

# RELATÓRIOS DE AUDITORIA COMO SUBSÍDIOS NA FISCALIZAÇÃO DE PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Martinho Martins BOTELHO<sup>1</sup>

## RESUMO

Com fundamentações históricas da época do Império brasileiro, mas apenas com origens institucionais na República Velha, o TCU foi instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a qual atribui competências, tais como: apreciação das contas do Presidente da República, julgamento de contas de administradores públicos, apreciação de legalidade de atos de administradores, fiscalização, análise de prestação de informações, aplicação de sanções em caso de ilegalidade e irregularidade em contas públicas dos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo da União; entre outros. Em suma, trata-se de instituição que exerce a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da instância federal; auxiliando o Congresso Nacional no planejamento fiscal e orçamentário anual. Nos termos do art. 71 da Constituição Federal de 1988, o TCU detém autonomia administrativa, financeira e orçamentária, não estando ligada diretamente a nenhum poder. Além de ser instância julgadora, também tem a função de auxiliar os demais entes públicos, por meio de gestão informacional, especialmente, na emissão de relatórios de auditoria governamental, visando ao controle, economicidade e eficiência de gastos públicos, tal como estabelecido na Carta Magna de 1988. O objetivo do presente trabalho foi analisar o papel de tais relatórios na fiscalização de programas governamentais. As considerações finais refletem a preocupação com o planejamento e com o combate à má gestão da coisa pública, especialmente com a evolução da auditoria governamental ou a avaliação dos fatores relacionados à qualidade da gestão pública. Nesse sentido, o TCU, dentro do Estado Democrático de Direito está mais preocupado com a otimização do emprego público, utilizando também os recursos de relatórios para seleção da conveniência de gastos com diretrizes de ação governamental.

## Palavras-chave

Tribunal de Contas da União, auditoria governamental, direito financeiro, programas governamentais, relatórios de auditoria.

## ABSTRACT

With the historical foundations of the Brazilian Empire era, Brazilian Federal Court of Accounts (TCU, Tribunal de Contas da União) was established by the Constitution of the Federative Republic of Brazil in 1988, which confers powers such as appreciation of the accounts of the President, trial accounts of public administrators, assessment of the legality of acts of directors, supervisory, reporting analysis, application of

---

<sup>1</sup> Doutor pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Teoria Econômica pela Universidade Estadual de Maringá (UEM). Professor dos cursos de graduação em Direito no Centro Universitário Internacional Uninter; nas Faculdades Santa Cruz e na Fundação de Estudos Sociais do Paraná (FESP PR), em Curitiba, Paraná. Coordenador do Grupo de Pesquisas sobre "Direito, Economia e Justiça: o direito ao desenvolvimento socioeconômico em perspectiva." Advogado e economista. E-mail: [martinho.botelho@yahoo.com.br](mailto:martinho.botelho@yahoo.com.br) / site pessoal: [www.martinhotelheiro.adv.br](http://www.martinhotelheiro.adv.br)

penalties in case of illegality and irregularity in the public accounts of the Union's Executive, Judiciary and Legislative, among others. In short, it is the Brazilian state organization which holds the accounting, financial, budgetary, operational and property of the Federal government; assisting Congress in tax planning and annual budgeting. Pursuant to the article 71 of the Federal Constitution of 1988, TCU holds administrative, financial and budget and it is not directly connected to any Brazilian state power. Besides being judgmental instance, it also has the function of assisting other public entities through information management, especially in the reporting of government auditing, seeking the control, economy and efficiency of public spending, as established in the Brazilian Federal Constitution of 1988. The objective of this study was to analyze the role of such TCU audit reports in monitoring government programs. The final remarks reflect concern for the planning and the fight against mismanagement of public affairs, especially with the evolution of government audit or assessment of factors related to the quality of public administration. Accordingly this, TCU, within the democratic rule of law, is more concerned with the optimization of public employment, and it is also using the reporting features for selecting the convenience of spending guidelines for government action.

