na medida em que sirva de modo prestimoso à consecução dos fins da obra a que se ordena; em outras palavras, na medida em que seja efetivo. Vale dizer: será efetivo o processo que constitua instrumento eficiente de realização do direito material” (Por um processo socialmente efetivo. Revista de Processo. São Paulo, v. 27, n. 105, p. 183-190, jan./mar. 2002, p. 181). [...]

Nessa dimensão, a preocupação em se preservar a forma sistemática das normas processuais, longe de ser meramente acadêmica, atende, sobretudo, a uma necessidade de caráter pragmático: obter-se um grau mais intenso de funcionalidade.

votos Ministros Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, nas ADIs n. 346 e 4776 pela ausência de simetria entre os tribunais de contas do município (SP e RJ) e os tribunais de contas estaduais (ações pendentes de julgamento).

¹⁴ Disfuncional é algo que não apresenta seu funcionamento normal, ou está fora ou aquém da função à qual deve servir. Perfunctoriamente, um processo disfuncional não atende à função de conduzir a atividade estatal à uma decisão definitiva acerca do objeto posto a exame.

¹⁵ A Comissão era composta por Luiz Fux, Adroaldo Furtado Fabrício, Bruno Dantas, Elpídio Donizete Nunes, Humberto Theodoro Júnior, Jansen Fialho de Almeida, José Miguel Garcia Medina, José Roberto Bedaque, Marcus Vinicius Coelho, Paulo Cezar Pinheiro Carneiro e Teresa Wambier. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf> Acesso em: 30 set. 2018.

No caso do processo de julgamento das contas anuais de gestão, o acórdão (decisão definitiva) não cumpre a sua função, em razão da inexistência de uma processualística que conduza o julgador, adequadamente, às conclusões de mérito.

Deveras, a processualidade da atuação estatal visa a buscar informações de todos os interessados na resolução de mérito (atores processuais, sociedade), através de atividade dialógica, dialética e investigativa, observando-se os princípios e as garantias constitucionais aplicáveis ao processo, de forma técnica e preestabelecida (procedimento).

À guisa de exemplo tem-se que poucos tribunais preveem a utilização dos resultados das fiscalizações empreendidas na instrução das contas de gestão, de forma a permitir uma análise final de todos os aspectos da atividade gerencial praticada pelo responsável submetido à sua jurisdição, como se verá na análise legislativa constante do Capítulo 3 deste trabalho.

Logo, a consistência da decisão de mérito no tocante aos resultados da atividade de gestão não é verificável e não gera efeitos na eficiência estatal, devido ao baixo grau de processualidade das contas anuais de gestão em relação à complexidade da matéria.

Assim, o presente trabalho tem por escopo apresentar resposta à seguinte indagação: a inexistência de processualidade oriunda de uma regulamentação própria, uniforme e nacional do processo de contas anuais de gestão contribui para a disfuncionalidade do processo de julgamento a cargo dos tribunais de contas?

Esta dissertação pretende demonstrar que a adoção de uma processualística estável e única para o processo de contas anuais de gestão é um importante passo para a funcionalidade do julgamento a cargo dos tribunais de contas, função principal e justificadora de sua existência e concepção, nos moldes adotados pelas constituições brasileiras (tribunais colegiados, compostos por autoridades sob o regime da magistratura nacional, com um ministério público atuando junto aos órgãos deliberativos).

Pretende, ainda, evidenciar que a inexistência de um padrão legislativo, próprio e singular, do processo de julgamento das contas anuais de gestão ocasiona a falta de pesquisa e de estudos científicos – que aprimorem a processualidade, além de dificultar a adoção de um sistema de precedentes, que harmonize e estabilize as decisões dos tribunais de contas, não bastasse, impede o Poder Judiciário de atuar na análise da legalidade formal dos processos de contas.

A importância de trabalhos sobre o tema para a academia e para a administração pública é cristalina, pois os estudos semeiam o debate e induzem outros pesquisadores e profissionais a contribuírem com a formação de uma teoria processual estável e sustentável

para o controle externo, configurando importante reforço na legitimidade da atuação jurisdicional dos tribunais de contas.

O arcabouço dissertativo encontra-se dividido em cinco capítulos, sendo o primeiro a introdução, na qual estão expostas noções gerais sobre a pesquisa, a hipótese, as justificativas, os objetivos, a estrutura do trabalho e a metodologia empregada.

O segundo capítulo traz as referências teóricas que informam a racionalidade proposta nesta dissertação: a divergência sobre a natureza dos julgamentos proferidos pelos tribunais de contas na análise das contas de gestão; a prestação de contas como elemento essencial à República; o processo como instrumento revelador da gestão pública; e o papel da auditoria na instrução dos processos de julgamento das contas anuais de gestão.

O capítulo terceiro expõe o plano de ser, através da análise legislativa em duas vertentes: uma histórica, para apresentar a percepção de uma jurisdição e de um processo, próprio e autônomo, de contas anuais de gestão, desde a criação do Tribunal de Contas da União; e uma atual das leis orgânicas dos tribunais de contas brasileiros, para trazer reflexões sobre os problemas de fragmentação legislativa, prejudiciais ao desenvolvimento de uma teoria processual, de um sistema de precedentes e do aprimoramento institucional, e a indispensabilidade de uma legislação processual nacional.

O capítulo quarto trata da decisão de mérito como resultado da atividade processual e aponta a disfuncionalidade do processo de julgamento das contas anuais de gestão, para encerrar com a sugestão de um referencial mínimo de processualidade, indutor do incremento da efetividade do processo e da funcionalidade do julgamento, levando-se em consideração a edição de uma lei nacional de processo.

Por fim, o capítulo quinto apresenta as conclusões extraídas da pesquisa e das reflexões procedidas no percurso do trabalho.

Quanto à metodologia, vale destacar que a pesquisa aplicada é um método científico que envolve a utilização das teorias para a aplicação em problemas práticos. No presente caso, o intuito é aplicar o estudo no aprimoramento do julgamento das contas anuais de gestão pelos tribunais de contas.

No que respeita aos objetivos, este trabalho é de cunho descritivo, pois descreve um fenômeno, qual seja, a disfuncionalidade do processo de julgamento das contas anuais de gestão e estabelece as relações entre as variáveis.

Relativamente ao procedimento, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, pois investiga a teoria (livros e artigos científicos) relativa às prestações de contas, à atuação

judicante dos tribunais de contas, à gestão pública, à auditoria e à teoria geral do processo, bem como a legislação histórica e atual afeta ao tema central.

A abordagem é qualitativa, por se mostrar mais adequada e viável para a compreensão do problema e da racionalidade proposta.

Assim, iniciou-se o trabalho por meio de pesquisa legislativa, desde a criação do Tribunal de Contas da União até a presente data, no tocante ao âmbito federal, para os fins de verificar a legitimidade formal da função judicante e a utilização de um processo próprio como instrumento de atuação do tribunal de contas. Em seguida, foram levantadas as atuais leis orgânicas dos tribunais de contas brasileiros, para a análise da regulamentação da processualística da prestação de contas anuais de gestão, com vistas a verificar a suficiência regulatória e o grau de fragmentação, para compreender as possibilidades de adoção de uma legislação nacional uniforme.

Após, cuidou-se da pesquisa bibliográfica, de autores administrativistas, constitucionalistas e processualistas, que enfrentam assuntos conexos com a prestação de contas e a gestão pública. As obras e os artigos foram sistematizados e confrontados, porém, sem pretensões de levantar o “estado da arte”, mas procurando conhecer as divergências.

Ainda, no tocante ao levantamento de documentos, consultou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, para uma visão dos conceitos e entendimentos do Poder Judiciário sobre os temas.

A partir das pesquisas procedidas, iniciou-se o trabalho de reflexão sobre os temas e de críticas às informações coletadas, bem assim da redação da dissertação, cuja intenção é contribuir como um referencial para futuros estudos, em consonância com a visão de que os conhecimentos devem evoluir, através da superação, do aprofundamento, da soma e, especialmente, da transformação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A NATUREZA DO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DE GESTÃO

O artigo 71 da Constituição da República elenca, em seus incisos, poderes e atribuições do Tribunal de Contas da União (TCU), de observância compulsória pelos estados-membros¹⁶, dos quais a doutrina extrai um agrupamento octopartite ou nonopartite de funções: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, educativa ou pedagógica, normativa e de ouvidoria.

Contudo, este trabalho considera o agrupamento quadripartite como ideal das funções dos tribunais de contas, considerando-se que as atribuições constitucionalmente fixadas estão contidas, obrigatoriamente, em um dos seguintes grupos:

- a) função judicante (art. 71, inciso II): julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, sob a forma de tomada ou prestação de contas (contas de gestão), bem como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário;
- b) função fiscalizadora (art. 71, incisos III, IV e VI): compreende o registro de atos de pessoal; a realização de auditorias e inspeções por iniciativa própria, por solicitação do Congresso Nacional ou em virtude de denúncias, em órgãos e entidades públicas, em programas de governo, renúncias de receitas ou de atos e contratos administrativos em geral, e a verificação da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União aos estados, ao Distrito Federal ou aos municípios;
- c) função consultiva (art. 71, I, VII e XI): exercida mediante a elaboração de parecer prévio, de caráter essencialmente técnico e informativo, acerca das contas prestadas, anualmente, pelo Chefe do Poder Executivo (contas de governo), a fim de subsidiar o julgamento a cargo da Casa Legislativa respectiva. Inclui também o exame, sempre em tese, de consultas realizadas por autoridades legitimadas para formulá-las, a respeito de dúvidas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes às matérias de competência dos tribunais de contas. Por fim, engloba a prestação de informações solicitadas pelo Legislativo ou por qualquer das respectivas Comissões, a respeito da fiscalização exercida pelas cortes, bem como a representação ao poder

¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 849-8 – MT. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266565> Acesso em: 15 maio 2018.

competente a respeito de irregularidades ou abusos apurados. Cuida-se de atividade de relacionamento e interação interinstitucional, de auxílio técnico; e

- d) função normativa: decorre do poder regulamentar conferido aos tribunais de contas pela Constituição da República, por leis de caráter nacional (v.g. a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal) e pelas respectivas leis orgânicas, que facultam a expedição de instruções e atos normativos, de cumprimento obrigatório pelos jurisdicionados, sob pena de responsabilização, acerca de matérias de sua competência e a respeito da organização dos processos que lhe devam ser submetidos.

Inseridas na função judicante estão os poderes de sancionar e corrigir (art. 71, incisos VIII, IX e X, §§ 2º e 3º, CRFB), e, ainda, todos os poderes implícitos destinados a garantir a efetividade das decisões, como o poder geral de cautela.¹⁷ A força sancionadora manifesta-se na aplicação, aos responsáveis, das sanções previstas na legislação, em caso de ilegalidade ou de irregularidade. A atividade corretiva consubstancia-se na determinação, com ou sem fixação de prazo, de cumprimento da lei, em sentido amplo, envolvendo princípios e regras, sendo autorizada, no caso de ato administrativo e se não atendida tal determinação, a sua sustação. No caso de contrato, após provocação da Casa Legislativa respectiva, não havendo a sustação no prazo fixado pela CRFB, poderá a Corte decidir.

Inclui-se na função de fiscalização a atividade pedagógica, consistente na orientação sobre as melhores práticas de gestão, de caráter educativo, mediante a recomendação de adoção de providências, edição de manuais e publicações, realização de eventos e reuniões de trabalho. A fiscalização é atividade instrumental e auxiliar, destinada a subsidiar a atribuição judicante.

A atividade de ouvidoria, de cunho relacional/interativo, consiste na possibilidade de os tribunais de contas receberem denúncias e representações relativas a irregularidades ou ilegalidades, comunicadas pelo controle interno, por autoridades ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Refere-se à fase postulatória do processo de contas, do impulso inicial. Essa atribuição tem fundamental importância no fortalecimento da cidadania e do controle social.

¹⁷ BRASIL, STF, Mandado de Segurança n. 33.092 – DF. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9133937> e Mandado de Segurança n. 24.510-7 – DF. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86146>. Acesso em: 15 maio 2018.

Extrai-se da pesquisa doutrinária que grande parte dos constitucionalistas, administrativistas e processualistas entendem que a jurisdição é a atividade do Poder Judiciário de se pronunciar sobre a aplicação do direito ou a função do juiz de declarar o direito¹⁸, negando-a aos tribunais de contas.

Dentre os estudiosos do direito constitucional que comentam as funções dos tribunais de contas, Cretella Júnior (1988) afirma que os tribunais de contas não julgam, pois não integram o Poder Judiciário, sendo as suas funções exclusivamente administrativas.¹⁹

Não obstante, a visão de que os tribunais de contas não fazem parte do Poder Judiciário por isso não julgam é minimalista e redutora, pois aplica de forma estanque e gramatical o princípio da tripartição dos poderes.

Silva (1998), ao mencionar que as atribuições dos tribunais de contas possuem um caráter técnico, conclui que, por isso, suas decisões são administrativas.²⁰

Tal conclusão, a despeito do brilhantismo do autor, é superficial e não considera que os órgãos judiciários também são técnico-jurídicos, porquanto julgam de acordo com a lei e o direito, devendo fundamentar todas as suas decisões. Ademais, a natureza técnica atribuída aos tribunais de contas refere-se ao seu caráter contramajoritário, pois não se atém à vontade do poder político e tampouco se restringe ao exame jurídico, pressupondo, outrossim, um julgamento baseado em avaliações multidisciplinares.

Morais (2017), sucintamente, explica o tribunal de contas como órgão auxiliar e essencial, não subordinado, de orientação do Poder Legislativo, que pratica atos de natureza administrativa relacionados à fiscalização.²¹

Sem embargo da grandiosidade da contribuição de Moraes para o direito constitucional brasileiro, soam como irrefletidas a minimização do uso de precisas expressões pela Constituição da República (“julgar” - art. 71, II e “atribuições da judicatura” - art. 73, §4º) e a indiferença quanto às categóricas disposições constitucionais no sentido de que os membros dos tribunais de contas possuem o mesmo regime jurídico especial atribuído à magistratura (garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens de ministros do Superior Tribunal de Justiça para os Ministros - art. 73, §3º; e de desembargador de Tribunal Regional Federal para os Ministros Substitutos - art. 73, §4º).

¹⁸ STRAPAZZON, Carlos Luiz. *Ius Imperi e Iuris Dictio: a natureza política da tutela jurisdicional*. GUNTHER, Luiz Eduardo (Coord.). *Jurisdição - Crise, Efetividade e Plenitude institucional*. Curitiba: Juruá, 2009.

¹⁹ CRETILLA JÚNIOR, José. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. *Revista dos Tribunais*. a. 77, v. 631, p. 14-23, maio, 1988.

²⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 112.

²¹ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 324.

Não bastasse isso, despreza-se que os tribunais de contas gozem de prerrogativas institucionais, nos mesmos moldes dos tribunais judiciários (autonomia administrativa, financeira e orçamentária e autogoverno - art. 73, *caput*, combinado com o art. 96, da CRFB) e que há um Ministério Público junto às Cortes (art. 73, §2º, I), com as mesmas funções de fiscal da lei e da própria validade das decisões, e com direitos, vedações e forma de investidura dos integrantes do Ministério Público (art. 130).

Não há, em colegiados no âmbito administrativo, integrantes submetidos ao regime da magistratura nacional e um Ministério Público atuando junto à sua estrutura finalística para legitimar suas decisões.

Os administrativistas, por sua vez, também não se aprofundam no tema.

Di Pietro (2003) defende que o julgamento das contas não é uma função jurisdicional porque a Corte “apenas examina as contas, tecnicamente, e não aprecia a responsabilidade do agente público, que é de competência exclusiva do Poder Judiciário”.²²

Importa salientar que a apreciação da responsabilidade do agente público é realizada em diferentes instâncias, independentes entre si, e não exclusivamente pelo Poder Judiciário. Há um desenvolvido sistema de responsabilização pelos tribunais de contas, especialmente pelo TCU, cujas decisões são embasadas em refinadas matrizes.²³

Aguiar e Aguiar (2008)²⁴ comentam que, mesmo nas situações em que há a apuração concomitantemente de responsabilidades nos âmbitos civil e penal, a decisão em qualquer uma das instâncias não influencia na atuação do tribunal de contas, servindo apenas e no máximo como elemento de prova, e citam julgados do STF, confirmando a tese.²⁵

Carvalho Filho (2015), ao interpretar o inciso II do art. 71 da CFRB, empresta à função de julgamento um significado mais pálido, de caráter eminentemente administrativo, tratando-a como uma atividade de examinar, apreciar e analisar as contas, “sujeita, como qualquer ato administrativo, a controle do Poder Judiciário no caso de contaminado vício de legalidade”, para ele, sem a definitividade dos atos jurisdicionais.²⁶

²² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 639.

²³ Disponível em

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D82677C232B>

Acesso em: 10 set. 2018.

²⁴ AGUIAR, Afonso Gomes. AGUIAR, Márcio Paiva de. **O Tribunal de Contas na ordem constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 45.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, MS n. 23.625/DF, MS n. 25.880-2/DF e MS/DF n. 26.969/. Disponível, respectivamente, em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85995> e <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409762> e <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7459206>.

²⁶ Carvalho Filho, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015, p. 1045.

O julgamento das contas anuais de gestão não está sujeito ao controle do Poder Judiciário como os atos administrativos em geral e possui o caráter de “definitividade”, estando sujeito apenas ao controle da legalidade.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, há muito, decide que cabe ao Poder Judiciário apenas rescindi-lo, nas hipóteses de nulidades por irregularidade formal ou manifesta ilegalidade, mas não reformá-lo:

Mandado de Segurança. Legitimidade ativa de pessoa jurídica, mesmo de direito público, superada pela praxe posterior, a interpretação restritiva de alguns acórdãos (R.F. 140/275, R.T. 295/108, R.D.A. 70/302, 72/273). Recurso Extraordinário. Terceiro prejudicado. Litisconsórcio necessário. Admissibilidade. RE 12.816 (1946), RE 14.747 (1949), RE 41.754 (1959), AG. 31.737 (1964). Tribunal de Contas. Julgamento das contas de responsáveis por haveres públicos. Competência exclusiva, salvo nulidade por irregularidade formal grave (MS 6.960, 1959), ou manifesta ilegalidade (MS 7.280, 1960). Reforma do julgado anulatório de decisão dessa natureza, em que se apontavam irregularidades veniais. Ressalva das vias ordinárias.” (STF: RE 55821/PR, DJ 24/11/1967, p. 3949). Ao apurar o alcance dos responsáveis pelos dinheiros públicos, o Tribunal de Contas pratica ato insusceptível de revisão na via judicial, a não ser quanto ao seu aspecto formal ou terna de ilegalidade manifesta. Mandado de Segurança não conhecido.” (STF: MS 7280, ADJ 17/9/1962, p. 460).

Tribunal de Contas dos Estados: competência: observância compulsória do modelo federal: inconstitucionalidade de subtração ao Tribunal de Contas da competência do julgamento das contas da Mesa da Assembléia Legislativa - compreendidas na previsão do art. 71, II, da Constituição Federal, para submetê-las ao regime do art. 71, c/c. art. 49, IX, que é exclusivo da prestação de contas do Chefe do Poder Executivo. I. O art. 75, da Constituição Federal, ao incluir as normas federais relativas à "fiscalização" nas que se aplicariam aos Tribunais de Contas dos Estados, entre essas compreendeu as atinentes às competências institucionais do TCU, nas quais é clara a distinção entre a do art. 71, I - de apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas do Chefe do Poder Executivo, a serem julgadas pelo Legislativo - e a do art. 71, II - de julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, entre eles, os dos órgãos do Poder Legislativo e do Poder Judiciário. II. A diversidade entre as duas competências, além de manifesta, é tradicional, sempre restrita a competência do Poder Legislativo para o julgamento às contas gerais da responsabilidade do Chefe do Poder Executivo, precedidas de parecer prévio do Tribunal de Contas: cuida-se de sistema especial adstrito às contas do Chefe do Governo, que não as presta unicamente como chefe de um dos Poderes, mas como responsável geral pela execução orçamentária: tanto assim que a aprovação política das contas presidenciais não libera do julgamento de suas contas específicas os responsáveis diretos pela gestão financeira das inúmeras unidades orçamentárias do próprio Poder Executivo, entregue a **decisão definitiva** ao Tribunal de Contas. (STF: ADI 849 / MT, DJ 23/04/1999, p. 01)

CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 04 DE MAIO DE 2000 (LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL). MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.980-22/2000. Lei Complementar nº 101/2000. Não-conhecimento. (...) XXVI - Art. 56, caput: norma que contraria o inciso II do art. 71 da Carta Magna, tendo em vista que apenas as contas do Presidente da República deverão ser apreciadas pelo Congresso Nacional. XXVII - Art. 57: a referência a "contas de Poder", no § 2º do art. 57, evidencia a abrangência, no termo "contas"

constante do caput do artigo, daqueles cálculos decorrentes da atividade financeira dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, que somente poderão ser objeto de julgamento pelo Tribunal de Contas competente (inciso II do art. 71 da Constituição).
(STF: ADI 2238 MC / DF, DJe-172, 12/09/2008)

Por conseguinte, no caso dos processos de contas de gestão, o Poder Judiciário tem as funções de verificar a lisura e a regularidade do seu *iter* procedimental e de decidir sobre a execução dos créditos públicos gerados e não quitados (multas e débitos).

Não cabe, tampouco, revisão pela Casa Legislativa.²⁷

Nesse diapasão, Britto menciona que:

Algumas características da jurisdição, no entanto, permeiam os julgamentos a cargo dos Tribunais de Contas. Primeiramente, porque os TC's julgam sob critério exclusivamente objetivo ou da própria técnica jurídica (subsunção de fatos e pessoas à objetividade das normas constitucionais e legais). Segundamente, porque o fazem com a força ou a irretratabilidade que é própria das decisões judiciais com trânsito em julgado. Isto, quanto ao mérito das avaliações que as Cortes de Contas fazem incidir sobre a gestão financeira, orçamentária, patrimonial, contábil e operacional do Poder Público.²⁸

Correto dizer, pois, que não há reexame do mérito. Portanto, o julgamento das contas anuais de gestão é definitivo e imutável, sendo o tribunal de contas instância única e última.

Medauar (1993) não enxerga qualquer atribuição jurisdicional dos tribunais de contas.²⁹

Sundfeld *et al.* defendem que “o TCU não é órgão de controle similar aos tribunais do Poder Judiciário. Suas decisões não têm as mesmas características e o mesmo peso e força jurídica de decisões judiciais”. E continuam, traçando diferenças entre os acórdãos judiciais e aqueles emitidos pelo TCU, quanto à vinculação de seus comandos a condutas e comportamentos (obrigatoriamente presente nos judiciais e nem sempre verificada nos acórdãos dos tribunais de contas), e quanto à capacidade terminativa das decisões judiciais nem sempre presentes nas emanadas pelas cortes de contas, que profere acórdãos parciais.³⁰

²⁷ BRASIL, STF, ADI n. 3.715, DJE de 30/10/2014. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7026331>>. Acesso em: 15 maio 2018

²⁸ BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos Tribunais de Contas**. Disponível em

<http://www.editoraforum.com.br/noticias/o-regime-constitucional-dos-tribunais-de-contas-ayres-britto/>. Acesso em: 10 jul. 2018.

²⁹ MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1993, p. 142.

³⁰ SUNDFELD, Carlos Ari *et al.* O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidade em contratos. **Revista de Direito GV**, v. 13, n. 3, set-dez 2017. São Paulo. Acesso em: 10 jul. 2018.

Referidos autores olvidam que os tribunais judiciários emitem acórdãos de natureza interlocutória, inclusive os superiores, comumente proferidos no curso dos processos que lhe são submetidos (recursos em cautelares, por exemplo).

No aspecto processual, Strapazzon (2009) menciona que a Constituição de 1988 utiliza o conceito romano de *iurisdictio*, afastando-se do conceito simplório e restritivo trazido na doutrina acima citada, apresentando como exemplo a atuação do tribunal de contas.³¹

Nery Jr e Nery (2014) apontam que os tribunais de contas “são órgãos subordinados e auxiliares do Poder Legislativo (art. 71, *caput*). Não exercem atividade jurisdicional. Suas decisões têm caráter administrativo e estão sujeitas ao controle do Poder Judiciário”.³²

Barbosa Moreira (2007) entende que “o exercício da função jurisdicional visa à formulação e à atuação prática da norma jurídica concreta que deve disciplinar determinada situação”.³³

Dinamarco (1994) afirma que a jurisdição, como expressão de poder, qualifica-se pela capacidade de influenciar comportamentos sociais futuros, inclusive daqueles que não foram partes no processo, impondo decisões com finalidades sociais (pacificação, educação), políticos (defesa das liberdades, interação e participação, preservação da autoridade estatal, manutenção do ordenamento) e jurídico.³⁴

Os estudiosos do direito financeiro e do controle externo promovem o contraponto em relação à função judicante. Como leciona Jacoby Fernandes (2012), os tribunais de contas não são órgãos meramente administrativos, exercendo verdadeira judicatura quanto à gestão pública. E conclui, lembrando Pontes de Miranda, que é absurda a interpretação no sentido de que o Tribunal de Contas julgue a gestão e outro juiz a julgue novamente depois.³⁵

Interessante notar que Caldas Furtado (2007), citando mestres como Pontes de Miranda (que entendia como claríssima a função judicante dos tribunais de contas), Castro Nunes (incentivador da jurisdição de contas, própria e privativa dos tribunais de contas, sem qualquer submissão ao Poder Judiciário) e Seabra Fagundes (que defendia um exercício parcial da função judicante, mas com julgamento conclusivo e definitivo), demonstra que há muito se defende a função jurisdicional dos tribunais de contas, concluindo que:³⁶

³¹ STRAPAZZON, 2009.

