

A aferição qualitativa das contas de governo pelos Tribunais de Contas: necessidade de mudança do patamar de análise

A qualitative admeasurement of government accounts by the courts of accounts: need for change of the level of analysis

Adircélio de Moraes Ferreira Júnior

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), com especialização em Contabilidade e Auditoria pela UFRGS.

Juliana Francisoni Cardoso

Auditora Fiscal de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Bacharela em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), com especialização em Auditoria Pública pela Fundação de Estudos e Pesquisas Socioeconômicos (FEPESE).

Resumo: O texto que segue aborda aspectos relacionados à aferição qualitativa das contas de governo pelos Tribunais de Contas. Nesse contexto, após explanação acerca do dever de prestar contas, competência constitucional dos Tribunais de Contas para apreciação das contas de governo e elementos identificadores dos pareceres prévios, busca-se explicitar, à luz da Constituição Federal e das demandas sociais, a necessidade de mudança do patamar da análise como forma de incorporar um viés qualitativo ao exame das contas públicas.

Palavras-chave: Contas de Governo. Políticas públicas. Parecer prévio. Análise qualitativa. Gasto público.

Sumário: 1 Introdução - 2 Competência constitucional dos Tribunais de Contas para atuação nas prestações de contas de governo - 3 Conceito, conteúdo e finalidade do parecer prévio - 4 Necessidade de mudança do patamar de análise do parecer prévio - 5 Conclusão - Referências

1 Introdução

“A essência do direito é a realização prática.”
Rudolf von Ihering

Seguindo a linha do adágio que nos traz a afirmação de que “a todo direito corresponde um dever e vice-versa”, quando a Constituição Federal de 1988 (CRFB) instituiu, seja pelo art. 70, parágrafo único, seja pelo art. 84, XXIV, o dever de prestar contas por parte de todo aquele que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores

públicos e, em especial, anualmente, por parte do chefe do Poder Executivo, deve-se guardar atenção para com o direito dele correspondente e a sua titularidade.

Nesse sentido, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em especial da previsão do seu art. 15, segundo a qual, *la Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration*, significando dizer que a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração, demonstra, sobre o tema, que as prestações de contas decorrentes da gestão de recursos públicos, a par de constituírem o cumprimento de um dever, representam inextinguível direito da sociedade contemporânea.

Datada de 26 de agosto de 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de profunda inspiração jusnaturalista, pôs fim ao *Ancien Régime* e proclamou princípios como os da liberdade, igualdade, propriedade e legalidade, além de garantias individuais liberais que ainda se encontram presentes nas declarações contemporâneas. Do teor da referida Declaração extrai-se que os direitos do Homem são as *liberdades*, que consistem em poderes de agir ou não agir, independentemente da intervenção do Estado, e os direitos do Cidadão são os *poderes*, que se traduzem em meios de participação do Homem no exercício do Poder Político¹.

Nesse contexto, é dentre os direitos do Cidadão que as prestações de contas por parte daqueles responsáveis pela gestão de bens, dinheiros e valores públicos se inserem, eis que, voltadas aos verdadeiros titulares dos recursos e bens administrados, implicam na participação da sociedade na gestão das coisas públicas.

Desse modo, ainda que a Carta Magna brasileira direcione, de modo imediato, as prestações de contas públicas ao Poder Legislativo ou ao Tribunal de Contas, consoante previsão dos arts. 49, IX e 71, I e II, o certo é que a sociedade é a destinatária final, a real detentora do direito correspondente ao dever de prestar contas. Decorre daí perceber, portanto, que a atenção que os órgãos de controle externo dedicam ao exame das contas públicas deve estar concatenada com o que a sociedade espera do Estado e do gestor público que atua como agente do poder estatal.

O exercício de tal mister, por certo, não constitui tarefa fácil.

Um enorme passo à frente foi dado com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n. 101/2000 (LRF), que ao introduzir no ordenamento uma série de dispositivos voltados à responsabilidade na gestão fiscal, possibilitou maior rigor no controle

¹ CUNHA Jr. Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2012. p. 601-603.

das contas públicas mediante a previsão de metas, limites de gastos e de endividamento e imposição dos deveres de transparência e de equilíbrio, uma vez que até então imperava um regime de verdadeira frouxidão na gestão e nas contas públicas como um todo. Na oportunidade, os Tribunais de Contas foram chamados a atuar em inúmeros momentos, fato que possibilitou um salto, um inegável avanço no controle exercido, em especial no que se refere às contas de governo, para as quais são remetidas muitas das verificações determinadas pela LRF.

No entanto, ainda que se tenha verificado, de um modo geral, um ajuste no que tange ao aspecto fiscal, não se obteve, como contrapartida, melhoria na qualidade dos serviços prestados pelo Estado, aqui entendidos como o produto das ações de governo levadas a efeito por meio de suas políticas públicas. Neste passo, as normas constitucionais e as demandas da população, que inclusive culminaram com a eclosão de recentes protestos por todo o país, evidenciam a necessidade de que também esta vertente seja levada em consideração no exame das contas públicas.

O estudo que segue busca explicitar a necessidade dos Tribunais de Contas modificarem o patamar da análise empreendida nas contas de governo, de modo a incorporarem, ao lado dos avanços já introduzidos, também uma avaliação qualitativa sobre os resultados obtidos com a gestão dos recursos públicos. É dizer, em essência, defende-se que a qualidade dos serviços prestados pelo Estado deve constituir objeto de análise quando da apreciação das contas públicas, em especial das contas de governo, as quais não devem se restringir à verificação do cumprimento de limites e metas, sob pena de desperdício de sua potencial finalidade de bem informar a sociedade acerca da gestão dos recursos públicos.

2 Competência constitucional dos Tribunais de Contas para atuação nas prestações de contas de governo

Sob a forma prevista na CRFB, em especial em face do artigo 71, *caput*, o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Tal dispositivo, de aplicação imediata no âmbito federal, como sabido, segue, em face do princípio da simetria², reproduzido pelas cartas constitucionais estaduais, as

² Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

quais dispõem, seguindo o modelo federal, acerca do controle externo e das competências de suas cortes de contas.

Ainda o texto constitucional, no que diz respeito exclusivamente aos Municípios, dispõe no art. 31 que a sua fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, o qual será exercido “com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver”.

Sobre o tema, ainda que se discuta acerca da titularidade das atribuições do controle externo e do papel a ser desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União, bem como pelos demais Tribunais e Conselhos de Contas, o certo é que estes órgãos, de modo algum ocupam posição de coadjuvação no exercício de tal controle.

Nesse sentido, a propósito, muito clara é a lição do Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal Carlos Ayres Britto, o qual destaca que o Tribunal de Contas da União não só não é órgão do Poder Legislativo, tendo em vista o que dispõe o art. 44 da CRFB, como também não é órgão auxiliar do parlamento nacional no sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional³.

