DOI: 10.9732/2024.V128.1200

Os Tribunais de Contas do Brasil: uma nova agenda de atuação baseada em releitura da matriz de competência do sistema de controle externo

The Court of Auditors of Brazil: a new agenda for action based on a rereading of the competence matrix of the external control system

Antonio Blecaute Costa Barbosa[1]

Resumo: O trabalho identifica e analisa as novas formas de atuação dos Tribunais de Contas do Brasil

1 Pós-Doutorando em Políticas Públicas e Sistema de Informações pela Escola de Artes, Ciências e Humanidades (EACH) da Universidade de São Paulo (USP). Doutor em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP). Mestre em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV). MBA Altos Executivos pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (EA/UFBA). Graduado em Direito pela Universidade CEUMA. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA). Conselheiro-Substituto do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (TCEMA) e Professor-Adjunto da Universidade Estadual do Maranhão (UEMA). Experiência na área de direito financeiro, finanças públicas, planejamento e orçamento governamental, contabilidade pública, controle externo da Administração Pública, gestão estratégica, processo de crédito em instituição financeira, administração tributária, com ênfase em tributos estaduais.

tendo por base a releitura da sua matriz de competência. Em outras palavras, o estudo projeta agenda inovadora de fiscalização para cada uma das etapas do ciclo orçamentário valendo-se de interpretação sistemática das funções constitucionais e legais do sistema de controle externo brasileiro, da experiência recente do Tribunal de Contas da União e dos atuais paradigmas gerenciais e tecnológicos em curso no setor público. A pesquisa, de caráter descritivo, exploratório e argumentativo, segue a abordagem qualitativa e utiliza a revisão bibliográfica e documental como técnica de investigação. Tem-se que o sistema de Tribunais de Contas do Brasil, detentor de mandato constitucional destinado a exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federativo sob sua jurisdição, como expresso no artigo 70, *caput*, da Constituição Federal, possui lacunas de atuação ainda não plenamente exploradas. Em termos de resultados institucionais e práticos esperados, os mecanismos de controle indicados na pesquisa contribuem para a ampliação e a melhoria do escopo fiscalizatório das Cortes de Contas do País, enquanto instrumentos de *accountability* horizontal, e possibilitam entregas efetivas de serviços.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Matriz de competências**.** Ciclo orçamentário. Agenda de atuação.

Abstract*:* The paper identifies and analyzes the new forms of action of the Courts of Auditors of Brazil based on the rereading of its competence matrix. In other words, the study projects an innovative agenda of inspection for each of the stages of the budgetary cycle using a systematic interpretation of the constitutional and legal functions of the brazilian external control system, the recent experience of the Federal Audit Court and the current management

and technological paradigms in progress in the public sector. The research, of descriptive, exploratory and argumentative character, follows a qualitative approach and uses the bibliographic and documental review as a research technique. It has been shown that the Courts of Auditors of Brazil system, which has a constitutional mandate to exercise the accounting, financial, budgetary, operational and patrimonial supervision of the federative entity under its jurisdiction, as expressed in article 70, caput of the Federal Constitution, has gaps in its performance that have not yet been fully explored. In terms of expected institutional and practical results, the control mechanisms indicated in the research contribute to the expansion and improvement of the supervisory scope of the Audit Courts of the country, as instruments of horizontal accountability, and enable effective delivery of services.

Keywords: Court of Auditors. Matrix of competencies. Budgetary cycle. Performance agenda.

1. Introdução

O cenário atual de desafios provocado por esse longo período pandêmico clama por novas formas de equacionar problemas e formular soluções para as múltiplas demandas de governos, órgãos públicos, empresas e da sociedade. A revolução digital em curso, acelerada nesse lapso, traz enormes recursos e possibilidades para alavancar processos de transformação, social e organizacional, que objetivem adequações e inovações nos modelos de negócios e nas relações Estado/cidadão e empresa/consumidor. A proposta sugerida no título do artigo traz à luz essa questão para um segmento específico da atividade estatal: a perspectiva de

aprimoramento na gestão do controle externo da Administração Pública pelo Tribunal de Contas em um contexto de transformação digital, no setor público, oportunizada pelas novas tecnologias de informação e comunicação.

O Tribunal de Contas, órgão de índole constitucional e autônomo no desempenho de suas atribuições, está posicionado entre os três Poderes Públicos (Executivo, Legislativo e Judiciário), mas não compõe e nem se subordina a nenhum deles[2]. Os membros dos Tribunais de Contas do Brasil gozam das mesmas garantias e estão sujeitos aos mesmos impedimentos dos membros do Judiciário. Esse duplo regime jurídico (do órgão e dos membros) constitui o fundamento constitucional que autoriza às Cortes de Contas atuarem, por meio dos seus integrantes, com autonomia organizacional e independência funcional.

Cercado dessas garantias instituídas na Carta Política, que assegura, em tese, proteção contra eventuais interferências ou ameaças externas, esse órgão estatal tende a reunir as condições técnico-operacionais para exercer suas atividades de fiscalização dos atos de gestão administrativa e de apreciação e julgamento de contas públicas com liberdade de ação, estando submetido apenas aos ditames constitucionais e legais que regem sua atuação e suas relações com a Administração Pública e os cidadãos. É se valendo dessa condição singular de autogestão que os Tribunais de Contas podem refinar suas pautas de serviços e promover agenda de trabalho inovadora.

Enquanto órgão intermediário entre os Poderes Públicos, é possível abreviar a essência do papel dos Tribunais de Contas como sendo aquele agente do Estado que *observa/analisa* o desempenho dos governantes e demais gestores públicos, mediante o controle externo do que é realizado e

2 BRITTO, 2002, pp.13-31.

entregue na implementação dos orçamentos públicos, e *informa/apresenta* à própria Administração Pública e à sociedade o que foi apurado em termos de regularidade e resultado das operações. Quer dizer, a função central dos Tribunais de Contas deve ser zelar pela regular gestão dos recursos governamentais e contribuir para a efetiva obtenção dos resultados programados, mantendo a sociedade informada acerca de como os eleitos e sua equipe de governo administram as receitas e os gastos orçamentários[3].

Neste ponto, julga-se oportuno conjecturar se as cartas de serviços dos Tribunais de Contas do Brasil de fato materializam essas três dimensões de atuação institucional (verificar regularidade/resultado e prestar informação). É razoável pensar que o controle externo depende em grande medida de dados fidedignos da Administração Pública para realizar análises sistemáticas destinadas a orientar, com segurança, seu processo decisório interno e viabilizar a entrega efetiva dos seus serviços, em especial a prestação de informações aos cidadãos. Nesse mesmo passo, parece ser indispensável que cada Tribunal de Contas deva identificar e aplicar boas práticas de governança e de gestão com vistas a adequar o seu ambiente organizacional para atender, com credibilidade e em sintonia com o interesse público, as várias demandas que emanam do seu plexo de competências constitucionais. Esse quadro situacional pode oferecer espaços para a adoção de novas agendas de trabalho e para o imperativo uso das tecnologias de informação e comunicação, as quais, corretamente manejadas, favorecem a conquista de níveis elevados

3 No plano estratégico do Tribunal de Contas da União (TCU), consta como seu negócio o *controle externo da Administração Pública e da gestão dos recursos públicos federais* e como sua missão *aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo*. Está assim no portal eletrônico do TCU (https://portal.tcu.gov.br/plano-estrategico-do-tcu.htm).

de desempenho e resultados operacionais.

Nesse contexto, afigura-se pertinente questionar: em que medida a condição especial de autogestão do Tribunal de Contas e a releitura da matriz de competência do sistema de controle externo brasileiro podem ensejar a implementação de nova agenda de trabalho? Tem-se que o sistema de Tribunais de Contas do Brasil, detentor de mandato constitucional destinado a exercer a fiscalização *contábil*, *financeira*, *orçamentária*, *operacional* e *patrimonial* do ente federativo sob sua jurisdição, como expresso no artigo 70, *caput*, da Constituição Federal, possui lacunas de atuação ainda não plenamente exploradas e os mecanismos de controle indicados na pesquisa tendem a contribuir para a ampliação e a melhoria do escopo fiscalizatório das Cortes de Contas enquanto instrumentos de *accountability* horizontal.

Assim, o presente trabalho busca identificar e analisar as novas formas de atuação dos Tribunais de Contas do Brasil tendo por base a releitura da sua matriz de competência. Em outras palavras, o estudo projeta agenda inovadora de fiscalização para cada uma das etapas do ciclo orçamentário valendo-se de interpretação sistemática das funções constitucionais e legais do sistema de controle externo brasileiro, da experiência recente do Tribunal de Contas da União[4] e dos atuais paradigmas gerenciais e tecnológicos em curso no setor público.

A pesquisa, de caráter descritivo, exploratório e argumentativo, segue a abordagem qualitativa e utiliza a revisão bibliográfica e documental como técnica de investigação. Para a revisão bibliográfica, procedeu-se análise sistemática

4 A experiência recente do Tribunal de Contas da União (TCU) pode ser observada em suas diversas deliberações consubstanciadas em Acórdãos, Resoluções, Instruções Normativas e Manuais de Procedimentos que se encontram disponíveis em seu portal eletrônico (https://portal.tcu.gov.br/inicio/).

das normas constitucionais e legais que regem o sistema de controle externo brasileiro e o sistema de planejamento e orçamento público. O exame documental contemplou as deliberações (Acórdãos), relatórios de fiscalização e Manuais de procedimentos do Tribunal de Contas da União (TCU) dos últimos dez anos, por amostragem intencional. Este estudo utiliza-se de metodologia de pesquisa com ênfase profissional, visto que adota perspectiva que privilegia a solução de problemas, no presente caso, a formulação de proposta de ação (nova agenda) para os Tribunais de Contas do Brasil[5].

A estrutura básica do artigo abrange a Introdução, o Desenvolvimento e a Conclusão. Além dessa seção introdutória (1) e das considerações finais (5), o conjunto do texto agrega em seu desenvolvimento os seguintes tópicos, a saber: (2) competências dos Tribunais de Contas do Brasil e o ciclo orçamentário; (3) uma nova agenda de atuação: potencialidades e desafios; (4) a nova agenda de atuação e as tecnologias de informação e comunicação.