**Keywords:**

Brazilian Federal Court of Accounts, government auditing, public finance law, government programs, audit reports.

## **1. Introdução**

O Tribunal de Contas da União (TCU) representa um órgão administrativo de controle externo, vinculado à esfera federal, que, atuando em parceria com o Congresso Nacional, acompanha a execução orçamentária e financeira das contas públicas brasileiras.

A competência do TCU foi estabelecida pelos artigos 71 a 74 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e com tratamento infraconstitucional na lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.

A sua função está intimamente relacionada com o interesse público e com os direitos fundamentais do ser humano, procurando investigar e controlar os atos da gestão de recursos públicos, os quais têm origem arrecadatória nas atividades sociais por meio da tributação.

É na técnica dessas investigações, que o Tribunal vê, utilizando, recentemente, em grande número os recursos de auditoria para o estudo e avaliação dos atos e programas governamentais, proporcionando uma melhor defesa da sociedade.

Para estudar e entender a relação entre os processos de auditoria e o controle dos programas governamentais pelo TCU, é necessário estudar os aspectos principais das ações e planejamento público, permitindo-se visualizar a compreensão dos princípios gerais da atuação do governo por meio do controle externo auditado, sendo o objetivo desta pesquisa.

O presente trabalho fora dividido em seis partes para atingir o objetivo ora proposto.

Na primeira parte, são estudadas as funções do governo, os gastos públicos e as programações governamentais.

A segunda parte apresenta uma breve análise dos princípios aos quais a gestão governamental está submetida, segundo a Carta Magna de 1988, passando pelo importante preceito da economicidade dos gastos públicos.

A terceira parte analisa, resumidamente, os meios de controlar os programas governamentais, evitando a má gestão das contas na Administração Pública federal.

Uma quarta parte é dedicada à apresentação da relação da auditoria com a fiscalização dos programas do governo pelo Tribunal de Contas da União.

Finalmente, a quinta e última parte do trabalho analisa casos públicos do respaldo investigatório da auditoria para as decisões dos ministros do Tribunal.

Ressalte-se que o presente estudo não visa tratar do tema por completo, saturando-o na história. O maior intuito é apresentá-lo metodologicamente. Espera-se que venha a contribuir na análise, sendo referência, da auditoria no setor público e que desperte interesses dos estudos no estudo das Finanças Públicas brasileiras e na atuação do TCU.

## **2. Programas governamentais e planejamento público**

### **2.1 As funções econômicas do governo**

As atividades governamentais na economia nacional vêm se expandindo consideravelmente.

Apesar da discussão sobre um suposto atendimento do Estado aos princípios neoliberais, é certo que a evolução de princípios teóricos econômicos (como o da intervenção no domínio econômico) e as modificações substanciais nas

preferências da coletividade (através das atividades relacionadas com a distribuição da Renda Nacional) representam resultados das preocupações governamentais (SILVA, 2000, p. 25)<sup>2</sup>

Partindo-se de uma situação inicial, as funções governamentais consistem na Justiça (atividade jurisdicional) e na segurança para a coletividade. (MOREIRA, 1974, p. 37)

A partir do século XX, a atividade de regulação dos fatos econômicos é mais acentuada pelo Estado, principalmente depois da crise econômico-financeira da década de 1930, resultado da Queda da Bolsa de Valores de 1929.

A partir da década de 1930, aumentou-se o estudo da intervenção estatal na economia para combater a inflação ou o desemprego; e o trabalho do Lord John Maynard Keynes (“Teoria Geral do emprego, dos juros e da moeda”) acentua.