³² NERY JR., Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 212.

³³ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **O novo processo civil brasileiro**. 25 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

³⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

³⁵ JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

³⁶ CALDAS FURTADO, José Ribamar. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, n. 109, ano 35, maio/agosto, 2007.

O certo é que os processos de contas que tramitam nos Tribunais de Contas obedecem aos trâmites e princípios próprios da atividade jurisdicional – tais como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, com prazos para contestações, recursos, etc. – e são julgados sob critérios objetivos, com aplicação da técnica jurídica, submetendo-se condutas de pessoas à incidência das normas jurídicas, aplicando-se a lei mediante a subsunção de casos concretos aos tipos legais. Tais julgamentos são irretroatáveis, definitivos, tanto no âmbito administrativo quanto no judiciário, salvo vício de procedimento ou manifesta ilegalidade, produzindo, portanto, coisa julgada.

Contudo, ainda que se reconheça o avanço no trato do tema, ao final, Caldas Furtado afirma que a função jurisdicional de julgamento das contas dos gestores é atípica.

Deve-se levar em consideração que a função judicante dos tribunais de contas é típica, faz parte da própria essência desses órgãos, concebidos, desde a criação do TCU, como tribunais julgadores (cf. Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890, já citado, e o capítulo terceiro deste trabalho).

E, ainda que se admita o tribunal de contas como um dos órgãos do Poder Legislativo, tal arranjo não tem o condão de influenciar na tipicidade das suas funções, porquanto legislar não é atribuição típica das referidas Cortes.³⁷

Demais disso, os tribunais de contas julgam a gestão da mesa diretiva dos parlamentos, exercendo o controle externo, o que inviabiliza as Cortes de integrarem o Poder Legislativo.

Pelo exposto, é preciso repensar a controvérsia acerca da exclusividade de jurisdição do Poder Judiciário. A clássica ideia de jurisdição una está atrelada à compreensão de tripartição do poder, com nítida separação de funções legislativas, executivas e judiciais, bem como de classificação entre funções típicas e atípicas de cada um.

A divisão de poderes, concebida por Montesquieu, restou superada com o advento do Estado democrático. É o que demonstra De Esteban (2001), ao mencionar a existência de vários poderes, ramificados da soberania popular, enquadrando-se o controle em uma dessas ramificações.³⁸

Nesse diapasão, vale apontar dois exemplos de arranjos constitucionais que fogem à tripartição dos poderes, como é o caso do Equador e da Bolívia.

³⁷ Não há, no texto constitucional, qualquer indicação de que o Tribunal de Contas pertença ao Poder Legislativo, uma vez que o artigo 44 fixa que o Congresso Nacional é composto somente pelo Senado Federal e Câmara dos Deputados. Há, sim, uma divisão de tarefas da função de controle externo, como já mencionado neste trabalho.

³⁸ DE ESTEBAN, Jorge. **Tratado de Derecho Constitucional I**. 2 ed. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2001.

Sem adentrar na seara valorativa dos regimes adotados pelos dois países, certo é que a Constituição do Equador, promulgada em 2008, promove uma divisão de poderes, batizada de divisão de funções, elencando, juntamente com as funções legislativa, executiva e judicial, a função eleitoral e a função de transparência e controle, esta última exercida pelo conselho de participação cidadã e controle social, pela defensoria do povo e pela controladoria geral do Estado e suas superintendências (art. 204).³⁹

A Constituição da Bolívia de 2009, ao alterar significativamente a forma de estruturação do Estado, incluiu na divisão dos poderes, além do legislativo, executivo e judiciário, o poder eleitoral (art. 12). E ladeando tais poderes, em uma conformação horizontal, estabeleceu as funções estatais de controle, exercida pela Controladoria Geral do Estado (arts. 213 a 217), de defesa da sociedade e de defesa do Estado.⁴⁰

Por sua vez, a Constituição da República do Brasil, quanto à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública, sob os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade, conferiu jurisdição especial às cortes de contas, optando pela eficiência em razão da especialização e da técnica, estruturando o controle externo através da atuação de um tribunal, com poderes de julgamento, que, inclusive, conta com um ministério público especial, cuja atuação legitima a atividade judicante.

Assim, verifica-se que o papel de dizer o direito e influenciar comportamentos (*jurisdictio*) cabe ao poder estatal, seja ele Estado-Juiz ou Estado-Controlado Externo.

A natureza do julgamento das contas anuais de gestão é, portanto, jurisdicional.

Tal conclusão em nada influencia a inafastabilidade do Poder Judiciário para apreciar lesão ou ameaça a direito de qualquer espécie (art. 5º, inciso XXXV, da CF), nesse caso, a legalidade da relação processual, mantendo-o resguardado como “chave de abóbada de todo o sistema”, nas palavras de Geraldo Ataliba⁴¹, repetindo expressão cunhada por Carneiro de Campos (Caravelas) e Antônio Calos Andrada, célebres constituintes de 1923, ao tratarem do Poder Moderador.⁴²

³⁹BRASIL, STF, Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalStfInternacional/newsletterPortalInternacionalFoco/anexo/ConstituicaoEquador.pdf> Acesso em: 30 set. 2018.

⁴⁰ Disponível em: https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Bolivia.pdf Acesso em: 30 set. 2018.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁴² VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria e prática do Poder Moderador. **R. C. Pol.** Sistema de Bibliotecas da FGV. Rio de Janeiro, 29(4):72-81, out./dez. 1986. Segundo o autor, Carneiro de Campos (Caravelas), repetindo Antônio Carlos Andrada, disse que o Poder Moderador “é a chave da abóbada do edifício social”. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/download/60204/58521> Acesso em: 10 jul. 2018.

2.2 A PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO ELEMENTO ESSENCIAL DO REGIME REPUBLICANO

A República é um valor fundamental que dá ânimo ao espírito político da nação brasileira.⁴³

A opção pela República transfere ao povo a propriedade e a legitimidade do patrimônio material e imaterial da nação, sendo certo que as funções legislativas e executivas devem ser realizadas pelo povo, que impossibilitado de exercê-las pessoalmente, escolhe mandatários para, em seu nome, decidir os rumos da nação e cuidar das coisas públicas. Tal situação exige, como contraprestação, a responsabilidade.

Segundo Ataliba (2011, p. 67), “a responsabilidade é o penhor da idoneidade da representação popular” e “o regime republicano é regime de responsabilidade”, oposto da monarquia, na qual o rei, Chefe de Estado, não erra (*the king can do not wrong*).

O clube dos republicanos brasileiros repelia a irresponsabilidade dos agentes que cuidavam da coisa pública, atentando para o fato que:⁴⁴

quando o povo cede uma parte de sua soberania, não constitui um senhor, mas um servidor, isto é um funcionário. Ora, a consequência é que o funcionário tem de ser revogável, móvel, eletivo, criando a fórmula complementar dos estados modernos -- a mobilidade nas pessoas e a perpetuidade nas funções -- contra a qual se levantam nos sistemas, como o que nos rege, os princípios da hereditariedade, da inviolabilidade, da irresponsabilidade.

Com a proclamação da República em 1889, o Governo Provisório instituiu uma comissão para estabelecer a forma de Estado e de Governo, o regime político e o sistema de governo, bem como elaborar um projeto de Constituição. O presidente da referida Comissão era Joaquim Saldanha Marinho, signatário do Manifesto Republicano de 1870. Ruy Barbosa ficou encarregado da revisão e da redação final do texto.⁴⁵

Assim, no Brasil, República, responsabilidade e controle externo sempre caminharam juntos.

A noção de responsabilidade corresponde à ideia de um dever de agir com sensatez, cuidado e prudência, e de forma técnica quando o encargo exige, arcando com as

⁴³ ATALIBA, 2011a, p. 15.

⁴⁴ BRASIL, Universidade de São Paulo. Manifesto Republicano, 3/12/1870, Jornal “A República”. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3817523/mod_resource/content/2/manifesto%20republicano%201870.pdf. Acesso em 10 jul. 2018.

⁴⁵ CORDEIRO NETO, Holmes. AMORIM, Rosendo Freitas de. **O ideal de Ruy Barbosa na criação do Tribunal de Contas no Brasil**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=74d2b98d66f5e375>. Acesso em: 15 jul. 2018.

consequências do próprio comportamento e de pessoas sobre as quais se tem domínio ou hierarquia.

Segundo Normando (2012),⁴⁶

Em um sentido comum, responsabilidade diz respeito à condição ou qualidade de alguém em ser responsável. É pressuposto que esse ser responsável tenha capacidade de consciência quanto aos atos que pratica voluntariamente, ou seja, que consiga saber antes de agir as consequências de sua vontade. Essa consciência dá ao agente responsável ou portador da responsabilidade a obrigação de reparar os danos causados a outros através da realização de seus atos.

A autora ainda lembra que a responsabilidade individual é um pressuposto para a existência de uma responsabilidade coletiva. Interessante que esse conceito muito se amolda à noção jurídica de responsabilidade, ainda mais a relativa à coisa pública, em que o interesse e a indisponibilidade do patrimônio, material e imaterial, remetem a toda coletividade e à premissa de que tudo pertence ao povo (*res publica*).

Nesse sentido, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 preconizou, em seu artigo 15, que “a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração”, elencando a prestação de contas entre os direitos inalienáveis do corpo social e como elemento integrador do respeito e da legitimidade do exercício do poder estatal.⁴⁷

Willeman (2017) lembra o chamado *republican revival*, movimento que procurou, na história recente, resgatar a tradição republicana, diante da crise vivenciada pela democracia. E menciona que, independentemente do conceito adotado de República, “o componente republicano constitui precioso referencial teórico para investigações a respeito das experiências de *accountability* e da função desempenhada pelas Instituições Superiores de Controle – ISCs”, no Brasil, os tribunais de contas.⁴⁸

A responsabilidade está relacionada à sindicabilidade dos atos praticados pelos agentes públicos, efetivada nos atos de fiscalização dos órgãos de controle e no julgamento da prestação de contas.

A atividade financeira estatal, voltada a financiar a realização do bem comum, possível somente através de ações concretas que possuem um “custo” (despesa), suportável pelos recursos arrecadados (receita), exige mecanismos e instrumentos de controle bastante

⁴⁶ NORMANDO, Priscilla. Um breve estudo sobre o conceito de responsabilidade. Revista Eletrônica da PUCRS, v. 5, n. 2, 2012. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 6 abr. 2018.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ WILLEMAN, Mariana Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 71.

estruturados, a fim de alcançar todas as fases de seu ciclo, desde o planejamento (leis orçamentárias, leis tributárias, leis financeiras previamente sindicadas pela Casa Legislativa) até a execução final (pagamento, fechamento das contas anuais).

O controle constitui-se em uma das cinco funções universais da Ciência da Administração, quais sejam: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar. Tanto assim, que o Decreto-Lei 200/1967 (Estatuto da Reforma Administrativa Federal) preceituou em seu art. 6º:

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I - Planejamento.
- II - Coordenação.
- III - Descentralização.
- IV - Delegação de Competência.
- V - Controle.

O ato de controlar possibilita o atingimento dos objetivos previstos pela Administração, porquanto se relaciona com todas as demais funções, instrumentalizando o planejamento para a elaboração de uma adequada programação; auxiliando a gestão na tomada de decisões mais seguras e eficientes; permitindo a execução dos planos com êxito, diante da adoção de padrões previamente definidos; ensejando a correção de rumos, caso necessário.

Nesse contexto, a prestação de contas é tão relevante para a república federativa brasileira, que a Constituição prevê que a sua inobservância pode causar intervenção federal nos estados-membros e no Distrito Federal, e estadual nos municípios (arts. 34, inciso VII, “d”, e 35, inciso II).

A Constituição de 1988 fixa que todos aqueles que porventura tiverem contato com a coisa pública devem responder pelos atos que praticarem (art. 70, parágrafo único; e art. 71, inciso II e §3º) e prestar contas, como elemento natural e caracterizador da atividade pública. Se assim não agirem, arranjos institucionais viabilizam a tomada de satisfação em prol da sociedade.

Um desses arranjos é o sistema equilibrador e harmonizador entre os órgãos e Poderes, denominado sistema de freios e contrapesos, no qual se destacam as ações de controle.

Dentre essas ações figura o controle burocrático, derivado da existência de agências especializadas (no Brasil, controladorias e tribunais de contas), que verificam, vigiam e corrigem as ações praticadas por agentes públicos no exercício de suas funções, além de aprimorar a gestão e prevenir danos. A partir dessas entidades de fiscalização e controle cria-

se uma lógica de vigilância sobre a atuação dos agentes públicos, difundindo-se, no âmbito da administração e da sociedade, a ideia de *accountability* e governança.⁴⁹

Como bem assegura Torres (1995), os tribunais de contas consubstanciam-se em instrumentos de proteção dos direitos fundamentais, pois fiscalizam a ação estatal a fim de inibir desvios ou de buscar o ressarcimento do Erário, evitando ou mitigando a frustração do atendimento das necessidades dos cidadãos.⁵⁰ Tais funções primordiais alcançam concretude com o julgamento das prestações de contas, em sentido amplo.

Na mesma linha, Iocken (2017) define que o “exercício democrático pressupõe a ampla visibilidade dos resultados obtidos pelas ações e programas de governo à sociedade, função reservada primordialmente aos Tribunais de Contas”. E, citando Regis Fernandes Oliveira, lembra que “o que vale é o olhar social sobre as situações da vida para que se afirmem as condições de execução das políticas públicas. Daí a relevância dos Tribunais de Contas, que devem deixar de lado o mero exame de papéis e voltar sua atenção para as situações da vida vivida, da vida real [...]”. E profetiza o que denominou de “compromisso democrático ativo”, indicando que o papel dos tribunais de contas é subsidiar a participação do cidadão comum na tomada de decisões, através da tradução, em uma linguagem acessível, das contas de governo e do orçamento, tornando claras as escolhas procedidas.⁵¹

2.3 O PROCESSO DE CONTAS COMO INSTRUMENTO REVELADOR DA GESTÃO PÚBLICA

O mérito do julgamento proferido pelos tribunais de contas no processo de prestação de contas é a gestão pública. Assim, a análise no processo de contas anuais previsto no inciso II do art. 71 da CRFB envolve o conjunto de estruturas e processos dos órgãos e Poderes do setor público (organizações) e a eficiência no cumprimento de seus objetivos.

A doutrina nacional trata mais dos modelos de gestão, das técnicas e das agendas reformistas pelas quais passou a gestão pública brasileira do que do próprio conceito.

Sem dúvidas, as organizações, para que se tornem e se mantenham viáveis, necessitam de direção e administração. A complexidade da gestão pública já se inicia na sua

⁴⁹ Convém a leitura da obra *Accountability* democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas do Brasil. WILLEMANN, Mariana Montebello. **Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 71.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar. 1995, p. 279.

⁵¹ IOCKEN, Sabrina Nunes. **O Controle Compartilhado das Políticas Públicas: uma nova racionalidade para o exercício democrático pela sociedade da desconfiança**. 279 p. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de pós graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/186597/PDPC1316-T.pdf?sequence=-1>>. Acesso em: 4 set. 2018.

conceituação. Trata-se de um termo com múltiplos significados, desde uma concepção mais ampla da relação Estado-sociedade até um enfoque mais instrumental, como caixa de ferramentas à disposição de uma organização.

Carneiro e Menicucci (2013), citando definições de ilustres teóricos como Peter Druker e outros, apontam para três interessantes vertentes da gestão: a da capacidade de inovação, para o máximo rendimento da organização; a da responsabilidade sobre as ações da organização, em especial, as articulações relacionais e negociações, remetendo a um dos elementos da governança; por fim, a aproximação com a política, incluindo, além dos meios, os arranjos que facilitam a expressão de vontades, mediando-as e encontrando valores sociais para conduzir as ações e, assim, atingir os objetivos políticos. Destarte, para os autores, “a análise da gestão pública é indissociável da análise do Estado e sua configuração”.⁵²

Com efeito, importante perscrutar a evolução dos modelos de Estado e de gestão, conforme o padrão universal e brasileiro, a fim de melhor entender a complexidade encontrada pelo controle no julgamento das contas anuais de gestão.

Quanto ao padrão universal, o Estado patrimonial caracterizava-se pela inexistência de regras racionais, predominando as situações casuísticas e personalistas, a confusão entre o público e o privado e a captura por interesses pessoais. Não havia, ainda, um modelo de gestão racional e predefinido.

Em seguida, o Estado de Direito, nascido após movimentos revolucionários de rompimento com o regime patrimonialista, é marcado pelo reconhecimento de direitos civis e políticos, mas, no tocante à gestão, aproxima-se das ideias liberais, cabendo à administração cumprir as leis que assegurassem os direitos do cidadão. Nasceu nessa época, no âmbito da gestão, a burocracia clássica, marcada pela impessoalidade, pela meritocracia e pela existência de processos formais e racionais de trabalho.

O Estado Social, por sua vez, reconhecia os direitos sociais como apoio à economia de mercado, provendo educação, saúde e previdência para dotar o cidadão do mínimo necessário para ingressar na sociedade do trabalho, o que requeria uma pesada estrutura administrativa. A gestão aliava a burocracia clássica com o uso de técnicas gerenciais.

⁵² CARNEIRO, Ricardo; MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes. Texto para discussão – Ipea, Brasília, dez. 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/porta1/index.php?option=com_content&view=article&id=16360%3Atd-1686-gestao-publica-no-seculo-xxi-as-reformas-pendentes&catid=270%3A2011&directory=1&Itemid=1>. Acesso em: 5 maio 2018.

Em virtude do gigantismo e do estrangulamento do patrimônio privado, que sustentava o Estado Social, a sociedade passou a questioná-lo, quanto à confiabilidade das instituições e eficiência dos serviços. Logo, o Estado Social entra em crise.

A solução apresentada para aplacar a crise foi a diminuição do Estado e o aumento do associativismo, iniciando-se uma reforma e a chegada da nova gestão pública, que implementou noções neoliberais de enxugamento da máquina, gerenciamento, controle e eficiência dos serviços e das políticas públicas, através da adoção de metas e indicadores e da *accountability*.

A nova gestão pública não solucionou a crise estatal, ao revés, a globalização e as redes tecnológicas ocasionaram um rápido e contínuo desenvolvimento social e econômico, inserindo o Estado em um contexto mais complexo, com desafios inusitados e inesperados, o que colocou em crise a nova gestão pública.

Os valores democráticos e o exercício da cidadania passaram a ditar um clamor popular, vislumbrando-se maior participação e engajamento da sociedade, seja em grupos, seja individualmente. Os arranjos institucionais tradicionais e aqueles já reformados se revelaram insuficientes para atender essa demanda.

Pari passu, a crise de legitimidade das instituições se agravou.

A partir disso, nasceram teorias e modelos de governança, estágio atual da gestão pública, e o Estado Rede, caracterizado por arranjos multi-institucionais, através do estabelecimento de parcerias colaborativas com a iniciativa privada e com o terceiro setor, regulando sua atuação e mantendo um equilíbrio de forças, sempre de forma consensuada com a população.

A partir dessa concepção, a gestão deve combinar todos os atores e fatores, em prol de resultados efetivos. Não se busca mais cumprir indicadores de desempenho, mas sim indicadores de resultados das entregas públicas. A responsabilidade fiscal, como bússola de orientação, permanece a serviço da efetividade das políticas públicas e programas, não como um fim em si. Os ajustes fiscais se justificam se tiverem como foco o alcance de entregas à sociedade (benefícios).

A agenda universal, retromencionada, não se aplica ao Brasil. A gestão pública brasileira exige contextualização própria, pois há uma concomitância de agendas, ou, nas palavras de Humberto Falcão, em suas aulas de gestão contemporânea no mestrado em administração do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), a gestão pública brasileira apresenta, ao mesmo tempo, características e problemas de várias fases do padrão universal, em um modelo misto e disfuncional.

Assim, a gestão pública brasileira revela traços patrimonialistas (nepotismo, favorecimentos, clientelismo), burocráticos (regras predefinidas e rígidas sobre a atuação administrativa, modelo processual forte, carreiras públicas segmentadas), gerenciais (reforço do controle, preocupação com desempenho, em especial da atividade-meio, e com a eficácia) e de governança (canais de diálogo com a sociedade, planejamento estratégico com indicadores de resultados).

Vale dizer que a governança pública é um processo de satisfação de necessidades e geração de confiança, a partir do bom desempenho da administração e do alcance dos resultados, através da combinação e do equilíbrio da atuação conjunta das instituições públicas, do mercado, do terceiro setor e da sociedade em rede.

Para Martins e Marini (2014), a⁵³

governança pública propõe uma nova síntese, uma tentativa de enxergar o governo como um processo amplo, plural e complexo da sociedade, buscando integrar política e administração, gestão e políticas públicas. Com efeito, integração, coordenação e controle político têm sido características fortemente associadas às reformas pós-nova gestão pública. (Christensen & Læg Reid, 2011; Læg Reid & Verhoest, 2010; Pollitt, 2003) Sobretudo, governança pública é uma promessa de uma nova compreensão abrangente e integradora, inspiradora de melhores práticas e resultados.

Os tribunais de contas, em virtude de sua função judicante, devem acompanhar e levar em consideração esse estado de coisas.

Destarte, o processo de prestação de contas anuais de gestão deve evidenciar a situação da organização analisada e o estágio em que se encontra a gestão.

Ademais, os problemas brasileiros de incompletudes e desafios devem ser levados em consideração na análise da gestão, a fim de promover um adequado balanceamento da responsabilização dos agentes, apontar as falhas detectadas, sugerir formas de correção e boas práticas, ao final, colaborar com o aprimoramento da gestão.

A importância de se revelar, através do processo de contas, as incompletudes e os desafios da gestão é fundamental para a atuação do controle social, para a prolação de uma decisão mais apropriada e acertada sobre as contas (regularidade, regularidade com ressalvas ou irregularidade) e, em relação ao gestor, a aprovação, rejeição ou oportunidade de melhorias de sua atuação.

O processo de julgamento das contas anuais de gestão podem evidenciar os seguintes desafios e problemas:

⁵³ MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. Governança Pública Contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do TCU**, n. 130, 2014. Disponível em: file:///C:/Users/TCE/Downloads/40-Texto%20do%20artigo-70-1-10-20141215%20(2).pdf. Acesso em: 22 maio 2018.

- a) Quanto à gestão financeira, orçamentária e patrimonial: má qualidade do gasto público; falta de planejamento; deficiência na prestação de contas; desorganização contábil; compras e contratações antieconômicas; ausência de fiscalização na execução dos contratos; falta de segregação de funções; captura de servidores públicos; má gestão patrimonial e falta de cadastramento adequado do patrimônio; má conservação do patrimônio com excesso de obras inacabadas; ausência ou deficiência do controle interno;
- b) Quanto à gestão de pessoas: má distribuição de servidores; falhas no controle de frequência e produtividade; ausência de plano de capacitação adequado; política salarial mal planejada; ausência de meritocracia para cargos em comissão; falta de planejamento na reposição de mão-de-obra; ingerência política na escolha dos recursos humanos; precariedade nas condições de trabalho;
- c) Quanto à gestão dos resultados: ausência de matriz de riscos; desconhecimento ou despreparo da instituição para a execução das políticas públicas; falta de métricas para a adoção de soluções; distanciamento do usuário cidadão; uso político dos cargos de direção para projetos pessoais partidários.

Por ocasião do Programa do Choque de Gestão de Minas Gerais, levantou-se uma boa noção do conjunto de incompletudes e desafios a serem integrados e vencidos, que compõem a complexidade da gestão pública brasileira.⁵⁴

Destarte, referido programa promoveu um conjunto de ações concomitantes voltadas à reformulação da gestão e em prol do desenvolvimento, adotando as seguintes perspectivas:

As políticas de gestão pública compreendem ações em distintas perspectivas de aplicação: a) na perspectiva macrogovernamental, cuja unidade de aplicação é o governo como um todo; b) na perspectiva institucional, cuja unidade de aplicação são organizações governamentais; e c) na perspectiva individual, cuja unidade de aplicação é o servidor. Por outro lado, estas três perspectivas estão relacionadas a distintas categorias de agregação de valor público: a) resultados (desde planos governamentais, gestão de programas, políticas setoriais, estratégias organizacionais, pactuações de resultados organizacionais, metas individuais etc.); b) processos (processos centrais de gestão de recursos humanos, compras, logística, governo eletrônico, controle, gestão da qualidade, padrões de atendimento, capacitação de servidores, direção pública etc.); e c) recursos (redução de gastos, racionalizações de insumos, dimensionamento da força de trabalho etc.).