2. Competências dos tribunais de contas do brasil e o ciclo orçamentário

A fiscalização *contábil*, *financeira*, *orçamentária*, *operacional* e *patrimonial* da Administração Pública (Direta e Indireta) do Poder Executivo é de competência do Poder Legislativo, mediante controle externo, em quaisquer dos entes que integram o pacto federativo brasileiro. Por outro lado, igualmente por meio de controle externo, mas de modo complementar e autônoma, a fiscalização *contábil*, *financeira*, *orçamentária*, *operacional* e *patrimonial* da Administração Pública (Direta e Indireta) de todos os Poderes Públicos

5 MOTTA, 2017, pp. 4-8; MATTOS, 1997, pp. 153-171.

(Executivo, Legislativo e Judiciário), do Ministério Público e da Defensoria Pública é atribuição do respectivo Tribunal de Contas, que também a exerce em relação a seus próprios atos de gestão e sua prestação de contas anual.

O regime jurídico-constitucional dos Tribunais de Contas do Brasil, instituído na Constituição Federal de 1988 (artigos 71 a 75) e estruturado em suas correspondentes leis orgânicas, compreende, dentre outros aspectos, a matriz de competências que fundamenta o exercício formal do controle externo de todos os atos de que resulte receita ou despesa pública.

O Quadro seguinte especifica as competências do Tribunal de Contas da União (TCU), que, por simetria e com as devidas adaptações, são aplicadas aos Tribunais de Contas subnacionais. Esse conjunto das atribuições está embasado na Constituição Federal de 1988 e em diversos diplomas legais complementares[6].

6 Há diversos estudos relevantes que evidenciam a natureza jurídica, o papel institucional e as competências dos Tribunais de Contas do Brasil, destacando-se, dentre outros, Speck (2000), Pessanha (2009), IPEA (2010) e Willeman (2017).

Quadro 1 - TCU: atribuições constitucionais e legais[7]

Atribuições		Fundamento	Natureza
01	Apreciar as contas anuais do Presidente da República	art. 71, I, CF	opinativa
02	Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos	art.71, II, CF	judicante
03	Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões	art. 71, III, CF	fiscalizadora
04	Realizar inspeções e auditorias, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, nas unidades administrativas de quaisquer dos Poderes e órgãos Públicos	art. 71, IV, CF	fiscalizadora
05	Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe	art. 71, V, CF	fiscalizadora
06	Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a Estado, ao Distrito Federal ou a Município	art. 71, VI, CF	fiscalizadora
07	Prestar informação ao Congresso Nacional sobre as fiscalizações realizadas	art. 71, VII, CF	informativa
08	Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesas ou irregularidades de contas, as sanções previstas em lei (aplicação de multa e imputação de débito)	art. 71, VIII, §3º, CF	sancionadora
09	Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade	art. 71, IX, CF	corretiva

7 Fonte: BARBOSA, 2018, pp. 180-181 (Adaptado pelo autor).

	Atribuições	Fundamento	Natureza
10	Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal	art. 71, X, §1º e§2º, CF	corretiva
11	Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados	art. 71, XI, CF	representação
12	Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados (CMO), sobre despesas não-autorizadas	art. 72, § 1º e § 2º, CF	opinativa
13	Receber denúncias dos responsáveis pelo controle interno dos Poderes Públicos, assim como de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, acerca de irregularidades ou ilegalidades, e decidir sobre elas	art. 74, §1º e §2º, CF	ouvidoria
14	Determinar, por medida cautelar, a suspensão de atos ou procedimentos administrativos impugnados pelo TCU	art. 45, Lei 8.443/1992	acauteladora
15	Determinar o afastamento temporário de agente público da Administração Pública	art. 44, *caput*, Lei 8.443/1992	acauteladora
16	Decretar a indisponibilidade de bens de agente público da Administração Pública	art. 44, § 2º, Lei 8.443/1992	acauteladora
17	Declarar a inidoneidade do licitante fraudador para participar, por até cinco anos, de licitação na Administração Pública Federal	art. 46, Lei 8.443/1992	acauteladora
18	Declarar a inabilitação de agente público para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, por até oito anos, no âmbito da Administração Pública	art. 60, Lei 8.443/ 1992	acauteladora

	Atribuições	Fundamento	Natureza
19	Solicitar medidas judiciais necessárias ao arresto dos bens dos responsáveis julgados em débito pelo TCU	art. 61, Lei 8.443/ 1992	representação
20	Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos respectivos governos	art. 1º, VI, Lei 8.443/ 1992	fiscalizadora
21	Receber consultas formuladas por autoridades competentes, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de normas concernentes a matéria de sua competência, e decidir sobre elas	art. 1º, XVII, Lei 8.443/ 1992	consultiva
22	Acompanhar a arrecadação da receita a cargo da União e demais entidades, mediante inspeções e auditorias	art. 1º, IV, Lei 8.443/ 1982	fiscalizadora
23	Acompanhar a implementação das leis orçamentárias (e suas modificações), assim como os editais de licitação, os contratos, convênios, acordos e ajustes realizados pela Administração Pública.	art. 41, Lei 8.443/ 1982	fiscalizadora
24	Comunicar às autoridades competentes dos Poderes da União sobre o resultado das inspeções e auditorias realizadas	art. 41, § 2º, Lei 8.443/ 1992	informativa/ corretiva
25	Expedir atos e instruções normativas sobre matérias de suas atribuições, com efeito vinculante para a Administração Pública	art. 3º, Lei 8.443/ 1992	regulamentar
26	Fiscalizar o cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF)	art. 59, LRF	fiscalizadora

Atribuições		Fundamento	Natureza
27	Alertar os Poderes e órgãos públicos sobre o cumprimento de metas e limites orçamentários e financeiros	art. 59, § 1º, LRF	fiscalizadora
28	Aplicar multa por descumprimento de normas das Leis de Finanças Públicas	art. 5º, Lei 10.028/2000	sancionadora
29	Fiscalizar editais de licitação realizadas pela Administração Pública	art. 113, § 2º, Lei 8.666/1993	fiscalizadora
30	Enviar, anualmente, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional, informações sobre Obras e Serviços com Indícios de Irregularidades Graves e o Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP)	arts. 146 a 152 da Lei 14.436/2022; art. 59 da LRF; art. 166, §1º, CF	informativa
31	Tornar disponível à Justiça Eleitoral, no ano em que se realizarem as eleições, a relação dos responsáveis que tiveram suas contas julgadas irregulares pelo TCU	art. 11, §5º, Lei 9.504/1997; art. 1º, I, g, Lei Complementar 64/1990	informativa

Depreende-se dessa matriz de atribuições, constitucionais e legais, a existência concomitante de dois papéis distintos exercidos de forma diferenciada, mas que se reforçam. Assim, de uma parte, a atuação é compartilhada com o Poder Legislativo, sem subordinação hierárquica, prestando-lhe auxílio com vistas ao cumprimento das suas funções constitucionais. De outra, o exercício da competência é feito de modo exclusivo com domínio de todo o processo produtivo do ato, isto é, da iniciativa à deliberação final (aqui, a fiscalização verifica a *regularidade* e o *resultado operacional* das ações do governo). Essa dualidade enraizada em sua modelagem institucional quer significar que os Tribunais de Contas do País possuem encargos de cunho colaborativo com outros

Poderes Públicos e órgãos (colaboram com o processo decisório deles) ao mesmo tempo que exercem suas atribuições precípuas de controle externo.

O *objeto* do controle externo, em regra, é o *sistema de planejamento e orçamento governamental*, composto pelas três leis orçamentárias: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses três instrumentos legais consubstanciam a estrutura da despesa pública (o gasto governamental) e as suas formas de financiamento (a receita pública).

A formação, a implementação e o controle dessas três leis orçamentárias se desenvolvem em um processo constitucional-legal denominado de *ciclo orçamentário*. Assim, a realização do controle externo (e das demais atividades em colaboração) ocorre no curso do ciclo orçamentário. A seguir, a sequência lógica do devido processo legal-constitucional.

Fluxograma: as etapas do ciclo orçamentário[8]

A distribuição das competências do Tribunal de Contas em função das etapas do ciclo orçamentário – *elaboração*,

8 Fonte: organizado pelo próprio autor com fundamento na Constituição Federal e legislação complementar.

aprovação, *execução* e *controle/avaliação* – pode ser assim especificada, conforme a enumeração constante do Quadro 1 anterior:

a) elaboração e aprovação: itens 07, 11, 12, 24 e 30;
b) execução: itens 04, 06, 09, 10, 11, 13, 14, 21, 23, 26, 27, 28 e 29;
c) controle e avaliação: itens 01, 02 e 04.

Com as atribuições assim segmentadas entre as fases do ciclo orçamentário, é possível identificar e projetar novas formas de atuação dos Tribunais de Contas, constituindo uma agenda que tem a pretensão de ser inovadora, valendo-se de uma releitura das funções constitucionais e legais do sistema de controle externo brasileiro, da experiência recente do Tribunal de Contas da União e dos atuais paradigmas gerenciais e tecnológicos em curso no setor público.

3. Uma nova agenda de atuação: potencialidades e desafios

Dentre o conjunto das competências estipuladas para os Tribunais de Contas do Brasil, conforme estruturado no Quadro 1 deste artigo, tem-se que algumas delas se revelam com potencial para gerar mais resultados em termos de alcance e significância para o processo fiscalizatório, assim como de produção de informações para a Administração Pública e a sociedade.

Destacam-se, nesse quadro, como se verá adiante, as seguintes atividades: (1) suporte ao processo de formação das leis orçamentárias do ente federativo sob jurisdição; (2) acompanhamento e monitoramento da execução orçamentária com vistas à sustentabilidade fiscal; (3) consensualidade administrativa como procedimento da fiscalização;

(4) avaliação de impacto das políticas públicas (programas governamentais); (5) controle integrado de resultados do governo (mediado pelo *parecer prévio* reestruturado).

