

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS

ANTONIO MARCOS BARRETO FRANÇA

DO CONTROLE DA LEGALIDADE ÀS AUDITORIAS OPERACIONAIS:
Os Tribunais de Contas e o Controle financeiro da administração pública brasileira.

SÃO PAULO
2012

ANTONIO MARCOS BARRETO FRANÇA

DO CONTROLE DA LEGALIDADE ÀS AUDITORIAS OPERACIONAIS:
Os Tribunais de Contas e o Controle financeiro da administração pública brasileira.

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV, como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre.

Campo de Conhecimento: Gestão e Políticas Públicas

Orientador: Prof. Dr. Marco Antonio Carvalho Teixeira

SÃO PAULO
2012

França, Antonio Marcos Barreto

Do Controle da Legalidade às Auditorias Operacionais: Os Tribunais de Contas e o Controle financeiro da administração pública brasileira. /Antonio Marcos Barreto França - 2012.

74 f.

Orientador: Marco Antônio Carvalho Teixeira.

Dissertação (MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

1. Tribunais de contas - Brasil. 2. Fiscalização da administração pública. 3. Auditoria administrativa. 4. Políticas públicas - Brasil. 5. Administração pública - Brasil. I. Teixeira, Marco Antônio Carvalho. II. Dissertação (MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. III. Título.

CDU 336.126.55(81)

ANTONIO MARCOS BARRETO FRANÇA

DO CONTROLE DA LEGALIDADE ÀS AUDITORIAS OPERACIONAIS:
Os Tribunais de Contas e o Controle financeiro da administração pública brasileira.

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV, como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre.

Campo de Conhecimento: Gestão e Políticas Públicas

Data da aprovação: ___/___/____

Banca Examinadora

Prof. Dr. Marco Antonio Carvalho Teixeira
Orientador - EAESP – FGV

Prof. Dr. Gustavo Andrey de Almeida Lopes
Fernandes
EAESP – FGV

Prof. Dr. Carlos Alberto Furtado de Melo
INSPER

MSc. Alexandre Manir Figueiredo Sarquis
TCESP

Aos meus pais, pelo apoio que sempre me deram.

Às minhas filhas, Fernanda, Paula e Isabel.

À minha esposa e companheira, Maria Regina.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Dr. Marco Antonio Carvalho Teixeira e à Professora Dra. Regina Silvia Viotto Monteiro Pacheco, pelo apoio dado à conclusão deste trabalho.

Agradeço também ao Professor Dr. Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes, do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e da Fundação Getúlio Vargas, e ao Professor Dr. Diones G. Rocha, do Tribunal de Contas da União, pelas informações e orientações gentilmente prestadas, sem as quais a realização deste trabalho não seria possível.

Resumo:

A tendência de ampliação do papel dos Tribunais de Contas no cenário político nacional através dos mecanismos de controle que lhes foram atribuídos pela Constituição Federal de 1988, antes limitada a uma simples verificação da legalidade dos atos dos gestores públicos, sua área de atuação, foi acrescida da capacidade de auditar a qualidade da gestão pública, visando, principalmente a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas implementadas.

Neste cenário, a auditoria operacional surge como uma ferramenta importante para que estes órgãos de controle possam exercer a missão de fiscalização dos gestores da *res pública*, de forma a garantir que estes conduzam a máquina pública sempre utilizando a política pública mais eficiente para a obtenção de resultados que sejam positivos para a sociedade.

O objetivo deste trabalho é verificar como os Tribunais de Contas brasileiros estão lidando com a tarefa de fiscalizar as questões relativas à Auditoria Operacional, respondendo a duas perguntas básicas:

- a) Se as auditorias operacionais realizadas pelas entidades fiscalizadoras têm, efetivamente, contribuído para o alcance dos objetivos das políticas públicas, e;
- b) Se as técnicas até aqui utilizadas na execução das auditorias operacionais são adequadas para a avaliação dessas políticas.

Em relação à primeira questão, concluímos que, da forma com que as auditorias operacionais estão sendo realizadas no Brasil, ainda há uma distância razoável a ser percorrida antes que se possa dizer que sim, devido, principalmente, a falta de uma determinação no sentido de responsabilizar nominalmente os responsáveis pela condução das recomendações expedidas pelos Tribunais de Contas, quando da publicação do acórdão que se origina dos trabalhos de auditoria.

Quanto ao segundo questionamento, acreditamos que a realização de auditorias de natureza operacional engloba uma série de fatores que vão desde a dificuldade de se obter dos jurisdicionados indicadores que indiquem claramente quais os objetivos que se procurou atingir

com determinada política, até a necessidade dos próprios tribunais de contas de instituírem quadros de pessoal específicos, voltados para esta tarefa.

Palavras-chave: Tribunais de Contas, Auditoria Operacional, Políticas Públicas, Avaliação de Políticas Públicas, Controle Externo, Gestão Pública.