Igualmente, as duas grandes Guerras Mundiais, na lição do professor Fernando Antonio Rezende da SILVA, “provocaram alterações definitivas nas preferências da coletividade quanto à necessidade de interferência do governo, visando à promoção do bem-estar social, isto é, uma distribuição de renda mais eqüitativa e uma ampliação das atividades previdenciárias e de assistência social para o atendimento das classes menos favorecidas. No pós-guerra, a preocupação com os problemas de desenvolvimento econômico constitui-se em outro fator importante para aumentar as atribuições do governo – especialmente em países retardatários na corrida pelo desenvolvimento”. (SILVA, 2000, p. 18)

Como consequência, asseverado pelo professor Richard A. Musgrave (1959, p. 21), as prerrogativas governamentais evoluem e se dividem em três categorias:

- a) promoção de ajustamentos na alocação de recursos;
- b) promoção de ajustamentos na distribuição de renda,
- c) manutenção da estabilidade econômica.

A procura por ajustamentos na alocação de recurso sempre seria viável para o governo assegurar mais eficiência na utilização dos recursos econômicos

---

<sup>2</sup> Sobre a relação entre Política, Direito e Economia, entende-se particularmente importante a visão autopoietica de Gunther Teubner e também de Niklas Luhmann. Vide ZYMLER, Benjamin. **Política & Direito: uma visão autopoietica.**

disponíveis (terra, capital, trabalho, tecnologia e empresariedade). (HEILBRONER, 1992, p. 72)<sup>3</sup>

O outro fator consiste na distribuição do Produto Nacional entre a população nacional, condicionando-a na disponibilidade relativa dos fatores de produção, assim como aos níveis de produtividade.

Já a estabilidade econômica resulta necessária ao controle do nível agregado de demanda, evitando os custos de inflação e de depressão.

É exatamente no controle da demanda agregada que reside a intervenção sobre o crescimento das despesas privadas e governamentais de consumo ou de investimento, *id est*, no controle dos gastos públicos, do crédito e dos níveis de tributação; tal como acontece no controle e na fiscalização de programas de governo pelo TCU.

## 2.2 Gastos públicos em programas de governo

As atividades econômicas são variadas e todas elas visam, de uma maneira ou de outra, o interesse público.

Neste sentido, as áreas econômicas que se destacam na atuação governamental são: saúde, educação, defesa nacional, policiamento, regulação, justiça, existencialismo.

Acontece que cada uma delas tem um custo operacional que remete o governo a uma coleta de recursos através dos impostos cobrados por uma parte da população, que são as receitas. (GIAMBIAGI, ALÉM, 2000, p. 54). E os gastos públicos representam as despesas.

A classificação dos gastos públicos é, comumente, analisada sob três óticas principais (SILVA, 2000, p. 67):

- a) da finalidade do gasto;
- b) da natureza do dispêndio, e
- c) do agente encarregado da execução do gasto.

---

<sup>3</sup> Alguns economistas dispõem que os recursos econômicos consistem em apenas três espécies: capital, terra e trabalho. Para mais especificidades na teoria das finanças públicas, vide também HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas.**

A existência de gastos públicos operacionais governamentais é relacionada com as categorias operacionais governamentais para a implementação de um planejamento.

Dentre os direcionamentos de planejamento governamental existentes, os mais conhecidos são os programas, os projetos, as atividades, entre outros.

A Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999; do Ministério do Orçamento e Gestão; acabou elencando e definindo, propriamente, cada categoria programática governamental.

Assim, tem-se as seguintes definições dadas para programas de governo (SILVA, 2000, p. 81):

- a) função: maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público;
- b) subfunção: partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. Pode ser combinada com funções diferentes daquelas às quais estejam vinculadas na forma do Anexo da Portaria nº 42/99;
- c) encargos especiais: englobam as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimento, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra;
- d) programa: instrumento de organização da ação governamental que visa à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual (PPA);
- e) projeto: instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo;
- f) atividade: instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, que envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

- g) operações especiais: despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Todos os programas de governo, sejam seus gastos ou as receitas vinculadas são passíveis de planejamento por meio de programação econômica.

### **2.3 Programação econômica**

Além da definição dos objetivos e metas econômicas de um governo, volta-se, naturalmente, aos problemas de programação para o estudo dos melhores e mais eficientes alternativas.