Esses cincos mecanismos de controle externo, deduzidos daquela matriz de atribuições constitucionais e legais, aplicando-se, para tanto, critérios de forma, relevância e viabilidade (formal e operacional), constituem a nova proposta de agenda de atuação que será explicitada na sequência. Tal agenda (refinada) traduz o que é considerado fundamental em um sistema de controle gerencial de qualquer entidade, seja pública ou privada[9], pois, abrange a formação da estratégia, o controle financeiro, a regularidade das operações, a efetividade das políticas adotadas (o seu impacto) e a aferição final dos resultados alcançados.

3.1 Suporte ao processo de formação das leis orçamentárias

Consoante exposto na seção 2 deste artigo, o ciclo orçamentário compreende, como atribuição exclusiva do Poder Executivo, a fase inicial de elaboração e envio dos projetos de leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) ao Poder Legislativo. Nessa primeira etapa, as escolhas orçamentárias não foram plenamente formalizadas, carecendo, portanto, da discussão e deliberação dos membros do Parlamento e posterior sanção do chefe do Executivo. Mesmo que haja a obrigatoriedade legal da participação popular e realização de audiências públicas nesse momento do processo de formação dessas leis orçamentárias[10], a tomada de decisão final acerca do

9 ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, pp. 1-18.

10 Essa obrigatoriedade está no art. 48, §1º, Inciso I, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) (BRASIL, 2000, p. 19). Ver, a propósito, excelentes estudos de Carneiro e Oliveira (2023) e Souza e Cardoso (2018), que tratam, respectivamente, do *direito de participação política na cidade* e da *participação popular e controle social*.

conteúdo orçamentário pertence aos representantes eleitos pelo povo (vereadores, deputados, senadores e chefes do Executivo), observadas as regras formais do regime democrático representativo vigente.

A questão que se apresenta aqui é saber a possibilidade de controle externo prévio nesse estágio do procedimento e qual a importância disso para a consecução do planejamento e do orçamento governamental, considerando as atribuições constitucionais e legais dos Tribunais de Contas.

Existem dois modos de os Tribunais de Contas exercerem sua competência fiscalizatória em face do sistema de planejamento e orçamento governamental, sem incorrer em controle externo prévio.

O primeiro modo é municiar o órgão do Poder Executivo encarregado da sistematização das propostas orçamentárias, assim como a comissão de finanças e orçamento do Poder Legislativo, de informações tempestivas acerca dos resultados das políticas públicas implementadas até então e de eventuais achados de auditorias sobre a prática de atos de gestão que influenciem a dinâmica das escolhas orçamentárias, tudo por meio dos relatórios de fiscalização produzidos em seu domínio de atuação[11]. O *Relatório de Fiscalizações em Políticas e Programas de Governo* (RePP), gerado pelo TCU, em sua 7ª versão, evidencia esse papel estratégico da Corte Superior de Contas no sentido de apoiar as discussões e deliberações acerca da formação das leis orçamentárias[12].

11 No âmbito federal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estabelece dispositivos específicos que definem o papel colaborativo do Tribunal de Contas da União (TCU) na elaboração e discussão do projeto de lei orçamentária anual da União. É o que se deduz da leitura dos arts. 146 a 152 da Lei 14.436, de 9 de agosto de 2022, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual (LOA) para 2023.

12 BRASIL, 2023c.

A segunda maneira se dá mediante a realização de auditoria operacional destinada a verificar a governança do processo orçamentário do ente federativo. Dentre outros, aspectos como as regras de organização e funcionamento do sistema orçamentário e dos procedimentos de trabalho para a elaboração anual das propostas orçamentárias; os indicadores (econômicos e socais) e as metas que servem de balizamentos para a formulação dos programas e suas respectivas ações orçamentárias (projetos e atividades); a metodologia para a estimativa das receitas orçamentárias; os critérios para análise e definição das ações prioritárias e de contingências; a previsão de eventuais riscos para a sustentabilidade financeira dos orçamentos; a incorporação dos resultados de avaliação das políticas públicas implementadas no exercício anterior e; a forma e o grau de participação popular na definição do conteúdo orçamentário, são fundamentais para se conhecer as bases políticas, jurídicas, técnicas e operacionais por meio das quais ocorrem as escolhas orçamentárias. Conforme a situação encontrada, recomendações úteis podem constar dessa auditoria operacional com vistas ao aprimoramento do processo de planejamento e orçamentação governamental[13].

A atuação nessas duas frentes – *informativa* e *fiscalizadora* – permite aos Tribunais de Contas contribuírem, de fato, com a identificação de problemas, definição da agenda de governo, desenho e processo de deliberação das políticas públicas, sem se imiscuir no mérito do curso de ação a ser escolhido pelos detentores eleitos dos dois Poderes Públicos (Executivo e Legislativo). É seguramente uma etapa estratégica do ciclo da gestão pública traduzida na designação do que o governo irá realizar no curto e médio prazo. Ademais, tomar parte desse momento inicial favorece, pelos dados e

13 BRASIL, 2020.

conhecimentos adquiridos, a instauração de programas de acompanhamento, monitoramento e avaliação das ações a serem implementadas.

3.2 Monitoramento da execução orçamentária com vistas à sustentabilidade fiscal

O termo sustentabilidade traz em sua configuração a necessidade de procedimentos e expedientes direcionados a evitar que alguma coisa não decaia ou se deteriore, mas se mantenha, de forma equilibrada, em seu curso natural ou projetado. Essa atenção com a sustentabilidade está presente tanto em relação às questões do meio ambiente quanto à governança econômica e política e à gestão das organizações privadas e públicas, dentre outros aspectos da vida social e empresarial. Interessa neste estudo a sustentabilidade fiscal do Estado. Nessa linha, patenteia-se que o orçamento do Estado, enquanto programa da política financeira traduzido em números, suporta e espelha efetivamente uma dada sustentabilidade, e pode ser visto como instrumento central e fundamental para um equilíbrio total nos domínios econômico, ecológico e social[14].

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estipulou determinados mecanismos de controle orçamentário e financeiro dos entes federados voltados para a verificação do cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas e da obediência a limites e condições com objetivo claro de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Esse núcleo normativo, que estipula os mecanismos de controle, tem o condão de assegurar que haja sustentabi-

14 NABAIS, 2011, pp. 11-59.

lidade (embora não mencione expressamente essa locução) das finanças dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União.

Tal núcleo normativo está centrado basicamente nos artigos 8º[15] e 9º[16] da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF), embora não sejam estes os únicos dispositivos que tratam de procedimentos relacionados à sustentabilidade fiscal, pois, há outros espraiados ao longo do texto

15 Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e observado o disposto na alínea "c" do inciso I do art. 4º [da própria LRF], o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. [...]

16 Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias. §1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas. §2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias. §3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (Vide ADI 2238, STF). §4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no §1º do art. 166 da Constituição Federal ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais. §5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços (BRASIL, 2000, p.4).

legislativo que complementam esse microssistema legal. Aqueles artigos constituem os mais efetivos instrumentos de controle fiscal definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal[17] e os Tribunais de Contas do Brasil, enquanto órgãos de controle externo, possuem papel institucional preponderante na checagem do cumprimento deles pelos entes federados de suas respectivas circunscrições.

O conteúdo do controle de sustentabilidade fiscal, à luz dos artigos 8º e 9º da LRF, abrange alguns aspectos importantes, além da mera averiguação do cumprimento das metas fiscais. Assim, é possível aferir o real desempenho das receitas públicas e apontar caminhos para a sua alavancagem quando identificados eventuais sinais de queda na arrecadação tributária. De outro lado, a execução da despesa, de acordo com a programação financeira e o cronograma de desembolso, pode revelar situações de ajustes nas escolhas orçamentárias que ajudarão os administradores e/ou os mandatários a recolocar a agenda de prioridades do governo em uma trajetória mais consentânea com a realidade fiscal do momento.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF), estabeleceu instrumentos de acompanhamento e monitoramento da execução orçamentária e financeira durante o exercício financeiro, por meio da delimitação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), em seus artigos 52, 53, 54 e 55, respectivamente. O Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), em sua 7ª versão, aprovado pela Portaria STN/MF nº 699, de 7 de julho de 2023, padroniza a elaboração desses dois relatórios.[18] Em certa medida, esses instrumentos servem para verificar algumas das dimensões da sustentabilidade

17 OLIVEIRA, 2013, p. 753.

18 BRASIL, 2023d.

fiscal dos entes federados pelos Tribunais de Contas, em suas respectivas circunscrições, porém, não são capazes de abranger a totalidade daquelas indicadas no parágrafo imediatamente anterior.

Acompanhar e monitorar, de modo sistemático, pelos Tribunais de Contas, a execução orçamentária e financeira dos entes federados, durante o exercício, com fundamento nos artigos 8º, 9º e 59, §1º, da LRF, revestem-se de fundamental importância para assegurar que os governos tenham *fluxo de caixa* e *capacidade de pagamento* para *sustentar* os compromissos pactuados nas leis orçamentárias e, sobretudo, *promover* adequadamente as entregas programadas para o período de sorte a não comprometer a implementação das políticas públicas em curso, que visam ao atendimento efetivo das necessidades coletivas. Reforçam essa importância duas pesquisas sobre o tema: uma trata da sustentabilidade das finanças públicas e a justiça intergeracional[19] e a outra aborda o equilíbrio fiscal em âmbito municipal[20].

A título de ilustração, nota-se, ainda, a relevância desse controle em dois estudos recentes. O relatório de pesquisa do Grupo Banco Mundial, sob o título *Um **Ajuste** Justo – Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*, traz como principal conclusão que o "Governo brasileiro gasta mais do que pode e, além disso, gasta mal", o que coloca em risco a sua sustentabilidade fiscal[21]. A relação entre *crédito público* e *sustentabilidade fiscal* é analisada em um artigo[22] que discute a interessante perspectiva do crédito público *versus* equidade intergeracional e dos instrumentos constitucionais e legais para controle do crédito público e para a garantia

19 BICALHO, 2021, pp 29-44.

20 CHAMOUN, 2017.

21 GRUPO BANCO MUNDIAL, 2018, p. 7.

22 SCAFF, 2014, pp. 34-47.

da sustentabilidade fiscal pelos governos, o que fortalece o valor dessa agenda para os Tribunais de Contas do Brasil.