Seguindo essa linha de pensamento, para bem aclarar sua percepção, o Ministro compara o Tribunal de Contas com o Ministério Público e defende a ideia de que quando a constituição diz que o Congresso Nacional exercerá o controle externo “com o auxílio do Tribunal de Contas da União” está a falar de *auxílio* do mesmo modo como fala do Ministério Público perante o Poder Judiciário. Há, segundo ele, nesses casos, uma só função com dois diferentes órgãos. É dizer, função jurisdicional com a obrigatória participação do Poder Judiciário e Ministério Público e função controle externo, com a necessária intervenção do Parlamento e do Tribunal de Contas.

Com efeito, a comparação é precisa na medida em que esclarece quão inoportuna é a discussão acerca da submissão dos Tribunais de Contas aos órgãos do Poder Legislativo que costuma vir à tona em face de uma interpretação equivocada do disposto no art. 71, *caput* e inciso I da CRFB.

Pois bem, dentre as competências conferidas pelo texto constitucional aos Tribunais de Contas, uma que apresenta grande destaque reporta à emissão de parecer prévio acerca das contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo, as denominadas contas de

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

³ BRITTO, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. *O Novo Tribunal de Contas. Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 63.

governo. Em essência, é quando da emissão do parecer prévio que as Cortes de Contas atuam em auxílio ao Poder Legislativo, uma vez que, embasadas por dados técnicos, apresentam manifestação acerca da gestão havida no exercício examinado e, por fim, opinam pela aprovação ou rejeição das contas que serão objeto de julgamento pelas casas legislativas.

Como visto, esse auxílio, que não torna o Tribunal de Contas dependente do Poder Legislativo, também não implica interferência deste último na elaboração do parecer pelo primeiro.

Do exposto, o que se infere é que o parecer prévio ocupa posição de importância ímpar na apreciação das contas de governo, seja pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas ou Câmaras Municipais, sendo mesmo essencial, indispensável, para o exercício de tal missão. Ademais, no âmbito municipal, cabe o realce de que, em face da previsão do art. 31, § 2º, da CRFB, o parecer prévio emitido sobre as contas do Prefeito apenas deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Assim, a despeito das demais competências dos Tribunais de Contas que não passam pelo Parlamento ou que, nas palavras do Ministro Carlos Ayres Britto, “nascem e morrem do lado de fora das casas legislativas”⁴, como já anunciado, tem relevo, neste trabalho, o exame de aspectos sobre o parecer prévio tendo em vista a suma importância desta peça para a apropriada apreciação das contas de governo.

3 Conceito, conteúdo e finalidade do parecer prévio

Antes de adentrar no exame propriamente dito do conceito, conteúdo e finalidade do parecer prévio, impõe-se, para bem situar a matéria, a compreensão do conceito e do regime jurídico das contas de governo, a fim de não confundi-las com o conceito e o regime jurídico das contas de gestão.

Sobre o tema, pontifica José de Ribamar Caldas Furtado que a prestação de contas de governo, que deriva do art. 71, I, combinado com o art. 49, IX, da CRFB é o meio pelo qual, anualmente, o Presidente da República, os Governadores de Estado e do Distrito Federal e os Prefeitos Municipais apresentam os resultados da atuação governamental do exercício a que se referem. As contas de governo revelam, por assim dizer, o cumprimento do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais e demonstram os níveis de

⁴ BRITTO, 2005, p. 63.

endividamento, o atendimento dos limites de gastos mínimo e máximo previstos para saúde, educação e pessoal. Seu julgamento, que é eminentemente político, dá-se a partir de ato composto, resultante da atuação de dois órgãos: Tribunal de Contas, que se expressa através do parecer prévio e recomenda a aprovação ou rejeição das contas prestadas, e Parlamento, que edita o ato principal, acompanhando a recomendação feita pela Corte de Contas ou dela divergindo⁵.

Nas contas de governo, o foco principal da análise volta-se para a avaliação de desempenho do Chefe do Poder Executivo no que tange aos resultados obtidos. Ganham relevo, no julgamento, o exame da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais.

As contas de gestão, por outro lado, decorrem de previsão do art. 71, II, da CRFB e evidenciam os atos de administração de recursos públicos praticados pelos gestores e demais responsáveis pelos órgãos e entidades da Administração direta e indireta, incluídas as fundações públicas, de todos os poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Podem ser anuais ou não, prestadas ou tomadas, no sentido de que podem ser apresentadas pelo responsável ou constituídas em procedimentos levados a cabo pela própria Administração ou pelo Tribunal de Contas. A competência para julgamento, neste caso, é exclusiva dos Tribunais de Contas e, diferentemente das contas de governo, volta-se ao exame individual dos atos administrativos que compõem a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no que tange à legalidade, legitimidade e economicidade, bem como os relativos às aplicações de subvenções sociais e renúncia de receitas.

Do exposto, no que se refere às contas de governo, em atenção aos dispositivos constitucionais e legais pertinentes, os Tribunais de Contas recebem, no início de cada ano, balanços contábeis acompanhados de relatórios dos órgãos de controle interno e sobre eles, após apreciação geral e fundamentada, emitem sua manifestação em face das informações que lhe são apresentadas.

É essa a manifestação do Tribunal de Contas que se define como parecer prévio. Parecer porque representa manifestação opinativa que tem por finalidade “iluminar e

⁵ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. *Interesse Público-IP*, Belo Horizonte, n. 42, ano 9, março/abril 2007. Disponível em:< <http://www.bidforum.com.br/bid/Default.aspx>>. Acesso em: 23/09/2013.

aconselhar”⁶. Prévio porque traduz a ideia de anterioridade em relação ao julgamento a ser efetivado pelo Legislativo.

No que toca ao conteúdo, novamente com esteio na lição de Caldas Furtado, infere-se que o parecer prévio tem por foco o exame da conduta do administrador no que respeita ao exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. Aqui, segundo o autor, “perdem importância as formalidades legais em favor do exame da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais”⁷.

Uma incursão pelo regimento interno e lei orgânica do Tribunal de Contas da União (TCU) e Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), respectivamente, permite identificar que do conteúdo do parecer prévio têm destaque: (i) informações acerca da observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos e demais operações realizadas com recursos públicos, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual; (ii) 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; (iii) reflexos da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social; e, (iv) cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela LRF⁸.

Do conceito e do conteúdo antes referidos, afigura-se um norte para a conclusão acerca da finalidade do parecer prévio. Como aventado, tal instrumento constitui elemento técnico necessário à apreciação das contas de governo, sendo indispensável para o julgamento definitivo pelas casas legislativas e ainda que não vinculante, apresenta peso fundamental no exame político a ser exercido pelo Parlamento, podendo-se afirmar que, por constituir requisito ao julgamento das contas de governo, tem o fim de subsidiar o Poder Legislativo no exercício de sua missão constitucional voltada ao controle externo.