Analisa-se os objetivos não só da arrecadação de recursos, mas também da escolha das despesas.

A eficiência dos gastos públicos é, talvez, a preocupação mais considerada.

Neste sentido, é que se tem a utilização de instrumentos de decisão orçamentária e a necessidade de gerenciamento eficiente de projetos governamentais.

A Constituição da República Federativa de 1988, no seu artigo 165, dispõe que “as leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias,
- III – os orçamentos anuais.”

A Carta Magna estatuiu um sistema integrado das três leis: o plano plurianual (PPA) que estabelece o planejamento de médio prazo (quatro anos); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), relacionando o plano plurianual com o orçamento anual e a Lei de Orçamentos Anuais (LOA) que é a peça orçamentária em si prevendo todas as receitas e as despesas”. (SILVA, 2000, p. 99)

Os programas governamentais e os seus planejamentos, dentro do regime democrático de Direito, estão submetidos à principiologia jurídica constitucional, o que será visto, brevemente, adiante.

### **3. Principiologia da gestão governamental**

Ao gestor público cabe o dever de prestar contas (*accountability*) das suas atividades à sociedade, agindo com integridade e atendendo aos princípios da economicidade, eficiência e eficácia, entre outros. (SPECK, 2000, p. 155)

Antes de entrarmos na discussão destes princípios aos quais o administrador público deve obedecer; importante é avaliar a obrigação do respeito ao princípio da legalidade.

O artigo 37 *caput* da Constituição Federal de 1988 menciona, enfaticamente, que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficácia.”.

Consagra-se, portanto, no regime constitucional brasileiro, o princípio da legalidade amplamente.

O professor Hely Lopes Meirelles (2000, p. 82), com sua incontestável autoridade, preleciona que “enquanto na Administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”, explicando a legalidade.

No mesmo sentido, disse o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (2001, p. 312) que o artigo 37 “submete a Administração Pública ao princípio da legalidade (...) - oposto ao da autonomia da vontade -, segundo o qual o que, por lei, não está antecipadamente permitido à Administração, está, *ipso facto*, proibida, de tal sorte que a Administração, para agir, depende integralmente de uma anterior previsão legal que lhe faculte ou imponha o dever de atuar”.

A aplicação da legalidade no direito financeiro representa a subsunção de recursos originados dos cidadãos para implementar a política governamental, de acordo com os preceitos constitucionais e infraconstitucionais de acordo com a legislação.

E é exatamente por isso que deve ter o máximo de relação custo/benefício numa ação estatal, ou seja, investir o mínimo possível para atender a resultados máximos; consistindo no princípio da economicidade.

Na verdade, o princípio da economicidade está mais relacionado às despesas governamentais.



Já os resultados daqueles instrumentos são analisados na visão da eficiência e da eficácia.

Segundo Fernando Antônio Rezende da Silva (2001, p. 101), a distinção entre os dois conceitos é dada na avaliação de propostas executadas pelo governo.

A eficácia consiste na verificação do grau em que a alocação setorial dos recursos se ajusta aos objetivos governamentais. A eficiência representa a operação da racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas são utilizados.

Neste ínterim, a Carta Magna de 1988 estabeleceu que:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

(...)

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

Os três princípios, na realidade, são complementos um do outro; assim como também estão integrados com outros princípios jurídicos de direito constitucional, administrativo e financeiro; aplicados ao controle dos programas governamentais.

#### **4. Controle dos programas governamentais**

Embora a programação dos gastos públicos seja feita pelo governo, a análise dos princípios da economicidade, eficiência e eficácia deve ser realizada por todos.

É uma constante preocupação a eficiência do gasto público não só no começo do programa (através das decisões orçamentárias), mas também no gerenciamento do próprio projeto depois de iniciado.