⁵⁴ VILHENA, Renata *et al.* (Organizadores). **O Choque de Gestão em Minas Gerais: políticas da gestão pública para o Desenvolvimento.** Belo Horizonte: UFMG, 2006..

Tais perspectivas estão consonantes com as áreas estratégicas da gestão pública, consubstanciadas, exemplificadamente, em:

- a) Gestão financeira e orçamentária responsável: planejamento (elaboração da proposta setorial para o PPA, LDO e LOA); implementação dos programas orçamentários e políticas públicas, controle das despesas de pessoal, execução orçamentária (obtenção e gestão de receitas próprias e dos repasses orçamentários e realização das despesas, com foco na qualidade do gasto - economicidade e legitimidade); escrituração contábil adequada; emissão dos Relatórios de Gestão Fiscal exigidos pela LRF e demais relatórios legalmente previstos; transparência na atuação (informações acessíveis e claras, manutenção de portal da transparência, atendimento dos pedidos de acesso à informação); prestação de contas e atendimento das recomendações e determinações dos órgãos de controle interno e externo;
 - b) Gestão patrimonial: tratamento das disponibilidades de caixa (manutenção em banco oficial, preocupação com as aplicações financeiras, separação das contas de inativos); preservação do patrimônio (aplicação das receitas oriundas da alienação de bens, conservação das áreas públicas, manutenção dos equipamentos e mobiliários, finalização das obras iniciadas); exploração lícita do patrimônio para arrecadação de receitas originárias (alugueres, rendimentos oriundos de cessão onerosa de imóveis);
 - c) Gestão de pessoas: adequação da qualidade, da capacidade e do arranjo institucionais do quadro de servidores e terceiros contratados, por meio de coleta de informações sobre os conhecimentos, as habilidades, as atitudes e as responsabilidades dos servidores para a tomada de decisões (lotação, atribuição de tarefas e funções, de gerências e chefias a servidores, de treinamento); estudo da arquitetura da estrutura burocrática (centralização ou balanceamento do planejamento e da tomada de decisões); adoção de um modelo adequado de gestão de pessoas, com base na missão institucional; correção das distorções da folha e do gerenciamento de mão de obra, para otimizar e qualificar o gasto com pessoal; implantação da avaliação periódica dos resultados e de planos de capacitação; eliminação dos favorecimentos (nepotismo, provimento de cargo em comissão sem qualificação); distribuição otimizada de servidores; realização do concurso público com vistas a captar os indivíduos aptos e hábeis para o exercício das funções do cargo vago, com foco na eficiência do serviço;
- e

- d) Gestão dos resultados: levantamento dos riscos de frustração das entregas planejadas para a sociedade; organização dos serviços meios e finalísticos com vistas a garantir os resultados; acompanhamento dos índices; controle dos resultados.

Essencial, portanto, que os tribunais de contas analisem o conjunto de atribuições e atividades de planejamento, organização, liderança, coordenação, execução e controle interno, colocados em prática pelo gestor e demais responsáveis pela organização submetida a julgamento, a fim de emitir decisão definitiva sobre a regularidade, regularidade com ressalva ou irregularidade.

Maximiano e Nohara (2017), citando Mintzberg, enumeram as atividades gerenciais, apresentando o seguinte rol⁵⁵:

a) de tomar decisões: a tomada de decisões é algo ínsito à atividade de administrar. Quando decide o gestor cumpre os papéis de: empreendedor (planeja e inicia as mudanças da e na organização, melhoramentos, oportunidades de negócios etc); controlador de distúrbios (situações fora do controle, crises, conflitos); administrador de recursos (alocação de recursos – de todo o tipo –, coração do sistema de formulação de estratégias da organização – administrar o próprio tempo, programar o trabalho alheio, autorizar decisões de terceiros) –negociador (negociar com outras organizações e indivíduos, o gerente é quem lidera os representantes da sua organização);

b) processar informações: produz informações (relatórios etc) e coleta informações (ouve equipe, lê relatórios etc) para a tomada de decisão – envolve os papéis de monitor (recebe e procura informações como leitura, reuniões, radio corredor ou peão etc); disseminador (dissemina informação externa dentro da organização, informação interna entre setores – circulação da informação interna); porta-voz (transmite informações de dentro para fora da organização, fala oficialmente em nome da organização, com conteúdo e informação);

c) relacionar-se com pessoas de dentro e fora da organização: chamado papel interpessoal – envolve os papéis de chefe (símbolo e representante da organização, comparece a solenidades, fala em público etc); líder (cuida da gestão de pessoas, negocia para a organização, motiva funcionários e clientes e demais atores, conduz a equipe de trabalho); ligação (integração com os pares, com a equipe, faz intercambio de recursos e informações).

Decerto que a gestão é complexa e essa complexidade funciona como fator de obstáculo para o enfrentamento de sua análise por parte dos tribunais de contas e para o desenvolvimento de um processo dialógico, nacional e uniforme, que revele e trate de todas as variáveis acima mencionadas.

Morin (2005) define a complexidade e a necessidade do pensamento complexo como:⁵⁶

⁵⁵ MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. NOHARA, Irene Patrícia. **Gestão Pública**: abordagem integrada da Administração e do Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 2017.

um tecido (*complexus*: o que é tecido junto) de constituintes heterogêneas inseparavelmente associadas: ela coloca o paradoxo do uno e do múltiplo. Num segundo momento, a complexidade é efetivamente o tecido de acontecimentos, ações, interações, retroações, determinações, acasos, que constituem nosso mundo fenomênico. Mas então a complexidade se apresenta com os traços inquietantes do emaranhado, do inextricável, da desordem, da ambiguidade, da incerteza... Por isso o conhecimento necessita ordenar os fenômenos rechaçando a desordem, afastar o incerto, isto é, selecionar os elementos da ordem e da certeza, precisar, clarificar, distinguir, hierarquizar. [...]

A dificuldade do pensamento complexo é que ele deve enfrentar o emaranhado (o jogo infinito das inter-retroações, a solidariedade dos fenômenos entre eles...).

E continua o autor:⁵⁷

A complexidade é um fenômeno quantitativo, a extrema quantidade de interações e de interferências entre um número muito grande de unidades...
mas a complexidade não compreende apenas quantidades de unidade e interações que desafiam nossas possibilidades de cálculo: ela compreende também incertezas, indeterminações, fenômenos aleatórios.

Dentre o rol de incertezas está a ausência de requisitos mínimos para a escolha da pessoa que irá ocupar o cargo de gestor, inexistindo a exigência de profissionalização. Pode-se afirmar que, raramente, o gestor está personificado em alguém com expertise na área de gestão.

Ocorre que, normalmente, nos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como no Ministério Público, Defensoria Pública e Advocacia Pública, a escolha natural recai sobre um dos membros, cuja expertise relaciona-se, sem dúvidas, à atividade-fim, mas nem sempre coincide com alta capacidade administrativa.

No âmbito dos ministérios e secretarias do Poder Executivo, a escolha recai em um agente político, geralmente em virtude de coligações partidárias e compromissos eleitorais, também com baixo grau de exigência técnica ou experiência em gestão.

Silveira (2009), citando Romeu Felipe Bacellar Filho, leciona que a profissionalização da função pública constitui-se em um instrumento de legitimação da administração pública perante o povo, cumprindo o princípio da eficiência ao apresentar uma gestão mais capacitada, com a prestação de serviços públicos adequados.⁵⁸

A autora chama atenção para o provimento de cargos em comissão, cuja discricionariedade no recrutamento tem conduzido a administração pública ao amadorismo e

⁵⁶ MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. Tradução do francês de Eliane Lisboa. Porto Alegre: Sulina, 2005, p. 13-14.

⁵⁷ MORIN, 2005, p. 35.

⁵⁸ SILVEIRA, Raquel Dias da. **Profissionalização da função pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 71.

ao clientelismo político.⁵⁹ A não exigência de capacidade técnica, operativa e intelectual para o exercício de cargos de direção e chefia gera situações de ineficiência e de prejuízos ao Erário.

Silveira⁶⁰ afirma que o provimento de cargos em comissão deve restringir-se às atividades políticas, como as dos ministros e secretários de Estado, alinhados ao Governo e às suas diretrizes, entendendo, por outro lado, que as atividades técnicas devem ser exercidas por servidores estatutários ou trabalhistas, investidos por concurso público de provas ou de provas e títulos.

No entanto, é preciso trazer para a gestão de secretarias e ministérios a profissionalização exigida para os cargos técnicos das carreiras de Estado, pois são estes postos que comandam as pastas setoriais (educação, saúde, cultura, segurança pública etc.), mostrando-se como os grandes causadores do sucesso ou do fracasso da execução das políticas públicas, da qualidade ou da má aplicação do gasto público, da desorganização da gestão do pessoal efetivo, uma vez que são os verdadeiros ordenadores dos orçamentos públicos.

A visão de legitimidade no provimento do cargo baseada na confiança da autoridade nomeante deve ser rechaçada, para livrar a gestão pública das armadilhas dos três “Is” (ideologia, ignorância e inércia), como bem alertam Banerjee e Duflo (2012).⁶¹

Maximiano e Nohara (2017)⁶² mencionam ser fundamental ao gestor conhecer o direito administrativo, de sorte que quanto maior o conhecimento, mais hábil será o gestor.

Mas não basta o direito administrativo. A gestão é multifacetada. É preciso conhecer sobre finanças públicas e contabilidade. E, diante da complexidade já demonstrada, é preciso que o gestor possua certas habilidades técnicas, humanas e intelectuais, de liderança e tolerância, de decisão e de autorreflexão.

Tudo isso deve ser objeto de análise e atenção no momento de verificação do grau de culpabilidade do agente para a configuração da responsabilização.

O processo de julgamento das contas anuais de gestão deve evidenciar o despreparo ou a incompetência do gestor para o cargo.

Por fim, a complexidade deve ser enfrentada com o auxílio de métodos. Morin (2005)⁶³ traz três princípios. O primeiro princípio é o dialógico. Segundo o autor, "o princípio

⁵⁹ SILVEIRA, 2009b, p. 85-86.

⁶⁰ SILVEIRA, 2009c, p. 87.

⁶¹ BANERJEE, Abhijit V.; DUFLO, Esther. **A economia dos pobres**: repensar de modo radical a luta contra a pobreza global. Lisboa: Editora Círculo de Leitores, 2012, p. 21-22.

⁶² MAXIMIANO. NOHARA, 2017b, p. 13.

dialógico nos permite manter a dualidade no seio da unidade. Ele associa dois termos ao mesmo tempo complementares e antagônicos".

Destarte, o processo de contas ideal é o dialógico, no qual todos os interessados participam colaborativamente para uma decisão final.

O segundo princípio é o da recursão organizacional. Para o autor, a ideia recursiva rompe com a ideia linear de causa/efeito, uma vez que tudo o que é produzido volta-se sobre o que o produz, em um ciclo auto-constitutivo e auto-organizador.

O terceiro princípio Morin batiza de hologramático. Trata-se da ideia de que a parte está no todo e o todo está na parte.

No tocante à gestão, esta ideia é plenamente harmônica com os conceitos aplicáveis ao controle externo, relativos a governo e à gestão. Isso porque a gestão faz parte do governo e o governo faz parte da gestão.

Se o governo não está organizado, a gestão das unidades que compõem a administração também não estará. Os somatórios das gestões desorganizadas compõem um governo desorganizado.

Daí a importância também do julgamento das contas de gestão para o julgamento das contas de governo, a cargo das casas legislativas.

Conclui-se, pois, que a complexidade é um desafio que deve ser enfrentado para um julgamento funcional das contas de gestão.

2.4 A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE INFORMAÇÃO DO PROCESSO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO

A fiscalização é a forma de atuação pela qual são alocados recursos humanos e materiais com o objetivo de avaliar a obtenção, a gestão e a aplicação dos recursos públicos. Esse processo consiste, basicamente, em capturar dados e informações, analisar, produzir um diagnóstico e formar um juízo de valor, que alimentará o processo decisório.

Embora não haja, regra geral, uniformidade de procedimentos entre os tribunais de contas brasileiros, há cinco instrumentos básicos por meio dos quais se realiza a fiscalização:

- a) levantamento: instrumento utilizado para conhecer a organização e o funcionamento de órgão ou entidade pública, de sistema, programa, projeto ou atividade

⁶³ MORIN, 2005, p. 73-74.

- governamental, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da sua realização;
- b) auditoria: por meio desse instrumento verifica-se in loco a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, assim como o desempenho operacional e os resultados alcançados de órgãos, entidades, programas e projetos governamentais;
 - c) inspeção: serve para a obtenção de informações não disponíveis no Tribunal, ou para esclarecer dúvidas; também é utilizada para apurar fatos trazidos ao conhecimento do Tribunal por meio de denúncias ou representações;
 - d) acompanhamento: destina-se a monitorar e a avaliar a gestão de órgão, entidade ou programa governamental por período de tempo predeterminado; e
 - e) monitoramento: é utilizado para aferir o cumprimento das deliberações do Tribunal e dos resultados delas advindos.

Interessa ao presente estudo a auditoria, tendo em vista seu caráter probatório para o julgamento das prestações de contas.

O conceito de auditoria não é unânime, embora algumas definições apresentem-se mais aceitas e utilizadas, por serem formuladas por entidades especialistas no tema.

A auditoria, inicialmente concebida para a descoberta de erros e fraudes na contabilidade, evoluiu para outros domínios, inclusive preditivos, voltados ao alcance de objetivos e à melhoria do desempenho da administração pública.

Souza, Dyniewicz e Kalinowski informam que:⁶⁴

Historicamente, não se tem um registro preciso das primeiras utilizações dos procedimentos de auditoria pelos povos antigos, mas o que se constata é que, no antigo Egito, havia a necessidade de se ratificar as atividades praticadas nas grandes construções, bem como a verificação de registros de arrecadação de impostos. Outros povos, como os sumérios, babilônios, sírios, cretenses, gregos e romanos, realizavam registros das escriturações de patrimônios adquiridos ou já possuídos, considerando tais atos como prática de auditoria. Porém, conforme Oliveira e Diniz, foi na Inglaterra, em 1756, com a Revolução Industrial e expansão do capitalismo, que fatores de desenvolvimento, tais como o surgimento de grandes fábricas e o uso intensivo de capital monetário, contribuíram para a efetiva necessidade de utilização constante e aprimorada das atividades de auditoria, que naquele momento se apresentava como uma das formas de se praticar a contabilidade, ou seja, a auditoria realizada como atividade necessária, mas não classificada como tal, surgiu como uma ramificação da contabilidade.

Foi a grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, no fim do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida,

⁶⁴ SOUZA, Luiziane Agostine Alves de. DYNIEWICZ, Ana Maria. KALINOWSKI, Luísa Canestraro. **Auditoria: uma abordagem histórica e atual**. RAS, vol. 12, n. 47 – Abr-Jun, 2010, p. 71/78.

que determinou a evolução da auditoria como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

No Brasil é difícil precisar a data do primeiro trabalho de auditoria, mas a primeira evidência concreta pode ser constatada no Decreto nº 2.935, de 16 de junho de 1862, que aprovava a reorganização da Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma, e determinava que os auditores deveriam ser convocados anualmente em assembleia ordinária, os quais teriam como função analisar e examinar as contas da empresa. O primeiro parecer de Auditoria conhecido em território nacional, como afirma Ribeiro, foi emitido há um século pela empresa São Paulo Tramway Light & Power Co., relativo ao período de junho de 1899 a dezembro de 1902. No Brasil foi introduzido o decreto-lei 7.988 de 22 de setembro de 1945, que dispunha sobre o ensino de Ciências Econômicas e Contábeis e indicava, no art. 3º, a inclusão de uma disciplina denominada Revisões e Perícia Contábil, que futuramente se denominou Auditoria e ainda hoje é aplicada pelas universidades.

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI⁶⁵ prevê, em seu glossário, um significado de auditoria, como sendo:

o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

A INTOSAI editou a ISSAI 100, que define a auditoria no setor público como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências para determinar se as informações ou condições reais correspondem aos critérios estabelecidos.

A auditoria possui um caráter satisfativo, no tocante à oportunidade de correção e prevenção que proporciona, e instrumental, pois visa a fornecer aos órgãos públicos e à sociedade informações e avaliações sobre a gestão, para uma adequada tomada de decisão.

O Tribunal de Contas da União conceitua a auditoria como o:

exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.

O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Manual do SCI), aprovado pela IN SFC n. 01/2001, define auditoria como o:

conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

⁶⁵ A INTOSAI é uma organização não governamental, autônoma e independente, que tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências.

Vieira de Faria (2014) traz a contribuição do Instituto Rui Barbosa (IRB) para a construção teórica sobre a auditoria governamental, que, ao editar as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), estabeleceu as seguintes definições:⁶⁶

1102 – AUDITORIA: é o exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

1102.1 – AUDITORIA GOVERNAMENTAL: exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

A auditoria, no contexto da *accountability*, é a ação independente de um terceiro, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre uma situação de responsabilidade que está sendo executada, com vistas a reduzir as incertezas na tomada de decisões.

A auditoria é um método de trabalho, planejado e técnico, que envolve um conjunto de atividades, funções e tarefas predeterminadas, que ocorrem em um período de tempo e produzem um determinado resultado.

Logo, resta claro que a auditoria objetiva fornecer dados e informações para subsidiar o planejamento e a tomada de decisões, sendo que, no âmbito dos tribunais de contas, o escopo é conferir elementos para a análise de mérito da gestão, através do confronto dos dados apresentados pelo gestor, incrementando o grau de confiança do julgamento.

Nesse sentido, a ISSAI 100 prevê:

20. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança:

- a. fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;
- b. aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias

⁶⁶ FARIA, Diógenes Corrêa Vieira de. **As dificuldades político-burocráticas da auditoria externa na estrutura dos tribunais de contas em face de lacuna na constituição federal de 1988**. Dissertação (Mestrado). 157p. Mestrado em Ciência Política. Centro Universitário UNIEURO. Brasília, 2014.

contínuas e a confiança sustentada no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;

c. fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;

d. criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.
(grifo inexistente no original)

A auditoria é materializada em um relatório, documento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de trabalho apresenta os objetivos, as questões, as limitações de escopo, a metodologia utilizada, os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento à autoridade competente para decidir.

O que se busca na presente dissertação é demonstrar que o resultado da auditoria deve instruir os processos de prestação de contas anuais de gestão, a fim de instrumentá-los com informações e elementos confiáveis para a decisão de mérito pelo órgão deliberativo, funcionando como reforço à função judicante.

Marques e Almeida (2004) alertam para a necessidade de alteração do modelo de prestação de contas, que deve voltar-se à transparência e ao controle social, apresentando-se a auditoria como um elemento fundamental para a confiabilidade das informações sobre a gestão e as finanças. O acesso dos cidadãos ao conteúdo das prestações de contas, para que conheçam a atuação dos responsáveis políticos que elegeram e respectivos auxiliares, serve para que efetuem juízos de valor. E arrematam, entendendo que:⁶⁷

Apenas com uma adequada divulgação da informação financeira pública, que possa estar disponível a todos os interessados, objecto de auditoria ou não, se consegue uma maior transparência da gestão do sector público.

Esse objectivo assenta numa nova filosofia de prestação de contas, das quais faça parte o relatório de auditoria.

É certo que esse tipo de cultura de prestação de contas não faz parte dos países da Europa continental, mas faz parte das regras dos países anglosaxónicos. Mesmo tendo sido auditadas, as demonstrações financeiras precisam de ser divulgadas, o que, a não ser feito, diminui a sua utilidade.

A função auditoria junto das organizações públicas só é possível se essa cultura se instalar e passar a fazer parte das normas de prestação de contas. Então, tem-se um novo cenário que passa por uma nova filosofia de responsabilidade na gestão (*accountability*), o que em muito contribuirá para avaliação da eficiência no sector público.

Logo, os processos de auditoria, embora apresentem um aspecto satisfativo no tocante

⁶⁷ MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Rev. contab. Financ.**, São Paulo, v. 15, n. 35, maio/ago. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200007>. Acesso em: 20 ago. 2018.

às correções que possibilitam, não são um fim em si, mas atividade instrumental necessária à funcionalidade do julgamento da gestão.

A contribuição positiva das auditorias para o julgamento das contas de gestão é inegável, pois além de imprimirem maior confiabilidade às informações contidas nas prestações de contas, ainda podem funcionar como instrumentos de medição da gestão.

Com efeito, o controle tradicional baseado na legalidade e na conformidade dos aspectos financeiros e contábeis da gestão não se mostra suficiente para a avaliação da performance do gestor e dos resultados por ele entregues à sociedade (cumprimento das metas). Geralmente, relatórios e medições referem-se à contabilidade pública, e a escrituração contábil é elaborada com o intuito de cumprir a legislação, sem muita utilidade para a avaliação dos aspectos gerenciais e qualitativos da gestão.

Por isso, Grateron (1999) defende a utilização da auditoria de gestão na administração pública, com o emprego de indicadores, para promover a necessária mudança na forma de se avaliar a gestão. De fato, ao lembrar que atualmente “os aspectos não financeiros da gestão assumem maior relevância, assim como é mais importante o rumo e a visão da entidade no futuro, do que seu desempenho no passado”, o autor explica que:⁶⁸

A moderna Auditoria de Gestão, aplicada às empresas do Estado, assim como a qualquer entidade onde seja praticada, começa a agregar valor de forma imediata. Entre as diversas contribuições que aporta podem-se citar as seguintes: 1) Promove a medição da gestão; 2) Melhora os sistemas de medição; 3) Contribui à eficiência, eficácia e economia da gestão administrativa; 4) Contribui para obtenção de melhores rendimentos e receitas para a entidade, o que se traduz em maximizar o valor agregado para o Estado; 5) Promove a formação de auditores em áreas não tradicionais.

Embora a auditoria de gestão consubstancie-se em uma técnica recente, o seu escopo não é novo: avaliar, com base em critérios ou parâmetros de eficiência, efetividade e economia, o atingimento das metas e objetivos de uma organização (resultados).

No tocante aos problemas e desafios que podem ser revelados pelo processo de contas anuais de gestão, já elencados neste trabalho (cf. item 2.3 supra), a auditoria de gestão deve fornecer uma análise da aptidão da equipe de servidores envolvida na atividade gerencial, inclusive, com uma avaliação individual e sua adequação às estratégias daquele órgão ou entidade fiscalizado. Além disso, menciona Grateron (1999) que:

⁶⁸ GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**, São Paulo, n. 21, maio/ago. 1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511999000200002>. Acesso em: 20 ago. 2018.

Também pode ser utilizada a auditoria da gestão pública para avaliar se são aproveitadas todas as oportunidades para serem eficientes, eficazes e econômicas, com o objetivo de oferecer maior qualidade no serviço prestado e nos produtos fabricados, de modo a satisfazer as necessidades dos cidadãos, como donos dos recursos administrados e beneficiários dos produtos e serviços da administração pública.

E continua, arrematando no sentido de que:

A responsabilidade pública não se restringe aos aspectos de caráter financeiro e de orçamento, também inclui: a gerência dos processos, recursos, efeitos e resultados; a aplicação eficaz, econômica e eficiente; eliminação dos desperdícios de recursos; qualidade dos produtos e serviços públicos; a satisfação das necessidades, etc. Acrescenta-se que os gestores públicos têm a responsabilidade e compromisso de utilizar as melhores e mais modernas técnicas gerenciais.

Portanto, as informações levantadas pelas auditorias, para muito além de promoverem a confrontação dos dados apresentados pelo gestor, aumentando o grau de confiabilidade dos registros financeiros e contábeis; permitirem a correção de irregularidades da administração e a prevenção de prejuízos aos cofres públicos; ainda servem de instrumento para a medição da gestão, através da indução ou da avaliação da utilização de indicadores.

Assim, revelam-se indispensáveis para o julgamento das contas anuais de gestão.

Zymler (2005) observa que os procedimentos de fiscalização adotados pelo TCU objetivam subsidiar o julgamento das contas dos gestores. E conclui:⁶⁹

Tanto assim que, apesar do caráter imediato de sua competência fiscalizatória, exercida no sentido de promover atuação do controle externo concomitante ao período de vigência de atos e contratos administrativos, tem-se que, ao final, os processos derivados de inspeção ou auditoria são apensados, quando cabível, às contas anuais dos gestores principais.

Tal fato atesta o caráter subsidiário e acessório dos processos de fiscalização em relação aos processos de contas.

3 ANÁLISE LEGISLATIVA DO PROCESSO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO: O PLANO DO SER

Lima *et al.* (2013), citando Freitas (1876), lembra que:⁷⁰

⁶⁹ ZYMLER, Benjamin. **Direito Administrativo e controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 412-413.