3.3 Consensualidade administrativa como procedimento da fiscalização

Em acepção estrita, as atividades de fiscalização exercidas pelos Tribunais de Contas do Brasil são executadas por meio dos seguintes instrumentos: levantamentos; auditorias; inspeções; acompanhamentos; monitoramentos; relatório resumido da execução orçamentária (RREO) e o relatório de gestão fiscal (RGF). Estes dois últimos instituídos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como mencionado antes. A finalidade e a forma de utilização e implementação desses instrumentos são disciplinadas em regimento interno e atos normativos complementares das próprias Cortes de Contas.

O objeto da fiscalização são os atos de que resulte receita ou despesa, praticados pelos responsáveis sujeitos à jurisdição dos Tribunais de Contas, e os contratos administrativos celebrados pela Administração Pública. O escopo da ação fiscalizatória abarca a verificação da legalidade, economicidade, legitimidade, aplicação de subvenções e da renúncia de receitas, além da eficiência, eficácia e efetividade desses atos, fatos e contratos administrativos. As atividades de fiscalização são executadas por servidor (isoladamente ou em equipe) que exerce função específica de controle externo, integrante de carreira de Estado (Auditor de Controle Externo), detentor de prerrogativas legais específicas para o desempenho funcional do seu trabalho com autonomia.

O fundamento da atividade de fiscalização dos Tribunais de Contas está no artigo 71, inciso V, da Constituição Federal, como a seguir, observado que norma equivalente consta nas Constituições dos Estados e do Distrito Federal.

> realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta[23].

Os procedimentos levados a efeito pelos auditores e/ou equipes de fiscalização, fazendo uso adequado da competência institucional e dos instrumentos aludidos anteriormente, detectam eventos (achados) que podem evidenciar situações de regularidade/legalidade ou de irregularidade/ilegalidade em relação aos atos, fatos e contratos fiscalizados. É da segunda situação (irregularidade/ilegalidade) que emerge a oportunidade da adoção inovadora da consensualidade administrativa como meio de solução dos problemas de gestão encontrados nos processos de fiscalização.

As ocorrências consignadas em relatórios de fiscalização (ou decorrentes de instrução processual) produzidos por servidores da auditoria governamental (ou equipe deles), que expressem irregularidades e/ou ilegalidades, mas que não causem necessariamente prejuízo ao erário, possuem encaminhamentos próprios e rotineiros já delineados nas leis orgânicas e regimentos internos dos Tribunais de Contas[24]. Na apreciação desses processos de fiscalização, algumas decisões podem ser tomadas, conforme a natureza dos fatos evidenciados, destacando-se o arquivamento do processo, apensamento às contas anuais correspondentes, determinação da adoção de providências corretivas, citação do responsável para apresentação de defesa, edição de me-

23 BRASIL, 1988, p. 39 (art. 71, inciso V, da Constituição Federal).

24 No âmbito federal, estão consignados nos artigos 41 a 47 da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União) (BRASIL, 1993, pp. 8-9). Dispositivos semelhantes constam nas leis orgânicas e regimentos internos dos demais Tribunais de Contas do País.

didas cautelares, aplicação de multa, dentre outras. Nessa categoria de irregularidades, em que pese a existência de procedimentos legais e regimentais destinados a encaminhar soluções adequadas, é possível o emprego da consensualidade administrativa como alternativa.

Entretanto, quando da apreciação desses relatórios de fiscalização, restar configurada ocorrências qualificadas como desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte danos ao erário, a decisão do Tribunal será, afora algumas exceções previstas em atos normativos fundamentados, a conversão do processo de fiscalização em processo de *Tomada de Contas Especial*, que ensejará julgamento nos termos do artigo 71, inciso II, da Constituição Federal[25], com prováveis consequências jurídicas para os gestores responsáveis pelas irregularidades comprovadas.

É nessa última hipótese concreta que surge, a rigor, a possibilidade legal da celebração de compromisso administrativo entre o Tribunal de Contas e a Administração Pública a fim de evitar, em desfavor dos gestores envolvidos, deliberações ensejadoras de consequências mais graves, tais como a própria conversão em tomada de contas especial e o posterior julgamento irregular dessas contas, a imputação de débito, a aplicação de multas e a provável inclusão do responsável na lista dos inelegíveis a ser encaminhada à Justiça Eleitoral.

Essa possibilidade legal de acordo administrativo formal está agora prevista no artigo 26 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), com as modificações fixadas por meio da

25 Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (BRASIL, 1988, p. 39).

Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018 (que incluiu disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público), conforme a seguir:

> para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial. § 1º O compromisso referido no ***caput*** deste artigo: I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais; [...] III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral; IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento[26].

A combinação dessa autorização legal, prevista no artigo 26 da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, com o artigo 71, X, da Constituição Federal[27], permite que os Tribunais de Contas do Brasil celebrem acordos administrativos com os Poderes, órgãos ou entidades sujeitas à sua jurisdição, na forma estabelecida em Regimento Interno ou em ato normativo específico, tendentes a regularizar atos tidos como irregulares/ilegais ou mesmo reparar atos eventualmente danosos ao erário, praticados pelos gestores responsáveis por contas públicas.

O *Termo de Ajustamento de Gestão* (*TAG*) é instrumento jurídico-administrativo que vem sendo adotado pelos Tribunais de Contas para formalizar os compromissos adminis-

26 BRASIL, 2018, p. 2.

27 assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade (BRASIL, 1988, p. 39).

trativos no contexto das atividades de fiscalização levadas a efeito em seu âmbito[28]. Procedimentos dessa natureza ainda são incipientes nas Cortes de Contas, mesmo que a maioria delas já tenha disciplinado em ato normativo específico esse instituto de Direito Administrativo[29].

Essa inovação legislativa tende a colocar os Tribunais de Contas, enquanto órgãos de controle externo, em sintonia com os novos paradigmas do direito público, porquanto, propicia a sua incorporação ao rol dos Poderes, órgãos e entidades que devem buscar a prática efetiva da consensualidade administrativa para sanear irregularidades e/ou danos ao erário decorrentes de sua atuação institucional[30].

As práticas consensuais na Administração Pública já são objeto de análise mais intensa desde o início do século XXI como evolução ou mutação do Direito Administrativo[31]. É, porém, com o advento da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, tratada como lei da segurança para a inovação pública[32], que se efetiva a adoção desse importante instrumento jurídico em nosso tempo. Faz-se necessário, todavia, alertar para um detalhe importante: "os compromissos se destinam

28 Esse modelo jurídico guarda semelhança com o *Termo de Ajustamento de Conduta* (*TAC*) que é manejado pelo Ministério Público como uma das formas de desfecho do Inquérito Civil Público por ele instaurado, nos casos de investigação da prática de atos de violação de direitos coletivos, com vistas a impedir a continuidade da situação de ilegalidade, reparar o dano ao direito coletivo e/ou evitar o ajuizamento da ação civil pública.

29 No âmbito do Tribunal de Contas da União, a Instrução Normativa TCU nº 91, de 22 de dezembro de 2022, institui os procedimentos de solução consensual de controvérsias relevantes e prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública Federal (BRASIL, 2022).

30 Há estudos doutrinários relevantes sobre consensualidade no âmbito dos Tribunais de Contas (BARRA e CASTRO, 2017, pp. 473-496; CORREA, 2021; DANTAS, 2020, pp. 261-280).

31 MOREIRA NETO, 2008, pp. 1-18.

32 MARQUES NETO e FREITAS, 2019, pp. 97-114; SUNDFELD e NEVES, 2023, pp. 45-80.

ao ajuste de situações passadas, não à construção de regimes individuais alternativos à margem dos regimes gerais"[33].

3.4 Avaliação de impacto das políticas públicas

Os programas que integram o Plano Plurianual (PPA) constituem as políticas públicas do ente federativo no horizonte de tempo do mandato de quatro anos. As ações orçamentárias (*projetos*, *atividades* e *operações especiais*) que compõem os respectivos programas são levadas a efeito ao longo do exercício financeiro por meio da execução da Lei Orçamentária Anual (LOA). A metodologia do *orçamento-programa* prevê a necessidade de indicador de desempenho (ou mais de um) a ser aferido para cada política pública estruturada. A verificação do desempenho desses programas governamentais é atribuição institucional da própria Administração Pública (controle interno) e do Tribunal de Contas (controle externo). Todo esse regramento está posto assim com base no marco legal que rege a atividade financeira do Estado brasileiro. Como inserir essa tarefa (que é de rotina) em uma agenda inovadora?

Os Tribunais de Contas do Brasil exercem essencialmente duas competências: (1) o controle de *regularidade* dos atos de gestão e das contas públicas e (2) o controle de *resultado* das ações governamentais (ou das políticas públicas). Essas formas de controle decorrem de interpretação lógica do sistema de controle externo modelado na Constituição Federal.

É no controle de *resultado* que se afigura a pertinência de nova abordagem de atuação das Cortes de Contas. A proposta inovadora está na adoção do modelo de *avaliação*

33 SUNDFELD, 2022, p.86.

de impacto das políticas públicas. Em outras palavras, o que se indica é avaliar *o quanto* as ações orçamentárias (*projetos* e *atividades*) contribuem de forma efetiva para a satisfação adequada das necessidades coletivas (responsividade) e *que efeito faz* no ambiente externo em que ocorre a intervenção estatal e na vida das pessoas (ou do público-alvo da política pública).

A *avaliação de impacto* tem sido objeto de interesse como modelo para o exame de *efetividade* das políticas públicas. O Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), nessa direção, promoveu a edição de obra abrangente que sistematiza o conteúdo da matéria. Cuida-se do livro denominado *Avaliação de Impacto na Prática*, em segunda edição, que apresenta os principais pontos que devem ser observados pelos governos e órgãos de controle na implantação desse método de investigação[34].