Segunda a lição de Fernando Antônio Rezende da Silva (2001, p. 104), “a principal característica do orçamento-programa que o distingue dos chamados métodos tradicionais é a ênfase no objetivo do gasto, em vez de simples preocupações com a categoria do dispêndio. O orçamento tradicional normalmente identifica apenas as diferentes espécies de gastos: pessoal, material de consumo, publicidade e propaganda, etc.; realizadas pelas diferentes unidades de uma

organização. Tal organização talvez seja suficiente em organização simples que desempenham uma única função, de tal forma que o objetivo do gasto fique indiretamente identificado pela unidade administrativa encarregada de sua realização. O mesmo não se verifica, todavia, em organizações complexas e de maior porte que, regra geral, se compõem de diferentes unidades, cada uma delas desempenhando uma ou mais funções diferentes relacionadas aos objetivos gerais de desenvolvimento do grupo”.

Resumidamente, o orçamento-programa, na prática, consiste na (SMITHIES, 1965. p. 26):

- a) avaliação e comparação dos diferentes programas desenvolvidos pelo governo em termos de sua contribuição para os objetivos nacionais;
- b) determinação de como objetivos preestabelecidos podem ser atingidos com um mínimo dispêndio de recursos;
- c) projeção das ações governamentais para um horizonte de tempo superior ao período usual de um ano, e
- d) revisão dos objetivos, programas e orçamentos à luz da experiência passada e de modificações na conjuntura.

Naturalmente, quando se refere ao programa, está-se identificando o sistema de classificação ao qual se reporta à Portaria MPOG nº 42/99 MOP, mencionada anteriormente.

O sistema de classificação por objetivos utiliza como critérios objetivos finais e intermediários.

Para o controle desses objetivos, órgãos diversos são utilizados incluindo o Poder Judiciário, os Ministérios Públicos e os Tribunais de Contas. (TAYLOR, 1960, p. 65)<sup>4</sup>

Uma vez que todos os atos governamentais estão submetidos à lei e à Constituição, o Poder Judiciário, investido na função de resolver litígios, deve julgar, quando provocado, as lides relacionadas às leis específicas de gestão governamental. (CLÈVE, 1995, p. 267)<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> O controle dos gastos públicos não quer dizer necessariamente redução, mas a justificação do bem-estar coletivo e dos meios financeiros à disposição do governo.

<sup>5</sup> Não só a de licitação (lei federal ordinária nº 8.666/93) e a de responsabilidade fiscal (lei complementar nº 101/2000), mas todo o conjunto normativo de caráter administrativo que é numeroso no país. Também os controles de constitucionalidade são relevantes de serem estudados.

Também há de se mencionar a fundamental importância dos Tribunais de Contas dos Estados e da União para assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos. (MELLO, 2001, p. 218)

A proteção do erário público é, especialmente, protegido pela Carta Magna de 1988, assegurando meios democráticos que possibilitam ao cidadão a manifestação em caso de lesividade, como é a ação popular e até a participação popular no controle externo da Administração Pública pelo artigo 74 §2º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A origem da ação popular está no período republicano e consiste no direito de fiscalização para proteger os atos lesivos ao patrimônio de entidades de administração direta quanto da indireta, inclusive das empresas públicas e das sociedades de economia mista. Pode ser proposta pelos cidadãos, vale dizer, pessoas físicas nacionais, natas ou naturalizadas, eleitores, que podem exercer seus direitos políticos.

Além das categorias já mencionadas de proteção do patrimônio público para uma gestão pública idônea, levantam-se outras que podem ser dirigidas pelos Ministérios Públicos fiscalizadores da lei; além dos advogados, administradores da Justiça, conforme dispõe o artigo 133 da Carta Magna de 1988.<sup>6</sup>

#### **4.1 A prestação e a tomada de contas**

A prestação e tomada de contas sujeitam todos os administradores e responsáveis pelos dinheiros, bens e pelos públicos ao controle interno e ao controle externo do Tribunal de Contas.<sup>7</sup>

Visando, precipuamente, o atendimento do interesse público, a prestação de contas da Administração é um princípio fundamental da ordem constitucional brasileira por força do artigo 34, VII – d da Constituição de 1988.