⁷⁰ FREITAS, Augusto Teixeira de. **Consolidação das Leis Cíveis**. Rio de Janeiro: B.L. Garnier, 1876, p. XXXVI. Citado e atualizado por LIMA, João Alberto de Oliveira. PASSOS, Edilenice. NICOLA, João Rafael. **A Gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013 (p. 105). Disponível em: <http://www.senado.leg.br/publicacoes/GeneseConstituicao/pdf/genese-cf-1988-1.pdf>

Examinar as leis em seus próprios textos sem influência de alheias opiniões, comparar atentamente as leis novas com as antigas, medir com precisão o alcance e as consequências de umas e outras; eis o laborioso processo, que empregado temos para conhecer a substância viva da Legislação. [...] consultamos monumentos legislativos, revimos e meditamos a tradição da ciência; e com livre espírito procuramos essa unidade superior, que concentra verdades isoladas, penetra as mais recônditas relações, e dá esperanças de um trabalho consciencioso.

Pimenta Bueno (1857), por sua vez, entende que a lei cria e comunica a vida, imprime sabedoria, dirige as forças e os movimentos sociais, todas as relações e variados interesses do estado e dos indivíduos.⁷¹

Leciona o mestre, ainda, que a liberdade e o bem-estar de um povo dependem essencialmente de boas leis regulamentares, que sejam fielmente executadas, para que se promova a segurança e a ordem, indispensáveis ao progresso, ao desenvolvimento e ao livre exercício da inteligência, do capital e do trabalho do homem.⁷²

E arremata, magistralmente:⁷³

Fazer a lei é prescrever as normas, os preceitos que devem reger os homens e as coisas, as autoridades e a sociedade em todas as suas relações; exercer a alta faculdade de regular todas as forças sociais, seu desenvolvimento, os destinos públicos, desfazer a prosperidade ou a desgraça do país, pois que a sorte do Estado depende mais que muito de sua legislação.

Assim, os registros dos textos normativos contam a história.

Por conseguinte, estudar as instituições através da legislação permite a compreensão de seus propósitos, os fluxos e refluxos da trajetória percorrida e o entendimento quanto ao atual estágio de desenvolvimento. Além disso, proporciona reflexões mais acuradas e um grau maior de segurança na projeção de futuro.

Silva (2007) afirma que "a lei, como direito legislado, é a concretização da conduta do Poder Legislativo, do mesmo modo que a sentença judicial é a concretização da conduta do Poder Judiciário num caso concreto".⁷⁴

Ponderando que o legislador tem como missão traduzir para o Direito os preceitos que a sociedade elege para conduzi-la em um determinado momento histórico-cultural, Silva

⁷¹ BUENO, José Antônio Pimenta. **Direito Público e Análise da Constituição do Império**. Rio de Janeiro: J. Villeneuve, 1857, p. 46. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/185600>

⁷² BUENO, 1857, p. 48.

⁷³ BUENO, 1857, p. 68.

⁷⁴ SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de Formação das Leis**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 19.

(2007) lembra que cabe ao Poder Legislativo escolher, em conceitos escritos, as tendências ideológicas da comunidade.⁷⁵

No caso dos tribunais de contas, o histórico legislativo aponta para a existência de uma percepção bem clara acerca da função jurisdicional e da importância da processualística para a legitimidade e funcionalidade do julgamento das prestações de contas anuais de gestão, à exceção da Lei Orgânica do TCU de 1967 (Decreto-Lei n. 199, de 25 de fevereiro) que promoveu uma ruptura no fluxo evolutivo dos tribunais, como se verificará da análise constante do item 3.1 infra.

A análise histórico-legislativa deve ser complementada com o exame da legislação atual dos tribunais de contas brasileiros, no tocante ao processo de contas anuais de gestão, a fim de demonstrar a fragmentação da regulamentação da matéria e identificar oportunidade de melhoria, qual seja, a possibilidade de adoção de uma lei nacional de processo, com baixo grau de impacto no processo de julgamento de contas anuais de gestão atualmente praticado nas Cortes.

3.1 ANÁLISE HISTÓRICO-LEGISLATIVA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: A PERCEPÇÃO DE UMA JURISDIÇÃO E DE UM PROCESSO PRÓPRIO E AUTÔNOMO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO

O controle dos atos e fatos financeiros dos governantes e responsáveis por dinheiros e bens públicos nasceu da necessidade de se deter o exercício do poder, surgindo na Antiguidade, tomando forma na Grécia clássica e consolidando-se definitivamente como um direito na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (arts. 14 e 15).

No Brasil, o Império já possuía unidades de controle, mas ainda bastante incipientes, pois pertenciam à estrutura da própria administração, mais próximo do controle interno do que do externo.

Interessa para este trabalho o surgimento do Tribunal de Contas no Brasil (1890), juntamente com a República (1889), como um direito fundamental do povo à escorreita atividade financeira estatal, já com a natureza de controle externo, apresentando desde sua origem as características de um colegiado de magistrados, com prerrogativas, garantias e poderes jurisdicionais, voltado ao julgamento das contas de todos os responsáveis por dinheiros, bens e patrimônio público, à exceção do Presidente da República, cujo julgamento sempre esteve a cargo do Parlamento.

⁷⁵ SILVA, 2007, p. 20.

O Tribunal de Contas da União foi criado pelo Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890, da lavra do Marechal Deodoro da Fonseca⁷⁶. Referido diploma, em seu art. 1º, também fixou as respectivas atribuições, consistentes em examinar, rever e julgar todas as operações relativas à receita e à despesa públicas, concretizando os ideais republicanos de um governo temporário, revogável e submetido aos interesses sociais e a um rígido controle.

O Tribunal de Contas foi concebido, desde sua gênese, como um colegiado de julgamento (arts. 1º, 6º e 7º), com ampla jurisdição (art. 10) e garantia dos membros do Supremo Tribunal Federal (art. 6º, §1º), competências próprias (arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 8º) e poderes mandamentais de requisição (art. 4º, itens 1º, 3º e 4º) e condenação (art. 4º, itens 3º e 4º), bem como estruturado por meio de um corpo deliberativo (art. 6º) e de um corpo auxiliar-consultivo (art. 7º).

Nas palavras de Rui Barbosa⁷⁷,

[...] e a medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias – contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil. [...] Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância, ou a prevaricação, para as punir. Circunscrita a estes limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia, ou impotente. Convém levantar, entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa, um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura, e intervindo na administração, seja, não só o vigia, como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetração das infrações orçamentárias por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente discrepem da linha rigorosa das leis de finanças.

Quanto ao julgamento das contas dos responsáveis pela atividade financeira e contábil, o Decreto n. 966-A/1890 estabeleceu que:

Art. 4º Compete, outrossim, ao Tribunal de Contas:

[...]

3º Julgar anualmente as contas de todos os responsáveis por contas, seja qual for o Ministério a que pertençam, dando-lhes quitação, condemnando-os a pagar, e, quando o não cumpram, mandando proceder na forma de direito;

[...]

⁷⁶ BRASIL, Câmara dos Deputados. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html> - Coleção de Leis do Brasil - 1890, Página 3440 Vol. Fasc.XI (Publicação Original). Acesso em 9/1/18

⁷⁷ BARBOSA, Rui. **Exposição de motivos do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890**. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 30, n. 82, p. 253-262, out/dez 1999. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1113/1171> Acesso em 9/1/18.

Extrai-se do excerto acima que o julgamento das contas era colegiado, cuja composição era de funcionários nomeados por decreto do Presidente da República, sujeito à aprovação do Senado, com as mesmas garantias de inamovibilidade que os membros do Supremo Tribunal Federal (art. 6º, §1º).

Assim, na linha do que pretende provar este trabalho, o Tribunal de Contas foi concebido para atuar nas contas anuais como um órgão jurisdicional, julgando-as e também seus respectivos responsáveis.

O Decreto n. 966-A não foi regulamentado.

A Constituição de 1891, por sua vez, apenas confirmou a criação do Tribunal de Contas da União, sem maiores detalhamentos (art. 89).⁷⁸

Apesar do laconismo da Constituição, o Decreto n. 1.166, de 17 de dezembro de 1892,⁷⁹ regulamentou o dispositivo constitucional, mantendo a previsão de um corpo deliberativo composto de “membros do Tribunal” (arts. 19 e 22), julgados pelo Supremo Tribunal Federal nos crimes de responsabilidade (art. 100), com ampla, própria e privativa jurisdição (arts. 27, 28), um representante do ministério público (art. 19) e uma estrutura auxiliar (art. 22).

A jurisdição abrangia todos os responsáveis por dinheiros e valores pertencentes à República, mesmo no caso de residirem fora do país (arts. 27 e 31, §1º), em moldes quase idênticos aos hoje estabelecidos na Constituição de 1988 (art. 70, parágrafo único). As decisões definitivas tinham força de sentença, com execução própria (arts. 28 e 29).

A natureza jurisdicional restou ainda mais evidente com a dicção do art. 28, que atribuiu funcionamento ao Tribunal de Contas “como um Tribunal de Justiça, e as suas decisões definitivas tem força de sentença com execução aparelhada” (redação original).

O Decreto n. 1.166/1892 fixou competência para:

Julgar, em única instância, as contas de todas as repartições, empregados e quaesquer outros responsaveis que, singular ou collectivamente, tiverem administrado, arrecadado ou despendido dinheiros publicos ou valores pertencentes á Republica, ou por que esta seja responsavel e estiverem sob sua guarda, e bem assim dos que, por qualquer motivo, as deverem prestar perante o mesmo Tribunal, seja qual for o Ministerio a que pertencerem” (art. 31, caput e §1º - redação original).

⁷⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Constituição de 1891. **Coleção de Leis do Brasil** – 1891. p. 1, v. 1 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1824-1899/constituicao-35081-24-fevereiro-1891-532699-publicacaooriginal-15017-pl.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁷⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Decreto n. 1.166, de 17 de Dezembro de 1892. **Coleção de Leis do Brasil** - 1892, p. 1028, v. 1, pt II (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1166-17-dezembro-1892-523025-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

Assim, podendo impor multas aos responsáveis que não apresentassem as contas no prazo marcado (art. 31, §4º), julgar à revelia os que deixassem de apresentar as contas e os livros de sua gestão (art. 31, §5º) e requisitar provas, oitivas e informações (art. 31, §10 e 69).

Interessante que o conteúdo da decisão também era explicitado, pois o tribunal deveria determinar a quitação dos responsáveis, se as contas estivessem de acordo; julgar desembaraçados os depósitos e extintas as cauções daqueles que estivessem quites com a Fazenda (§6º); avaliar as provas de fato e os documentos relacionados à perda de valores e dinheiros, solucionando a questão (§7º); fazer advertências (§8º); promover diligências (§10); e decidir sobre recursos e embargos (§§9º e 11).

O processo e o procedimento também foram objeto de tratamento, demonstrando uma gênese de processualidade, restando previstos:

- a) a apresentação e o trâmite (arts. 65 e 66), inclusive a instrução do processo (parecer técnico) e a realização de diligências (art. 69);
- b) o contraditório, com citação e intimação nos moldes do processo civil (arts.70, §§1º e 4º), inclusive efeitos da revelia;
- c) o prazo para a prática dos atos processuais, de, no máximo, 30 dias, prorrogável até 60 dias (art. 70, §3º);
- d) o parecer de um diretor, representante do ministério público (art. 72); e
- e) uma repartição de competência entre os Diretores no tocante às unidades jurisdicionadas, funcionando como a atual relatoria (arts 67 e 70).⁸⁰

O fluxo processual era bem definido: o responsável entrega as contas no tribunal → sub-diretor designa um escriturário para tomar as contas, assinar carga em livro próprio, reduzir as declarações a termo, se houver → primeiro exame da conta por escriturário → sub-diretor pode aceitar ou entregar a outro escriturário para novo exame, se houver defeito ou se julgar necessário → parecer do segundo escriturário concordando ou glosando a primeira análise e acrescentar outras informações → devolução ao sub-diretor, que pode fazer diligências ou dar sua opinião definitiva → apresentação ao diretor, que é relator da unidade jurisdicionada → o diretor, se considerar pronta, apresenta ao tribunal; se houver alcance, cita

⁸⁰ Art. 67. Examinada e liquidada a conta, será entregue pelo escripturario ao sub-director, e este, depois de revel-a e dar sua opinião, a apresentará ao director, que tiver a seu cargo o trabalho do respectivo Ministerio. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1166-17-dezembro-1892-523025-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 10 jan. 2018.

o responsável para a defesa → havendo defesa, devolve à sub-diretoria para parecer, após a oitiva dos empregados que funcionaram no processo (art. 71) → remessa ao diretor que representa o MP para parecer (art. 72) → remessa ao diretor que apresenta as contas ao tribunal (art. 72) → julgamento quite, em crédito ou em débito, caso em que há condenação (art. 73, *caput* e §1º) → decisão reduzida em termo e assinada pelo presidente e diretores presentes à sessão, por ordem de antiguidade (art. 73, §2º) → interposição de recurso ou execução pelos meios judiciais (arts. 74 e 79 e seguintes).

Importante destacar que o Decreto, expressamente, previa que a citação deveria se dar nos termos do processo civil (art. 70, §4º), demonstrando que, desde os seus primórdios, o processo de contas compartilha a teoria geral do processo com o processo civil.

O Decreto Legislativo n. 392, de 8 de outubro de 1896, ao reorganizar o Tribunal de Contas, apresentou diversas novidades na estrutura orgânica e de pessoal, que impactaram no processo de contas⁸¹.

As decisões definitivas passaram a ter força de sentença judicial (art. 2º, *caput*), tendo em vista sua função de Tribunal de Justiça, com jurisdição contenciosa e graciosa (art. 2º, §1º, item 2).

A mencionada jurisdição contenciosa (art. 3º) era exercida, v.g., através do processamento e julgamento, em única instância, “de todas as repartições, empregados e quaisquer responsáveis” (1); da determinação de prisão dos responsáveis com alcance julgado em sentença definitiva, que se ausentavam furtivamente ou abandonavam o emprego (3); da imposição de multas (4); da ordem de sequestro dos bens (5), dentre outras medidas.

Além disso, no tocante ao processo de contas dos gestores, o Decreto Legislativo trouxe um maior disciplinamento da matéria, criando novas espécies de prestação de contas (por exercícios; por gestão; por execução de contrato; para liquidação de comissão; para comprovar a aplicação de adiantamento - §1º do art. 2º) e estabelecendo o trâmite e as formalidades substanciais (§2º do art. 2º).

Com efeito, foram elencadas as seguintes regras processuais fundamentais:

- a) a citação inicial dos responsáveis, através de aviso publicado no Diário Oficial, com a cominação de revelia àqueles que não apresentaram atempadamente os documentos para a tomada de contas;

⁸¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Decreto n. 392, de 8 de outubro de 1896. **Coleção de Leis do Brasil** - 1896, p. 16, v. 1 (Publicação Original). Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-392-8-outubro-1896-540205-publicacaooriginal-40163-pl.html>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

- b) a notificação do responsável, fiadores, herdeiros, tutores e curadores para defesa em processo no qual se verificou alcance;
- c) a fixação de prazo para o pagamento das condenações oriundas de alcance;
- d) o relatório minucioso do tomador das contas, acerca da situação do responsável, da existência de irregularidades, defeitos ou vícios na escrituração ou em documentos, bem como abusos porventura existentes dos ordenadores e pagadores;
- e) as decisões do tribunal sobre as tomadas de contas proferidas na forma de acórdãos, assinados pelo presidente e pelos diretores presentes à sessão, por ordem de antiguidade; com a menção ao nome do responsável, ao tempo e à natureza de sua responsabilidade; com a declaração de estar o mesmo quite, em crédito ou em débito; no caso de regularidade, a determinação de expedição de quitação, de levantamento da fiança ou caução prestada, dos sequestros e depósitos porventura existentes; no caso de débito, a fixação do valor com a respectiva condenação ao pagamento (art. 4º);
- f) a força executiva da sentença definitiva condenatória de débito, processada perante o juízo federal, promovida pelo respectivo procurador mediante a cópia autêntica da sentença remetida pelo representante do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas (§1º do art. 4º); e
- g) o sistema recursal pré-definido (§§2º e 3º do art. 4º).

Por fim, o Decreto Legislativo previu a manifestação do representante do Ministério Público junto ao Tribunal como fiscal da lei e dos interesses públicos, como etapa obrigatória nas tomadas de contas, antes do julgamento, para requerer diligências e opinar sobre o estado do processo (art. 7º, item 3, alínea “c”).

Em 23 de dezembro de 1896, foi editado o Decreto n. 2.409, para regulamentar o Tribunal de Contas e as disposições do Decreto Legislativo n. 392/1896.⁸²

Esse Decreto estabeleceu um importante marco no regime jurídico dos servidores e membros do tribunal de contas, em especial a adoção do concurso público para terceiro e quarto escriturários (arts 88 a 116), a previsão de direitos e deveres, garantias e impedimentos, inclusive de natureza ética (proibição do nepotismo, previsão de suspeição, dentre outros).

Acerca da jurisdição, o Decreto reafirmou a jurisdição própria e privativa (art. 59), sobre os todos os responsáveis por dinheiros, valores e material públicos, incluindo herdeiros,

⁸² BRASIL. Câmara dos Deputados. Decreto n. 2.409, de 23 de Dezembro de 1896. **Coleção de Leis do Brasil** – 1896. v. 1, pt II (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2409-23-dezembro-1896-514244-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

fiadores e representantes (arts. 60 a 66), sendo que o gestor de dinheiros públicos estava sujeito à jurisdição do Tribunal de Contas pelo simples fato da gestão, podendo ser liberado da sua responsabilidade somente por ato do Tribunal (art. 61). Esse dispositivo se repetiu até os dias de hoje, nos mesmos termos, como se verifica do art. 6º da Lei Orgânica do TCU (Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992).⁸³

Quanto à função de julgamento, o Decreto estabeleceu que ao tribunal de contas competia, como tribunal de justiça, processar e julgar, em única instância, as contas dos responsáveis, estabelecendo a situação jurídica entre os mesmos e a Fazenda Pública e decretando a liberação daqueles ou condenando-os ao pagamento do que deverem ao Tesouro por alcance (art. 67, alínea “b”, e art. 71, §1º).

No exercício da jurisdição, o Tribunal de Contas poderia suspender responsáveis, ordenar a prisão de condenados em débito que se ausentavam furtivamente, impor multas e fixar a revelia, ordenar o sequestro de bens, dentre outros poderes (§§ 2º a 10 do art. 71).

Outro ponto importante foi a regulamentação da atuação do Ministério Público perante o tribunal de contas (arts. 80 a 87), permanecendo obrigatória a sua audiência nas tomadas de contas.

A processualística também se mostrou aprimorada em relação à legislação anterior, com a adoção da terminologia atual de relatar, discutir e votar os processos em sessões (art. 74, §1º), na forma de acórdãos (art. 127); formatação de uma secretaria do Tribunal para a confecção de atas das sessões, despachos e sentenças, conferindo-lhes publicidade (art. 76, §1º), bem como da lista dos responsáveis sujeitos à prestação de contas (art. 76, §3º); adoção do sistema cartorial para a organização e arquivamento dos documentos e processos (art. 77).

O *iter* processual mostrou-se mais detalhado no Capítulo III (arts 181 e seguintes), no qual o Decreto n. 2.409/1896 esmiuçou as fases e atos processuais, sendo relevante destacar:

- a) a fixação da fase inicial do processo e os respectivos legitimados (art. 182), podendo dar-se a requerimento do responsável, ex-ofício por ato da sub-diretoria ou do diretor; a requerimento do representante do ministério público, nos casos em que especificou (arts. 182 e 185);
- b) a apresentação de documentos e livros, por parte do responsável, que comprovavam a sua gestão (art. 183), regra similar à atual, de apresentação do relatório de gestão;

⁸³ BRASIL. Presidência da República. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm>. Acesso em: 11 jan. 2018.

- c) regras para a citação, intimação e notificação, bem como para a interposição de recursos (arts. 210 a 233); e
- d) regras para a execução das sentenças (arts. 234 a 241).

O fluxo processual também restou bem delineado: entrada no protocolo (art. 187) → designação de escriturário para tomar as contas (art. 188) e proceder ao primeiro exame, que verificava a receita e a despesa sob vários aspectos (art. 189) → possibilidade de diligências e citação do responsável para o exercício do contraditório (art. 191) → remessa ao sub-diretor e diretor, que poderiam solicitar novo exame por outro escriturário (art. 192) → parecer do sub-diretor ou realização de diligências, se necessário para a elucidação das contas (art. 193) → remessa ao diretor para a apresentação das contas para o julgamento (art. 194), se a conclusão fosse de quitação do responsável (art. 195) → se a conclusão fosse pela ocorrência de débito, o diretor promovia a citação do responsável (art. 195) → na omissão do responsável, declaração da revelia (art. 195) → decorrido o prazo de defesa, havendo alegações, o processo era remetido à sub-diretoria para análise dos argumentos, oitiva dos empregados que tivessem funcionado no processo e emissão de parecer (arts. 197 e 198) → remessa ao Ministério Público para parecer (arts. 198 e 199), sendo possibilitada a realização de diligências, hipótese em que o processo era devolvido para a diretoria (art. 199) → após o parecer do ministério público, as contas eram apresentadas para julgamento (art. 200) → julgamento pela quitação, ou por estar o responsável em crédito ou em débito, podendo os membros do colegiado entender pela realização de diligências (art. 201) → discussão e votação, com a lavratura do acórdão, com todos os elementos elencados (arts. 202 e 203) → intimação do responsável e interposição de recurso (arts. 210 a 233) → execução da sentença condenatória (arts. 234 a 241).

Ainda, interessante e útil a atividade de contrastar os balanços definitivos dos exercícios com as contas ministeriais, por meio do resultado das contas dos responsáveis (arts. 242, 244 e 245), com a finalidade de apurar a consistência e a conformidade das informações do balanço geral da União.

Por fim, os resultados dos julgamentos das contas eram enviados ao Congresso, anualmente, em um relatório, para informação (art. 247, *caput* e item 5).

Não se tratará do Decreto n. 2.511, de 20 de dezembro de 1911, editado com o objetivo de regulamentar a segunda parte do n. 1 do art. 34 da Constituição de 1890, que

cuidava unicamente das contas de governo apresentadas pelo Presidente da República ao Congresso.⁸⁴

A Lei Orçamentária para o exercício de 1818 – Lei n. 3.454, de 6 de janeiro, em seu art. 162, autorizou o governo a “consolidar as disposições legislativas concernentes ao Tribunal de Contas, reorganizando esse instituto” sobre as bases que enumerou (inciso XXVII e parágrafos), dentre elas, a criação de delegações do tribunal de contas; a manutenção da estrutura já existente e das funções fiscalizadora e julgadora; criação do corpo especial e do cargo de auditor, com a atribuição de relatar os processos de tomadas de contas e substituir os ministros em suas faltas e impedimentos; estruturação do corpo instrutivo do tribunal e do Ministério Público.⁸⁵

Assim, foi editado o Decreto n. 13.247, de 23 de outubro de 1918⁸⁶, que regulamentou o artigo 162, inciso XXVII, da Lei n. 3.454/1918. O diploma traçou um novo modelo estrutural, vigorante em parte até os dias atuais, com a divisão do órgão deliberativo em Pleno e Câmaras (arts. 2º e 11) e distribuição dos processos por sorteio (art. 11, §1º); organização do pessoal em quatro corpos distintos (deliberativo – nove juízes com o tratamento de ministros; especial – auditores substitutos de ministros – arts. 12 a 15; instrutivo – diretores, escriturários, cartorário e contínuos – arts. 16 a 22; e o Ministério Público – arts. 23 a 26), conforme o art. 3º; criação das delegações (arts. 27 e 28); dentre outros.

Os auditores substitutos de ministros relatavam os processos de tomada de contas como atribuição ordinária, além de substituir os ministros em seus impedimentos e ausências (art. 13).

No que respeita à função de jurisdição contenciosa e graciosa, como tribunal de justiça (art. 31, II), as decisões definitivas tinham força de sentença judicial (art. 29). A atribuição de processar e julgar, em única instância, as contas de gestão de quaisquer responsáveis foi mantida (art. 33, I), bem como os demais poderes anteriormente estabelecidos.

O processo foi minuciosamente tipificado, restando caracterizado pelos seguintes elementos:

⁸⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Decreto n. 2.511, de 20 de dezembro de 1911. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 22/12/1911, Página 16411 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-2511-20-dezembro-1911-579938-publicacaooriginal-102823-pl.html>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

⁸⁵ BRASIL, Câmara dos Deputados. Lei n. 3454, de 6 de janeiro de 1918. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 8/1/1918, p. 315 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1910-1919/lei-3454-6-janeiro-1918-571960-publicacaooriginal-95095-pl.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁸⁶ BRASIL, Câmara dos Deputados. Decreto n. 13247, de 23 de outubro de 1918. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 26/10/1918, p. 13139 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-13247-23-outubro-1918-504299-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

- a) tipos de tomadas de contas: por exercício, gestão, execução de contrato, liquidação de comissão e aplicação de adiantamento (art. 127, incisos I a V);
- b) legitimidade ativa (art. 128), requisitos (arts. 130 e 133) e descrição dos atos processuais (art. 133 a 135, 137 a 156);
- c) sistema de cientificação do interessado e de procurador constituído, inclusive previsão de revelia (arts. 157 a 162);
- d) sistema recursal próprio (arts. 163 a 169, 171 a 180) e regras para a execução das sentenças (arts. 170 e 181 a 188); e
- e) objeto: pontualidade na apresentação das contas (art. 136, final do dispositivo); conformidade aritmética da receita, análise da sua legalidade e compatibilidade orçamentária e tempestividade da arrecadação e do recolhimento (art. 136, §1º, incisos I a IV); conformidade aritmética da despesa e regularidade de seu registro prévio no Tribunal (art. 136, §2º, incisos I a IV).