Em linhas gerais, as avaliações de impacto compõem uma agenda mais ampla na formulação de políticas baseadas em evidências. Essas evidências geradas pelas avaliações de impacto têm servido de base para fortalecer as prestações de contas, a inovação e o aprendizado. No nível global, as avaliações de impacto também têm se revelado primordiais para a construção de conhecimento sobre a *efetividade* dos programas de governo, na medida em que clarificam "o que funciona e o que não funciona na redução da pobreza e na promoção do bem-estar da população"[35]. Essas são algumas das conclusões que o trabalho de pesquisa do BID traz à luz.

O *caput* do artigo 70 da Constituição Federal[36] institui a *fiscalização operacional* dentre as cinco dimensões do controle

34 GERTLER *et al*., 2018, pp. 3-29.

35 GERTLER *et al*., 2018, pp. 3-4.

36 A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, *operacional* e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto

(interno e externo) que lá estão preconizadas. É daí que se colhe o fundamento para a realização do controle de resultado das ações orçamentárias (*projetos*, *atividades* e *operações especiais*) e, consequentemente, das políticas públicas. Para viabilizar essa modalidade específica de fiscalização, os Tribunais de Contas adotam a técnica da *auditoria operacional*.

O *exame de efetividade* está entre os objetivos de uma auditoria operacional ao lado de outros, tais como, o da economicidade, da eficiência e da eficácia. São os denominados 4 *Es*. Assim, a auditoria operacional constitui o instrumento destinado à *avaliação de impacto* das políticas públicas. O *Manual de Auditoria Operacional* produzido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em sua quarta edição, estrutura os requisitos e orientações a serem aplicados à realização, ao controle e à asseguração de qualidade das auditoras operacionais a cargo de suas Unidades Técnicas. Para o TCU,

> a auditoria operacional é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, *programas*, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e *efetividade* [...][37].

É preciso ter presente que, para ser realizada com êxito e alcançar o seu propósito, a *avaliação de impacto* (ou exame de efetividade), enquanto método de investigação, demanda tempo, recursos, dados e alta qualificação dos seus aplicadores, sobretudo. Essa complexidade decorre do tipo específico de pergunta que ela busca responder: "qual é o impacto (ou efeito causal) de um programa sobre um

à legalidade, *legitimidade*, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, p. 38, *grifo nosso*).

37 BRASIL, 2020, p. 14.

resultado de interesse?"[38]. De outro modo, "qual a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse?"[39]. Dada essa profundidade para implementar a avaliação de impacto, e presentes as exigências operacionais e de pessoal qualificado, faz-se indispensável utilizar técnicas de amostragem para selecionar adequadamente os projetos e as atividades a serem fiscalizados.

Valendo-se de observações no portal eletrônico do Tribunal de Contas da União[40], não se verifica a existência de programa de fiscalização (perene) que contemple em especial essa abordagem metodológica, ou seja, que busque aferir nomeadamente a *efetividade* dos programas governamentais, nos termos delineados pelo BID e no próprio Manual de Auditorial Operacional do TCU. Esse panorama se apresenta da mesma forma quando a observação se estende aos Tribunais de Contas subnacionais.

Apesar dos desafios que se conjectura, mas diante dos benefícios informacionais (e de aprendizados) que podem gerar para o processo decisório do governo, o exame de efetividade (ou avaliação de impacto) das ações estatais se faz necessário como relevante recurso indutor de políticas públicas que atendam verdadeiramente aos anseios dos cidadãos (responsividade) e, também, como medida de qualidade da democracia do País[41]. Por tudo isso, afigura-se justificada a inclusão desse tópico na agenda inovadora de atuação dos Tribunais de Contas do Brasil.

38 GERTLER *et al*., 2018, p. 9

39 BRASIL, 2020, p. 18.

40 https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/.

41 Considera-se que, em contexto de democracia digital, a avaliação de políticas públicas pode ser reconfigurada e viabilizada como de caráter continuado (FREITAS e TEIXEIRA, 2019, pp. 227-252).

3.5. Controle integrado de resultados do governo: novo papel do *parecer prévio*

O artigo 71, inciso I, da Constituição Federal estatui que cabe ao Tribunal de Contas da União (TCU) apreciar as contas prestadas anualmente pelo presidente da República, mediante *parecer prévio*, que deverá ser elaborado em *sessenta dias* a contar de seu recebimento[42]. Por força do princípio da simetria, esse mesmo preceito se aplica às contas prestadas pelos governadores dos Estados e do Distrito Federal e pelos prefeitos dos Munícipios. Quer dizer, é atribuição dos demais Tribunais de Contas subnacionais a emissão dos pareceres prévios em relação às contas dos seus respectivos governantes. O *julgamento* dessas contas anuais é de competência do Congresso Nacional, da Assembleia Legislativa e da Câmara Municipal, conforme o pacto federativo brasileiro.

Esse comando constitucional, entretanto, não expressa em que consiste a prestação de contas do chefe do Executivo e tampouco delimita o conteúdo do parecer prévio. É nas leis orgânicas e nos regimentos internos (ou mesmo em atos normativos específicos) dos Tribunais de Contas que se encontra o regramento acerca do que deve conter a prestação de contas e o seu respectivo parecer prévio. O artigo 36 da Lei nº 8.443 de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do TCU) diz que as contas do presidente da República consistirão nos *balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos* e remete para o Regimento Interno a forma de emissão do parecer prévio[43].

O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (RITCU) especifica o conteúdo do parecer prévio a ser emi-

42 BRASIL, 1988, p. 39.

43 BRASIL, 1993, p. 7.

tido em face das contas anuais prestadas pelo presidente da República. Eis o texto literal que consta do seu art. 228, *caput*, e §1º:

> o parecer prévio [...] será conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a Administração Pública federal. [...] O parecer prévio conterá registros sobre a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual[44].

O parecer prévio emitido pelo TCU deverá estar acompanhado de um Relatório anexo tendo as seguintes informações, conforme o art. 228, §3º, do RITCU:

> (I) o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
> (II) o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do País; (III) o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)[45].

Assim, as contas anuais prestadas pelo chefe do Executivo (federal, estadual, distrital e municipal) serão apreciadas pelos respectivos Tribunais de Contas que emitirão seus pareceres prévios, no prazo de sessenta dias após o recebimento, e as encaminharão para as Casas Legislativas correspondentes, para julgamento. Os balanços gerais e o relatório do órgão central do sistema de controle interno

44 BRASIL, 2023a, p.122.

45 BRASIL, 2023a, p.122.

do Poder Executivo, de cada ente federativo, constituem os documentos básicos da prestação de contas anual e com base neles o Tribunal de Contas emitirá o parecer prévio cujo conteúdo está parametrizado em Regimento Interno.

No domínio do TCU, é possível verificar, em seu Portal eletrônico[46], a forma como exerceu, a cada a ano, após a Constituição Federal de 1988, essa destacada competência, tendo produzido os pareceres prévios de acordo com as balizas estabelecidas no RITCU e respeitado o prazo de envio para o Congresso Nacional. Em relação aos demais Tribunais de Contas subnacionais, a dinâmica de elaboração e apresentação dos pareceres prévios possui variedade enorme de procedimentos (quanto à forma e ao conteúdo) e, em grande medida, não é observado o tempo (de sessenta dias) de encaminhamento para as Casas Legislativas competentes para julgamento das contas. Oportuno lembrar que o TCU gera apenas um parecer prévio por ano, enquanto os demais Tribunais de Contas devem emitir esse ato estatal para cada ente federativo sob sua jurisdição, o que exige maior esforço operacional e a quantidade dos pareceres varia de acordo com número de municípios[47].

Conquanto seja reconhecida a tradição e a qualidade dos trabalhos técnicos desenvolvidos pelo TCU, em especial, e demais Tribunais de Contas subnacionais, nota-se a ausência de uniformidade na estruturação formal e substan-

46 https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/contas-do-presidente-da-republica/

47 Como exceções nesse quadro nacional, tem-se o TCEPA, TCEBA e o TCEGO, além do TCMSP e do TCMRJ. Todos esses Tribunais de Contas só possuem uma entidade jurisdicionada para emitir o parecer prévio. No caso dos Estados do Pará (TCEPA), Bahia (TCEBA) e Goiás (TCEGO), existem ainda os Tribunais de Contas do Municípios, órgãos de controle desses Estados que fiscalizam as contas dos Municípios da respectiva circunscrição. O TCMSP e o TCMRJ são órgãos de controle externo com atuação exclusiva no Município de São Paulo e do Rio de Janeiro, nesta ordem.

cial do parecer prévio, em escala nacional. É perceptível a diversidade de formas de elaboração e apresentação desse documento entre os Tribunais de Contas do País, além de o seu conteúdo informativo não expressar de forma abrangente e sistematizada a riqueza de dados oferecidos pelos balanços gerais de encerramento do exercício financeiro e pelos relatórios de fiscalização gerados pelas próprias Cortes de Contas. Pela importância que se reveste essa atividade de controle externo, faz-se necessário melhorar a padronização e a qualidade da informação do parecer prévio e do relatório que o fundamenta. Alguns estudos indicam a utilidade do parecer prévio como instrumento de *controle integrado de resultados do governo*[48] , no entanto, limitações são notadas em sua forma e conteúdo e no cumprimento da sua função informacional.

Nesse sentido, propõe-se, como novo papel do parecer prévio, que ele expresse, em linguagem acessível àqueles não iniciados em finanças públicas, os resultados efetivos obtidos pelo Governo durante o exercício financeiro. Para tanto, sugere-se a adoção, a título de *roteiro* metodológico para *análise* das contas anuais prestadas pelo chefe do Executivo (presidente da República, governador e prefeito) e para a *configuração* do parecer prévio (e respectivo relatório que o acompanha), o modelo que consta do Quadro 2 a seguir. As cinco *dimensões* da fiscalização – *orçamentária*, *financeira*, *patrimonial*, *operacional* e *contábil* – que compõem o referido Quadro 2 estão em sintonia com o escopo do controle externo instituído no *caput* do artigo 70 da Constituição Federal[49].