É, no entanto, inegável, sob a perspectiva constitucional, o entendimento de que a essencialidade da atuação dos Tribunais de Contas localiza-se não apenas no tocante ao

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 444-445.

⁷ FURTADO, 2007.

⁸ Conforme Regimento Interno do TCU, art. 228, e Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, art. 48.

controle formal, mas alcança a excelência na gestão das receitas e despesas, caracterizada pela conjugação dos requisitos da eficácia, eficiência, economicidade, efetividade e legalidade⁹.

4 Necessidade de mudança do patamar de análise do parecer prévio

Tradicionalmente, quando da emissão de pareceres prévios sobre as contas de governo, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, os Tribunais de Contas desempenham sua atribuição sem dedicar atenção, ou a dedicam sem que sejam produzidos efeitos reflexos sobre sua conclusão, aos resultados obtidos pela gestão das contas públicas. É dizer, após exame das informações que lhe são remetidas, regra geral, emitem parecer prévio concluindo pela aprovação ou rejeição das contas a partir de análise focada exclusivamente sobre aspectos quantitativos dos dados examinados. Logo, também no exame das contas de governo pelos Tribunais de Contas, repete-se o que José Maurício Conti denomina como “evidente e equivocada busca pela quantidade, em desconsideração ao que é mais importante: a qualidade”¹⁰.

Em verdade, grassam imprecisão e incerteza quanto ao juízo de valor adotado pelos Tribunais de Contas¹¹ e, em confirmação a essa assertiva, pesquisa recente realizada pelos autores junto a Tribunais de Contas de 14 (quatorze) unidades da federação demonstra que muito pouco existe acerca da fixação de parâmetros para emissão de parecer prévio pela aprovação ou rejeição das contas de governo¹². Há, no entanto, consenso no sentido de que, cotidianamente, os motivos de rejeição costumam ater-se aos mínimos constitucionais e

⁹ MOTTA. Adylson. Apresentação à 3ª edição. *O Novo Tribunal de Contas. Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p.11-13.

¹⁰ Responsabilidade orçamentária precisa de melhorias. *Conjur*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-mar-12/contas-vista-qualidade-fiscal-responsabilidade-orcamentaria>>. Acesso em 01/10/2013.

¹¹ Conforme estudo produzido pela Consultoria Legislativa do Senado Federal: “o juízo de valor configurado no julgamento das contas demanda a prévia fixação de parâmetros norteadores dessa apreciação. Entretanto, também sobre os critérios para a aprovação ou a rejeição das Contas do Governo e as consequências práticas que cada decisão deve produzir no Governo, bem como sobre as circunstâncias que ensejariam a responsabilização integral ou parcial do Presidente da República, grassam imprecisão e incerteza. Nesse sentido, tanto a Constituição quanto a legislação vigente, somente de forma vaga e indireta, fazem referência ao tema.” Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-14-contas-prestadas-pelo-presidente-da-republica-apreciacao-do-congresso-nacional>>. Acesso em 02/10/2013.

¹² Dentre os poucos atos identificados citam-se a Decisão Normativa n. TC 006/2008, do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) e a Resolução n. 414/1992 do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS).

legais, como os da educação e da saúde, comprometimento com folha de pessoal, endividamento total, transporte de restos a pagar sem cobertura no final do mandato e pagamento insuficiente de precatórios¹³.

A toda evidência, a aferição quanto ao aspecto quantitativo das contas públicas é fundamental. Os balanços apresentados devem ser conferidos, os saldos devem ser confrontados, enfim, os cálculos matemáticos acerca do cumprimento de limites e da observação de percentuais e metas previstas necessitam ser realizados. Mas apenas isso não é suficiente, essa análise não se basta, uma vez que, em continuação à ideia já enunciada, tão ou mais importante quanto apurar montantes gastos, é verificar a qualidade dos mesmos, ou seja, inferir de que forma são utilizadas as receitas arrecadadas pelo Poder Público.

Esta ideia, na perspectiva do Estado gerencial¹⁴, caracterizado pela atenção que direciona ao cidadão e à busca pela boa-administração e eficiência na gestão pública, ganha corpo na medida em que a atividade do controle alcança aspectos que não se limitam ao exame do cumprimento da legalidade, mas avançam para a verificação da legitimidade¹⁵, economicidade¹⁶, eficiência, eficácia e efetividade¹⁷.

¹³ MATEUS, Wilson Roberto; RAMOS, Rosemeire da Silva Cardoso; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo. Aspectos da inelegibilidade por rejeição de contas. *BDM - Boletim de Direito Municipal*. São Paulo: NDJ, ago/2012. p. 551.

¹⁴ O modelo gerencial de Estado contrapõe-se ao antigo modelo patrimonial, em que o detentor do poder gerenciava a coisa pública como se fosse sua, assim como ao posterior modelo burocrático, que, apesar do mérito de cristalizar a separação entre o público e o privado, consagrou o poder de império do Estado e sua atuação discricionária, excluindo o administrado do processo de tomada de decisões. (In WILLEMAN, Marianna Montebello. O princípio republicano e os Tribunais de Contas. *Interesse Público - IP*. Belo Horizonte, n. 50, ano 10, julho/agosto 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54797>>. Acesso em: 21 jun. 2013).

¹⁵ Ainda conforme Marianna Montebello Willeman: O exame da legitimidade importa em confrontar a gestão da coisa pública com o sacrifício econômico sofrido pelo cidadão. "O aspecto da legitimidade guarda íntima relação com o fato de que as finanças públicas devem ser geridas consoante os objetivos politicamente aceitos pela Nação. Sem dúvida alguma, o controle exercido sob o ângulo da legitimidade reveste-se de extraordinário cunho democrático, invocando a ideia de consenso para a ordem financeira." (WILLEMAN, 2008).

¹⁶ Também conforme Marianna Montebello Willeman: "[...] a ideia de economicidade está intimamente relacionada à operacionalização com o menor custo possível; ou seja, é mister investigar se não há para aquele mesmo gasto solução alternativa mais barata e igualmente eficaz". (WILLEMAN, 2008).

¹⁷ Conforme José dos Santos Carvalho Filho: "A *eficiência* não se confunde com a *eficácia* nem com a *efetividade*. A eficiência transmite sentido relacionado ao *modo* pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os *meios e instrumentos* empregados pelos agentes no exercício dos seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os *resultados* obtidos com as ações administrativas; sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos." (CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23 ed. rev., ampl. e atualizada até 31/12/2009. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 34).