As sentenças nos processos de tomada de contas eram proferidas em forma de acórdãos, devidamente fundamentados e assinados (art. 49, II, e 96, §4º). A oitiva do Ministério Público também se manteve obrigatória nas tomadas de contas (art. 62, VIII).

As regras e o fluxo processual repetiram a regulamentação já tratada no Decreto n. 2.409/1896 (conferir arts. 128 a 180), inclusive quanto à execução do julgado (arts. 181 a 188), confronto das decisões das contas com o balanço definitivo do exercício (arts. 190 a 194) e relatório ao Congresso (art. 195, V).

No ano de 1922, foi editado o Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro, organizando o Código de Contabilidade da União⁸⁷, que dispôs sobre diversas atribuições do Tribunal de Contas, sem, contudo, revogar o Decreto n. 13.247/1918, fixando os seguintes aspectos relevantes para o presente trabalho:

- a) a contabilidade da União, compreendendo os atos relativos às contas de gestão, foi centralizada no Ministério da Fazenda sob a fiscalização do Tribunal de Contas (art. 1º), que recebia um balancete trimestral e um balanço geral anual (art. 5º), que se

⁸⁷ BRASIL, Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-567786-publicacaooriginal-91144-pl.html> Acesso em: 10 jan.2018.

não fosse enviado até o prazo legal seria organizado pela própria Corte, com os elementos que dispusesse (art. 20);

- b) as contas anuais de gestão financeira compreendiam a conta do orçamento e o balanço do patrimônio (art. 21), eram examinadas pelo Tribunal de Contas e remetidas ao Congresso, para liquidação definitiva do exercício (art. 24);
- c) as autoridades encarregadas da arrecadação das receitas da União deveriam provar a prática de todas as diligências necessárias à cobrança dos recursos, estando submetidos à fiscalização e responsabilização pelo Tribunal de Contas (arts. 29 e 30); e
- d) as tomadas de contas anuais dos responsáveis, previstas nos arts. 87 a 97, julgadas definitivamente pelo Tribunal de Contas (arts. 91 e 97), continham a escrituração contábil em balancetes mensais acompanhados dos documentos que lhes serviam de base (art. 89).

Em 1º de novembro de 1922, foi editado o Decreto n. 15.770, modificando o regulamento do Tribunal de Contas⁸⁸. O conteúdo desse ato normativo é muito similar ao do Decreto n. 13.247/1918, já analisado, porém, com maior organicidade interna, por meio do elenco mais apurado das atribuições do presidente e dos ministros, previsão de competências das câmaras e das câmaras reunidas, bem como dos serviços auxiliares. O Decreto manteve as mesmas regras da jurisdição de tribunal de justiça quanto ao julgamento das contas e decisões com força de sentença judicial (arts. 27 a 29; 31; 34); da processualística das prestações de contas (arts. 125 a 156); e das regras de intimações e sistema recursal (arts. 157 a 179), anteriormente estabelecidas em 1918.

A Constituição da República de 1934, de 16 de julho, manteve o Tribunal de Contas em seu art. 99, trazendo as competências de acompanhar a execução orçamentária e julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos⁸⁹, conservando a fiscalização prévia, com registro de contratos e atos que resultassem em pagamento (art. 101) e a emissão de parecer prévio nas contas do Presidente da República (art. 102).

⁸⁸ BRASIL, Câmara dos Deputados. Decreto n. 15770, de 1º de novembro de 1922. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 2/11/1922, p. 20532 (Publicação Original). Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15770-1-novembro-1922-517652-publicacaooriginal-1-pe.html> Acesso em: 10 jan.2018.

⁸⁹ BRASIL. Presidência da República. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 10 jan. 2018.

Verifica-se um avanço com a previsão de acompanhamento da execução orçamentária (concomitância), já um sinal de abandono do mero controle contábil-escritural da gestão. Outro significativo progresso, embora não constituísse uma novidade, foi a previsão expressa, no art. 100 da Constituição, do regime de garantias dos Ministros do Tribunal de Contas idêntico ao dos Ministros da Corte Suprema, e no seu parágrafo único, a fixação de autonomia organizacional e regimental, nos moldes dos tribunais judiciários.

O regulamento então vigente foi recepcionado (Decreto n. 15.770/1922).

A Constituição de 1937, decretada em 10 de novembro sob o regime autoritário do Estado Novo, manteve o Tribunal de Contas, em seu art. 114, com as competências fiscalizadoras e julgadoras preservadas, bem como as garantias dos membros inalteradas, embora nesse período a atividade de controle externo tenha sido mitigada e extintos diversos tribunais de contas estaduais⁹⁰. A Lei Constitucional n. 9, de 1945, alterou a redação do art. 114, apenas retirando a aprovação da indicação dos ministros pelo Conselho Federal.

A Constituição de 1946, promulgada em 18 de setembro, trouxe um revigorante momento para o controle⁹¹, alçando a prestação de contas da Administração ao elenco dos princípios sensíveis (art. 7º, inciso VII, alínea “F”), cuja inobservância sujeita a unidade federativa à intervenção federal; fixando o controle externo a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas (art. 22), sendo que o primeiro julgava as contas do Presidente da República (art. 66, inciso VIII) e o segundo, as contas dos demais responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas (art. 77, inciso II); mantendo as demais competências fiscalizadoras da Corte e a emissão do parecer prévio (art. 77), com acréscimo da análise das aposentadorias, reformas e pensões; a jurisdição ampla (art. 76, *caput*); a autonomia administrativa, orçamentária e normativa (art. 76, §2º); e o regime jurídico da magistratura aos Ministros (arts. 76, §1º, e 187).

A Constituição de 1946 abandonou por completo a ideia de controle meramente contábil, ao mencionar a “administração financeira” no art. 22, ampliando o escopo fiscalizatório e plantando uma importante ideia de controle da gestão.

⁹⁰ Idem.

⁹¹ Idem.

Em 1949, foi editada a Lei n. 830, de 23 de setembro, reorganizando o Tribunal de Contas da União⁹². Nos mesmos moldes definidos nas legislações anteriores, o diploma legal manteve a jurisdição ampla e privativa (arts. 1º, 39 e 77), o regime jurídico dos Ministros em consonância com o da magistratura (arts. 6º a 9º), competências fiscalizadoras e julgadoras (arts. 34 a 36, 70 e seguintes), poder de polícia (arts. 70 e 74) e auto-organização (art. 34).

As tomadas de contas permaneceram com a natureza contenciosa, funcionando o Tribunal de Contas como o Tribunal de Justiça e as decisões definitivas com força de sentença judicial (arts. 69 e 70, incisos I, II, III, V, VI, VII, IX, X, XI).

Os processos de tomada de contas também foram descritos, os atos processuais tipificados, quanto aos aspectos formal e substancial (arts. 91 a 100), com as regras de chamamento do interessado ao processo, previsão de defesa e até mesmo prazo para o julgamento (art. 83, parágrafo único), sistema recursal e execução das sentenças.

Em meio à forte turbulência social, política e econômica do Brasil, que culminou no golpe civil-militar de 1964, foi editada a Lei n. 4.320, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.⁹³

Proposta em maio de 1950 e aprovada somente em 17 de março de 1964, a Lei n. 4.320 foi publicada com vetos pelo então Presidente da República João Goulart, em 23 de março, e republicada com correções em 9 de abril pelo Presidente Castello Branco, já sob a intervenção militar, sendo os vetos derrubados pelo Congresso Nacional em 5 de maio (republicação em 3 de junho de 1964).

A Lei n. 4.320/1964, norma geral de direito financeiro e orçamento público, aplicável a todos os entes da Federação, estabeleceu um importante marco para as finanças públicas no Brasil, criando um estatuto próprio e impondo maior rigor técnico no planejamento e na organização financeira estatal. Sua força normativa é constatada pela longevidade (mais de cinquenta anos de vigência, sob a égide de quatro Constituições – 1946, 1967, 1969 e 1988) e plena aplicabilidade na condução da elaboração e execução orçamentárias.

⁹² BRASIL. Presidência da República. Lei n. 830, de 23 de setembro de 1949. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1930-1949/L0830.htm>. Acesso em: 11 jan. 2018.

⁹³ BRASIL. Presidência da República. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 11 jan. 2018.

Como bem lembram José Maurício Conti e Élide Graziani Pinto⁹⁴,

Tudo isso se soma para celebrarmos a Lei 4320 como documento da mais alta relevância para o País, pois regula, até hoje, a elaboração e execução dos orçamentos públicos. Vale lembrar, por oportuno, que a lei orçamentária é “a lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição”, nas incisivas e felizes palavras do Ministro Carlos Ayres Britto (STF, ADI-MC 4048-1/DF, j. 14.5.2008, p. 92).

[...]

Adicional e ilustrativamente, citamos como legados normativos da Lei 4.320/1964: (1) a positivação dos princípios da anualidade, universalidade, unidade, orçamento bruto, exclusividade, discriminação, unidade de tesouraria e evidenciação contábil, dentre outros; (2) a classificação econômica das receitas e despesas (subdivididas entre correntes e de capital); (3) a delegação à unidade orçamentária e, dentro dessa, ao agente público que detenha competência de “ordenador de despesa” da autonomia e da responsabilidade decisória pela realização da despesa, sem prejuízo do dever de equilíbrio com o fluxo de ingresso da receita; (4) balizas para transferências de recursos à iniciativa privada, com ou sem fins lucrativos, na forma de subvenções e auxílios; (5) formulação da lógica essencial de que programas pressupõem correlação finalística entre dotação de valores para atingir metas quantitativamente mensuradas em unidades de serviços e obras a serem alcançadas; (6) adoção explícita do regime de caixa para a receita e regime de competência para a despesa pública, em hibridismo típico da Contabilidade Pública; (7) definição das etapas de execução da despesa, que foi tripartida em empenho, liquidação e pagamento; (8) definição do conceito de restos a pagar; (9) fixação do regime jurídico dos créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários), em aderência ao princípio da legalidade e sua coexistência com a necessária flexibilidade orçamentária; (10) conceituação e balizas nucleares sobre o funcionamento dos fundos especiais; (11) competências e interfaces dos controles interno e externo e (12) previsão de balanços obrigatórios, dentre outros comandos de relevo.

No tocante ao julgamento das contas e ao exercício da competência dos Tribunais de Contas, a Lei n. 4.320/1964 trouxe novos elementos de análise, em especial a visão de orçamento-programa e da responsabilização, impondo ao controle a verificação da fidelidade funcional (probidade) dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos (art. 75, inciso II, e art. 81), e do cumprimento do programa de trabalho expresso na Lei de Orçamento e em termos de realização de obras e prestação de serviços, para além do controle da legalidade (art. 75, inciso I, e art. 81).

Plantadas foram, pois, pelo inciso III do art. 75 e pelo art. 81, as sementes do que veio a ser, no futuro, a fiscalização de cunho operacional e a verificação da qualidade do gasto.

As contas do Chefe do Poder Executivo permaneceram submetidas ao Poder Legislativo, com o parecer prévio do Tribunal de Contas (art. 82), nos termos da Constituição de 1946.

⁹⁴ CONTI, José Maurício. PINTO, Élide Graziani. **Lei dos orçamentos completa 50 anos de vigência.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-17/lei-orcamentos-publicos-completa-50-anos-vigencia> Acesso em: 3 maio 2018.

As contas dos demais responsáveis por bens ou dinheiros públicos não foram objeto de regulação expressa, mas também mantiveram os termos constitucionais, com a manutenção implícita da competência dos Tribunais de Contas, conforme dicção do art. 84.

Ainda sob o jugo da ditadura militar, o Congresso Nacional promulgou uma nova Constituição em 24 de janeiro de 1967⁹⁵. A Constituição de 1967, apesar do regime autoritário (eleições indiretas, suspensão das garantias da magistratura, dentre outros), manteve relevantes conquistas republicanas, dentre elas:

- a) a prestação de contas como um princípio sensível (art. 10 e art. 16, §3º, alínea “c”);
- b) as competências do Congresso Nacional para julgar as contas do Presidente da República (art. 47, inciso VIII) e do Tribunal de Contas para o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis (art. 71, §§ 3º e 4º);
- c) o escopo alargado da fiscalização financeira e orçamentária (art. 71), a jurisdição ampla, a autonomia organizacional e normativa do Tribunal de Contas (art. 73); e
- d) o regime jurídico da magistratura aos Ministros do Tribunal de Contas (art. 73, §3º e 98), inclusive vencimentos, descrevendo com mais detalhes os requisitos para o cargo.

Telles (2004) entende que a Constituição de 1967 reduziu a competência dos Tribunais de Contas, ao dividir o controle externo com o Congresso Nacional e o controle interno com o próprio Poder Executivo⁹⁶, ficando as Cortes limitadas à realização de auditorias, sem autoridade de decisão.

Contudo, verifica-se que o controle externo sempre esteve a cargo do Parlamento e do Tribunal de Contas, cada qual com sua competência própria (julgamento das contas de governo e de gestão, sustação de contratos e de atos), com atribuições cooperativas (emissão de pareceres, relatórios e informações) e repartindo a função de fiscalização financeira e orçamentária geral.

⁹⁵ BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 10 jan. 2018.

⁹⁶ TELLES, Silvana Maria da Silva. **Tribunal de Contas: importância e evolução para o Estado democrático**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI8846,41046-Tribunal+de+Contas+evolucao+e+importancia+para+o+Estado+democratico> Acesso em: 09 jan. 2018.

A nova ordem constitucional ocasionou, em pouco mais de um mês, a edição de uma nova Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União⁹⁷, através do Decreto-Lei n. 199, de 25 de fevereiro de 1967.

O texto preservou as garantias, prerrogativas e vencimentos de magistrados aos Ministros do Tribunal (art. 5º), os impedimentos (art. 6º), bem como qualificada a escolha (art. 4º). O Diploma observou, ainda, a jurisdição ampla e privativa (art. 33 e 34), a competência fixada pela Constituição para a fiscalização financeira e orçamentária (art. 31) e para o julgamento das contas, seja do Chefe do Poder Executivo, seja dos demais ordenadores (art. 31, inciso II), incluindo-se os Poderes Legislativo e Judiciário, submetidos ao Tribunal de Contas (art. 30). Inalterada, também, a capacidade de auto-organização (art. 32).

Não obstante os pontos positivos acima destacados, referida Lei Orgânica promoveu uma ruptura no fluxo evolutivo dos Tribunais de Contas, em especial quanto à posição que ocupava na estrutura constitucional do Estado brasileiro, cujos efeitos são sentidos até os dias atuais, no tocante à interrupção no desenvolvimento de um processo de contas e à dimensão da tarefa de auxiliar o parlamento, objeto da equivocada redação do *caput* do art. 28, *in litteris*:

Art. 28. A competência do Tribunal de Contas decorre de **sua condição de órgão auxiliar do Congresso Nacional para o exercício do controle externo**, compreendendo a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União e o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos e da legalidade das concessões iniciais de aposentadorias, reformas e pensões.
(redação original, sem o grifo)

A interpretação isolada do dispositivo não reflete a compreensão que se deve ter da natureza do Tribunal de Contas e de seu *status* constitucional, especialmente porque o art. 71, §1º, da Constituição de 1967, mencionava que o controle externo a cargo do Congresso Nacional era exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, nem sequer supondo qualquer traço de subordinação.

O legislador infraconstitucional, todavia, instaurou uma confusão interpretativa, ao transformar, pela redação literal do dispositivo, o auxílio técnico prestado pelo Tribunal ao Parlamento em relação hierárquica de subalternidade, subjugando um órgão ao outro em

⁹⁷ BRASIL, Presidência da República. Decreto-lei n. 199, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/De10199.htm>. Acesso em: 10 jan. 2018.

flagrante afronta à autonomia constitucionalmente assegurada à Corte de Contas e dando azo às interpretações equivocadas do texto constitucional.

Convém esclarecer que o próprio Decreto, no confronto entre o art. 28 e o art. 40, criou um conflito normativo interno, ao manter, no último, as clássicas competências de julgamento das contas, de decretação de prisão e de sequestro de bens dos responsáveis (incisos I, III e IV), dentre outras estabelecidas para o tribunal de contas desde a edição do Decreto Legislativo n. 392/1896.

No tocante ao processo do julgamento das contas de gestão, o Decreto-Lei n. 199/1967 promoveu um verdadeiro retrocesso no desenvolvimento da processualística dos tribunais de contas.

Isso porque remeteu ao regulamento do Tribunal de Contas as questões processuais do exame e julgamento dos processos de tomada de contas (arts. 60 e 61, III), da sessão e da ordem dos trabalhos (art. 56), do sistema recursal (art. 45) e revogou expressamente a Lei n. 830/1949 (art. 63), bastante detalhada no aspecto processual (cf. comentários supra).

Fala-se em retrocesso, e não em inconstitucionalidade, porque, sob a égide das Constituições anteriores, era possível a formulação de normas de direito processual no âmbito regimental. Contudo, após o advento da CRFB de 1988, o processo deve ser regulado por lei (STF, AI n. 727.503 AgR-ED-EDv-AgR-ED, rel min. Celso de Mello, DJE de 6/12/2011).⁹⁸

No texto do Decreto-Lei n. 199/1967 restaram reguladas, apenas, a forma de organização das tomadas de contas (art. 41); a previsão de manifestação do Ministério Público nos recursos (parágrafo único do art. 45) e de um pedido de revisão das contas no prazo máximo de cinco anos (art. 46); as providências para a execução dos julgamentos (arts. 48-50) e a realização de sessão secreta para a análise das despesas de caráter reservado e confidencial (art. 44).

As contas eram apresentadas pelos órgãos de contabilidade, o que reduziu o escopo de verificação dos aspectos gerenciais da administração (art. 41, “a”); mas deveriam ser certificadas pelo controle interno (art. 41, “b”) e estar acompanhadas do pronunciamento sobre a regularidade por parte das autoridades titulares dos órgãos e Poderes (art. 41, “c”). Por fim, completava o rol de documentos uma comunicação das providências tomadas pelas autoridades mencionadas na alínea anterior, no intuito de resguardar o interesse público e a probidade na aplicação dos recursos públicos (art. 41, “d”).

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=3087272&ext=RTF>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

O julgamento deveria embasar-se no relatório anual e nos balanços da entidade jurisdicionada, no parecer do controle interno e no certificado de auditoria externa sobre a exatidão do balanço (art. 42, “a”, “b”, “c”).

O Regimento Interno foi editado pelo TCU somente em 12 de dezembro de 1977 (Resolução Administrativa n. 14)⁹⁹, quase 11 anos após a publicação da Lei Orgânica (Decreto-lei n. 199/1967), e promoveu o regulamento ao patamar de norma de caráter primário em matéria processual, inaugurando a supervalorização do regimento interno em detrimento da lei em sentido estrito, em verdadeira subversão jurídico-legislativa.

A Resolução Administrativa n. 14/77, embora com 140 artigos, pouco tratou da processualística, limitando-se a regular genericamente os institutos processuais.

Extrai-se do seu texto que o processo era caracterizado pela inquisitorialidade, não apenas dos procedimentos fiscalizatórios preparatórios (inspeções e auditorias), mas do próprio julgamento das contas anuais da gestão, assemelhando-se mais ao inquérito policial do processo penal, induzindo um pensamento que vigorou durante muito tempo.

O Congresso Nacional, com o fim de regulamentar a fiscalização financeira e orçamentária da União (art. 70 da CF/1967), editou a Lei n. 6.223, de 14 de julho de 1975, cujo projeto original, de autoria do Senador mineiro Magalhães Pinto, foi bastante modificado pelos senadores, inclusive com a aprovação de um substitutivo.¹⁰⁰

Não obstante a discutível constitucionalidade formal do projeto, haja vista as disposições do art. 73, §1º, combinado com o art. 110, da Constituição de 1967, que conferia autonomia aos Tribunais Judiciários e aos de Contas para a própria organização, a Lei n. 6.223/1975, a despeito de regulamentar a atuação do Congresso Nacional, fixou competências e prazos para o Tribunal de Contas da União, como se extrai dos artigos 2º, parágrafo único, 3º, 5º, 6º, 7º, 8º e 10.

O ponto positivo veio com a alteração dada pela Lei n. 6.525/1978, que modificou o art. 7º incluindo definitivamente a administração indireta, inclusive as fundações instituídas ou mantidas pelo poder público, na jurisdição do TCU.¹⁰¹

Quanto ao julgamento das contas, a Lei n. 6.223/1975 em nada influenciou a Lei Orgânica vigente à época, editada em 1967 (Decreto-Lei n. 199).

⁹⁹ BRASIL, Tribunal de Contas da União. Disponível em: file:///C:/Users/TCE/Downloads/RITCU-1977-RAD-14-77_COMPILADO-RAD-90-88_24-05-1988.pdf Acesso em 10 jan. 2018.

¹⁰⁰ BRASIL, Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/23989>. Acesso em: 10 jan. 2018.

¹⁰¹ BRASIL, Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6223.htm. Acesso em: 10 jan. 2018.

Sobreveio a promulgação da Constituição da República de 1988, em 5 de outubro, após o processo de redemocratização e término do regime militar, com um novo pacto social, político e econômico e a consagração de cláusulas transformadoras do arcabouço jurídico-constitucional do país e indutoras de um novo estágio civilizatório.¹⁰²

Nesse contexto, os Tribunais de Contas foram prestigiados com um detalhado rol de competências próprias e privativas (art. 71), mantendo-se a função judicante (inciso II do art. 71), clarificando-se sua autonomia orçamentária, administrativa e funcional (art. 73, combinado com o art. 76), bem como as prerrogativas, garantias e impedimentos de seus membros (art. 73), qualificando a composição com a reserva de vagas aos auditores (Substitutos) e representantes do Ministério Público junto ao Tribunal (art. 73) e mantendo-se sua posição na estrutura estatal (íntegra o Poder Legislativo ao lado do Parlamento, sem qualquer traço de subordinação).

Quanto ao processo de contas, a CRFB/88 dispôs, unicamente, acerca da eficácia das decisões condenatórias (art. 71, § 3º).

A regulamentação veio com a edição da Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992 – atual Lei Orgânica do TCU, que revogou o Decreto-Lei n. 199/1967 (art. 113), vigente durante os quase quatro anos que se passaram após a promulgação da Constituição de 1988.¹⁰³

A Lei Orgânica trata da natureza, jurisdição, competências e composição (arts. 1º a 5º; 62 a 68); do regime jurídico dos membros – Ministros e Ministros Substitutos (arts. 73-74 e 77-78), com garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos, vantagens e vedações da Magistratura Nacional; do Ministério Público junto ao Tribunal (arts. 80 a 84); procedimentos de fiscalização, organização dos serviços, dentre outros temas.

No tocante ao processo de julgamento das contas anuais de gestão (art. 1º, inciso I), a Lei Orgânica do TCU fixa algumas regras e princípios aplicáveis, quais sejam:

- a) quanto à forma da decisão: elementos essenciais – relatório, fundamentação fática e jurídica e parte dispositiva, na qual consta a conclusão sobre o mérito do processo (art. 1º, §3º); classificação da decisão em preliminar (citação e diligências), definitiva (julgamento do mérito) ou terminativa (trancamento das contas sem decisão de mérito) - art. 10; decisão definitiva em formato de acórdão (art. 23);

¹⁰²BRASIL, Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 11 jan. 2018.