Abstract:

The trend of expanding the role of the Courts of Accounts in the national political scene through the mechanisms of control that were assigned to them by the Brazilian Federal Constitution of 1988, before limited to a simple verification of the legality of acts of the public managers, was increased with the mandate to audit the quality of public administration, especially the, efficiency and effectiveness of the policies implemented.

In this scenario, the performance audit emerges as an important tool to ensure that these control entities may exercise the task of supervision of the *res publica* managers in order to ensure that they will always lead the public machine using the most effective public policy to the achievement of positive results for the society.

The aim of this study is to verify how the Brazilian Courts of Accounts are dealing with the task of monitoring performance audit issues, answering two basic questions:

- a) Whether the operational audits carried out by the controlling entities have effectively contributed to the achievement of the public policies' goals, and;
- b) If the techniques hitherto used in the performance audits are appropriate for the evaluation of such policies.

On the first question, we conclude that the way performance audits have been performed in Brazil, there is a reasonable distance to be travelled before we can answer positively, due to the lack of determination to appoint nominally the responsible for driving the recommendations issued by the Court of Auditors, on the occasion of the publication of the judgment that originates from audit work.

On the second question, we believe that the execution of performance audits embraces a large number of factors that goes from the difficulty to obtain policy evaluation indicators that will signalize clearly what goals they tried to reach with such policy, until the needs of the Courts of Accounts to set up specific carriers to do this job.

Keywords: Court of Accounts, Performance Audit, Policy Evaluation, External Control, Financial Control, Public Management.

Sumário

1. Introdução.....	11
2. Sobre o Controle da Administração Pública no Brasil	15
3. Auditoria Operacional - origem e desenvolvimento.....	21
3.1. - Metodologia utilizada pelo TCU	26
4. Os Tribunais de Contas e o controle externo da administração pública brasileira – Da verificação formal à auditoria operacional	30
4.1. A evolução das Entidades de Controle e da Organização do Estado	34
4.2. Atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas no Brasil	37
5. Caso exemplar: Auditoria de Natureza Operacional – Segurança Hídrica no Semiárido.....	54
5.1. Metodologia	57
5.2. Questões de auditoria	58
5.3. Principais achados	60
5.4. Considerações Finais sobre o Caso.....	61
6. Conclusão	64
6.1. Os desafios das Auditorias Operacionais para os Tribunais de Contas subnacionais.....	67
Bibliografia.....	71
ANEXO	73

Lista de ilustrações

FIGURA 1- DIMENSÕES DA AUDITORIA OPERACIONAL.....	22
FIGURA 2 - - JURISDIÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS	33
FIGURA 3 - PERCALÇOS INSTITUCIONAIS DOS TCS BRASILEIROS	46
FIGURA 4 - SETORES DO ESTADO, FORMAS DE PROPRIEDADE E ADMINISTRAÇÃO.....	50
FIGURA 5 - CONTAS IRREGULARES, COBRANÇAS E VALORES RESSARCIDOS.	53
FIGURA 6 - TAXA DE ANALFABETISMO POR REGIÃO.....	55
FIGURA 7 - RENDA MÉDIA POR REGIÃO	55
FIGURA 8 - PROPORÇÃO DE PESSOAS COM BAIXA RENDA	56

DO CONTROLE DA LEGALIDADE ÀS AUDITORIAS OPERACIONAIS:

Os Tribunais de Contas e o Controle financeiro da administração pública brasileira.

1. Introdução.

“Se o Estado é democrático, os resultados visados devem estar alinhados com as escolhas da sociedade. E um Estado capaz de implementar as decisões e prover os serviços com qualidade, agilidade e eficiência é requisito fundamental para o avanço dos anseios democráticos.” (PACHECO, 2010, p. 218)

Passados mais de vinte anos da Assembleia que deu ao Brasil sua Carta Constitucional, são poucos os que questionam a validade dos princípios democráticos ali inseridos e o rumo tomado em direção à inclusão social e à cidadania plena de toda a população brasileira. As discussões na cena política nacional voltam-se então para a validade das ações dos agentes públicos, sejam eles oriundos da burocracia estatal, gestores públicos ou detentores de cargos eletivos, na medida em que essas ações influenciam, em maior ou menor grau, o cotidiano da população e a capacidade de resposta do Estado às necessidades dos cidadãos.

Nesse sentido, temos observado recentemente a tendência de uma ampliação do papel dos Tribunais de Contas no cenário político nacional, pois, através dos mecanismos de controle que lhes foram atribuídos pela Constituição Federal de 1988, sua área de atuação, antes limitada a uma simples verificação da legalidade dos atos dos gestores públicos¹, foi acrescida, através da Emenda Constitucional nº 19, da capacidade de auditar a qualidade da gestão pública, visando, principalmente a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas implementadas.