Dessa maneira, partindo-se para um exemplo prático, como é o caso da apuração das despesas com saúde e educação, cujos percentuais de despesas mínimas estão estabelecidos na CRFB e são constantemente averiguados nas contas de governo, cabe indagar: os Tribunais de Contas podem limitar sua análise ao cálculo dos montantes despendidos e omitirem-se quanto à avaliação da qualidade de tais gastos?

Sobre a questão proposta, Odilon Cavallari menciona a doutrina brasileira e estrangeira, em especial a alemã, no sentido de que os Tribunais de Contas são órgãos essenciais à concretização de direitos fundamentais. E, nessa linha, destaca que se o cidadão tem direito à educação e à saúde e há previsão de uma verba no orçamento para estas áreas o modo de fazer concretizar a previsão orçamentária dá-se com a boa realização da despesa, complementando com a seguinte dedução:

Quem fiscaliza isso? Quem contribui para maximizar isso? O órgão de controle. Ele é um órgão que protege os direitos fundamentais, que ajuda a concretizar as leis fundamentais? Sim. O que diz a hermenêutica hoje? Que sempre que tratamos de direitos fundamentais, concretização dos direitos fundamentais, temos que buscar uma interpretação que maximize isso¹⁸.

Também nesse sentido é o que se retira da manifestação do Ministro aposentado do Tribunal de Contas da União, Adylson Motta, o qual asseverou que o conceito de contas públicas evoluiu, não se tratando mais de alfarrábios recheados de números e de tabelas. Segundo o Ministro, nos dias atuais, as prestações de contas têm por norte o paradigma do *accountability*¹⁹ e sob essa nova ótica os Tribunais de Contas podem, em última instância, contribuir para a garantia dos direitos fundamentais²⁰.

¹⁸ Cavallari, Odilon. Seria constitucional a edição de uma lei nacional de processo dos tribunais de contas? *Tribunais de Contas: integração dos controles, eficiência e eficácia no gasto público: anais do XXV Congresso Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 211-220.

¹⁹ *Accountability* pode ser traduzida também para o português, deficientemente, por "prestar contas". «*Accountability*» significa que quem desempenha funções de importância na sociedade deve regularmente explicar o que anda a fazer, como faz, por que faz, quanto gasta e o que vai fazer a seguir. Não se trata, portanto, apenas de prestar contas em termos quantitativos mas de auto-avaliar a obra feita, de dar a conhecer o que se conseguiu e de justificar aquilo em que se falhou. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Accountability>>. Acesso em: 11/10/2013.

²⁰ Nas palavras do Ministro: Essa nova ótica do controle externo permite que os Tribunais de Contas contribuam, em última instância, para a garantia dos direitos fundamentais. Com efeito, a conjunção entre as ações de controle – sob o novo prisma do *accountability* – e o estreitamento das relações entre as Cortes de Contas e a Sociedade, além de demonstrar a fiscalização dos gastos públicos, tendem a aumentar a efetividade das políticas sociais e dos serviços prestados pelo Estado. Trata-se, em outras palavras, de um estímulo ao controle social, contribuindo-se para o fortalecimento da cidadania e, por conseguinte, ao amadurecimento do regime democrático. (MOTTA, 2005).

Em reforço à enunciação de que, para ser completa, a atividade do controle demanda um olhar sobre a qualidade do gasto público, interessante trazer à consideração as ponderações da professora Marta Arretche, de onde se pode extrair que o desempenho do Estado não pode ser medido apenas considerando-se a quantidade dos dispêndios, visto que o problema, já de longa data, parece estar menos em sua magnitude e mais na falta de controle da qualidade dos mesmos:

[...]. Governos gastam dinheiro que não é seu, pois operam com recursos arrecadados da sociedade, através de impostos, para devolvê-los sob a forma de bem-estar e segurança. Assim, a sociedade tem o direito de controlar o destino e o resultado da aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado.

Mais importante do que a legitimidade deste direito tem sido o manifesto interesse de vários segmentos da sociedade brasileira em seu exercício, como temos tido oportunidade de presenciar cotidianamente. Este interesse se aplica a muitas áreas de políticas públicas, mas é particularmente justificado nas áreas de saúde e educação. Sua importância não se justifica apenas pela relevância estratégica destas políticas para o bem-estar da população e o futuro do nosso país.

A avaliação dos resultados destas políticas é um direito do cidadão, porque são parciais as avaliações que afirmam que o Brasil tem dado baixa prioridade à educação e à saúde. Na verdade, desde a Constituição de 1946, passando pela Lei Calmon e, finalmente na Constituição de 1988, a sociedade brasileira tem destinado vultosos recursos para educação e ensino. Esta estratégia foi repetida para a área da saúde a partir de 2000, com a vinculação de gastos para saúde, mas já antes disto a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeira (CPMF) havia pretendido garantir receitas vinculadas para a área da saúde. Em ambos os casos, nada mais legítimo que à garantia de recursos corresponda a cobrança de resultados quanto à efetividade deste gasto²¹.

Na mesma direção de que o controle deve ir além do que normalmente se realiza são as lições de Onofre Alves Batista Júnior, o qual ensina que o exame estrito da legalidade vem se revelando insuficiente para as novas exigências do modelo de Estado consagrado pela Constituição e destaca que os mecanismos de controle vêm se dilatando de modo a compreender uma sindicância da eficiência e da eficácia da gestão²².

Idêntico raciocínio se depreende do direito fundamental à boa-administração pública, definido como direito à administração pública eficiente e eficaz, proporcional, cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e

²¹ ARRETCHE, Marta. Enfrentando os desafios de construir um modelo de avaliação de resultados. *A era do cidadão - a experiência do Tribunal de Contas de Mato Grosso*. Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Netto (Org.). Cuiabá: Entrelinhas, 2009. p. 45-46.

²² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 353.

comissivas²³. Deste conceito, conforme assinala Guido Falzone, extrai-se que há para a Administração o dever que não é apenas ético, mas é também jurídico, de desenvolvimento de suas atividades “de modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os meios mais idôneos para tanto”.²⁴

Seguindo a mesma linha, Caldas Furtado destaca ser de grande relevância a utilização de auditorias operacionais como instrumento de mensuração da legitimidade da atuação do agente político²⁵.

Deve ser observado, todavia, que os Tribunais de Contas não devem tornar estanque ao âmbito das auditorias operacionais a análise da eficiência, efetividade e eficácia da atuação do gestor público, tendo em vista que este tipo de exame não deve ser estranho às suas demais atribuições, em especial àquela produzida quando da apreciação das contas de governo. A singular importância que os pareceres prévios ocupam no julgamento dessas contas impõe especial atenção para com a sua efetiva utilidade, revelando-se necessária a ampliação da fiscalização para além da apuração dos montantes correspondentes aos percentuais, metas e limites exigidos.