48 Destacam-se as pesquisas de Rocha (2013), Meneses e Mapurunga (2016), Chamoun (2017) e Silva (2017).

49 A fiscalização *contábil*, *financeira*, *orçamentária*, *operacional* e *patrimonial* da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante

Quadro 2 - As dimensões da fiscalização no âmbito do controle externo[50]

Dimensões	Escopo e Referências
Dimensão Orçamentária	*Escopo*: fiscalizar o sistema de planejamento e orçamento público, que consiste em verificar o processo de formação das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), de acordo com o calendário do ciclo orçamentário, e a observância dos mecanismos legais e constitucionais que conduzem às escolhas orçamentárias.
	Referências jurídicas: Constituição Federal (arts. 163, 163-A, 164, 164-A, 165, 166, 166-A,167, 167-A, 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F, 167-G, 168 e 169); Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF).
Dimensão Financeira	*Escopo*: fiscalizar a execução orçamentária e financeira, que compreende averiguar o processamento legal da receita (administração tributária) e da despesa pública (inclusive os procedimentos licitatórios), a programação financeira (e respectivos contingenciamentos orçamentários), o fluxo de caixa, a capacidade de pagamento, o superávit e/ou o déficit orçamentário-financeiro, o crédito público, a dívida pública, os fundos especiais, os ajustes orçamentários (créditos adicionais), os atos de transposição, remanejamento ou de transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, as despesas de exercícios anteriores e os restos a pagar.
	Referências jurídicas: Constituição Federal (arts. 52, incisos V a IX; 167, 167-A, 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F, 167-G,168 e 169); Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF); Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (arts. 17 e 18; e do 68 ao 93); Decreto Federal no 93.872, de 23 de dezembro de 1986 (arts. 9º e 11).

controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, p. 38, *grifo nosso*).

50 Fonte: elaborado pelo autor com base no *caput* do art. 70 da Constituição Federal (BRASIL, 1988, p. 38).

Dimensões	Escopo e Referências
Dimensão Patrimonial	*Escopo*: fiscalizar a gestão do patrimônio público, que abrange inspecionar as disponibilidades de caixa do tesouro, as obras de engenharia, as aquisições dos bens e equipamentos públicos, a administração e preservação do patrimônio público e as alienações efetivadas no período.
	Referências jurídicas: Constituição Federal (art. 164, § 3º); Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964 (arts. 94, 95, 96, 97 e 100); Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF) (arts. 43 a 47); Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967 (arts. 87, 88 e 90).
Dimensão Operacional	*Escopo*: fiscalizar a performance dos órgãos, entidades, sistemas organizacionais e dos processos de implantação do governo digital (desburocratização, inovação, transformação digital e participação do cidadão), quanto ao cumprimento dos seus objetivos/metas institucionais e operacionais (entregas realizadas), assim como avaliar o impacto das políticas públicas no atendimento das demandas da sociedade civil e no desenvolvimento econômico (nacional, regional ou local, conforme o caso).
Dimensão Operacional	*Referências jurídicas*: Constituição Federal (art. 3º, incisos I a IV; art. 37, caput, princípio da eficiência, e os arts 170 a 181); Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964 (art. 2º, §2º, inciso III); Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (art. 1º, §1º; art. 4º, inciso I, alínea "e", e o seu § 2º; art. 9º, §4º); Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (LAI); Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021 (governo digital e eficiência pública).

Dimensões	Escopo e Referências
Dimensão Contábil	*Escopo*: fiscalizar o sistema de contabilidade governamental, que envolve examinar a integridade e a confiabilidade do plano de contas da entidade pública, dos registros dos atos e fatos orçamentários, financeiros e patrimoniais (inclusive dos custos), e das demonstrações contábeis exigidas pela legislação financeira e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC/TSP), assim como avaliar o padrão informacional e de transparência que o sistema contábil pode proporcionar para a tomada de decisão dos administradores e para os atores do controle (interno, externo e social).
	Referências jurídicas: Constituição Federal (art. 5º, incisos XIV e LXXIII); Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964 (arts. 83 a 106); Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF) (art. 48, §1º, incisos II e III; §2º; §3º, §4º, §5º, §6º; art. 48-A, incisos I e II; art. 49, caput; arts. 50 a 58;); Norma Brasileira de Contabilidade que apresenta a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público (NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016); Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 9ª edição, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF/ME n° 117, de 28 de outubro de 2021, Portaria Interministerial STN/SPREV/ME/MTP n° 119, de 04 de novembro de 2021, e a Portaria STN nº 1.131, de 04 de novembro de 2021; Decreto Federal nº 10.540, de 5 de novembro de 2020; Portaria MF nº 548, de 22 de novembro de 2010.

O roteiro ora sugerido para examinar as contas anuais do ente federativo compreende, de modo sistêmico, todos os elementos essenciais de um controle integrado da Administração Pública, o que pode contribuir para a melhoria do padrão informacional do parecer prévio, aspecto considerado significativo para bem fundamentar o posterior julgamento das contas pelo Legislativo competente e oferecer subsídios para os cidadãos no exercício do controle social. Além disso, inova, quanto à forma e ao conteúdo, quando comparado

aos *Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República*, produzidos pelo TCU de 1990 a 2022[51].

Por fim, para reforçar a sua distinção, faz-se necessário registrar ainda que o parecer prévio constitui a peça técnico-jurídica que avalia e demonstra, no momento final do ciclo da gestão pública, em que medida as escolhas orçamentárias realizadas no início do processo orçamentário alcançaram os seus objetivos e contribuíram, ou não, para o desenvolvimento econômico e social do ente federativo. Por isso, deve ser entendido como autêntico instrumento de avaliação do desempenho administrativo e político dos mandatários eleitos. Nesses termos, o parecer prévio tende a cumprir também função complementar no aprimoramento da *accountability* (vertical e horizontal) e na verificação do quanto a entidade federativa realiza os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, delineados no art. 3º da Constituição Federal.

4. A nova agenda de atuação e as tecnologias de informação e comunicação (tic's)

As atividades de controle externo exercidas pelos Tribunais de Contas ocorrem, em regra, no curso do ciclo orçamentário. Quer dizer, as fases do calendário orçamentário (elaboração, deliberação, execução e avaliação/controle) constituem o *lugar* e o *tempo* em que as ações de fiscalização terão que ser desenvolvidas.

O desafio institucional dos Tribunais de Contas é fazer com que as suas atribuições sejam cumpridas em conexão com esses momentos do ciclo orçamentário. Esse esforço organizacional demandará deles racionalidade administra-

51 BRASIL, 2023b

tiva para fiscalizar o sistema de planejamento e orçamento governamental a contento. A priorização de processos de trabalhos inovadores, que conduzam a resultados efetivos em termos de melhoria da Administração Pública e dos serviços públicos prestados à sociedade, deve ser considerada em grande medida para a pretensão de manter o seu valor como órgão estatal de controle externo. Quanto mais os Tribunais de Contas se afastarem do *lugar* e do *tempo* do ciclo orçamentário estabelecido, mais suas entregas tendem a perder o caráter de essencialidade e utilidade enquanto instrumentos de *accountability* horizontal[52]

A agenda de atuação sugerida e delineada no presente artigo traz a identificação e a especificação de cinco competências fiscalizatórias centrais que se coadunam com as exigências de racionalidade administrativa e representam o que é prioritário no itinerário do ciclo orçamentário. Com vistas à sua consecução, no entanto, afigura-se indispensável que cada Tribunal de Contas se adapte a processos inteligentes de transformação digital de modo a alavancar o seu desempenho e a promover a entrega rápida dos seus serviços aos fiscalizados e aos cidadãos.

Neste quase um quarto do século XXI, no qual se observa o alvorecer da revolução 4.0 (ou quarta revolução industrial), percebe-se o surgimento de novas e poderosas ferramentas tecnológicas, tais como, o *big data*[53], a inteligência

52 Discussão interessante sobre o controle externo do TCU e suas funções de *accountability* no debate da qualidade da democracia está em Consentino (2014, pp. 117-136).

53 *Big data* diz respeito "às tecnologias de grandes volumes de dados destinadas a automatizar processos e encontrar novas formas inovadoras para servir a cidadãos e clientes, o que permite tomadas de decisões melhores e mais rápidas para uma gama ampla de aplicações. A tomada de decisão automatizada pode reduzir as complexidades para os cidadãos e permitir que governos prestem serviços em tempo real" (SCHWAB, 2021, p. 137).

artificial[54], o *blockchain*[55], dentre outras, além das tecnologias de comunicação, com potencial para alterar profundamente a vida em sociedade e as relações das pessoas com empresas e governos, assim como para condicionar o modo de formular e implementar políticas públicas e os procedimentos de gestão e controle na Administração Pública, movimento acelerado nos últimos três anos em virtude da pandemia causada pelo *Sars-Cov-2*[56].

A proposta de agenda de atuação ora apresentada, para ser exitosa, deve se adequar a (e se beneficiar com) essas tecnologias de informação e comunicação (TIC's), em escala intensiva, de maneira a produzir controle externo célere e de qualidade para a sociedade e os gestores públicos.

Nessa perspectiva de transformação digital no setor público, é editada a Lei Federal nº 14.129, de 29 de março de 2021, que, em seu artigo 3º, estatui os princípios, as regras e os instrumentos necessários para o *Governo Digital* e para o aumento da eficiência pública, destacando-se os seguintes:

> (I) a desburocratização, a modernização, o fortalecimento e a simplificação da relação do Poder Público com a sociedade, mediante serviços digitais, acessíveis inclusive por dispositivos móveis; (II) a disponibilização em plataforma única do acesso às informações e aos serviços públicos, observadas as restrições legalmente

54 A *Inteligência artificial* (IA) "refere-se mais frequentemente à aprendizagem automática [...]", ou seja, "a IA pode aprender a partir de situações anteriores para apresentar sugestões e automatizar os processos futuros de decisões complexas, facilitando e tornando mais rápidas as conclusões concretas com base em dados e experiências passadas" (SCHWAB, 2021, p. 140; SCHWAB; DAVIS, 2019, p. 189).

55 A tecnologia do *Blockchain* "é uma forma de contabilidade digital e partilhada que torna possível compartilhar registros digitais e informações de forma segura e com a confiabilidade da não existência de várias cópias desses registros exclusivos, preservando assim o valor do objeto digital ou das informações" (SCHWAB; DAVIS, 2019, p. 145).