Citando Speck & Nagel: *“Tanto as funções de identificação de erros administrativos e deficiências operacionais em curso como a responsabilização*

¹ Os Tribunais de Contas surgem com a preocupação do controle de legalidade dos atos de índole financeira da Administração. Esta forma de controle, em que o órgão de fiscalização verifica se a Administração aplicou corretamente a lei, é a proposta primária que fez o Estado criar os Tribunais de Contas (Citadini, 1995)

jurídica dos administradores podem se referir a várias formas de irregularidades e desperdícios. Nem todas estão ligadas à corrupção, mas, como os Tribunais de Contas estão autorizados a definir sua própria agenda de fiscalização, uma vez cumpridas as obrigações constitucionais, nada impede que concentrem suas ações de fiscalização sobre determinadas áreas ou tipos de irregularidade, como já ocorreu em várias ocasiões. Grande parte dos recursos humanos dos Tribunais de Contas é absorvida pelas tarefas constitucionais de verificação das contas dos administradores, do registro de admissões (...). Mas, além dessas obrigações constitucionais, podem iniciar investigações pontuais em áreas específicas. Os critérios para a seleção dessas áreas são os mais variados: o peso financeiro de determinados programas, como no caso de licitação ou privatização, a frequência de irregularidades apresentadas em fiscalizações anteriores, o período em que determinada área não esteve sujeita a fiscalização, etc.” (SPECK e NAGEL, 2002)

No Brasil, o Tribunal de Contas da União-TCU, foi o pioneiro na realização de trabalhos com enfoque nos resultados da gestão pública, através da auditoria operacional. Desde então, em algumas unidades da federação, os respectivos tribunais de contas estaduais passaram a realizar auditorias deste tipo visando contribuir para a melhoria do desempenho de programas e órgãos do governo. (ARAÚJO, 2006, p. 49)

A auditoria operacional é um instrumento que permite que os contribuintes, financiadores, legisladores, executivos, cidadãos e meios de comunicação obtenham respostas sobre a execução e os resultados das atividades governamentais. A auditoria de operacional também fornece respostas a perguntas como: é possível aplicar os recursos públicos de uma maneira melhor? Ou, a forma com que o orçamento público é aplicado é a que agrega maior valor para o cidadão?

O objetivo deste trabalho é verificar como os Tribunais de Contas brasileiros estão lidando com a tarefa de fiscalizar as questões relativas à Auditoria Operacional, respondendo a duas perguntas básicas:

- a) Se as auditorias operacionais realizadas pelas entidades fiscalizadoras têm, efetivamente, contribuído para o alcance dos objetivos das políticas públicas, e;

- b) Se as técnicas até aqui utilizadas na execução das auditorias operacionais são adequadas para a avaliação dessas políticas.

Para a realização deste trabalho foram percorridos os seguintes caminhos:

- Primeiro, realizamos ampla pesquisa bibliográfica, procurando definir a evolução do papel constitucional dos tribunais de contas;
- Segundo, realizando análise do Manual de Auditoria Operacional, editado pelo Tribunal de Contas da União; terceiro, analisando um caso concreto de auditoria operacional, levado a efeito por equipe de analistas do Tribunal de Contas da União.

O presente trabalho está estruturado da seguinte maneira:

- O Capítulo 1 – Introdução apresenta uma visão panorâmica do tema;
- O Capítulo 2 - Sobre o Controle da Administração Pública no Brasil, dá uma visão da importância de se estabelecer controle sobre os atos do governo e como os tribunais de contas se inserem neste contexto;
- O Capítulo 3 – Os Tribunais de Contas e o controle externo da administração pública brasileira apresenta a evolução do papel dos tribunais de contas à luz das diversas constituições e dos consequentes arranjos políticos da sociedade brasileira, e divide esta evolução em dois momentos distintos:
 - O período que vai de 1890 a 1967, quando estes organismos eram dedicados ao controle da legalidade, e;
 - O período posterior à Constituição Federal de 1988, até os dias de hoje, quando estas instituições adquiriram novas atribuições constitucionais.
- O quarto Capítulo faz relação do desenvolvimento da auditoria operacional e da sua adoção pelo Tribunal de Contas da União;
- O Capítulo 5 apresenta um caso exemplar, baseando-se no relatório de auditoria operacional do Tribunal de Contas da União com o objetivo de

avaliar as políticas públicas e ações governamentais voltadas para garantir a segurança hídrica do Semiárido brasileiro;

- O Capítulo 6 faz um breve comentário sobre o acórdão que se originou do relatório em tela;
- O Capítulo 7 apresenta as conclusões desta análise, baseadas na teoria, no caso exemplar e em nossa experiência pessoal.