Dito de outro modo: é preciso que os Tribunais de Contas atentem para os comandos constitucionais²⁶ e assumam papel de protagonistas no sentido de cobrar uma gestão pública voltada para resultados, desde o planejamento até o controle. A legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas devem ser perseguidas pelo gestor público em todas as etapas do gasto, de maneira integrada, cabendo às Cortes de Contas, no exercício de sua missão constitucional, cobrar do gestor o seu engajamento com essa realidade²⁷.

²³ FREITAS, Juarez. *Discricionariedade Administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 22.

²⁴ *Apud* MELLO, 2012. p. 125.

²⁵ FURTADO, 2007.

²⁶ No mesmo sentido, José Maurício Conti adverte: “O sistema de fiscalização financeira e orçamentária, atento à Constituição Federal, que em seu artigo 70 preconiza a fiscalização da legitimidade e economicidade do dinheiro público, e no artigo 37, *caput*, erige a eficiência à condição de princípio que rege a administração pública, já está há muito tempo desenvolvendo técnicas voltadas a uma fiscalização da qualidade do gasto público. Infelizmente ainda não acolhidas pelos sistemas de fiscalização de todos os entes da federação, essas técnicas certamente serão implementadas num futuro próximo, que se espera breve.” (Conjur, 12/03/2013).

²⁷ Sobre as fases em que se dá o controle das políticas públicas pelas Cortes de Contas e sobre as funções de provocação, de comprometimento e sancionadoras que elas exercem nesse processo, *vide* Sabrina Nunes Iocken in *Políticas Públicas: o Controle dos Tribunais de Contas*. 1. ed. Florianópolis: Conceito Editorial. 2014.

O TCE/SC, seguindo essa linha de pensamento, externou preocupação quando da apreciação das contas de governo do exercício de 2011 prestadas pelo Governador do Estado. Na oportunidade, restou realçada a necessidade de implantação de um controle de eficiência e eficácia dos gastos públicos através da adoção de controle de qualidade mediante a utilização de indicadores, que ao lado das auditorias operacionais, apresentam-se como caminho plenamente viável e disponível. Confira-se:

Historicamente, o Tribunal de Contas vem analisando os números correspondentes às despesas com MDE²⁸ apenas sob o enfoque quantitativo, o que, no entanto, não é suficiente para que se evidencie a boa aplicação dos recursos públicos. Com efeito, tão ou mais importante quanto apurar o montante dos valores gastos com ensino, é verificar como se realizam esses dispêndios.

Neste sentido, a proposta é modificar o patamar da análise, ampliando a fiscalização para além da apuração do montante correspondente ao percentual mínimo exigido e saltar para o controle da eficiência e eficácia dos gastos, através do controle de qualidade, utilizando-se, para isso, de indicadores, sejam os já existentes, sejam aqueles especialmente desenvolvidos para o Estado, considerando as suas peculiaridades.²⁹

Na linha do que até este momento se expôs, cabe mencionar que o Congresso Nacional possui em tramitação projetos de lei que vêm sendo denominados como “Lei de Qualidade Fiscal” e “Lei de Responsabilidade Orçamentária”³⁰, cujos objetivos centrais, modo geral, guardam relação com a garantia da qualidade dos gastos públicos orientando toda a gestão, do planejamento ao controle, para a obtenção dos melhores resultados. Tais projetos apresentam dispositivos de ordem diversa que em conjunto visam à implementação de medidas voltadas a um choque de gestão, de transparência e de controle, inclusive com medidas anti-corrupção. Nesse propósito, ao passo em que na LRF as regras impostas foram mais proibitivas por estarem relacionadas a excessos de gastos e de dívidas - do tipo “não fazer”, nestes projetos os comandos são do tipo “o que fazer e como”, objetivando agregar maior racionalidade no uso dos recursos públicos.

Com efeito, dentre as medidas que se pretende tornar obrigatórias por força de lei, faz-se conveniente destacar:

²⁸ Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

²⁹ Conforme Relatório do Relator Conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Júnior no processo PCG 12/00175554, aprovado por unanimidade pelo plenário do TCE/SC na sessão do dia 30/05/2012. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/files/file/acom/publicacoes/parecer%20previo%202011%20SITE.pdf>>. Acesso em: 31/10/2013.

³⁰ Projetos de Lei do Senado n. 175/2009 (Autor: Senador Raimundo Colombo), 229/2009 (Autor: Senador Tasso Jereissati) e 248/2009 (Autor: Senador Renato Casagrande).

- monitoramento de programas de forma concomitante à sua execução física e financeira, mediante a adoção de diversas providências, voltadas inclusive à avaliação de seu desempenho e impedimento de dispersão e desperdício de recursos públicos;
- avaliação da eficácia e efetividade das políticas públicas;
- adoção de modelo de gestão por competência orientado para o alcance da eficiência e da qualidade da gestão pública;
- preservação do patrimônio público; e
- controle social da qualidade dos bens e serviços ofertados pelo Poder Público.

Nada obstante, em que pese o proveito e a importância da edição de regramento legal tendo em vista a implementação de controles qualitativos da gestão pública, incumbe ressaltar que sua incidência não se afigura como indispensável para a modificação do patamar de análise dos pareceres prévios, na medida em que a Constituição Federal com sua força normativa é quem justifica e demanda tal proceder.

Na perspectiva autopoética dos sistemas de Niklas Luhmann, a Constituição corresponde ao *acoplamento estrutural* entre política e direito, ou seja, é o espaço onde ocorre a filtragem das influências recíprocas entre os dois sistemas. Embora normativamente fechado, o sistema jurídico é cognitivamente aberto e é a Constituição que, “como uma forma de dois lados, inclui e exclui, limita e facilita” a interpenetração desses sistemas auto-referentes. Para Luhmann, é a Constituição que permite uma solução jurídica para o problema da auto-referência do sistema *político*, ao mesmo tempo em que possibilita o inverso, ou seja, uma solução política para a questão da auto-referência do sistema *jurídico*³¹.

E nesse processo de filtragem, assume especial relevo o *mínimo ético* apontado por Edmundo Arruda Júnior e Marcus Fabiano Gonçalves, que insistem em uma relação entre direito e ética consoante um compromisso de eficácia e uma abordagem *hermenêutico-fundamentativa* dos direitos fundamentais inscritos na Constituição Federal, a partir da qual os operadores jurídicos são convocados a assumir posições teóricas e práticas engajadas com a eliminação das injustiças sociais. Com isso, “o ordenamento jurídico ganha em legitimidade e

³¹ NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil; o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes. 2006. p. 97-101.

credibilidade”, já que, a partir de uma nova leitura do brocardo latino *ubi societas, ibi ius*, “direito e sociedade exigem-se e possibilitam-se mútua e simultaneamente”³².