---

<sup>6</sup> *In verbis*: Art. 133. O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.

<sup>7</sup> *In verbis*: Art. 70 CFB/88. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quando 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; (...) O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (...)

Conforme o mesmo dispositivo constitucional, a prestação e a tomada de contas aplica-se a Administração Pública direta e indiretamente, sujeitando-se aos mesmos atos, o Presidente da República, Governadores dos Estados Federativos e Prefeitos Municipais.

O princípio da transparência dos atos administrativos para o interesse público é que justifica a procedência destes procedimentos.

A composição da gestão pública deve, portanto, em função das disposições do Estado Democrático de Direito, atender àqueles dispositivos de controle; inclusive para o instrumento da auditoria governamental.

## **5. A auditoria na fiscalização de programas governamentais pelo TCU**

Para o professor Bruno Wilhelm Speck (2000, p. 143), o processo de controle pelo Tribunal de Contas da União envolve três fases:

- a) a iniciativa de controlar;
- b) a investigação e análise;
- c) a tomada de decisões para implementar os resultados na realidade político-administrativa.

A primeira etapa consiste na possibilidade de iniciativa programada por meio de legislação específica; por impulso externo através de requisição do Congresso Nacional ou de denúncias ou por intenção do Tribunal de Contas da União.

A segunda etapa corresponde ao levantamento de informações, à análise e à conclusão nos processos de controle.

Assevera Bruno Wilhelm Speck (2000, p. 144), “há várias formas de levantamento de dados, como informações fornecidas pela própria administração, relatórios elaborados pelos órgãos do controle interno ou resultados de investigações efetuadas pelas unidades do próprio Tribunal de Contas em relação a essa parte da investigação e análise, a definição dos critérios de avaliação é decisiva. Dependendo do enfoque, esses critérios podem envolver a apreciação da lisura financeira, da legalidade orçamentária, da economicidade na utilização de recursos públicos ou do impacto de determinadas políticas no meio social”.

A terceira fase corresponde às conclusões a serem implementadas para o controle do fato concreto. Podem consistir em responsabilidade de agentes; correção de falhas na legislação ou nos programas governamentais; após a auditoria governamental permanente como instrumento de controle.

## **6. Auditoria como técnica de controle**

As técnicas de verificação de programas governamentais apresentam formas variadas.

Basicamente, podem-se enumerar três tipos:

- a) verificação de documentos fornecidos pelo próprio administrador;
- b) o levantamento de dados e fatos referentes à administração, e
- c) o monitoramento das instituições por controle interno.

A primeira técnica é, geralmente, aplicada em casos de controle de determinadas espécies de atos. A desvantagem principal é deixar aos administradores uma margem de interpretação e adequação dos dados aos critérios de avaliação.

A prestação de contas é um exemplo desta técnica que se origina pela verificação dos documentos apresentados.

O TCU pratica esta técnica no sentido da exigência de determinados padrões a serem atingidos na atuação dos mecanismos de controle da Administração Pública.

A técnica de levantamento de dados e fatos referentes à administração é o que conhecemos pelas investigações e auditorias.

Já o terceiro tipo de técnica de controle é mais utilizado na observação dos sistemas de controle interno e avaliação.

À equipe de investigadores, cabe a avaliação dos atos controlados que têm as informações inventariadas pelo próprio grupo.

Nesse sentido, o TCU, conforme a doutrina e política modernas, tem a prerrogativa de elaborar relatórios de auditoria de acordo com a verificação de programas governamentais. (QUIGLEY, SMOLENSKY, p. 01)<sup>8</sup>

## **7. Relatórios de auditoria na rotina do TCU : menção de casos**

A realização de trabalhos de auditorias e execução nos programas governamentais vem incorporando importantíssima função no Brasil.