2. Sobre o Controle da Administração Pública no Brasil

Na visão de Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira: “*O controle da administração pública é dimensão crucial de uma ordem democrática (...). Entendemos controle como uma das exigências normativas associadas ao funcionamento da democracia representativa e de sua burocracia pública*” (ARANTES, LOUREIRO, *et al.*, 2010, p. 110). Segundo estes autores, a necessidade da existência de controles externos é justificada pela teoria da democracia representativa, porque o controle é:

“um ato, ou momento político central de um ciclo mais amplo da representação política, que se inicia no momento eleitoral e se estende durante o mandato do agente político. De um modo geral, espera-se que nas democracias a conduta dos agentes públicos e os resultados de suas políticas sejam passíveis de verificação e sanção permanentes. Assim, políticos eleitos, dirigentes indicados para a alta administração e burocratas de carreira e funcionários em geral devem estar sujeitos a mecanismos de verificação e controle de suas ações.” (ARANTES, LOUREIRO, *et al.*, 2010, p. 110).

A teoria democrática moderna exige, portanto, garantias que os representantes eleitos pelo povo, uma vez à frente de seus cargos, pautem suas condutas pelo “melhor interesse de seus representados”. Esta perspectiva pressupõe que os agentes políticos tenham a capacidade de desenhar estratégias que sejam capazes de abranger todos os aspectos da administração pública e que possam funcionar em longo prazo, transcendendo demandas de pequenos grupos de eleitores ou de lobbies empresariais em busca de ganhos de curto prazo. Pode-se argumentar que esta visão é excessivamente utópica, e, que determinados atalhos são males necessários para permitir que o país atinja um grau de desenvolvimento econômico e social mais elevado. Porém, para uma sociedade que se sente escaldada por um longo período de uma ditadura militar que tentou se justificar através de um “milagre econômico”, qualquer desvio da função constitucional da política é extremamente preocupante. Nas palavras de Montesquieu: “*O poder vai até onde encontra os seus limites.*”

Além dos agentes políticos, os burocratas também exercem um papel de destaque na administração estatal. Na visão weberiana, o burocrata é aquele que ascende ao poder do Estado e

o exerce em função de seu mérito, tornando-se o principal executor ou implementador das políticas públicas. No modelo weberiano clássico, os burocratas respondem ou prestam contas aos políticos eleitos que respondem em última instância ao povo através do processo eleitoral. O controle que os políticos exercem sobre os burocratas refere-se a legalidade e probidade de seus atos, conforme ditames legais. A ética que pauta a ação do burocrata é o cumprimento fiel e sem questionamento das regras, enquanto a ética que pauta a ação dos políticos é a defesa de uma causa. As características diferenciais desses atores fazem deles figuras complementares e imprescindíveis nos Estados democráticos (ARANTES, LOUREIRO, *et al.*, 2010, p. 111).

Todavia, essa divisão de funções não é estanque, sendo comum, nas democracias modernas, a participação de burocratas nos processos de elaboração de políticas públicas, assim como de agentes políticos na execução dessas políticas. Por um lado, se esta simbiose é benéfica, na medida em que coloca profissionais com conhecimento específico sobre determinadas áreas do setor público em posições que podem acelerar o processo de tomada de decisões, por outro, pode criar uma casta de tecnocratas que possuem ideias muito semelhantes entre si, dificultando mudanças necessárias ao setor público e, até mesmo, incentivando o corporativismo. Bresser-Pereira nos dá uma boa visão do que ele chama de “*persistência da administração burocrática*”:

“Presume-se que o desenvolvimento político e econômico envolva mudanças correspondentes na administração pública. A governança é um processo dinâmico, pelo qual o desenvolvimento político acontece, e mediante o qual a sociedade civil, a organização do Estado e o governo organizam e administram a vida pública. Em princípio, essas quatro manifestações ou “instâncias” do processo de governar deveriam ter qualidades ou níveis de desenvolvimento político equivalentes. A força da sociedade civil, a eficiência da organização do Estado, a adequação das instituições do Estado, a efetividade em aplicar a lei deveriam ser variáveis altamente correlacionadas. No entanto, é necessário reconhecer que a administração pública burocrática, embora ineficiente e incapaz de enfrentar a simples dimensão e crescente complexidade dos serviços públicos, tem se revelado mais persistente do que poderia prever a hipótese da correlação de instâncias políticas. Quando o regime político se tornou sucessivamente liberal-democrático e socialdemocrático, a administração

pública burocrática permaneceu praticamente inalterada” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 213).