Nesse passo, o entendimento é de que a introdução da análise qualitativa das contas de governo mediante o exame de resultados tem por fundamento direto a Constituição Federal, decorrendo do seu poder normativo o procedimento diferenciado por parte das Cortes de Contas, a exemplo do que já vem acontecendo em alguns Estados brasileiros³³.

A propósito, sobre o tema, Luís Roberto Barroso destaca, a partir de análise sobre o neoconstitucionalismo e o fenômeno da constitucionalização do direito, que diferentemente de tempos passados, uma das grandes mudanças de paradigma ocorridas ao longo do século XX foi a atribuição, às normas constitucionais, do *status* de norma jurídica, conferindo-lhes imperatividade³⁴.

Na mesma toada, Luigi Ferrajoli, ao tratar sobre a normatividade das constituições, segundo o constitucionalismo garantista, defende que a partir do reconhecimento da normatividade forte das constituições, uma vez estabelecido constitucionalmente um direito fundamental, “se a constituição é levada a sério”, ao tempo em que não deve haver normas com ele em contradição, “deve existir - no sentido de que deve ser encontrado através de interpretação sistemática, ou deve ser introduzido mediante lei ordinária - o que a ele corresponde, [...]”³⁵.

Do exposto, deduz-se que ao parecer prévio emitido sobre as contas de governo não é dado apartar-se dos mandamentos impostos pela Constituição Federal. Para o caso, em especial, mas não exclusivamente, citam-se os comandos previstos nos arts. 1º, 3º, 5º, 6º, 37, 70, 144, 196, 205 e 206 da CRFB, havendo ainda o dever de observância de princípios que não obstante não apresentem previsão expressa, exsurtem da interpretação sistemática do

³² ARRUDA JÚNIOR, Edmundo Lima de; GONÇALVES, Marcus Fabiano. *Fundamentação Ética e Hermenêutica – alternativas para o direito*. Florianópolis: CESUSC. 2002. p. 93-330.

³³ A título exemplificativo, cita-se que (i) o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) firmou convênio com a Universidade Federal daquele Estado destinado à criação de indicadores para avaliar a qualidade do ensino básico ministrado nas escolas públicas estaduais e municipais; (ii) o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR) desenvolveu o projeto denominado Plano Anual de Fiscalização Social - PAF SOCIAL, cujo escopo direciona-se à aplicação dos conceitos de auditoria social através do PAF SOCIAL; (iii) o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE/MT), por sua vez, foi pioneiro na implantação da avaliação de resultados de políticas públicas de educação e saúde através da adoção de indicadores.

³⁴ Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *R. Dir. Proc. Geral*, Rio de Janeiro, (60) 2006. p. 141-142.

³⁵ *Garantismo. Una discusión sobre derecho y democracia*. Madrid: Trotta. 2006.

texto constitucional³⁶. Dito isso, ao considerar-se que a Administração Pública deve obediência às normas constitucionais e que à fiscalização incumbe levar em consideração, ao lado da legalidade, também aspectos relacionados à legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, a implantação da aferição qualitativa das contas de governo é medida que se impõe como necessária aos Tribunais de Contas.

Do contexto internacional, podemos destacar emblemática alteração ocorrida na França, cuja tradição do controle externo sempre privilegiou o controle da legalidade, onde a *Cour des comptes* passou a auxiliar o Parlamento no controle das ações do governo, bem como a assistir, tanto o Legislativo, quanto o Executivo, na avaliação das políticas públicas, evidenciando uma preocupação com o mérito da gestão³⁷, conforme pode se depreender da redação do art. 47-2 do texto constitucional francês, introduzido pelo art. 22 da *loi constitutionnelle* n° 2008-724, de 23 de julho de 2008, que tratou da modernização das instituições da Quinta República Francesa, abaixo transcrita:

La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens.

Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.

Para a realidade brasileira, consoante já anunciado, até que se estabeleçam métodos específicos para a aferição dos resultados obtidos pela Administração Pública, ao lado das auditorias operacionais, a construção e a utilização de análises históricas de indicadores e de sua evolução apresentam-se como caminho disponível e viável à incorporação aos pareceres prévios com viés qualitativo de avaliação das contas públicas.

³⁶ Conforme Humberto Ávila, não existe correspondência entre norma e dispositivo no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deva haver um dispositivo. Nesse sentido prossegue: "Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que prevêm os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes deem suporte físico. Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a *proteção de Deus*? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma [...]"(ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 33).

³⁷ COSTA, Paulo Jorge Nogueira da. *O Tribunal de Contas e a Boa Governança. Contributo para uma reforma do controle financeiro externo de Portugal*. 2012. 601 f. Tese (Doutorado em Direito) Curso de Pós-Graduação em Direito. Universidade de Coimbra. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/21154/3/O%20Tribunal%20de%20Contas%20e%20a%20Boa%20Governan%C3%A7a.pdf>>. Acesso em: 15/10/2013.

Acerca desta afirmação, convém trazer novamente à baila as considerações tecidas pela professora Marta Arretche:

[...] têm sido pouco reconhecidos pelos analistas de políticas públicas os grandes avanços que o Brasil viveu nos últimos quinze anos em termos de produção de bases de dados estatísticos, disponíveis para *download* gratuito em várias áreas de política. Poucos países no mundo - aí envolvidas democracias consolidadas dos países desenvolvidos - dispõem de fontes de dados tão abrangentes de tão fácil acesso!³⁸

Assim, o entendimento é de que a manifestação do Tribunal de Contas recomendando a aprovação das contas prestadas apenas terá lugar quando estiverem presentes, conjuntamente, conclusões que demonstrem a higidez das contas públicas, tanto no que tange ao aspecto qualitativo, quanto no aspecto quantitativo das mesmas. É dizer, deve-se focar na qualidade da gestão sem descurar da avaliação quanto ao cumprimento de metas e limites de gastos. De outra banda, mas na mesma toada, a manifestação no sentido da rejeição caberá sempre que restar evidenciado que o gasto público não atingiu a qualidade necessária ao bom andamento dos serviços prestados, ainda que limites de gastos e metas tenham sido alcançados.

E assim deve ser, porquanto aos Tribunais de Contas não é dado desconhecer que para a sociedade pouco importa que o seu gestor atenda ao montante mínimo de despesas com educação, se as escolas oferecem ensino de baixa qualidade, ou que observe o percentual mínimo de despesas com saúde, mas preste serviços de pífia qualidade à população.

Nesse caminho, as prestações de contas de governo, graças à complexidade das informações nelas consolidadas, permitem uma visão ampla da gestão pública, decorrendo daí a necessidade de um salto no patamar de sua análise, mediante a adoção de viés qualitativo ao controle realizado, o qual tanto poderá resultar na emissão de ressalvas, recomendações ou alertas quanto poderá influenciar na formação do juízo de mérito acerca da opinião pela aprovação ou rejeição das contas.