Percebe-se inclusive que até a análise de operações de entidades nacionais localizadas no exterior como a implementada nas embaixadas brasileiras em Kuala Lumpur, Cingapura, Bangkok e Nova Delhi; também vêm sendo feitas.

O intuito da declinação de tais auditorias era a discussão dos gastos realizados em suas operações.

A auditoria realizada em cada uma destas entidades, constatou a exigência de infrações legais, gastos incompatíveis com o interesse público, culminando com a decisão nº 274/2000 publicada no Diário Oficial da União de 04/05/2000, determinando ao Ministério das Relações Exteriores e às Embaixadas brasileiras na Malásia, Cingapura, Tailândia, Índia e Escritório Financeiro em Nova Iorque uma série de procedimentos.

Em função do princípio da economicidade, o Tribunal Pleno decidiu, com o Ministro relator Adhemar Paladini Ghisi, que “os cortes lineares nos orçamentos públicos, sem distinção de órgãos ou programas específicos, vêm comprometendo as atividades de diplomacia nacional não obstante o incremento nas demandas decorrentes do cenário mundial de globalização, tendo sido verificada a redução da participação relativa dos orçamentos do Ministério das Relações Exteriores, bem assim do Programa ‘Política Exterior’ no cômputo do Orçamento Geral da União”.(BRASIL, 2000, p. 135)

---

<sup>8</sup> Vide também BASTOS, Gloria Maria Merola da Costa. **A experiência do Tribunal de Contas da União em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais**, p. 30 e 31. *In*: Revista do Tribunal de Contas da União, v. 33, n. 92, ab./jun. 2002, Brasília. A auditoria de conformidade consiste na determinação se uma entidade ou indivíduo agiu de acordo com os procedimentos ou regulamentos estabelecidos por uma autoridade, direção ou corpo regulatório. Mais informações em PORTER, Brenda; SIMON, Jon; HATHERLEY, David. **Principles of external auditing**, p. 5-6. Consultar também HERBER, Bernard P. **Modern public finance**, p. 3. e ss.

Outro caso, dentro dos vários existentes, que se pode citar como exemplo foi o da análise dos procedimentos licitatórios e dos contratos de Petrobrás – Petróleo Brasileiro S.A.

No relatório de auditoria realizado na empresa, muitas vezes fora citado o princípio constitucional da supremacia do interesse público, da sociedade.

Tal princípio tem íntima relação com o procedimento de licitação da lei nº 8.666/93 e exigido pelo Art. 37, XVI CRFB/88<sup>9</sup>.

As considerações feitas na decisão TCU nº 663/2002 que também estudou os elementos das Contas Públicas da Empresa publicadas na *homepage* da INTERNET, encontrou “irregularidade”, determinando adequação dos procedimentos da Petrobrás à lei de licitações, entre outros.

O Ministro-Relator Ubiratan Aguiar elogiou “o minudente trabalho elaborado pela equipe de auditoria em vista da qualidade e profundidade com que foram abordadas as questões de maior relevância”.(BRASIL, 2002, p. 142-2003)

Sobre a utilização dos relatórios de auditoria pelo TCU, para análise de programas governamentais no princípio da eficiência e eficácia, o que se percebe, não generalizadamente, é a constatação de uma série de irregularidades como foram encontradas na Secretaria de Estado de Cidadania, Justiça e Trabalho/MS em convênios celebrados com o Ministério do Trabalho (Programa de Qualificação Profissional).

O que se constatou foi a má gestão dos convênios celebrados, prejudicando seriamente a coletividade, resultando na aplicação de multa e cobranças judiciais.

Os princípios da legalidade e economicidade dos atos da Administração Pública representam muito dos objetivos traçados na avaliação de processos de auditoria não só nos processo de licitação e desapropriação, mas também nas operações rotineiras dos programas do Governo.

## **8. Conclusão**

---

<sup>9</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, imoralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XXI – ressalvados (...)