56 BLIACHERIENE; ARAÚJO, 2021, pp.75-91; SCHWAB; DAVIS, 2019, pp.111-115; SCHWAB, 2021, pp.72-77.

> previstas e sem prejuízo, quando indispensável, da prestação de caráter presencial; (III) a possibilidade aos cidadãos, às pessoas jurídicas e aos outros entes públicos de demandar e de acessar serviços públicos por meio digital, sem necessidade de solicitação presencial; (IV) a transparência na execução dos serviços públicos e o monitoramento da qualidade desses serviços; (V) o incentivo à participação social no controle e na fiscalização da Administração Pública; (VI) o dever do gestor público de prestar contas diretamente à população sobre a gestão dos recursos públicos; (VII) o uso de linguagem clara e compreensível a qualquer cidadão; (VIII) o uso da tecnologia para otimizar processos de trabalho da Administração Pública; [...] (XXVI) a promoção do desenvolvimento tecnológico e da inovação no setor público[57].

A emergência da revolução 4.0, com suas ferramentas de tecnologia da informação e comunicação, e o marco legal do governo digital trazem para os Tribunais de Contas (para o TCU, em especial), a oportunidade de promoverem ajustes em seus procedimentos operacionais de modo a tornar mais racional e eficaz o exercício de suas competências constitucionais e legais, com destaque para as cinco indicadas nos tópicos precedentes e que integram a proposta de nova agenda de atuação.

Nesse sentido, esses cinco mecanismos de fiscalização diferenciados expressam propostas de ação de controle externo que demandam, para a sua plena operacionalização, ferramentas de tecnologia da informação e comunicação consentâneas com suas peculiaridades e com uma organização pública que se pretenda digital e que, ao mesmo tempo, estejam em sintonia com os princípios, as regras e os instrumentos balizadores de um governo digital, conforme o artigo 3º da Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021, já citado.

Quer dizer, dentre outras tecnologias, o *big data*, a inteligência artificial e o *blockchain*, de acordo com as suas

57 BRASIL, 2021, pp. 1-2.

respectivas aplicações, se bem manejadas, poderão dotar os Tribunais de Contas de ótimas capacidades operacionais capazes de pôr em prática essas cinco atividades de fiscalização e controle de contas públicas apresentadas no tópico 3 precedente.

Na prática, o uso dessas TIC's beneficiariam e otimizariam o exercício dessas cinco competências o que tornaria possivel, dentre outras aplicações: (1) previsão realista de receitas e despesas, identificação de demandas por serviços públicos, otimização de recursos e interação com o público (*formação das leis orçamentárias*); (2) política fiscal baseada em dados, fluxo de caixa inteligente com gasto público programado e detectação de fraudes e evasão fiscal (*sustentabilidade fiscal*); (3) análise preditiva, mediação e negociação assistida, identificação de *stakeholders* relevantes e acompanhamento público de processos (*consensualidade administrativa*); (4) modelagem e simulação, análise de sentimentos, previsão de resultados e *chatbots*/assistentes virtuais (*avaliação de impacto das políticas públicas*) e; (5) análise de risco e conformidade, avaliação de desempenho e previsão e recomendações (*novo parecer prévio*).

Experiências captadas e analisadas em estudos científicos trazem evidências das possibilidades e desafios acerca da utilização de TIC's em sistemas de planejamento e orçamento governamental[58].

5 Considerações finais

A pergunta de partida, que orientou a presente investigação, buscou saber em que medida a condição especial de autogestão do Tribunal de Contas e a releitura da sua

58 VALE-CRUZ *et al*, 2020; VALE-CRUZ, FERNANDEZ-CORTEZ, GIL-GARCIA, 2022.

matriz de competência podem ensejar a implementação de nova agenda de trabalho, valendo-se das novas tecnologias de informação e comunicação.

A suposição inicial é de que os Tribunais de Contas, no Brasil, enquanto órgãos constitucionais autônomos, não integrantes de nenhum dos Poderes Públicos, mas agindo de forma intermediária entre eles, com mandato perene para exercer a fiscalização *contábil*, *financeira*, *orçamentária*, *operacional* e *patrimonial* do ente federativo sob sua jurisdição, como está no artigo 70, *caput*, da Constituição Federal, possuem lacunas de atuação institucional ainda não plenamente exploradas e os mecanismos de controle indicados neste trabalho de pesquisa podem ensejar aperfeiçoamentos e racionalidade na aplicação da matriz de competência dessas Cortes de Contas.

Assim, a título de objetivo geral, o trabalho que ora se finaliza, procurou identificar e analisar os potenciais modos de atuação dos Tribunais de Contas do Brasil tendo por base a releitura da sua matriz de competência. Como corolário, projetou agenda inovadora de atuação para cada uma das etapas do ciclo orçamentário, indicando novas formas de exercer suas atribuições constitucionais, referenciando-se na experiência recente do Tribunal de Contas da União (TCU) e nos atuais paradigmas gerenciais e tecnológicos em curso no setor público.

O modelo de pesquisa empregado - de caráter descritivo, exploratório e argumentativo, norteado pela abordagem qualitativa e se utilizando da revisão bibliográfica e documental como técnicas – permitiu a formulação da proposta de ação (nova agenda) para os Tribunais de Contas do Brasil, adotando, assim, perspectiva metodológica que privilegia a solução de problemas e a sua aplicação no domínio profissional.

No desenvolvimento do trabalho, restou evidenciada a plausibilidade formal de implementação dessas novas pautas de atuação por parte dos Tribunais de Contas do Brasil, ao longo do ciclo orçamentário, suscitando a efetivação de controle externo inovador da Administração Pública por meio de cinco competências constitucionais específicas, a saber: (1) suporte ao processo de formação das leis orçamentárias do ente federativo sob jurisdição; (2) acompanhamento e monitoramento da execução orçamentária com vistas à sustentabilidade fiscal; (3) consensualidade administrativa como procedimento da fiscalização; (4) avaliação de impacto das políticas públicas (programas governamentais); (5) controle integrado de resultados do governo (mediado pelo *parecer prévio* reestruturado).

Demonstrou-se que é possível dar suporte à fase da formulação e aprovação do planejamento e do orçamento governamental, considerando as atribuições constitucionais e legais dos Tribunais de Contas, mediante atividade *informativa* e *fiscalizadora*, sem que fique caracterizado o controle prévio ou mesmo a interferência no mérito das escolhas orçamentárias levadas a efeito pelos detentores eleitos dos dois Poderes Públicos (Executivo e Legislativo).

Restou patenteada a imprescindibilidade do acompanhamento e do monitoramento, pelo Tribunal de Contas, da execução orçamentária e financeira do ente federado, de maneira sistêmica, com o objetivo precípuo de assegurar o *fluxo de caixa* e a *capacidade de pagamento* dos compromissos pactuados e, sobretudo, manter a s*ustentabilidade fiscal* do governo ao longo do exercício financeiro para não comprometer as entregas decorrentes da implementação das políticas públicas (programas governamentais) em curso.

Mostrou-se que a prática efetiva da consensualidade administrativa para sanear irregularidades e/ou danos ao

erário decorrentes dos processos de fiscalização, sobretudo de inspeções e auditorias, encontra guarida por meio da aplicação conjunta do artigo 26 da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, e do artigo 71, X, da Constituição Federal, facultando aos Tribunais de Contas celebrarem acordos administrativos com os Poderes, órgãos ou entidades sob sua jurisdição, utilizando-se do *Termo de Ajustamento de Gestão* (TAG).

Verificou-se que o controle de *resultado*, como modalidade de fiscalização, pode ser realizado mediante auditoria operacional, fazendo uso, neste particular, do instrumento da *avaliação de impacto das políticas públicas*. Nesse tipo de avaliação, ficou esclarecido que o foco é buscar conhecer acerca da *efetividade* dos programas de governo, ou seja, o propósito é verificar aquilo que funciona e aquilo que não funciona no que diz respeito à redução da pobreza e à promoção do bem-estar da população (GERTLER, 2018, p. 3-4).

O presente estudo apresentou, ainda, para arrematar o elenco da pauta de atividades a serem desenvolvidas pelos Tribunais de Contas, proposta de nova estruturação do parecer prévio, que tem a finalidade, enquanto peça técnico-jurídica, de analisar e demonstrar, ao final do exercício financeiro, até que ponto as escolhas orçamentárias feitas na etapa inicial do processo orçamentário atingiram os objetivos programados e qual o impacto disso no desenvolvimento socioeconômico do ente federativo.

Para consecução dessa nova agenda, no entanto, o estudo ponderou a necessidade vital de que cada Tribunal de Contas se adapte a processos inteligentes de transformação digital, lançando mão, com critérios adequados, das tecnologias de informação e comunicação disponíveis atualmente, de modo a alavancar o seu desempenho e a promover a entrega rápida dos seus serviços aos fiscalizados e aos cidadãos, observando sempre o *lugar* e o *tempo* do ciclo orçamentário,

sob pena de sua atuação perder o caráter de essencialidade e utilidade enquanto instrumento de *accountability* horizontal e de órgão estatal indispensável à forma republicana de Estado e ao regime democrático.

Por fim, mesmo que a metodologia aplicada tenha garantido o pleno alcance dos objetivos propostos, mas dado o caráter exploratório da pesquisa, pode-se dizer que o limitado espaço reservado para artigos dessa natureza e as circunscritas evidências sobre a matéria sensibilizaram os limites do estudo. A proposta de ação ora apresentada não quer se mostrar completa e acabada para os fins a que se destina. Outros trabalhos acadêmicos certamente poderão trazer novas informações e outras facetas capazes de aprimorar ou mesmo alterar a dinâmica do exercício do controle externo da Administração Pública pelos Tribunais de Contas do Brasil. O contributo aqui, tanto para alargar o campo do conhecimento quanto para promover mudanças concretas na gestão do controle externo, foi mostrar possibilidades de atuação ainda não exploradas e tendentes a tornar mais efetivas as entregas e os resultados esperados das trinta e duas Cortes de Contas brasileiras.

Referências bibliográficas

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12. edição. Tradução de Leila de Barros *et al*. Revisão técnica de Elionor Weffort e Ana Paula Paulino. São Paulo, SP: McGraw-Hill, 2008, pp.1-18.