¹⁰³ BRASIL, Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm Acesso em: 11 jan. 2018

- b) quanto ao conteúdo da decisão: análise dos atos de gestão e respectivas despesas, aplicação de subvenção e renúncia de receitas sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade (art. 1º, §1º); inclusão de todos os recursos, orçamentários e extraorçamentários, geridos ou não pela unidade ou entidade (art. 7º, parágrafo único); definição da responsabilidade individual ou solidária pelo ato de gestão inquinado de irregular (arts. 12, I, e 15, §2º); classificação da decisão de mérito em regulares, irregulares ou regulares com ressalva (arts. 15-21); na decisão definitiva pela regularidade, a quitação (art. 23, I); na decisão definitiva pela regularidade com ressalvas, a quitação e as recomendações ou determinações (art. 23, II); na decisão definitiva pela irregularidade, a condenação, as sanções e consequências pelo descumprimento da intimação da decisão (art. 23, III);
- c) quanto à imparcialidade do juiz: distribuição dos processos por sorteio, observados os princípios da alternatividade e publicidade (art. 107);
- d) quanto às pessoas legitimadas para iniciar o processo: pessoas submetidas à prestação de contas (arts. 5º a 7º); instauração de ofício da tomada de contas especial, nas hipóteses de omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário (art. 8º);
- e) quanto às provas processuais: documentos obrigatórios que devem integrar a tomada ou prestação de contas (art. 9º); realização de diligências (arts. 11 e 12);
- f) quanto ao contraditório e à ampla defesa: citação para o exercício da defesa no caso de irregularidade com débito e sem débito (art. 12, incisos II e III); decretação da revelia, na hipótese de transcurso *in albis* do prazo de defesa (art. 12, §3º); previsão geral de ampla defesa em todas as etapas do processo de julgamento de contas;
- g) audiência obrigatória do Ministério Público junto ao Tribunal (art. 81, II);
- h) quanto às regras de comunicação processual: citação, notificação “audiência” e comunicação de diligência (art. 22) e de rejeição dos argumentos de defesa e de justificativas (parágrafo único do art. 22);
- i) prazo para o julgamento das contas (art. 14), sem cominação de qualquer sanção ou consequência pelo descumprimento;
- j) forma de contagem dos prazos (art. 30);
- k) publicação (art. 23) e atributos da sentença definitiva (art. 24) – certeza, liquidez e exigibilidade; exigência de publicação da sentença terminativa (art. 29) e

discricionariedade do relator para a publicação da decisão preliminar no diário oficial (art. 13); e

- l) quanto ao sistema impugnativo das decisões: recursos de reconsideração e embargos de declaração e pedido de revisão, com previsão dos prazos de interposição, legitimação e efeito suspensivo (32 a 35), inclusive a legitimidade do Ministério Público junto ao Tribunal (art. 81, IV).

Extrai-se da leitura da Lei n. 8.443/92, que não há, no tocante ao processo de julgamento das contas anuais de gestão, uma sistematização e uma organicidade internas indispensáveis ao regramento adequado da processualística, que permitiria às partes, terceiros interessados, comunidade acadêmica e à sociedade, uma visão do processo de contas.

Ademais, a Lei Orgânica do TCU remeteu ora ao Regimento Interno, ora a um regulamento autônomo, diversas matérias atinentes ao processo, cujo disciplinamento deveria atender o princípio da legalidade estrita, tais como:

- a) a forma de apresentação e organização das contas anuais de gestão (art. 7º);
- b) elementos que integrarão a tomada ou prestação de contas, além dos já elencados na lei (art. 9º);
- c) fixação de prazo para o atendimento de diligências solicitadas pelo relator (art. 11), para apresentação de defesa ou recolhimento do débito (art. 12, II), inclusive de prorrogação (art. 12, §1º), para apresentação de razões de justificativa (art. 12, III);
- d) forma de comunicação dos atos processuais (art. 22, I);
- e) formalização da decisão definitiva (art. 23); e
- f) recebimento de recurso fora do prazo (art. 32, parágrafo único) e forma de apreciação do recurso de reconsideração (art. 33).

O poder regulamentar do TCU está previsto no art. 3º da Lei Orgânica, destinado a cuidar das matérias atinentes às suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe são submetidos.

O Regimento Interno atual (Resolução-TCU n. 246, de 30 de novembro de 2011), republicado em 2 de janeiro de 2015, apresenta melhor sistematização da matéria processual,

à exceção do processo relativo ao julgamento das contas, remetido a um regulamento específico (vide arts. 189 e 194 a 196).¹⁰⁴

O regulamento em vigor é a Instrução Normativa n. 63, de 1º de setembro de 2010, que estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei n. 8.443, de 1992.¹⁰⁵

O Regimento Interno prevê regras processuais quanto às seguintes matérias:

- a) partes e interessados (arts. 144 a 146);
- b) distribuição dos processos (arts 147 a 155);
- c) etapas do processo – instrução e tramitação – (arts. 156 a 159);
- d) razões de defesa, justificativas e juntada de documentos (arts. 160 e 161) e pedidos de vista e de cópias (arts. 163 a 167), sustentação oral (art. 168);
- e) das provas (art. 162);
- f) nulidades processuais (arts. 171 a 178);
- g) das comunicações (art. 179);
- h) dos prazos (arts. 183 a 187);
- i) das decisões (arts. 201 a 213), inclusive com regras de responsabilização e execução das decisões (art. 214 a 220); e
- j) sistema recursal (arts. 277 a 289).

Verifica-se do texto regimental que muitos dispositivos veiculam inovações em relação ao regramento constante da Lei Orgânica, como a inclusão do agravo como espécie recursal (art. 277) e as formas de comunicação dos atos processuais (art. 179).

Tais matérias devem estar previstas em lei, pois não tratam de procedimento interno do TCU, mas sim, de regras elementares do processo.

Nesse aspecto, vale lembrar que o Estado Democrático de Direito, fundado nas premissas de que o poder soberano é limitado e que as relações são legalmente estabelecidas e reguladas, tem a Lei como único instrumento legítimo que pode obrigar as pessoas a fazer ou

¹⁰⁴ BRASIL, Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/> Acesso em: 15 ago. 2018.

¹⁰⁵ BRASIL, Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/ato-normativo> Acesso em: 15 ago. 2018.

deixar de fazer alguma coisa. Ademais, a lei é a bússola orientadora das atividades estatais financeiras e administrativas.

O Estado brasileiro está assentado, pois, no império de um conjunto de normas jurídicas que lhe conferem identidade, legitimidade e fundamento de validade às instituições.

Por isso que as normas processuais são veiculadas por lei, de competência privativa da União, conforme dicção do art. 22, inciso I, da CRFB de 1988.¹⁰⁶

Os regimentos internos, sejam os dos tribunais judiciários, sejam os dos tribunais de contas, devem regular as matérias *interna corporis*, isto é, aquelas relacionadas ao funcionamento e à organização das atividades processuais e procedimentais, como as atividades de secretaria; os horários, os dias e a ordem dos trabalhos das sessões; a forma de condução dos serviços auxiliares, o formato dos documentos produzidos, dentre outros.

As normas de processo devem constar da lei, porquanto possuem característica geral e caráter externo, visam a atender à segurança jurídica e garantir às partes a devida estabilidade na relação processual.

Contudo, não há dúvidas que, embora o regimento interno deva conferir execução à lei, não há, essencialmente, hierarquia entre ambos. As distinções estão na origem de onde procedem – Poder Legislativo e poder regulamentar do Tribunal – e na matéria que devem regular. Por isso diz-se que o Regimento Interno é lei no sentido material, desde que não conflite com a Lei.

Deve-se ter em mente que a distinção entre lei e regulamento passa pelo fato de que a primeira inova a ordem jurídica, ao passo que o regulamento não contém novidade modificativa da ordem jurídica, limitando-se a pormenorizar o conteúdo da Lei.

No que tange ao processo, à lei cabe determinar as formas essenciais, os princípios, as linhas fundamentais da relação processual, deixando o detalhamento procedimental para o regulamento.

Para Ataliba (2011)¹⁰⁷, o regulamento é um ato administrativo normativo, subordinado à vontade da lei, pois a lei põe a regra e o regulamento fixa os meios de aplicação dessas regras. Logo, como norma regulamentadora, no âmbito do processo, o Regimento Interno está subordinado à Lei. No que toca aos procedimentos, é possível afirmar que há um núcleo de reserva destinado ao Regimento Interno, sobre o qual não há hierarquia em relação à Lei.

¹⁰⁶ BRASIL, Presidência da República. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 10 jan. 2018.

¹⁰⁷ ATALIBA, 2011b, p. 109.

No mesmo sentido decide o Supremo Tribunal Federal:¹⁰⁸

Com o advento da CF de 1988, delimitou-se, de forma mais criteriosa, o campo de regulamentação das leis e o dos regimentos internos dos tribunais, cabendo a estes últimos o respeito à reserva de lei federal para a edição de regras de natureza processual (CF, art. 22, I), bem como às garantias processuais das partes, "dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos" (CF, art. 96, I, *a*). São normas de direito processual as relativas às garantias do contraditório, do devido processo legal, dos poderes, direitos e ônus que constituem a relação processual, como também as normas que regulem os atos destinados a realizar a *causa finalis* da jurisdição. Ante a regra fundamental insculpida no art. 5º, LX, da Carta Magna, a publicidade se tornou pressuposto de validade não apenas do ato de julgamento do tribunal, mas da própria decisão que é tomada por esse órgão jurisdicional.

[ADI 2.970, rel. min. Ellen Gracie, j. 20-4-2006, P, DJ de 12/5/2006]

Os antigos regimentos lusitanos se não confundem com os regimentos internos dos tribunais; de comum eles têm apenas o nome. Aqueles eram variantes legislativas da monarquia absoluta, enquanto estes resultam do fato da elevação do Judiciário a Poder do Estado e encontram no direito constitucional seu fundamento e previsão expressa. O ato do julgamento é o momento culminante da ação jurisdicional do Poder Judiciário e há de ser regulado em seu regimento interno, com exclusão de interferência dos demais poderes. A questão está em saber se o legislador se conteve nos limites que a Constituição lhe traçou ou se o Judiciário se manteve nas raias por ela traçadas, para resguardo de sua autonomia. Necessidade do exame em face do caso concreto. A lei que interferisse na ordem do julgamento violaria a independência do judiciário e sua consequente autonomia. Aos tribunais compete elaborar seus regimentos internos, e neles dispor acerca de seu funcionamento e da ordem de seus serviços. Esta atribuição constitucional decorre de sua independência em relação aos Poderes Legislativo e Executivo. Esse poder, já exercido sob a Constituição de 1891, tornou-se expresso na Constituição de 1934, e desde então vem sendo reafirmado, a despeito dos sucessivos distúrbios institucionais. A Constituição subtraiu ao legislador a competência para dispor sobre a economia dos tribunais e a estes a imputou, em caráter exclusivo. Em relação à economia interna dos tribunais a lei é o seu regimento. O regimento interno dos tribunais é lei material. Na taxinomia das normas jurídicas o regimento interno dos tribunais se equipara à lei. A prevalência de uma ou de outro depende de matéria regulada, pois são normas de igual categoria. Em matéria processual prevalece a lei, no que tange ao funcionamento dos tribunais o regimento interno prepondera. Constituição, art. 5º, LIV e LV, e 96, I, *a*.

[ADI 1.105 MC, rel. min. Paulo Brossard, j. 3-8-1994, P, DJ de 27/4/2001]

A questão foi debatida no âmbito do TCU, por ocasião da apreciação do processo TC n. 004.786/96-3, que resultou na Decisão n. 507/96, da lavra do ministro Paulo Affonso Martins de Oliveira, que concluiu, citando José Frederico Marques, que a matéria processual é matéria de Lei, tendo o Regimento Interno conteúdo próprio, *ratione materiae*, quanto aos

¹⁰⁸ BRASIL, STF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1043> Acesso em: 20 ago. 2018.

assuntos de sua esfera privativa de regulamentação, quais sejam, todos aqueles relacionados ao funcionamento do tribunal.¹⁰⁹

Por fim, a utilização do Regimento Interno para veicular as normas de processo obstaculiza o controle formal judicial do processo de julgamento das contas anuais de gestão, uma vez que não cabe ao Poder Judiciário envolver-se em questões intestinas de outros Poderes.

Nesse sentido, o STF entende que não cabe “ao Poder Judiciário, a pretexto de realizar o controle de atos legislativos, imiscuir-se em matérias *interna corporis*, sob pena de violação do princípio da separação dos Poderes” (ARE 1028435, rel. min. Dias Toffoli, 30/6/2017)¹¹⁰.

Como já mencionado neste trabalho, o controle judicial dos processos de julgamento de contas é possível apenas no tocante ao princípio da legalidade, para afastar nulidades porventura praticadas no processo, no campo da relação jurídico-formal.

Se as normas processuais estão reguladas via Regimento Interno e o Poder Judiciário não pode controlá-las, inviabilizada restará a verificação da observância da legalidade por parte do tribunal de contas, o que é, realmente, inadmissível.

Logo, conclui-se que:

- a) o tribunal de contas foi concebido como órgão colegiado jurisdicional, para proceder privativamente o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, sendo os seus membros, desde a criação da Corte, submetidos ao regime da magistratura, e as respectivas decisões caracterizadas com os mesmos atributos das sentenças judiciais;
- b) conjuntamente à criação do Tribunal de Contas da União iniciou-se uma trajetória evolutiva de formação de uma processualidade própria junto aos tribunais de contas, compartilhada da teoria geral do processo civil, mas com singularidades em razão do mérito das decisões, em especial, do julgamento das contas anuais de gestão;
- c) cada lei editada ao longo do fluxo histórico aperfeiçoava o modelo anterior, à exceção da ruptura promovida pelo Decreto-Lei n. 199/1967;
- d) embora a CRFB de 1988 tenha ampliado as atribuições e os poderes dos tribunais de contas, no tocante à processualidade não houve avanço;

¹⁰⁹ Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46924/45844> Acesso em: 20 ago. 2018.

¹¹⁰ BRASIL, STF. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312394741&ext=.pdf> Acesso em: 13 ago. 2018.

- e) a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União carece de reforma e adequações, haja vista que remete grande parte da matéria processual, de forma indevida, ao Regimento Interno e a regulamentos autônomos;
- f) o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União sistematiza e organiza de forma mais eficiente as normas processuais, contudo, não é a via adequada para tratar de processo, como leciona a doutrina e decide o STF.

3.2 ANÁLISE LEGISLATIVA ATUAL DAS LEIS ORGÂNICAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS: OS PROBLEMAS DA FRAGMENTAÇÃO LEGISLATIVA E A INDISPENSABILIDADE DE UMA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL NACIONAL

Como já destacado, a análise legislativa desta dissertação, voltada à investigação do plano do ser, apresenta-se sob dois ângulos: o histórico, relacionado ao Tribunal de Contas da União, e o atual, voltado para os demais tribunais de contas brasileiros, cada qual com sua legislação processual.

A fragmentação legislativa dos tribunais de contas funda-se na autonomia e independência asseguradas pelo pacto federativo aos entes subnacionais, sob o argumento de que as normas de processo estariam intimamente ligadas à noção de Federação insculpida no texto constitucional.

O federalismo é um sistema de Estado, no qual há um acordo político entre as unidades que o compõem, sendo o poder dividido entre um governo central e governos regionais autônomos. Referido pacto deve estar embasado na confiança e no equilíbrio.

Lijphart (2003) define o federalismo como uma forma de organização do Estado, na qual há divisão do poder entre níveis de governo.¹¹¹

A base central do federalismo é a capacidade de organização das unidades federadas coexistindo com um governo federal que representa o conjunto dos componentes.

Destarte, o poder federal tem competência para a realização de meios que garantam a unidade territorial, política e econômica da nação, como bem lembra Stepan (1999).¹¹²

A competência da União para legislar sobre processo, em caráter nacional, é exatamente um dos meios de se manter a unidade, a confiança jurídica e o equilíbrio da Federação.

¹¹¹ LIJPHART, Arend. **Modelos de democracia: desempenho e padrões de governo em 36 países**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003, p.213.

¹¹² STEPAN, Alfred. Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do Demos. **Dados**, Rio de Janeiro, v .42 n. 2, 1999. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0011-52581999000200001>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

A União é uma pessoa com tríplice capacidade: uma internacional e duas internas (edita leis nacionais e federais). As leis nacionais, editadas pela União, repercutem em todas as esferas, obrigando a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Isso se dá com os Códigos de Processo, sem qualquer interferência na autonomia, ao revés, conferem legitimidade, segurança e confiabilidade às decisões do Poder Judiciário.

Não se pode olvidar que as leis nacionais, normas federativas fundamentais escritas, revelam a organização político-administrativa brasileira, estabelecem a estruturação e os limites dos Poderes públicos, fundamentam a ordem jurídica social (direitos, deveres e garantias) e traçam as linhas de direção para o desenvolvimento equilibrado e para o futuro.

No tocante ao controle, uma legislação processual de caráter nacional, reservando-se aos tribunais de contas a regulamentação dos procedimentos, para atender alguma particularidade regional, e da organização e funcionamento de seus serviços, em nada afetaria o pacto federativo.

Isso porque, quanto ao direito material (mérito da atividade processual), essa atribuição já é verificada.

Com efeito, no caso das finanças públicas (arts. 163 a 169)¹¹³ e das licitações e contratos, reguladas na CRFB, respectivamente, nos arts 24, inciso I, e 22, inciso XXVII, por exemplo, o constituinte originário optou por explicitar que o veículo legislativo adequado para tratar das normas gerais é a lei nacional da competência da União, visto que todas as pessoas jurídicas da Federação têm interesse na situação (comunidade interna) e no retrato que o sistema financeiro público e contratual deva espelhar (comunidade externa).

Disso decorre a indispensabilidade de se adotar um sistema nacional de verificação da observância das prescrições centrais, conferindo uma adequada e uniforme hermenêutica; da atuação em consonância com o interesse público e da obediência aos princípios impostos pela Constituição.

Nesse contexto, a prestação de contas está intestivamente vinculada ao sistema federativo (artigos 34, inciso VII, “d”, e 35, inciso II, da CRFB).

Assim, o processo relativo ao julgamento das contas anuais de gestão deve compatibilizar-se com a estruturação federativa, conferindo-se a atribuição de legislar sobre as normas processuais ao comando centralizador da União, mas preservando a autonomia dos entes subnacionais.

¹¹³ Ao se deparar com a expressão *finanças públicas* entenda o leitor que nela estão englobadas as matérias relacionadas com os orçamentos, os sistemas de controle, a gestão fiscal responsável, dívida pública, dentre outras.

Como adverte Coutinho¹¹⁴,

Essa variação legislativa expressiva acentua a ineficiência da atuação do controle externo técnico, exercido pelas cortes de contas, uma vez que fragmenta os esforços de aperfeiçoamento desses órgãos, bem como gera percalços jurídicos aos gestores, sujeitos a regramentos distintos [...].

O levantamento legislativo junto aos tribunais de contas federativos, exceto a legislação do Tribunal de Contas da União já analisada no tópico anterior, revela que a fragmentação legislativa ocasiona uma baixa processualidade, mas também que há uma linha muito próxima com a normatização do TCU, como se verá adiante.

Outra constatação refere-se ao fato de a maior parte das Leis Orgânicas regulamentar de forma genérica o processo de julgamento das contas anuais de gestão, remetendo ao Regimento Interno ou a um regulamento específico, tal qual o TCU, a questão processual.¹¹⁵

Vale mencionar que da fragmentação legislativa não decorre, necessariamente, a fragmentação do conteúdo das regras processuais, porquanto há certa uniformidade nas disposições acerca do julgamento das contas anuais de gestão, em especial, quanto:

- a) à nomenclatura, aspectos formais e classificação das decisões;
- b) à divisão do processo em fases;
- c) ao chamamento do gestor ao processo;
- d) à recorribilidade das decisões;
- e) aos efeitos da decisão definitiva; e
- f) ao excesso de remissão ao regulamento interno.

As tabelas indicam as Leis Orgânicas que foram objeto de análise (Tabela 1) e a existência ou não de simetria com o Tribunal de Contas da União, levando-se em consideração os dispositivos da Lei Orgânica do TCU (Tabela 2):¹¹⁶

Tabela 1

¹¹⁴ COUTINHO, Dóris T. P. C. de Miranda. Uniformização da legislação dos tribunais de contas. **RIL**, Brasília, v. 53, n. 212 out./dez. 2016 p. 181-201. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ri/edicoes/53/212/ri_l_v53_n212_p181.pdf Acesso em: 2 set. 2018.

¹¹⁵ Vide comentários do tópico anterior acerca da inadequação de regulamentação por meio de atos normativos internos.

¹¹⁶ O levantamento foi realizado nos meses de setembro a novembro de 2017. Foram consideradas todas as atualizações até esta data. Não foi considerada a reorganização do Tribunal de Contas do Estado do Ceará após a extinção do Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará. Foi retirada a Lei Orgânica do TCM do Ceará.

TRIBUNAL DE CONTAS	LEI ORGÂNICA
Tribunal de Contas do Estado do Acre	Lei Complementar Estadual nº 38/ 1993
Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Lei nº 5.604/1994
Tribunal de Contas do Estado do Amazonas	Lei nº 2.423/1996
Tribunal de Contas do Estado do Amapá	Lei Complementar nº 10/1995
Tribunal de Contas do Estado da Bahia	Lei Complementar n. ° 005/ 1991
Tribunal de Contas do Estado do Ceará	Lei n. ° 12.509/1995
Tribunal de Contas do Estado do Distrito Federal	Lei Complementar nº 01/1994
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	Lei Complementar Nº 621/2012
Tribunal de Contas do Estado de Goiás	Lei nº 16.168/2007
Tribunal de Contas do Estado do Maranhão	Lei nº 8.258/2005
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso	Lei Complementar nº 269/2007
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul	Lei Complementar nº 160/2012
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	Lei Complementar nº 102/2008
Tribunal de Contas do Estado do Pará	Lei Complementar nº 081/2012
Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	Lei Complementar nº 18/1993
Tribunal de Contas do Estado do Paraná	Lei Complementar nº 113/2005
Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco	Lei nº 12.600/2004
Tribunal de Contas do Estado do Piauí	Lei nº 5.888/2009
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	Lei Complementar nº 63/1990
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	Lei Complementar nº 464/2012
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	Lei nº 11.424/2000
Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	Lei Complementar nº 154/1996
Tribunal de Contas do Estado de Roraima	Lei Complementar nº 006/1994
Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Lei Complementar nº 202/2000
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	Lei Complementar nº 709/1993
Tribunal de Contas do Estado de Sergipe	Lei Complementar nº 205/2011
Tribunal de Contas do Estado do Tocantins	Lei Complementar nº 1.284/2001
Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	Lei nº 289/1981
Tribunal de Contas do Município de São Paulo	Lei nº 9.167/1980
Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia	Lei Complementar nº 06/1991
Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás	Lei nº 15.958/2007
Tribunal de Contas dos Municípios do Pará	Lei Complementar nº 084/2012

Tabela 2

TRIBUNAL DE CONTAS	SIMETRIA COM O TCU
Tribunal de Contas do Estado do Acre	Sim, com poucas alterações

Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado do Amazonas	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado do Amapá	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado da Bahia	Não, mas há semelhanças
Tribunal de Contas do Estado do Ceará	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado do Distrito Federal	Sim
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado de Goiás	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado do Maranhão	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul	Não, mas há semelhanças
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	Não, mas há semelhanças
Tribunal de Contas do Estado do Pará	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado do Paraná	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado do Piauí	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	Não, mas há semelhança
Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado de Roraima	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Sim, com aprimoramentos
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado de Sergipe	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Estado do Tocantins	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	Sim
Tribunal de Contas do Município de São Paulo	Não
Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás	Sim, com poucas alterações
Tribunal de Contas dos Municípios do Pará	Sim, com poucas alterações

Não obstante se observe a existência de um elevado grau simetria entre as leis orgânicas examinadas e a Lei Orgânica do TCU, conduzindo-se a uma conclusão pela facilidade de adoção de uma lei processual nacional, em verdade é preciso estabelecer também um comparativo entre os regulamentos internos, que não foi objeto do presente trabalho.

Como já mencionado, há um excesso de remissão do legislador à regulamentação por meio do Regimento dos Tribunais ou de atos normativos específicos, dificultando a pesquisa e a verificação do grau real de simetria.

Relevante, no momento, é demonstrar a necessidade e viabilidade da adoção de uma lei nacional processual, pois a análise procedida nas diversas legislações pesquisadas demonstra que existe uma tendência de conformação legal em relação às regras estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União, em consonância com o ideal de uniformidade e equilíbrio do pacto federativo.

Um dos desafios que se coloca, para tanto, é enquadrar a competência legislativa da União para a edição desta norma processual nacional.

Coutinho (2016), citando Odillon Cavallari de Oliveira, conta que o autor se posiciona no sentido de que o respaldo constitucional reside no art. 163, inciso V, da CRFB, pois o art. 22, inciso I, teria destinatário o processo judicial.¹¹⁷

Importante destacar que o art. 22, inciso I, destina-se ao processo de cunho jurisdicional, não judicial, sendo certo que, nos termos já defendidos nesta dissertação, os tribunais de contas exercem jurisdição especial no que se refere ao julgamento das contas anuais de gestão.

A competência para iniciar o processo legislativo é do Tribunal de Contas da União, em virtude das disposições dos arts. 73, combinado com o art. 96, da CRFB.

Por fim, Coutinho¹¹⁸ enumera as razões para a edição de uma lei nacional de processo, quais sejam, atendimento à segurança jurídica; indução à formação de um sistema de precedentes; consolidação do tratamento isonômico aos gestores, independente da origem; concretização dos princípios da prestação de contas e da simetria de atuação dos tribunais de contas; concentração de esforços para o aperfeiçoamento normativo e institucional; facilitação do estudo do processo de contas como ramo específico do direito processual; incremento da transparência e do controle social e atuação mais visível dos tribunais de contas.

¹¹⁷ COUTINHO, 2016.

¹¹⁸ COUTINHO, 2016.