Somando-se a isto, a administração pública tem, nas últimas décadas, adquirido uma complexidade crescente, em função de uma nova agenda de discussões que inclui, entre outras coisas, questões como descentralização, participação, transparência, possibilidades de parcerias público-privadas, o papel das organizações sociais, o alcance e a estabilidade dos marcos legais do poder público e das agências regulatórias, bem como o grau de liberdade dos agentes políticos para agir ou deixar de agir em determinadas situações, conforme os ditames de sua orientação política e de suas bases de apoio. Esta nova agenda, somada às demandas da sociedade por uma gestão mais eficiente e eficaz gerou um terceiro tipo de ator político, distinto tanto dos burocratas, como dos políticos eleitos. Trata-se do dirigente público, definido como sendo a pessoa que exerce cargo no alto escalão governamental, com responsabilidade significativa pelas políticas públicas, podendo ser oriundo ou não do funcionalismo. Como integrante de uma equipe de governo, pode ser responsabilizado perante o político que o nomeou, e, em certas circunstâncias, pela própria sociedade (ARANTES, LOUREIRO, *et al.*, 2010, p. 112).

A discussão sobre a forma de controle a ser exercida sobre estes atores está diretamente ligada ao conceito de accountability. Como não existe um consenso sobre a tradução mais adequada ao termo accountability, podemos dizer que esta palavra está associada ao conceito de que os agentes públicos devem prestar contas e se responsabilizar pelos seus atos e decisões tomadas enquanto gestores, o que resulta na necessidade desses agentes de prestar contas e manter a transparência de seus atos de forma que sociedade civil possa fiscalizar, a qualquer tempo, as atividades da administração. Essa prática, em tese, permite assegurar o alinhamento dos interesses dos governantes com os governados. Porém, o termo inclui também o compromisso “ético e legal” de se responder por uma responsabilidade delegada. A accountability presume a existência de pelo menos dois agentes: um que delega a responsabilidade e outro que a aceita, com o compromisso efetivo de prestar contas de como a delegação foi ou está sendo cumprida (ARAÚJO, 2006, p. 16).

A maioria dos autores distingue duas formas de accountability: - a vertical, decorrente do controle que a sociedade exerce sobre o Estado, exercida nas eleições, quando os eleitores podem

trocar ou reconduzir os seus dirigentes, e, a horizontal, exercida pelos mecanismos contínuos de controle e pelos diversos órgãos de controle intraestatal, chamados de *checks and balances*.

Abrucio e Loureiro identificam ainda uma terceira forma de accountability, a democrática, que se relaciona à criação de regras estatais intertemporais, pelas quais o poder governamental é limitado em seu escopo de atuação, a fim de se garantir os direitos dos indivíduos e da coletividade que não podem simplesmente ser alterados pelo governo de ocasião (ABRUCIO E LOUREIRO, APUD ARANTES, LOUREIRO, *et al.*, 2010, P.113).

A ideia de accountability se contrapõe a uma tradição histórica brasileira de governos francamente clientelistas. Segundo Ana Maria Campos, no Brasil, não falta somente a palavra para traduzir accountability. O que falta, na verdade, é o próprio conceito (CAMPOS, APUD ARAÚJO, 2008, p.16). Apesar desta afirmação, podemos dizer que as regras contidas na Constituição Federal de 1988 e na legislação infraconstitucional posterior buscam, efetivamente, implementar um relacionamento mais transparente entre governo e sociedade. Neste contexto, a primeira questão a ser examinada diz respeito aos propósitos da Constituição Federal, ao trazer, em detalhes, ao texto constitucional, questões relacionadas com a administração da União e dos entes federados.

A leitura da Constituição demonstra logo no início do Capítulo VII – Da Administração Pública - em seu artigo 37, dentre outros conceitos, a existência da preocupação com a transparência da administração ao definir como princípio fundamental a publicidade dos atos públicos². O que se verifica, na prática, é que, apesar da publicidade dos atos ser uma realidade do ponto de vista formal, existem obstáculos que só recentemente tem sido transpostos, através de iniciativas como o governo eletrônico, onde as prestações de contas são disponibilizadas através da internet, fornecendo informações sobre, dentre outras coisas: divulgação de licitações, estrutura de órgãos e catálogo eletrônico de autoridades, cargos e salários da administração direta, etc.

Registramos também o processo de convergência das Normas Contábeis do Setor Público para os padrões internacionais (NBCASP). Este processo, de normatização dos procedimentos contábeis

² 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 de legalidade, impessoalidade, moralidade, *publicidade* e eficiência, e, também ao seguinte(...)

do setor público deve se consolidar, ainda que parcialmente, em 2013, modificando, assim, uma estrutura de contas que mais esconde do que revela dados financeiros essenciais para a fiscalização das receitas e das despesas dos administradores públicos, sejam eles burocratas de carreira ou agentes políticos. Esta mudança é resultado das novas demandas sociais, que exigem um novo padrão de informações geradas pela contabilidade pública, destinadas à sociedade em geral.

Ainda no âmbito da Constituição Federal, encontramos as bases do controle externo a ser exercido pelo Poder Legislativo sobre a administração pública:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: (...)

IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;

X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

(...)

Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação. (...)

§ 2º - às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe:

IV - receber petições, reclamações, representações ou queixas de qualquer pessoa contra atos ou omissões das autoridades ou entidades públicas;

V - solicitar depoimento de qualquer autoridade ou cidadão;

VI - apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer.

A Constituição volta ao assunto em seção específica, voltada à fiscalização contábil, financeira e orçamentária:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade,

legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. *Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.*

Como se vê, o texto constitucional é bastante explícito sobre a matéria, mas, como colocam Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira, embora a Constituição de 1988 tenha criado instrumentos que permitiriam ao Congresso Nacional exercer o controle sobre a administração pública, este não se efetiva realmente como uma atividade de rotina do Parlamento. Uma possível explicação para isso seria a fragilidade do Legislativo diante do Executivo: contando o presidente com mecanismos decisórios que lhe permitem pautar os trabalhos no Congresso e obter amplo sucesso na aprovação da agenda encaminhada ao Legislativo (Figueiredo e Limongi, 1999), o Parlamento se vê numa condição de subalternidade e pouca condição de exercer qualquer controle efetivo sobre o outro poder (Anastasia, 1999). Esta hipótese explicativa, contudo, não dá a devida importância a uma especificidade crucial da relação entre os dois poderes no Brasil, naquilo que concerne aos mecanismos de controle horizontal. A saber, o Congresso não deixa pura e simplesmente de atuar como uma instância controladora *do Executivo*; o que ele não faz é exercer esse controle *sobre a administração pública*, antes atuando como um *controlador político-partidário* das ações do Executivo. Noutros termos, o controle é efetuado sobre as autoridades *políticas* do Executivo, não sobre os burocratas (ARANTES, LOUREIRO, *et al.*, 2010, p. 121).

3. Auditoria Operacional - origem e desenvolvimento

Embora o conceito de eficiência já estivesse presente na Constituição Federal de 1967, não havia meios efetivos de se cobrar dos governantes da época uma prestação de contas desta magnitude. É a partir da reforma da administração pública que se seguiu à Emenda Complementar 19, combinada com o momento democrático que o Brasil atravessa, que a sociedade passa a ter instrumentos para aferir como e se as políticas públicas surtem os efeitos que se esperam delas. Conceitos como transparência, *accountability* e responsabilidade nos gastos públicos são cada vez mais comuns entre agentes políticos e eleitores.

A utilização de mecanismos de controle dos resultados na administração pública é uma das maiores novidades em termos de accountability democrática. Trata-se de responsabilizar o poder público conforme o desempenho dos programas governamentais. Isso pode ser feito por órgãos do próprio governo – contanto que tenham autonomia para fazê-lo –, por agências independentes organizadas e financiadas pela sociedade civil e, ainda, pelas instituições que tradicionalmente têm realizado o controle administrativo-financeiro. O novo aqui não é tanto os atores que fiscalizam, e sim o que se procura fiscalizar (ARANTES, LOUREIRO, et al., 2010, p. 129).

A citada Emenda 19, que introduziu o conceito de eficiência como princípio constitucional³, teve reflexos nas ações do Tribunal de Contas da União, que buscou maneiras de aferir os resultados obtidos pela administração pública. Já em 1998 o TCU assinou o Acordo sobre Cooperação Técnica com o Reino Unido, tendo, em seguida editado o seu Manual de Auditoria de Desempenho, denominado, nas suas edições posteriores, Manual de Auditoria de Natureza Operacional, incorporando a expressão presente no artigo 70 da Constituição Federal (ALBUQUERQUE, 2007, p. 43). A missão de realizar a auditoria de natureza operacional é ainda ressaltada de forma explícita no artigo 71 da CF:

³ Art. 3º O caput, os incisos I, II, V, VII, X, XI, XIII, XIV, XV, XVI, XVII e XIX e o § 3º do art. 37 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação, acrescendo-se ao artigo os §§ 7º a 9º:

"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 de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)

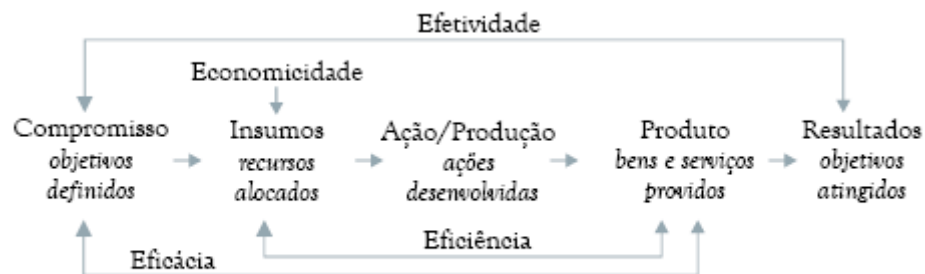
Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(...)