BARBOSA, Antonio Blecaute Costa. **A legitimidade do gasto governamental no Brasil**: as condições de possibilidade do controle externo pelo Tribunal de Contas da União após a Constituição Federal de 1988. 2018. 266 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Ciências Sociais, Pontifícia Universidade

Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

BARRA, Rodolfo Carlos; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Administración Pública consensual: uma análisis entre el modelo burocrático y resposable ("gerencial"). **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nº. 114, pp. 473-496, jan./jun. 2017. DOI: 10.9732/P.0034--7191.2017V114P473. Disponível em: https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/469/393. Acesso em 12 mar. 2024.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Justiça intergeracional: reflexões sobre a sustentabilidade das finanças públicas. **Controle Externo: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Goiás**, Belo Horizonte, ano 3, n. 6, pp. 29-44, jul./dez. 2021. DOI: 10.52028/TCE-GO. v3i6-art03.

BLIACHERIENE, Ana Carla; ARAÚJO, Luciano Vieira de. Inovação no setor público e o futuro das instituições de controle. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Os Tribunais de Contas, a pandemia e o futuro do controle**. Belo Horizonte: Fórum, p. 75-91. ISBN 978-65-5518-282-8, 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 06 fev.2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 8.443 de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo. Brasília, DF, 17 de julho de 1992, retificado em 22 de abril de 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Acesso em: 23 jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo. Brasília, DF, 5 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 06 fev. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo. Brasília, DF, 26 de abril de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm. Acesso em: 23 jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo. Brasília, DF, 30 de março de 2021. Texto republicado em 14 de abril de 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 23 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. 4. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGECEX), 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-operacional.htm. Acesso em: 23 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa nº 91, de 22 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre procedimentos de solução consensual de controvérsias relevantes

e prevenção de conflitos. Brasília, DF: BTCU, ano 5, n° 239, dez. 2022. Disponível em: https://btcu.apps.tcu.gov.br/api/obterDocumentoPdf/72670778. Acesso em: 21 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.** Brasília, DF: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGECEX), 2023a. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/regimento-interno-do-tribunal-de-contas-da-uniao.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatórios e Pareceres prévios sobre as Contas do Governo da República**: exercícios financeiros de 1990 a 2022. Brasília (DF): TCU, 2023b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/contas-do-presidente-da-republica/. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de Políticas e Programas de Governo 2023 (RePP)**. Brasília: TCU, 2023c. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/relatorio-de-fiscalizacoes-em-politicas-e-programas-de-governo-repp.htm. Acesso em 20 mar.2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN/MF nº 699, de 7 de julho de 2023**. Aprova a 14ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, Brasília, 2023d. Disponível em: https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, v. 44, n. 3, jul./set. 2002, pp. 13-31. Disponível em: https://revista2.tce.mg.gov.br/2002/03/-sumario94e1.html?next=1. Acesso em 23 jul. 2022.

CARNEIRO, Cynthia Soares; OLIVEIRA, Laís Gonzales. O direito de participação política na cidade**. Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nº 127, pp. 123-172, jul./dez.2023. DOI: 10.9732/2023.V127.942. Disponível em: https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/942/694. Acesso em 12 mar. 2024.

CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias. **Parecer prévio sobre as contas de Governo como instrumento de *enforcement* do equilíbrio fiscal dos municípios: uma análise da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. 2017. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Escola de Administração de Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2017.

CONSENTINO, Leandro. O controle externo do TCU e suas funções de *accountability* no debate da qualidade da democracia. *In*: MOISÉS, José Álvaro (coord.). **O Congresso Nacional, os partidos políticos e o sistema de Integridade**: representação, participação e controle interinstitucional no Brasil contemporâneo. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo (EDUSP), v. 1, p. 117-136, 2014.

CORRÊA, Luiz Antônio Santiago. Tribunais de Contas e Termo de Ajustamento de Gestão: o consensualismo no Direito Administrativo sancionador de contas. **Revista Caderno Virtual**. Caderno Virtual, [S. l.], v. 2, n. 51, 2021. Disponível em: https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/5899. Acesso em: 12 mar. 2024.

DANTAS, Bruno. Consensualismo, eficiência e pluralismo administrativo: um estudo sobre a adoção da mediação pelo TCU. **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília**,** v. 22, n. 127, jun./set. 2020, pp. 261-280. Disponível em: https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/2304. Acesso em: 13 mar. 2024.

FREITAS, Juarez; TEIXEIRA; Anderson Vichinkeski. Democracia digital e avaliação continuada de políticas públicas. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 119, pp. 227-252, jul./dez. 2019. DOI: 10.9732/P.0034--7191.2019V119P227. Disponível em: https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/715/543. Acesso em 12 mar. 2024.

GERTLER, Paul J. *et al*. **Avaliação de Impacto na Prática**. 2. ed. Washington, DC: Banco Interamericano de Desenvolvimento e Banco Mundial. Licença: Creative Commons Attribution. 2018.

GRUPO BANCO MUNDIAL. **Um Ajuste Justo**: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. Volume I: Síntese. [Washington, DC], 2017. Disponível em https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-expenditure-review-report Acesso em: 27 jul. 2022.

IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Tribunal de Contas da União: trajetória institucional e desafios contemporâneos. *In*: **IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. **Estado, Instituições e Democracia**: república. Brasília: Ipea, 2010, vol. 2, pp. 415-441.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Véras. **Comentários à Lei nº 13.655/2018**: lei da segurança para a inovação pública. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MATTOS, Pedro Lincoln. Dissertações não-acadêmicas em mestrados profissionais: isso é possível? **Revista de Administra Contemporanea (RAC)**, Rio de Janeiro, v.1, n.2, maio/ago. 1997, pp. 153-171. Disponível em: http://www.anpad.org.br/rac. Acesso em: 10 jul. 2022.

MENESES, Anelise Florencio de; MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha. Parecer prévio das contas anuais do governador: um estudo na evidenciação pelos Tribunais de

Contas Estaduais. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**. Fortaleza, ano 2016, vol. 14, número 1, pp 108-125. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/471590. Acesso em: 20 mar. 2024.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novas tendências da democracia: consenso e Direito Público na virada do século – o caso brasileiro. **Revista eletrônica sobre a reforma do Estado**. Salvador, Bahia, Número 13, pp. 1-18, março/abril/maio 2008. Disponível em: http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=264. Acesso em: 10 jul. 2022.

MOTTA, Gustavo da Silva. Como Escrever um Bom Artigo Tecnológico? **Revista de Administra Contemporanea (RAC)**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 5, set./out., pp. 4-8, 2017. Disponível em: http://www.anpad.org.br/rac. Acesso em: 10 jul. 2022.

NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade fiscal em tempos de crise. *In*: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (Coords.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise.** Coimbra: Almedina, pp.11-59, 2011.

OLIVEIRA, Weder. **Curso de responsabilidade fiscal**: Direito, Orçamento e Finanças Públicas. Prefácio do Ministro do STF Gilmar Mendes. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

PESSANHA, Charles Freitas. Controle Externo: a função esquecida de Legislativo no Brasil. *In*: SCHWARTZMAN et al. (Orgs.). **O Sociólogo e as políticas públicas**: ensaios em homenagem a Simon Schwartzman. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. pp. 243-258

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 47, pp. 901-926, 2013. Disponível em: https://www.scielo.br/j/rap/a/PV

gCmhRGvnBJWWx69KV8s7K/?lang=pt . Acesso em: 20 mar.2024.

SCAFF, Fernando Facury. Crédito público e sustentabilidade financeira. **Revista Direito à Sustentabilidade – UNIOESTE,** Foz de Iguaçu, PR**, -** v. 1 - n. 1, pp. 34-47, 2014. Disponível em: https://e-revista.unioeste.br/index.php/direitoasustentabilidade/article/view/11046. Acesso em 23 jul. 2022.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. 7. Reimpressão. Tradução de Daniel Moreira Miranda. Revisão técnica de Ana Paula Luccisano. São Paulo, SP: Edipro, 2021.

SCHWAB, Klaus; DAVIS, Nicholas. **Aplicando a quarta revolução industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo, SP: Edipro, 2019.

SILVA, Alessandro Rodrigues da. ***Accountability* e o parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal para as contas de governo**. 2017. 75 f. Dissertação (Mestrado) - Escola de Administração de Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2017.

SOUZA, Patrícia Verônica Nunes Carvalho Sobral de; CARDOSO, Henrique Ribeiro. Participação popular e controle social: uma análise dos conselhos públicos à luz da teoria habermasiana. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nº. 116, pp. 309-349, jan./jun. 2018. DOI: 10.9732/P.0034-7191.2018V116P309. Disponível em: https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/574/475. Acesso em 12 mar. 2024.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo**: um novo olhar da LINDB. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2022.

SUNDFELD, Carlos Ari; NEVES, Camila Castro. A nova LINDB e os movimentos de reforma do Direito Administrativo. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nº 126, pp. 45-80, jan./jun.2023. DOI: 10.9732/2023.V126.1075. Disponível em: https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/1075/679. Acesso em 12 mar. 2024.

VALLE-CRUZ, David; FERNANDEZ-CORTEZ, Vanessa; GIL-GARCIA, J. Ramon. From e-budgeting to smart budgeting: exploring the potential of artificial intelligence in government decision-making for resource allocation. **Government Information Quarterly**, volume 39, Issue 2, april 2022, 101644. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.giq.2021.101644. Acesso em: 13 mar. 2024.

VALLE-CRUZ, David et al. Assessing the public policy-cycle framework in the age of artificial intelligence: From agenda-setting to policy evaluation. **Government Information Quarterly**, volume 37, Issue 4, October 2020, 101509. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.giq.2020.101509. Acesso em: 13 mar. 2024.

WILLEMAN, Marianna Montebello. ***Accountability* democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil**. Prefácio de Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Apresentação de Adriano Pilatti. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

Recebido em: 20/04/2023
Aprovado em: 08/04/2024

Antonio Blecaute Costa Barbosa
E-mail: antonioblecaute@gmail.com