4 DISFUNCIONALIDADE DO PROCESSO DE JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DE GESTÃO E REFERENCIAL MÍNIMO DE PROCESSUALIDADE: O DEVER SER

4.1 A FUNÇÃO DO PROCESSO COMO INSTRUMENTO CONCRETIZADOR DO CONTROLE EXTERNO E A DISFUNCIONALIDADE VERIFICADA

Os resultados do exercício do Poder estatal são alcançados através do processo, legítimo instrumento de concretização de direitos e deveres, alçado, pela Constituição de 1988, à categoria de garantia fundamental (art. 5º, incisos LIV e LV).

De fato, a noção de processo não está afeta exclusivamente ao Poder Judiciário, sendo certo falar-se em devido processo legal legislativo e, também, administrativo.

A função precípua do processo é conduzir a atividade do Estado à tomada de decisões substanciais (de mérito), tornando reais os ideais contidos na Constituição e na legislação infraconstitucional (civis, penais, orçamentárias, dentre outras), por meio de um conjunto de atos preordenados e sequenciais, que se orientam pelos direitos individuais e limitam o arbítrio da soberania estatal.

É através do processo administrativo que se concretiza o controle externo.

O caráter instrumental do processo está diretamente ligado à efetividade e utilidade do seu resultado. Segundo Watanabe (2005)¹¹⁹, o processo deve manter aderência à realidade social e cumprir a missão de realizar, efetivamente, os direitos e valores constitucionais.

Araújo Cintra *et al.* (2003) explicam que tratar de instrumentalidade “[...] é alertar para a necessidade efetiva do processo, ou seja, para a necessidade de ter-se um sistema processual capaz de servir de eficiente caminho à ‘ordem jurídica justa’”¹²⁰, entendida esta como a capacidade de cumprir integralmente com os escopos social, político e jurídico do processo.

Bedaque (2010, p. 32) entende que a efetividade do processo é a “aptidão para produzir concretamente os resultados dele esperados”. E, citando José Carlos Barbosa Moreira, lembra que o insigne professor considera que processo efetivo “é processo eficiente, ou seja, apto para desempenhar do melhor modo possível sua função, seu fim específico”¹²¹.

A funcionalidade processual está intimamente ligada à sua regulação. Logo, sendo o processo a trilha ou o caminho a se seguir, de seu turno, a tipicidade processual

¹¹⁹ WATANABE, Kazuo. **Da cognição no Processo Civil**. 3. ed. São Paulo: Perfil, 2005, p. 22.

¹²⁰ CINTRA, 2005a, p. 41.

¹²¹ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Efetividade do processo e técnica processual**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

consubstancia-se nos seus contornos e na trajetória fixados de forma antecipada, clara, acessível e segura, para que os caminantes saibam a linha de partida, como caminhar (procedimento), os instrumentos disponíveis, e, ao final, em que lugar se situa a linha de chegada.

Com efeito, ensina Bedaque (2010, p. 18) que:¹²²

A regulamentação desse método de solução de conflitos chamado “processo” destina-se a possibilitar que o resultado da atividade estatal contribua decisivamente para a manutenção da integridade do ordenamento jurídico, a eliminação dos litígios e a pacificação social.

E, mais adiante, arremata:¹²³

A técnica constitui fator essencial à ideia de processo. [...] necessário regular como ele opera. É fundamental que o instrumento atue segundo técnica adequada e apta a possibilitar que os fins sejam atingidos. Esta é a função das formas e formalidades processuais, cuja razão de ser encontra explicação fundamentalmente em fatores externos ao próprio processo.

Mas processo não é, e nem poderia ser, somente forma. Toda a organização e a estrutura desse mecanismo encontram sua razão de ser nos valores e princípios constitucionais por ele incorporados.

Não há dúvidas que o processo perante as Cortes de Contas estabelece uma relação jurídico-formal entre os envolvidos e que se desenvolve em “uma rica atividade processual”¹²⁴, como afirma o Ministro do Tribunal de Contas da União, Benjamin Zymler.

Zymler (2005)¹²⁵ pondera que se discute, no TCU, “se o desiderato de avaliar a gestão pode ser efetivamente alcançado” ou se isso poderia impor um retardamento indesejável na processualística do Tribunal, dada a complexidade desta avaliação.

De qualquer sorte, fundamental regulamentar essa relação jurídico-formal, construindo uma matriz de processualidade, com vistas a garantir a efetividade da relação jurídico-substancial (controle da gestão), objeto do julgamento. E o julgamento é o resultado da atividade processual.

Nesse diapasão, as normas de direito processual assumem especial relevância, motivo pelo qual se defende, neste trabalho, a edição de lei nacional própria acerca do processo de julgamento das contas anuais de gestão, a cargo dos Tribunais de Contas, com base no art. 22, inciso I, da Constituição de 1988, como já mencionado em linhas acima.

É como que decide, reiteradamente, o STF:¹²⁶

¹²² BEDAQUE, 2010 a.

¹²³ BEDAQUE, 2010 b, p. 26.

¹²⁴ ZYMLER, 2005a, p. 387.

¹²⁵ ZYMLER, 2005 b, p. 411.

A definição de regras de competência, na medida em que estabelece limites e organiza a prestação da atividade jurisdicional pelo Estado, é um dos componentes básicos do ramo processual da ciência jurídica, cuja competência legislativa foi atribuída, pela CF de 1988, privativamente à União (Art. 22, I, CF/1988). [...] A fixação da competência dos juizados especiais cíveis e criminais é matéria eminentemente processual, de competência privativa da União, não se confundindo com matéria procedimental em matéria processual, essa, sim, de competência concorrente dos Estados-membros.

[**ADI 1.807**, rel. min. Dias Toffoli, j. 30-10-2014, P, *DJE* de 9/2/2015]

Lei 7.716/2001 do Estado do Maranhão. Fixação de nova hipótese de prioridade, em qualquer instância, de tramitação processual para as causas em que for parte mulher vítima de violência doméstica. Vício formal. (...) A definição de regras sobre a tramitação das demandas judiciais e sua priorização, na medida em que reflete parte importante da prestação da atividade jurisdicional pelo Estado, é aspecto abrangido pelo ramo processual do direito, cuja positivação foi atribuída pela CF privativamente à União (art. 22, I, da CF/1988). A lei em comento, conquanto tenha alta carga de relevância social, indubitavelmente, ao pretender tratar da matéria, invadiu esfera reservada da União para legislar sobre direito processual. A fixação do regime de tramitação de feitos e das correspondentes prioridades é matéria eminentemente processual, de competência privativa da União, que não se confunde com matéria procedimental em matéria processual, essa, sim, de competência concorrente dos Estados-membros.

[**ADI 3.483**, rel. min. Dias Toffoli, j. 3-4-2014, P, *DJE* de 14-5-2014] e, no mesmo sentido, **ADI 4.414**, rel. min. Luiz Fux, j. 31-5-2012, P, *DJE* de 17-6-2013.

À União, nos termos do disposto no art. 22, I, da Constituição do Brasil, compete privativamente legislar sobre direito processual. Lei estadual que dispõe sobre atos de juiz, direcionando sua atuação em face de situações específicas, tem natureza processual e não meramente procedimental.

[**ADI 2.257**, rel. min. Eros Grau, j. 6-4-2005, P, *DJ* de 26-8-2005.]

Portanto, presente a função judicante especial de contas, o processo que a concretiza deve ser regulado em lei nacional, assim como é o processo civil e o processo penal, sem prejuízo da regulamentação dos procedimentos nas leis orgânicas dos tribunais de contas.

Não se pode estabelecer uma analogia com o processo administrativo, pois a sua fragmentação legislativa está justificada no fato de que a legislação de Direito Administrativo, salvo poucas exceções, consubstanciada na matéria de mérito do processo administrativo, é editada pelos entes federados. Como mencionado, a legislação relativa ao mérito do controle é eminentemente de caráter nacional, o que exige um processo também nacionalmente regulado.

¹²⁶ BRASIL, STF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp#857> Acesso em: 22 jul. 2018

4.2 REFERENCIAL MÍNIMO DE PROCESSUALIDADE PARA O JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DE GESTÃO

O referencial mínimo de processualidade que se pretende propor, sem a intenção de trazer uma solução definitiva para o problema, visa a fornecer um conjunto de conceitos e regras básicos para o processo de julgamento das contas anuais de gestão, como suporte para a reflexão e o debate acadêmico, legislativo e cotidiano dos tribunais de contas.

Assim, tem-se que o processo de contas relacionado à atribuição judicante das referidas Cortes pode ser classificado, pela teoria geral do processo, como de conhecimento.

Processo de conhecimento é aquele no qual a autoridade julgadora tem plena percepção da matéria a ser analisada e valorada, no tocante aos fatos e argumentos jurídicos e técnicos envolvidos na questão, as repercussões possíveis e as pessoas atingidas, para que decida adequadamente o mérito.

Tal percepção, ou nos dizeres da teoria processualista – cognição –, é um “ato de inteligência”, cujo traço predominante e fundamental é “o elemento lógico e intelectual”¹²⁷.

A decisão, por conseguinte, é o resultado dessa atividade de conhecer, investigar, valorar e concluir (substância do ato de decidir).

Quanto maiores a profundidade e a correlação com a realidade desse movimento intelectual, maior será a legitimidade e a capacidade de execução da decisão.

A cognição não está limitada, no processo de controle externo, aos fatos e argumentos trazidos ao seu crivo, servindo de parâmetro decisório, também, a vivência e a experiência da autoridade julgadora, razão pela qual a Constituição da República exige predicados especiais e fundamentais para o preenchimento do cargo de ministro, ministro-substituto, conselheiro e conselheiro-substituto dos tribunais de contas (art. 73, §1º, incisos III e IV da CRFB).¹²⁸

O processo de conhecimento das contas anuais de gestão pode ser total e exauriente (no qual se decide sobre toda a gestão, em caráter definitivo); parcial e exauriente (em que se resolve parte da gestão, em caráter definitivo) ou total não exauriente (no qual não se resolve a questão por ausência de pressupostos para o desenvolvimento válido e regular do processo).

Logo, as respectivas decisões podem ser definitivas (finalizam o processo e exaurem o mérito) ou terminativas (finalizam o processo, mas não solucionam o mérito).

É possível, também, que o relator profira decisões interlocutórias, geralmente denominadas preliminares, nas quais o tribunal de contas promove uma cognição provisória

¹²⁷ WATANABE, Kazuo. **Da cognição no Processo Civil**. 3. ed. São Paulo: Perfil, 2005.

¹²⁸ Notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública e mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija esses conhecimentos.

da matéria, decidindo sobre atos e fatos que causem repercussão nas contas, a fim de corrigir rumos, restaurar a legalidade, cessar ou evitar prejuízos ao Erário; ou para promover o exercício da ampla defesa e do contraditório, podendo até excluir ou incluir algum responsável inquinado de solidário; ou coletar mais provas, mediante a determinação de diligências; ou mesmo sanear o processo.

A decisão preliminar muito se assemelha ao despacho saneador do processo civil, que há muito é considerada decisão interlocutória.

Com efeito, as determinações contidas na decisão preliminar vinculam o órgão julgador e as partes, em especial aquelas que resultam em modificação do mérito, da legitimidade processual ou tratem do conjunto probatório. Por se tratarem de comandos imperativos, cuja inobservância pode acarretar até a aplicação de penalidades¹²⁹, o ideal é que sejam impugnáveis por agravo.

Também são exemplos de cognição provisória as medidas cautelares adotadas pelos tribunais de contas¹³⁰, reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal como decorrência das atribuições constitucionais do art. 71 da CRFB.

No que respeita ao *iter* processual (etapas ou fases do procedimento), o processo de conhecimento deve seguir o seguinte itinerário básico: fase inaugural; fase de instrução e defesa, incluindo-se a manifestação do Ministério Público junto ao tribunal, se houver previsão; e fase decisória.

A fase inaugural refere-se ao momento em que o processo é iniciado. No caso das contas anuais de gestão, o processo é inaugurado, exclusivamente, pelo próprio jurisdicionado (órgão, entidade ou pessoa submetida ao controle), que encaminha a prestação, no prazo legal.

Não há, ou não deve haver, a previsão de instauração por outro legitimado, sob pena de desnaturação do processo. Quando há omissão no dever de prestar as contas, outra espécie processual é acionada: a tomada de contas especial, cuja processualística não é objeto do presente trabalho.

A fase inaugural delimita, até certo ponto, o objeto processual, embora o tribunal de contas não esteja adstrito a essa indicação, podendo acrescentar atos e fatos no curso processual até a decisão, lembrando que no caso das contas anuais aplica-se o princípio da universalidade (todas as receitas e despesas do exercício).

A fase instrutória, por sua vez, envolve o exercício do contraditório e da ampla defesa, obrigatório no caso das contas anuais de gestão, e a coleta de provas acerca do objeto

¹²⁹ Lei n. 8443/1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), art. 58, incisos IV e VII.

¹³⁰ STF, MS 33.092, rel. min. Gilmar Mendes, j. 24-3-2015, DJE 17-8-2015.

processual (mérito), como laudos e pareceres técnicos, papéis de trabalho das auditorias, juntada de documentos, audiência de servidores e de terceiros, informações de outros órgãos e até oitiva de testemunhas, caso seja necessário.

Por fim, a fase decisória, momento de valoração de todos os argumentos, informações e dados coletados durante a fase instrutória, que produz um diagnóstico desse conjunto probatório e emite o juízo de valor (decisão).

As decisões proferidas no processo de contas anuais de gestão, quanto ao mérito, seguem a tipologia abaixo:

- a) decisões declaratórias (regularidade): declaram a existência da relação jurídica (responsabilidade) e emitem juízo de valor positivo-confirmatório em relação à legalidade, à legitimidade e à economicidade da gestão, quitando o gestor;
- b) decisões constitutivo-declaratórias (regularidade com ressalvas): declaram a existência da relação jurídica (responsabilidade ou solidariedade) e emitem um juízo corretivo (de modificação da situação administrativa, jurídica, financeira, contábil, operacional, patrimonial), quitando o gestor apesar das falhas, sem aplicação de sanções; e
- c) decisões condenatórias (irregularidade e/ou aplicação de multa e e/ou fixação de débito): declaram a existência da relação jurídica (responsabilidade e/ou solidariedade), emitem um juízo de valor negativo em relação à legalidade, à legitimidade e à economicidade da gestão; aplicam sanção ou ordenam a reparação do dano causado (comando imperativo), não quitando o gestor.

Vale lembrar que as decisões têm cargas múltiplas de eficácia, como bem demonstrou Pontes de Miranda, podendo um único acórdão do tribunal de contas, declarar, constituir, ordenar e condenar.

Para os casos de decisões declaratórias e constitutivas não há necessidade do processo de execução (autoexecutoriedade), podendo o tribunal determinar, quanto às últimas, um monitoramento das ressalvas.

As decisões condenatórias, por outro lado, exigem um comportamento posterior por parte do gestor condenado, razão pela qual seus comandos são acompanhados de medidas de coerção.

E para que essa decisão se mostre válida e efetiva, o processo de conhecimento do controle externo deve seguir o rito completo (etapas procedimentais), com a observância dos princípios da impessoalidade, legalidade, publicidade e eficiência (art. 37 da CF); dos

princípios da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, inciso LV, da CF); da duração razoável do processo (art. 5º, inciso LXXVIII, da CF); caráter personalíssimo das sanções, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido (art. 5º, inciso XLV, da CF); inadmissibilidade de provas obtidas por meios ilícitos (art. 5º, inciso LVI)¹³¹.

Finalmente, quanto ao mérito, o Tribunal de Contas da União avançou consideravelmente na matéria com a edição da Decisão Normativa n. 170, de 19 de setembro de 2018¹³², que dispõe sobre a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação das contas anuais de gestão, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU n. 63, de 1º de setembro de 2010.

Vale transcrever o art. 3º, que trata do Relatório de Gestão, cujo conteúdo deve ser objeto de análise por ocasião do julgamento do processo de contas (art. 21):

Art. 3º A prestação de contas é composta pelo Relatório de Gestão, documento elaborado pelo gestor com fim de demonstrar, esclarecer e justificar os resultados alcançados frente aos objetivos estabelecidos, informando no mínimo:

- a. os objetivos e as metas definidos para o exercício;
- b. os resultados alcançados ao fim do exercício, demonstrando como a estratégia, a governança e a alocação de recursos contribuíram para o alcance dos resultados;
- c. as justificativas para objetivos ou metas não atingidos.

O Anexo II da Decisão Normativa sugere um modelo de redação do Relatório bastante completo, revelando-se, certamente, como o referencial ideal de construção do mérito das prestações de contas anuais de gestão. Destacam-se, do rol, os seguintes elementos, além das demonstrações contábeis e outros:

- a) Visão geral organizacional e ambiente externo: apresentação das informações que identificam a unidade prestadora da conta (missão e visão), estrutura organizacional, ambiente externo em que atua e modelo de negócio;
- b) Planejamento estratégico e governança: informações sobre como a unidade planejou o cumprimento da sua missão, no início e ao longo do exercício de referência, apresentação dos principais objetivos estratégicos estabelecidos,

¹³¹ LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**. 7. ed. São Paulo: Método, 2017, p. 195.

¹³² BRASIL, Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F65AAE4150165FD6D8A02260E> Acesso em: 27 set. 2018.

descrição das estruturas de governança e avaliação sobre como essa estrutura apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos, especialmente sobre poder decisório e articulação institucional, assim como relacionamento com a sociedade;

- c) Gestão de riscos e controles internos: avaliação dos riscos que possam comprometer o atingimento dos objetivos estratégicos e instituição de controles para sua mitigação;
- d) Resultados da gestão: demonstração dos resultados alcançados para o período em relação à missão institucional e aos objetivos estratégicos finalísticos, por meio de indicadores sobre metas, justificativas para o resultado, expectativas para os próximos exercícios e ajustes necessários no planejamento estratégico para o exercício seguinte; e
- e) Alocação de recursos e áreas especiais da gestão: demonstração da alocação de recursos com vistas ao cumprimento da missão e dos principais objetivos da unidade prestadora de contas, abrangendo a avaliação sobre áreas relevantes da gestão que tenham contribuição decisiva para o alcance dos resultados da unidade, tais como pessoas, tecnologia da informação, licitação e contratos, infraestrutura e gestão patrimonial, sustentabilidade ambiental.

Como dito alhures, o processo de contas é um instrumento revelador da gestão pública. A Decisão Normativa n. 170/2018 dá, exatamente, essa noção.

Demais disso, comprova o estágio de desenvolvimento em que se encontra o Tribunal de Contas da União, cujo referencial em matéria de contas deve ser replicado a todos os demais tribunais de contas nacionais.

Como bem leciona o Ministro Substituto do TCU, Weder de Oliveira, ao tratar das contas de governo, é preciso conferir propósito pragmático e eficaz funcionalidade ao conteúdo das prestações de contas. Igualmente, fundamental é perscrutar “sobre os objetivos que a República Federativa do Brasil deseja alcançar ao prever, em sua Constituição, um procedimento de *accountability* de tal estatura política”.¹³³

¹³³ OLIVEIRA, Weder de. Precisamos falar sobre contas... Uma perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. 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.

Reflexões que se amoldam integralmente à problemática do processo de prestação de contas anuais de gestão.

5 CONCLUSÃO

Em síntese, o arcabouço dissertativo pode ser resumido, no tocante aos argumentos nele desenvolvidos, nas seguintes conclusões:

1. O processo é um instrumento de legítimo exercício do Poder estatal, de composição e combinação dos ideais republicanos. Além disso, a Constituição da República de 1988 insere o processo dentre os direitos e garantias fundamentais (art. 5º, incisos LIII, LIV, LV, LVI, LX, LXVIII, LXIX, LXXI, LXXII, LXXIII, LXXVIII).

2. A atividade processual está voltada à produção de um resultado útil para as partes e para a sociedade: o julgamento do mérito. O produto final do processo de contas anuais de gestão é o julgamento.

3. A criação do Tribunal de Contas, por meio do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890, foi acompanhada da instituição do processo de contas, para concretizar a função de julgar as contas dos responsáveis.

4. O insatisfatório grau de assertividade que se verifica na imagem interna e externa e na atuação dos tribunais de contas, pela falta de uma processualidade própria, termina por acarretar insegurança jurídica para a sociedade, para a academia, para os órgãos judiciários e administrativos e, até mesmo, para seus próprios membros e servidores, em dissenso quanto à identidade da função julgadora e à natureza dos processos de contas.

5. O agrupamento ideal das funções dos tribunais de contas, elencadas no art. 71 da CRFB, é o quadripartite: judicante, fiscalizadora, consultiva e normativa. Inseridos na função judicante estão os poderes de sancionar e corrigir (art. 71, incisos VIII, IX e X, §§ 2º e 3º, CRFB), e, ainda, todos os poderes implícitos destinados a garantir a efetividade das decisões, como o poder geral de cautela.

6. O julgamento das contas anuais de gestão não está sujeito ao controle do Poder Judiciário como os atos administrativos em geral, e possui o caráter de “definitividade” e “imutabilidade” quanto ao mérito, sujeito apenas ao controle da lisura e da regularidade do *iter* procedimental. Não há, porém, a inafastabilidade do Poder Judiciário para apreciar lesão

ou ameaça a direito de qualquer espécie (art. 5º, inciso XXXV, da CF), porquanto a verificação da legalidade da relação processual mantém o princípio resguardado.

7. A função judicante dos tribunais de contas é típica, pois faz parte da própria essência desses órgãos, concebidos, desde a sua criação, como tribunais julgadores (cf. Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890).

8. É preciso repensar a controvérsia acerca da exclusividade de jurisdição do Poder Judiciário. A clássica ideia de jurisdição una está atrelada à compreensão de tripartição do poder, com nítida separação de funções legislativas, executivas e judiciais, bem como de classificação entre funções típicas e atípicas de cada um. Contudo, a divisão de poderes, concebida por Montesquieu, restou superada com o advento do Estado democrático. Dois exemplos de arranjos constitucionais que fogem à tripartição dos poderes, como é o caso do Equador e da Bolívia.

9. A responsabilidade é um elemento essencial do regime republicano. A responsabilidade está relacionada à sindicabilidade dos atos praticados pelos agentes públicos, efetivada nos atos de fiscalização dos órgãos de controle e no julgamento da prestação de contas. Por essa razão, a CRFB de 1988 prevê que a inobservância da prestação de contas pode causar intervenção federal nos estados-membros e no Distrito Federal, e estadual nos municípios (arts. 34, inciso VII, “d”, e 35, inciso II).

10. A noção de responsabilidade corresponde à ideia de um dever de agir com sensatez, cuidado e prudência, arcando com as consequências do próprio comportamento e de pessoas sobre as quais se tem domínio ou hierarquia. A responsabilidade individual é um pressuposto para a existência de uma responsabilidade coletiva.

11. O processo de contas é um instrumento revelador da gestão pública. O mérito do julgamento proferido pelos tribunais de contas no processo de prestação de contas anuais envolve o conjunto de estruturas e processos dos órgãos e Poderes do setor público (organizações) e a eficiência no cumprimento de seus objetivos.

12. O processo de prestação de contas anuais de gestão deve evidenciar a situação da organização analisada e o estágio em que se encontra a gestão. Os problemas e desafios da gestão devem ser levados em consideração no julgamento do processo de contas, a fim de promover um adequado balanceamento da responsabilização dos agentes, apontar as falhas detectadas, sugerir formas de correção e boas práticas, ao final, colaborar com o aprimoramento da gestão.

13. Um dos problemas é a ausência de profissionalização na gestão pública, em virtude da não exigência de requisitos mínimos, técnicos, operativos e intelectuais, para a

escolha do gestor. A profissionalização da função pública constitui-se em um instrumento de legitimação da administração pública perante a sociedade, cumprindo o princípio da eficiência.

14. O processo de julgamento das contas anuais de gestão deve evidenciar o despreparo ou a incompetência do gestor para o cargo.

15. A gestão pública é complexa e essa complexidade funciona como fator de obstáculo para o enfrentamento de sua análise por parte dos tribunais de contas e para o desenvolvimento de um processo dialógico, nacional e uniforme, que revele e trate de todas as variáveis envolvidas.

16. A complexidade da gestão deve ser enfrentada com o auxílio de métodos, como o processo de contas dialógico (colaboratividade dos envolvidos) e a ideia de que a parte está no todo e o todo está na parte (a gestão faz parte do governo e o governo faz parte da gestão).

17. A auditoria é instrumento de informação do processo de contas anuais de gestão. A auditoria possui um caráter satisfativo, no tocante à oportunidade de correção e prevenção que proporciona, e instrumental, pois visa a fornecer aos órgãos públicos e à sociedade informações e avaliações sobre a gestão, para uma adequada tomada de decisão. Por isso, o resultado da auditoria deve instruir os processos de prestação de contas anuais de gestão, a fim de instrumentá-los com informações e elementos confiáveis para a decisão de mérito pelo órgão deliberativo, funcionando como reforço à função judicante.