Diante do exposto, é de se concluir que os processos de auditoria do controle externo da Administração Pública realizado pelo Tribunal de Contas da União estão intimamente relacionados do ponto de vista principiológico.

A ênfase dada, nas auditorias, aos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economicidade na implantação e controle dos atos de gestão pública; é cada vez mais alargada.

A má gestão da coisa pública, que recebeu tratamento especial com a Constituição de 1988, vem sendo uma constante mazela referida nas decisões do TCU, refletidas nas irregularidades dos programas governamentais.

A evolução da auditoria governamental ou de desempenho vem sendo importante para a avaliação dos fatores relacionados à insatisfatória qualidade de gestão pública.

Consciente dos fatores de um Estado Democrático preocupado com a otimização do emprego do dinheiro público, o Tribunal de Contas da União utiliza os recursos de auditoria para seleção da conveniência de gastos com diretrizes de ação do Governo.

Outro fato interessante é a eficácia e periódica publicação dos relatórios de auditoria implementados pelo TCU na análise dos programas governamentais.

A Revista do Tribunal de Contas da União e o periódico Auditorias do Tribunal de Contas da União, além das publicações virtuais no *site* do TCU, demonstram a preocupação deste órgão em divulgar seu importantíssimo trabalho.

Esse aspecto de publicação e divulgação do seu trabalho, divulgação de conhecimentos, é relevante, na medida em que contribui para uma maior transparência da gestão dos recursos públicos, assegurando a proteção do Estado e, por conseguinte, dos cidadãos brasileiros em seus direitos fundamentais.

## **9. Referências bibliográficas**

BASTOS, Gloria Maria Merola da Costa. **A experiência do Tribunal de Contas da União em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais**, p. 30 e 31. *In*: Revista do Tribunal de Contas da União, v. 33, n. 92, ab./jun. 2002, Brasília.



BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. Decisão 274/2000, p. 135. Relator: Ministro Adhemar Paladini Ghisi. 12/04/2000. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, v. 31, n. 84, abr./jun. 2000, p. 93-135

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. Decisão 663/2002: Relator Ministro, p. 202. Ubiratan Aguiar. 19/06/2002. RTCU, Brasília, v. 33, n. 92, abr./jun. 2002, p. 142-203.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

GAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Campus, 2000.

HEILBRONER, Robert. **A história do pensamento econômico**. São Paulo: Nova Cultural, 1992.

HERBER, Bernard P. **Modern public finance**. 5<sup>th</sup> edition. Homewood: Richard E. Irwin, 1983.

HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição**: para o conceito de Constituição econômica. Coimbra: Faculdade de Direito, 1974.

\_\_\_\_\_. **A ordem jurídica do capitalismo**. 3. ed. Coimbra: Centelha, 1978.

MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance**. New York: McGrawHill, 1959.

NAKAGAWA, Massayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

NORTH, Douglas C.; MILLER, Roger LeRoy. **The economics of public issues**. New York: Harpen & Row publishers, 1983.

PORTER, Brenda; SIMON, Jon; HATHERLY, David. **Principles of external auditing**. Chichester: New York: Brisbane: Toronto: Singapore: John Wiley & Sons, 1996.

QUIGLEY, John M.; SOMLENSKY, Eugene. **Modern public finance**. Cambridge: London: Harvard University Press, 1994.

SILVA, Fernando Antônio Resende da. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SMITHIES, Arthur. **Conceptual framework for program budgering**. *In*: NOVICK, David. Program budgeting, p. 26-27. Cambridge: Harvard University Press, 1965.

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.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 2<sup>nd</sup> edition. New York: London: W. W. Norton & Company, 1988.

TAYLOR, Philip E. **Economia de la hacienda publica**. Madrid: Aguilar, 1960.

ZYMLER, Benjamin. **Política & Direito: uma visão autopoietica**. Curitiba: Juruá, 2002.