Outrossim, para que a instituição Tribunal de Contas preste seu auxílio ao Poder Legislativo de modo ativo e atento aos anseios da sociedade, atuando como agente favorecedor do controle social e do fortalecimento da cidadania, a proposta de modificação do patamar de análise está também relacionada à sua própria função social, ou melhor, àquilo

³⁸ ARRETCHE, 2009, p. 47.

que a sociedade espera dos seus órgãos técnicos de controle e ao que estes órgãos podem e devem efetivamente realizar.

O entendimento é, portanto, no sentido de que somente mediante a modificação do patamar de análise das contas públicas os Tribunais de Contas irão avançar no sentido de, como órgãos de controle externo, cobrar efetivamente dos administradores públicos o comprometimento com a qualidade da gestão pública, passando, conseqüentemente, a caminhar de mãos dadas com a sociedade na busca por uma prestação de serviços públicos de qualidade por parte do Estado.

Por fim, cabe o registro, embora estejamos a nos referir sempre à importância da avaliação da qualidade dos gastos públicos, que a mesma necessidade de modificação da análise tem aplicação também quanto à receita ou arrecadação pública, pois o Estado deve ser eficiente e eficaz também quando vaza renda da sociedade³⁹. No entanto, dada a complexidade e as limitações de escopo do presente trabalho, esse tema apenas merecerá abordagem mais detalhada numa próxima oportunidade.

5 Conclusão

O dever de prestação de contas por parte de todo aquele que utiliza, arrecada, gerencia ou administra recursos públicos e, em especial, por parte dos chefes do Poder Executivo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, responsáveis que são pela demonstração da fiel execução orçamentária, traduz-se em inquestionável direito social do cidadão contemporâneo, o qual tem se demonstrado atento para com o destino dos recursos que transfere para o Estado. Nessa linha, no contexto dos Tribunais de Contas, órgãos constitucionalmente vocacionados à análise das contas públicas e destinatários primeiros das mesmas, uma das mensagens que se retira do estudo desenvolvido é a de que sua atuação não deve descurar dos anseios sociais e, para isso, como primeiro passo, impõe-se a efetiva observância do desenho de fiscalização conferido pelos arts. 70 e 71 da CRFB.

³⁹ Em outras palavras, o Estado deve atuar no sentido de prover uma Administração Tributária comprometida com o combate à sonegação, à economia informal, que dê concretude aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, que promova uma isonomia, distribuição de renda.

Mas não apenas isso.

Demandas de eficiência, eficácia e efetividade da atuação estatal e deveres que se impõem a partir do que se retira dos fundamentos e objetivos da República, dos direitos e garantias fundamentais e da atenção que o Estado deve conferir à segurança pública, à saúde e à educação, por exemplo, anunciam que a Administração Pública deve estar comprometida com o cidadão e com a busca pela boa-administração, concluindo-se daí que o modelo constitucional de controle deve atuar de modo a maximizar esses comandos.

Sob esse contexto é que o estudo desenvolvido, circunscrito à atuação dos Tribunais de Contas sobre as contas de governo, busca explicitar a necessidade de modificação do patamar da análise empreendida, de modo a que seja incorporada nos pareceres prévios, ao lado dos avanços já introduzidos nos últimos anos, também uma avaliação qualitativa sobre os resultados obtidos com a gestão dos recursos públicos. Em essência, defende-se que a qualidade dos serviços prestados pelo Estado por meio de suas políticas públicas constitua objeto de análise quando da apreciação das contas públicas, em especial das contas de governo, as quais não devem se restringir à verificação do cumprimento de limites e metas, sob pena de desperdício de sua potencial finalidade de bem informar a sociedade acerca da gestão dos recursos públicos.

Assim, trazendo para o campo do controle externo as advertências de Onofre Alves Batista Júnior, para quem “o ‘mundo do direito’ não pode se divorciar do ‘mundo dos fatos’” e “o jurista não pode fechar os olhos para a realidade”⁴⁰, a conclusão é de que os Tribunais de Contas, quando da emissão de pareceres prévios, devem dedicar atenção também à avaliação da qualidade da gestão pública e à percepção social sobre a mesma.

Para tal intento, até que se estabeleçam métodos específicos para a aferição dos resultados obtidos pela Administração Pública, ao lado das auditorias operacionais, a proposta de construção e utilização de análises históricas de indicadores e de sua evolução apresenta-se como caminho disponível e viável à incorporação aos pareceres prévios de viés qualitativo de avaliação das contas públicas, culminando com a emissão de opinião pela sua rejeição, quando a qualidade do gasto público revelar-se insuficiente.

Assim é que se conclui no sentido de que é preciso que os Tribunais de Contas, atentos aos comandos constitucionais, assumam o papel de protagonistas no sentido de cobrar uma gestão pública voltada para resultados, desde o planejamento até o controle. A

⁴⁰ BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 20.

legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas devem ser perseguidas pelo gestor público em todas as etapas do gasto, de maneira integrada, cabendo às Cortes de Contas, no exercício de sua missão constitucional, cobrar do gestor o seu engajamento com essa realidade.

Com isso, as Cortes de Contas poderão dar uma contribuição efetiva para a construção de um modelo de Estado onde Têmis seja cada vez menos profanada por Leviatã⁴¹.

Abstract: *The following text addresses issues related to the qualitative assessment of government accounts by the Court of Accounts. In this context, after explanation about the duty of accountability, constitutional competence of the Courts of Accounts for consideration of the accounts of government and identifying elements of prior opinions, we seek to explain, in the light of the Constitution and social demands, the need for change of the level of analysis as a way to incorporate a bias qualitative examination of public accounts.*

Key words: *Government accounts. Public policies. Prior opinion. Qualitative analysis. Public spending.*

Referências

ARRETCHE, Marta. Enfrentando os desafios de construir um modelo de avaliação de resultados. *A era do cidadão - a experiência do Tribunal de Contas de Mato Grosso*. Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Netto (Org.). Cuiabá: Entrelinhas, 2009. p. 45-50.

ARRUDA JÚNIOR, Edmundo Lima de; GONÇALVES, Marcus Fabiano. *Fundamentação Ética e Hermenêutica – alternativas para o direito*. Florianópolis: CESUSC. 2002.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARROSO, Luís Alberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *R. Dir. Proc. Geral*, Rio de Janeiro, (60) 2006.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BEZERRA, Walter Facó. O Tribunal de Contas da União e a avaliação de programas públicos: considerações acerca da construção de modelos avaliativos. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054978.PDF>>. Acesso em 25/09/2013.