18. O controle tradicional baseado na legalidade e na conformidade dos aspectos financeiros e contábeis da gestão não se mostra suficiente para a avaliação da performance do gestor e dos resultados por ele entregues à sociedade (cumprimento das metas). A utilização da auditoria de gestão qualifica as informações constantes do processo de julgamento das contas anuais de gestão. As informações levantadas pelas auditorias, para muito além de promoverem a confrontação dos dados apresentados pelo gestor, aumentando o grau de confiabilidade dos registros financeiros e contábeis; permitirem a correção de irregularidades da administração e a prevenção de prejuízos aos cofres públicos; ainda servem de instrumento para a medição da gestão, através da indução ou da avaliação da utilização de indicadores.

19. Estudar as instituições através da legislação permite a compreensão de seus propósitos, os fluxos e refluxos da trajetória percorrida e o entendimento quanto ao atual estágio de desenvolvimento. Além disso, proporciona reflexões mais acuradas e um grau maior de segurança na projeção de futuro.

20. No caso dos tribunais de contas, o histórico legislativo aponta para a existência de uma percepção bem clara acerca da função jurisdicional e da importância da processualística para a legitimidade e funcionalidade do julgamento das prestações de contas anuais de gestão, à exceção da Lei Orgânica do TCU de 1967 (Decreto-Lei n. 199, de 25 de fevereiro) que promoveu uma ruptura no fluxo evolutivo dos tribunais.

21. O tribunal de contas foi concebido como órgão colegiado jurisdicional, para proceder privativamente o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, sendo os seus membros, desde a criação da Corte, submetidos ao regime da magistratura, e as respectivas decisões caracterizadas com os mesmos atributos das sentenças judiciais. Além disso, desde sua gênese está prevista a atuação permanente do Ministério Público junto ao tribunal e uma processualística própria.

22. Conjuntamente à criação do Tribunal de Contas da União iniciou-se uma trajetória evolutiva de formação de uma processualidade própria dos tribunais de contas, compartilhada da teoria geral do processo civil, mas com singularidades em razão do mérito das decisões, em especial, do julgamento das contas anuais de gestão. Cada lei editada ao longo do fluxo histórico aperfeiçoava o modelo anterior.

23. A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, instituída pelo Decreto-Lei n. 199/1967, promoveu uma ruptura no fluxo evolutivo dos Tribunais de Contas, em especial quanto à posição que ocupava na estrutura constitucional do Estado brasileiro, cujos efeitos são sentidos até os dias atuais, no tocante à interrupção no desenvolvimento de um processo de contas e à dimensão da tarefa de auxiliar o parlamento. No tocante ao processo do julgamento das contas de gestão, o Decreto-Lei n. 199/1967 promoveu um retrocesso no desenvolvimento da processualística dos tribunais de contas, ao remeter matérias processuais ao regulamento interno.

24. Após o advento da CRFB de 1988, o processo deve ser regulado por lei (STF, AI n. 727.503 AgR-ED-EDv-AgR-ED, rel min. Celso de Mello, DJE de 6/12/2011).

25. O Estado Democrático de Direito brasileiro está assentado no império de um conjunto de normas jurídicas que lhe conferem identidade, legitimidade e fundamento de validade às instituições. Por isso que as normas processuais são veiculadas por lei, de competência privativa da União, conforme dicção do art. 22, inciso I, da CRFB de 1988.

26. Os regimentos internos, sejam os dos tribunais judiciais, sejam os dos tribunais de contas, devem regular as matérias *interna corporis*, isto é, aquelas relacionadas ao funcionamento e à organização das atividades processuais e procedimentais, como as

atividades de secretaria; os horários, os dias e a ordem dos trabalhos das sessões; a forma de condução dos serviços auxiliares, o formato dos documentos produzidos, dentre outros.

27. O controle judicial dos processos de julgamento de contas é possível apenas no tocante ao princípio da legalidade, para afastar nulidades porventura praticadas no processo, no campo da relação jurídico-formal. As normas processuais reguladas via Regimento Interno impedem o controle de legalidade pelo Poder Judiciário.

28. A Constituição da República de 1988 prestigiou os tribunais de contas com um detalhado rol de competências próprias e privativas, mantendo-se a função judicante (inciso II do art. 71).

29. A Lei n. 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU) remeteu ao Regimento Interno e aos regulamentos autônomos diversas matérias atinentes ao processo, cujo disciplinamento deveria atender o princípio da legalidade estrita.

30. A fragmentação legislativa dos tribunais de contas funda-se na autonomia e independência asseguradas pelo pacto federativo aos entes subnacionais, sob o argumento de que as normas de processo estariam intimamente ligadas à noção de Federação insculpida no texto constitucional. Contudo, a base central do federalismo é a capacidade de organização das unidades federadas coexistindo com um governo federal que representa o conjunto dos componentes. Destarte, o poder federal tem competência para a realização de meios que garantam a unidade territorial, política e econômica da nação. A competência da União para legislar sobre processo, em caráter nacional, é exatamente um dos meios de se manter a unidade, a confiança jurídica e o equilíbrio da Federação.

31. Não se pode olvidar que as leis nacionais, normas federativas fundamentais escritas, revelam a organização político-administrativa brasileira, estabelecem a estruturação e os limites dos Poderes públicos, fundamentam a ordem jurídica social (direitos, deveres e garantias) e traçam as linhas de direção para o desenvolvimento equilibrado e para o futuro.

32. A legislação material de caráter nacional, como a das finanças públicas e a das licitações e contratos, exigem um sistema nacional de verificação da observância das prescrições centrais, conferindo uma adequada e uniforme hermenêutica; da atuação em consonância com o interesse público e da obediência aos princípios impostos pela Constituição. Assim, o processo relativo ao julgamento das contas anuais de gestão deve compatibilizar-se com a estruturação federativa, conferindo-se a atribuição de legislar sobre as normas processuais ao comando centralizador da União, mas preservando a autonomia dos entes subnacionais.

33. O levantamento legislativo junto aos tribunais de contas federativos revela que a fragmentação legislativa ocasiona uma baixa processualidade. Outra constatação refere-se ao fato de a maior parte das Leis Orgânicas regulamentar de forma genérica o processo de julgamento das contas anuais de gestão, remetendo ao Regimento Interno ou a um regulamento específico, tal qual o TCU, a questão processual.

34. Contudo, o levantamento legislativo constatou certa uniformidade nas disposições acerca do julgamento das contas anuais de gestão, em especial, quanto à nomenclatura, aspectos formais e classificação das decisões; à divisão do processo em fases; ao chamamento do gestor ao processo; à recorribilidade das decisões; aos efeitos da decisão definitiva; e ao excesso de remissão ao regulamento interno.

35. Não obstante se observe a existência de um elevado grau de simetria entre as leis orgânicas dos tribunais de contas e a Lei Orgânica do TCU, conduzindo-se a uma conclusão pela facilidade de adoção de uma lei processual nacional, em verdade é preciso estabelecer também um comparativo entre os regulamentos internos, porquanto há um excesso de remissão do legislador à regulamentação por meio do Regimento dos Tribunais ou de atos normativos específicos, dificultando a pesquisa e a verificação do grau real de simetria.

36. A análise legislativa demonstrou a necessidade e a viabilidade da adoção de uma lei nacional processual, uma vez que existe uma tendência de conformação legal em relação às regras estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União, em consonância com o ideal de uniformidade e equilíbrio do pacto federativo.

37. O art. 22, inciso I, da CRFB de 1988, destina-se ao processo de cunho jurisdicional, não judicial, sendo certo que os tribunais de contas exercem jurisdição especial no que se refere ao julgamento das contas anuais de gestão. Assim, a competência para iniciar o processo legislativo é do Tribunal de Contas da União, em virtude das disposições dos arts. 73, combinado com o art. 96, da CRFB.

38. O caráter instrumental do processo está diretamente ligado à efetividade e utilidade do seu resultado. Não há dúvidas que o processo perante as Cortes de Contas estabelece uma relação jurídico-formal entre os envolvidos e se desenvolve em atividade processual singular e complexa. Por isso, mostra-se fundamental regulamentar essa relação jurídico-formal, construindo uma matriz de processualidade, com vistas a garantir a efetividade da relação jurídico-substancial (controle da gestão), objeto do julgamento.

39. O processo de contas relacionado à atribuição judicante das referidas Cortes pode ser classificado, pela teoria geral do processo, como de conhecimento. O processo de

conhecimento é aquele no qual a autoridade julgadora tem plena percepção da matéria a ser analisada e valorada, no tocante aos fatos e argumentos jurídicos e técnicos envolvidos na questão, das repercussões possíveis e das pessoas atingidas, para que decida adequadamente o mérito. A decisão, por conseguinte, é o resultado dessa atividade de inteligência e técnica.

40. A cognição não está limitada, no processo de controle externo, aos fatos e argumentos trazidos nas fases inicial e instrutória, servindo de parâmetro decisório, também, a vivência e a experiência da autoridade julgadora, razão pela qual a Constituição da República exige predicados especiais e fundamentais para o preenchimento do cargo de ministro, ministro-substituto, conselheiro e conselheiro-substituto dos tribunais de contas (art. 73, §1º, incisos III e IV, da CRFB).

41. O processo de conhecimento das contas anuais de gestão pode ser total e exauriente (no qual se decide sobre toda a gestão, em caráter definitivo); parcial e exauriente (em que se resolve parte da gestão, em caráter definitivo) ou total não exauriente (no qual não se resolve a questão por ausência de pressupostos para o desenvolvimento válido e regular do processo).

42. As decisões podem ser definitivas (finalizam o processo e exaurem o mérito) ou terminativas (finalizam o processo, mas não solucionam o mérito). É possível a adoção de decisões interlocutórias, geralmente denominadas preliminares, nas quais o tribunal de contas promove uma cognição provisória da matéria, decidindo sobre atos e fatos que causem repercussão nas contas, a fim de corrigir rumos, restaurar a legalidade, cessar ou evitar prejuízos ao Erário; ou para promover o exercício da ampla defesa e do contraditório, podendo até excluir ou incluir algum responsável inquinado de solidário; ou coletar mais provas, mediante a determinação de diligências; ou mesmo sanear o processo.

43. As determinações contidas na decisão preliminar vinculam o órgão julgador e as partes, em especial aquelas que resultam em modificação do mérito, da legitimidade processual ou tratem do conjunto probatório. Por se tratarem de comandos imperativos, cuja inobservância pode acarretar até a aplicação de penalidades, o ideal é que sejam impugnáveis.

44. As medidas cautelares adotadas pelos tribunais de contas são exemplos de cognição provisória, reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal como decorrência das atribuições constitucionais do art. 71 da CRFB.

45. O processo de contas deve seguir o seguinte itinerário básico: fase inaugural; fase de instrução e defesa, incluindo-se a manifestação do Ministério Público junto ao tribunal, se houver previsão; e fase decisória.

46. No caso das contas anuais de gestão, o processo é inaugurado, exclusivamente, pelo próprio jurisdicionado, que encaminha a prestação, no prazo legal. A fase inaugural delimita, até certo ponto, o objeto processual, embora o tribunal de contas não esteja adstrito a essa indicação, podendo acrescentar atos e fatos no curso processual até a decisão, lembrando que no caso das contas anuais aplica-se o princípio da universalidade (todas as receitas e despesas do exercício).

47. A fase instrutória, por sua vez, envolve o exercício do contraditório e da ampla defesa, obrigatório no caso das contas anuais de gestão, e a coleta de provas acerca do objeto processual (mérito), como laudos e pareceres técnicos, papéis de trabalho das auditorias, juntada de documentos, audiência de servidores e de terceiros, informações de outros órgãos e até oitiva de testemunhas, caso seja necessário.

48. A fase decisória, momento de valoração de todos os argumentos, informações e dados coletados durante a fase instrutória, produz um diagnóstico desse conjunto probatório e emite o juízo de valor (decisão).

49. As decisões proferidas no processo de contas anuais de gestão, quanto ao mérito, podem ser declaratórias (regularidade), pois declaram a existência da relação jurídica (responsabilidade) e emitem juízo de valor positivo-confirmatório em relação à legalidade, à legitimidade e à economicidade da gestão, quitando o gestor; constitutivo-declaratórias (regularidade com ressalvas), quando declaram a existência da relação jurídica (responsabilidade ou solidariedade) e emitem um juízo corretivo (de modificação da situação administrativa, jurídica, financeira, contábil, operacional, patrimonial), quitando o gestor, apesar das falhas, sem aplicação de sanções; ou condenatórias (irregularidade e/ou aplicação de multa e/ou fixação de débito), quando declaram a existência da relação jurídica (responsabilidade e/ou solidariedade), emitem um juízo de valor negativo em relação à legalidade, à legitimidade e à economicidade da gestão; aplicam sanção ou ordenam a reparação do dano causado (comando imperativo), não quitando o gestor.

50. As decisões declaratórias e constitutivas não exigem o processo de execução (autoexecutoriedade). As decisões condenatórias, por outro lado, exigem um comportamento posterior por parte do gestor condenado, razão pela qual seus comandos são acompanhados de medidas de coerção.

51. Quanto ao mérito, o Tribunal de Contas da União avançou consideravelmente na matéria com a edição da Decisão Normativa n. 170/2018, que dispõe sobre a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação das contas anuais de gestão. Levando-se em consideração que o processo de contas é um instrumento revelador da gestão pública, a

Decisão Normativa n. 170/2018 atende, exatamente, essa noção. O Anexo II da Decisão Normativa sugere um modelo de redação do Relatório de Gestão bastante completo, consubstanciando-se em um referencial ideal para a construção do mérito das prestações de contas anuais de gestão.

REFERÊNCIAS

- AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. 895 p.
- AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva de. **O Tribunal de Contas na ordem constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BANERJEE, Abhijit V.; DUFLO, Esther. **A economia dos pobres: repensar de modo radical a luta contra a pobreza global**. Lisboa: Círculo de Leitores, 2012.
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **O novo processo civil brasileiro**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BARBOSA, Rui. Exposição de motivos do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 30, n. 82, p. 253-262, out/dez 1999. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTC/article/view/1113> Acesso em: 9 jan. 2018.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Efetividade do processo e técnica processual**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BIN, Daniel; CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. Racionalidade e política no processo decisório: estudo sobre orçamento em uma organização estatal. **Revista adm. contemp.**, Curitiba, v. 11, n. 3, jul./set. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552007000300003>. Acesso em: 5 maio 2018.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890. **Coleção de Leis do Brasil - 1890**, p. 3440, v. 1, Fasc.XI (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>>. Acesso em: 3 maio 2018.
- _____. Câmara dos Deputados. Decreto n. 966-a, de 7 de novembro de 1890. **Coleção de Leis do Brasil - 1890**. Página 3440 Vol. Fasc.XI (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>>. Acesso em: 9 jan. 2018.
- _____. Câmara dos Deputados. Constituição de 1891. **Coleção de Leis do Brasil - 1891**. p. 1, v. 1 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1824-1899/constituicao-35081-24-fevereiro-1891-532699-publicacaooriginal-15017-pl.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.
- _____. Câmara dos Deputados. Decreto n. 1.166, de 17 de Dezembro de 1892. **Coleção de Leis do Brasil - 1892**, p. 1028, v. 1, pt II (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1166-17-dezembro-1892-523025-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. Decreto n. 392, de 8 de outubro de 1896. **Coleção de Leis do Brasil** - 1896, p. 16, v. 1 (Publicação Original). Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-392-8-outubro-1896-540205-publicacaooriginal-40163-pl.html>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. Decreto n. 2.511, de 20 de dezembro de 1911. Diário Oficial da União - Seção 1 - 22/12/1911, Página 16411 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-2511-20-dezembro-1911-579938-publicacaooriginal-102823-pl.html>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. Lei n. 3454, de 6 de janeiro de 1918. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 8/1/1918, Página 315 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1910-1919/lei-3454-6-janeiro-1918-571960-publicacaooriginal-95095-pl.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. Decreto n. 13247, de 23 de outubro de 1918. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 26/10/1918, p. 13139 (Publicação Original). Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-13247-23-outubro-1918-504299-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. Decreto n. 15770, de 1º de novembro de 1922. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 2/11/1922, p. Página 20532 (Publicação Original). Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15770-1-novembro-1922-517652-publicacaooriginal-1-pe.html> Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. Decreto n. 2.409, de 23 de Dezembro de 1896. **Coleção de Leis do Brasil** - 1896. v. 1, pt II (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2409-23-dezembro-1896-514244-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

_____. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Presidência da República. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 3 maio 2018.

_____. Presidência da República. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm>. Acesso em: 11 jan. 2018.

_____. Presidência da República. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Presidência da República. Lei n. 830, de 23 de setembro de 1949. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1930-1949/L0830.htm>. Acesso em: 11 jan. 2018.

_____. Presidência da República. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 11 jan. 2018.

_____. Presidência da República. Decreto-lei n. 199, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0199.htm>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 849-8. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266565>>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). Mandado de Segurança n. 33.092 – DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9133937>>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). Mandado de Segurança n. 24.510-7 – DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86146>>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). ADI n. 3.715, DJE de 30/10/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7026331>>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). Constitución del Ecuador. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaIStfInternacional/newsletterPortaIInternacionalFo co/anexo/ConstituicaodoEquador.pdf>>. Acesso em: 30 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=3087272&ext=RTF>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União (TCU). Exposição de Motivos do Decreto n. 966-A. **Revista do TCU.** Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCUCU/article/view/1113/1171>>. Acesso em: 3 maio 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. decisão normativa-tcu n. 170, de 19 de setembro de 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F65AAE4150165FD6D8A02260E>>. Acesso em: 27 set. 2018.

BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos Tribunais de Contas.** Disponível em <<http://www.editoraforum.com.br/noticias/o-regime-constitucional-dos-tribunais-de-contas-ayres-britto/>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

BUENO, José Antônio Pimenta. **Direito Público e Análise da Constituição do Império.** Rio de Janeiro: J. Villeneuve, 1857, p. 46. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/185600>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

CALDAS FURTADO, José Ribamar. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, n. 109, ano 35, maio/ago. 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARNEIRO, Ricardo; MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes. **Texto para discussão – Ipea**, Brasília, dez. 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=16360%3Ad-1686-gestao-publica-no-seculo-xxi-as-reformas-pendentes&catid=270%3A2011&directory=1&Itemid=1>. Acesso em: 5 maio 2018.

CARVALHO, José Noronha de; GADELHA, Paulo; PEREIRA, Telma Ruth (orgs.). **A saúde no Brasil em 2030: prospecção estratégica do sistema de saúde brasileiro**. Rio de Janeiro: Fiocruz/Ipea/Ministério da Saúde, 2013. v. 1. pp. 135-194. Disponível em: https://portal.fiocruz.br/sites/portal.fiocruz.br/files/documentos/miolo_saude_brasil_2030.pdf Acesso em: 5 maio 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

CINTRA, Antonio Carlos Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CONTI, José Mauricio (coord.). **Orçamentos públicos: a Lei 4320/1964 comentada**. 2. ed., Revista dos Tribunais, 2010.

CONTI, José Maurício; PINTO, Élide Graziane. Lei dos orçamentos públicos completa 50 anos de vigência. **Conjur**, mar. 2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-17/lei-orcamentos-publicos-completa-50-anos-vigencia>>. Acesso em: 3 maio 2018.

CORDEIRO NETO, Holmes; AMORIM, Rosendo Freitas de. **O ideal de Ruy Barbosa na criação do Tribunal de Contas no Brasil**. Disponível em <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=74d2b98d66f5e375>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

COUTINHO, Dóris T. P. C. de Miranda. Uniformização da legislação dos tribunais de contas. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, v. 53, n. 212 out./dez. 2016 p. 181-201. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/53/212/ril_v53_n212_p181.pdf Acesso em: 2 set. 2018.

CRETELLA JÚNIOR, José. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 166, out./dez. 1986. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45315>>.

DANTAS, Bruno. O risco de ‘infantilizar’ a gestão pública. **O Globo**, Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/opiniao/o-risco-de-infantilizar-gestao-publica-22258401>>. Acesso em: 2 set. 2018.

DE ESTEBAN, Jorge. **Tratado de Derecho Constitucional I**. 2. ed. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2001.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FARIA, Diógenes Corrêa Vieira de. **As dificuldades político-burocráticas da auditoria externa na estrutura dos tribunais de contas em face de lacuna na constituição federal de 1988**. Dissertação (Mestrado). 157p. Mestrado em Ciência Política. Centro Universitário UNIEURO. Brasília, 2014.

FONSECA, Silvia Carla Pereira de Brito Fonseca. **A Ideia de República no Império do Brasil: Rio de Janeiro e Pernambuco (1824-1834)**. Jundiaí: Paco Editorial, 2016.

GOMES, Ana Lúcia. NOGUEIRA, Daniele Galvão Pestana. Informação e Memória no Tribunal de Contas da União (1970-2004). **Informação & Informação**, v. 21, n. 3, p. 306 – 326, dez. 2016. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/316174087_Informacao_e_Memoria_no_Tribunal_de_Contas_da_Uniao_1970-2004>. Acesso em: 3 maio 2018.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**, São Paulo, n. 21, maio/ago. 1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511999000200002>. Acesso em: 20 ago. 2018.

GUIMARÃES, Fernando Vernalha. O Direito Administrativo do Medo: a crise da ineficiência pelo controle. **Colunistas**, n. 71, 2016. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/fernando-vernalha-guimaraes/o-direito-administrativo-do-medo-a-crise-da-ineficiencia-pelo-controle>. Acesso em: 2 jul. 2018.

IOCKEN, Sabrina Nunes. **O Controle Compartilhado das Políticas Públicas: uma nova racionalidade para o exercício democrático pela sociedade da desconfiança**. 279 p. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de pós graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/186597/PDPC1316-T.pdf?sequence=-1>>. Acesso em: 4 set. 2018.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LEVI, Lucio. Governo. *In*: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. V. 1, 12. ed. Brasília: UnB, 2002.

LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A Gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013 (p. 105). Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/publicacoes/GeneseConstituicao/pdf/genese-cf-1988-1.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**. 7. ed. São Paulo: Método, 2017.

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.

LIMA NETO, B. S. Cobre em aguardentes brasileiras: sua quantificação e controle. **Química nova**, v. 17, n. 3, p. 220- 223, 1994.

LIJPHART, Arend. **Modelos de democracia: desempenho e padrões de governo em 36 países**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. Atualizado por Miguel Alfredo Malufe Neto. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Rev. contab. Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 35, maio/ago. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200007>. Acesso em: 20 ago. 2018.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. Governança Pública Contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do TCU**, n. 130, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/40> Acesso em: 22 maio 2018.

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru; NOHARA, Irene Patrícia. **Gestão Pública: abordagem integrada da Administração e do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2017.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1993.

MIRANDA, Álvaro Guilherme. **Desenho institucional do Tribunal de Contas no Brasil (1890 a 2013): da legislação simbólica ao “gerencialismo público” do ajuste fiscal**. 2013. (Tese - Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graduacao/ppge/Alvaro_Miranda.pdf>. Acesso em: 9 maio 2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MOREIRA, Luiz; OLIVEIRA, Eugênio Pacelli (orgs.). **Direito Penal do Inimigo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. Tradução do francês de Eliane Lisboa. Porto Alegre: Sulina, 2005.

NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

NORMANDO, Priscilla. Um breve estudo sobre o conceito de responsabilidade. **Revista Eletrônica da PUCRS**, v. 5, n. 2, 2012. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 6 abr. 2018.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. v. 1, 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 47, n. 1, jan./abr. 1996. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.admpublicaburocraticagerencial.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Processo Constitucional de Formação das Leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVEIRA, Raquel Dias da. **Profissionalização da função pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SOUZA, Luiziane Agostine Alves de; DYNIEWICZ, Ana Maria.; KALINOWSKI, Luísa Canestraro. Auditoria: uma abordagem histórica e atual. **RAS**, v. 12, n. 47, abr./jun. 2010.

STEPAN, Alfred. Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do Demos. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 2, 1999. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0011-52581999000200001>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

STRAPAZZON, Carlos Luiz. *Ius Imperi e Iuris Dictio*: a natureza política da tutela jurisdicional. GUNTHER, Luiz Eduardo (Coord.). **Jurisdição - Crise, Efetividade e Plenitude institucional**. Curitiba: Juruá, 2009.

SUNDFELD, Carlos Ari *et al.* O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidade em contratos. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 13, n. 3, set-dez 2017. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/73331/70470>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

TELLES, Silvana Maria da Silva. **Tribunal de Contas**: importância e evolução para o Estado democrático. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI8846,41046-Tribunal+de+Contas+evolucao+e+importancia+para+o+Estado+democratico>>. Acesso em: 09 jan. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria e prática do Poder Moderador. **R. C. Pol.** Sistema de Bibliotecas da FGV. Rio de Janeiro, v. 29, n. 4, p. 72-81, out./dez. 1986. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/download/60204/58521>>. Acesso em 10 jul. 2018.

WATANABE, Kazuo. **Da cognição no Processo Civil**. 3. ed. São Paulo: Perfil, 2005.

WILLEMANN, Mariana Montebello. **Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

ZYMLER, Benjamin. **Direito Administrativo e controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.