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; (grifo nosso) (BRASIL, 1988)

Para atender ao que foi determinado pela Carta Magna, o Tribunal de Contas da União define auditoria de natureza operacional como sendo *o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.* (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 11)

Ainda segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU, as auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões de análise. O diagrama de insumo-produto, presente nesse manual, ilustra essas dimensões e suas inter-relações:



Fonte: Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004.

Figura 1- Dimensões da Auditoria Operacional

Fonte: (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 11)

A questão, definida neste diagrama linear, é aparentemente simples, e poderia ser traduzida da seguinte forma: - Os organismos públicos devem fornecer garantias de que os recursos pelos quais são responsáveis estão sendo adequadamente gerenciados e controlados e que os objetivos propostos estão sendo atingidos. Contudo, na prática, as coisas são muito mais complexas.

Albuquerque aponta que “uma auditoria operacional não consiste, de acordo com a INTOSAI⁴ (2004, p.67), em uma série de medições, operações ou subprocessos claramente definidos que se realizam separadamente e de forma consecutiva. Na prática, os processos evoluem gradualmente através de sua interação recíproca, e se concluem de modo simultâneo. (ALBUQUERQUE, 2007, p. 47)

Do ponto de vista prático, a auditoria operacional é estruturada como um projeto e portanto requer uma equipe multidisciplinar, com conhecimentos técnicos especializados, capaz de realizar uma abordagem diferenciada sobre o objeto a ser auditado. Outra diferença em relação à auditoria tradicional é em relação à duração da fiscalização: em geral, a auditoria de regularidade tem prazo certo de início e fim. A auditoria operacional não pode ter sua duração pré-definida.

Nas auditorias de regularidade, as conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, ou sobre temas como a inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude. Nas auditorias operacionais, o relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados. Tais relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, informando, por exemplo, sobre a adequada aplicação dos recursos, sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a aperfeiçoar a gestão (ISSAI 400/2-3, 2001 APUD TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p.13).

Albuquerque menciona ainda que ao contrário do que ocorre com as auditorias de regularidade, em uma auditoria operacional o início dos trabalhos de análise não indica que já há uma decisão da EFS⁵ acerca da realização daquele exame. Com efeito, cada auditoria operacional é precedida de uma etapa denominada análise preliminar, na qual se estabelece se existem as condições requeridas para a execução da auditoria (análise principal) e, caso existam, é apresentada uma proposta de auditoria junto com um plano de trabalho (INTOSAI, 2004, APUD ALBUQUERQUE, 2007, p. 47). No entanto, a análise preliminar pode recomendar que a

⁴ Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

⁵ Entidade Fiscalizadora Superior

auditoria não seja realizada, dentre outros motivos, caso não sejam identificadas oportunidades de melhoria nos programas ou entes objeto do exame. (ALBUQUERQUE, 2007, p. 47). O que se percebe, então, é uma mudança de postura do ente fiscalizador, de auditor para consultor, visando, ao invés de julgar, aprimorar a ação do gestor público.

As 4 dimensões a serem analisadas, apontadas pelo diagrama do TCU, são definidas da seguinte forma pelo seu manual:

Economicidade: *A economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (ISSAI 3000/1.5, 2004). Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.*

O exame da economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação, fidedignidade de documentos, eficiência dos controles internos e outros deverão ser objeto de auditoria de conformidade.

Eficiência: *A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado (COHEN; FRANCO, 1993). Nesse caso, a análise do tempo necessário para execução das tarefas é uma variável a ser considerada. A eficiência pode ser medida calculando-se e comparando-se o custo unitário da produção de um bem ou serviço. Portanto, podemos considerar que o conceito de eficiência está relacionado ao de economicidade.*

Eficácia: *A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (COHEN; FRANCO, 1993). O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou*

seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

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

Efetividade: *A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado (COHEN; FRANCO, 1993).*

Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (ISSAI 3000/1.5, 2004).

A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse (ISSAI 3000/1.7, 2004). (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 11-12)

Além dessas dimensões, o manual do TCU aponta também, como objetivos da auditoria operacional, aspectos como a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público) e a equidade na distribuição de bens e serviços.

Na visão de Speck e Nagel, a aplicação das técnicas de auditoria operacional proporciona uma extensão das atribuições do Tribunal de Contas da União, uma vez que seu controle passou a

compreender, além da legalidade dos atos da gestão pública, também a legitimidade e a economicidade. Segundo estes autores, o controle de legitimidade significa não apenas a conformidade do ato às prescrições legais, mas também o atendimento aos princípios e fins da norma jurídica e, em tese, da moralidade e da finalidade pública, ou seja, a despesa pública, para ser legítima, precisa estar direcionada à concretização do bem comum. (SPECK e NAGEL, 2002, p. 240).