BRASIL. Senado Federal. Consultoria Legislativa do Senado Federal. *Contas prestadas pelo Presidente da República: apreciação do Congresso Nacional*. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-14-contas-prestadas-pelo-presidente-da-republica-apreciacao-do-congresso-nacional>>. Acesso em 02/10/2013.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado n. 175 de 2009 - complementar. *Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro relativas ao exercício financeiro, ao processo de planejamento financeiro e*

⁴¹ Sobre esta metáfora e a importância, na construção do Estado Democrático de Direito, de uma relação sólida e fecunda entre os dois signos, vide Marcelo Neves in *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil; o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes. 2006.

orçamentário, normas de gestão financeira e patrimonial e condições para a instituição e funcionamento de fundos, no âmbito da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios. Disponível em: < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=90919>. Acesso em: 01/10/2013.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado n. 229 de 2009 - complementar. *Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências.* Disponível em: < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=91341> Acesso em: 01/10/2013.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado n. 248 de 2009 - complementar. *Estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a qualidade na gestão e dá outras providências.* Disponível em: < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=91495>. Acesso em: 01/10/2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30/11/2011. *Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002.* Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/regimentos/regimento.pdf>>. Acesso em: 25/09/2013.

BRITTO, Carlos Ayres. O papel do novo Tribunal de Contas. Palestra proferida no dia 21/05/2010, no I Encontro Técnico dos Tribunais de Contas - Norte e Nordeste do Brasil, em João Pessoa, PB.

_____. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. *O Novo Tribunal de Contas. Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais.* 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. Disponível em: < http://portal.tce.pb.gov.br/wp-content/uploads/2011/08/2_Palestra_CarlosBrito.doc.pdf>. Acesso em 01/10/2013.

CASTRO, Risodalva Beata de. Apreciação e julgamento de contas de governo e de gestão. O caso do prefeito ordenador de despesa. *A era do cidadão - a experiência do Tribunal de Contas de Mato Grosso.* Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Netto (Org.). Cuiabá: Entrelinhas, 2009. p. 99-116.

CAVALLARI, Odilon. Seria constitucional a edição de uma lei nacional de processo dos tribunais de contas? *Tribunais de Contas: integração dos controles, eficiência e eficácia no gasto público: anais do XXV Congresso Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 211-220.

CONTI, José Maurício. Responsabilidade orçamentária precisa de melhorias. *Conjur*, 12/03/2013. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-mar-12/contas-vista-qualidade-fiscal-responsabilidade-orcamentaria>>. Acesso em 01/10/2013.

COSTA, Paulo Jorge Nogueira da. *O Tribunal de Contas e a Boa Governança. Contributo para uma reforma do controle financeiro externo de Portugal.* 2012. 601 f. Tese (Doutorado em Direito) Curso de Pós-Graduação em Direito. Universidade de Coimbra. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/21154/3/O%20Tribunal%20de%20Contas%20e%20a%20Boa%20Governan%C3%A7a.pdf>>. Acesso em: 15/10/2013.

CUNHA Jr. Dirley da. *Curso de Direito Constitucional.* 6. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2012.

FERRAJOLI, Luigi. *Garantismo. Una discusión sobre derecho y democracia.* Madrid: Trotta. 2006.

FREITAS, Juarez. *Discricionarieidade Administrativa e o direito fundamental à boa administração pública.* 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. *Interesse Público-IP*, Belo Horizonte, n. 42, ano 9, março/abril 2007. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/Default.aspx>>. Acesso em: 23/09/2013.

IOCKEN, Sabrina Nunes. *Políticas Públicas: o Controle dos Tribunais de Contas*. 1. ed. Florianópolis: Conceito, 2014.

MATEUS, Wilson Roberto; RAMOS, Rosemeire da Silva Cardoso; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo. Aspectos da inelegibilidade por rejeição de contas. *BDM - Boletim de Direito Municipal*. São Paulo: NDJ, ago/2012. p. 543-552.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Resolução Normativa n. 11, de 25/11/2008. *Estabelece regras para avaliação de políticas públicas nas áreas de educação e saúde do Estado e Municípios de Mato Grosso*. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00005484/Resolucao_Normativa_n_011_2008.pdf>. Acesso em: 30/09/2013.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Resolução Normativa n. 13, de 25/06/2013. *Aprova a atualização dos resultados de políticas públicas nas áreas de educação, saúde e segurança e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00038069/RESOLUCAO%20NORMATIVA%20013.pdf>>. Acesso em: 07/10/2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MOTTA, Adylson. Apresentação à 3ª edição. *O Novo Tribunal de Contas. Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil; o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

POLLITT, Christopher. *Desempenho ou legalidade?: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países = Performance or Compliance?: Performance Audit & Public Management in Five Countries / Christopher Pollitt...[et al.]*, tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. Déclaration des Droits d' Homme et du Citoyen de 1789. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>>. Acesso em 12/10/2013.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Resolução n. 414/1992. Estabelece uniformização de critérios para a emissão de parecer sobre as contas do Governador do Estado e dos Prefeitos Municipais. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:0:3802934137895708:DOWNLOAD:NO::P_CD_LEG:260462> Acesso em 01/10/2013.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Decisão Normativa n. TC 006/2008. *Estabelece critérios para apreciação, mediante parecer prévio, das contas anuais prestadas pelos Prefeitos Municipais, e o julgamento das contas anuais dos Administradores Municipais, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/decisao_normativa_n_06-2008_consolidada.pdf> Acesso em: 01/10/2013.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Lei Complementar n. 202, de 15/12/2000. *Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina*.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Processo de Prestação de Contas do Governador. PCG 12/00175554. Relator Conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Júnior. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/files/file/acom/publicacoes/parecer%20previo%202011%20SITE.pdf>>. Acesso em: 31/10/2013.

SANTOS FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23 ed. rev., ampl. e atualizada até 31/12/2009. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SANTOS, Rodrigo Valgas dos. *Procedimento administrativo nos tribunais de contas e câmaras municipais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

VALLE, Vanice Lírio do. Dever Constitucional de enunciação de políticas públicas e auto-avaliação: caminhos possíveis de controle jurisdicional. *Interesse Público - IP*, Belo Horizonte, n. 82, ano 7, dezembro/2007. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/Default.aspx>>. Acesso em 01/10/2013.

_____. Direito fundamental à boa administração, políticas públicas eficientes e a prevenção do desgoverno. *Interesse Público - IP*, Belo Horizonte, n. 48, ano 10, março/abril 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/Default.aspx>>. Acesso em 01/10/2013.

_____. Tribunais de Contas e a construção de uma cidadania afeita à coisa pública. *Interesse Público - IP*, Belo Horizonte, n. 40, ano 8, novembro/dezembro 2006. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/Default.aspx>>. Acesso em 01/10/2013.

WILLEMANN, Marianna Montebello. O princípio republicano e os Tribunais de Contas. *Interesse Público - IP*. Belo Horizonte, n. 50, ano 10, julho/agosto 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54797>>. Acesso em: 21 jun. 2013.