Por sua vez, o International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI afirma:

“A forma de gestão pública empregada influenciará necessariamente prioridades em auditoria de desempenho. Em países onde a gestão pública está mais preocupada com os meios e menos envolvida com os fins, as auditorias também tendem a se concentrar em verificar se as regras foram observadas e aplicadas, em vez de observar se estas regras são adequadas ou se atendem à finalidade desejada. Em países que reconhecem a gestão por objetivos e resultados, o foco da auditoria é diferente. A gestão do setor público geralmente exibe uma combinação dessas filosofias.” (ISSAI 3000, 2004, p. 20)

3.1. - Metodologia utilizada pelo TCU

Segundo o Manual de Auditoria Operacional da União Européia, uma metodologia é uma técnica de recolha e de análise dos dados que contribui para fornecer provas que permitam tirar conclusões a partir dos trabalhos de auditoria. A auditoria deverá utilizar várias técnicas diferentes a fim de reunir um conjunto de dados e de corroborar as constatações a partir de diversas fontes, aumentando assim a qualidade e a fiabilidade das provas que confirmam as constatações, conclusões e recomendações de auditoria. (TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU, p. 25)

Com o objetivo de estabelecer uma metodologia adequada ao processo de auditoria operacional, o TCU editou em 1998 o Manual de Auditoria de Natureza Operacional, que teve seu título alterado posteriormente para Manual de Auditoria Operacional. Atualmente em sua terceira

edição, o manual aborda todo o ciclo de realização desta modalidade de auditoria e está alinhado aos padrões adotados pela International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai).

O manual do TCU aponta que entre os métodos mais empregados nas auditorias operacionais estão pesquisa documental, estudo de caso e pesquisa (survey). A pesquisa experimental, quase-experimental e não-experimental, utilizadas em avaliação de programas, também fazem parte das opções de estratégia metodológica. O manual define estes itens da seguinte forma:

*A **pesquisa documental** abrange o exame de toda espécie de registros administrativos, inclusive estatísticas oficiais. Além de material produzido pela instituição auditada, são pesquisados relatórios de auditorias anteriores do TCU e da CGU, assim como estudos realizados por outras instituições.*

***Estudo de caso** é um método usado para conhecer uma situação complexa, baseado em compreensão abrangente da situação, obtida a partir de sua ampla descrição e análise, considerada como um todo e no seu contexto.*

***Pesquisa** é uma estratégia metodológica que permite obter informações de caráter quantitativo e qualitativo relacionadas tanto aos aspectos operacionais e gerenciais, como aos resultados esperados. Com frequência, é utilizada em conjunto com estudos de caso como suporte para as análises de caráter qualitativo, típicas dessa última estratégia. Quando a pesquisa for baseada em amostragem estatística, é possível generalizar as conclusões para toda a população.*

*Na **pesquisa experimental**, para verificar se um programa é a causa de determinado efeito, selecionam-se dois grupos de unidades de pesquisa (pessoas, escolas, hospitais, etc.): 1) o grupo experimental ou de tratamento, que será exposto ao programa; 2) o grupo de controle, que não será exposto.*

As diferenças observadas nos resultados obtidos por esses grupos, com algumas qualificações, poderão ser atribuídas à presença do programa.

***Pesquisa Quase-Experimental:** A realização da pesquisa experimental envolve dificuldades de ordem tanto prática, tratadas no subitem anterior, quanto ética (ex.: excluir do programa um grupo de beneficiários em potencial para que operem como grupo de controle). Dessa forma, a pesquisa quase-experimental apresenta-se como estratégia metodológica alternativa. Assim, os grupos de comparação são selecionados*

com base na disponibilidade e na oportunidade. As estratégias utilizadas nesses casos são menos robustas do que a pesquisa experimental.

Quanto maiores forem as diferenças iniciais entre os grupos de tratamento e de controle, mais ambíguas serão as conclusões alcançadas.

Pesquisa Não-Experimental: *muitas vezes é impossível utilizar até mesmo modelos quase-experimentais. A fragilidade inerente a essas pesquisas é o fato de que não há controle sobre explicações alternativas, ou seja, as mudanças observadas podem ter sido causadas por variáveis não associadas ao programa. Quando a coleta de dados é executada adequadamente, estudos dessa natureza oferecem valiosas informações sobre o programa. Entretanto, apresentam problemas consideráveis quando o objetivo é estabelecer um juízo sobre o programa ou determinar em que medida os resultados obtidos podem ser a ele atribuídos. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010)*

Segundo Albuquerque, a metodologia preponderante nas auditorias de natureza operacional levadas a cabo pelo TCU tem sido o estudo de caso e a pesquisa, associando-se frequentemente a coleta de dados qualitativos e quantitativos, sendo a utilização dos modelos experimentais prescritos no Manual praticamente nula. (ALBUQUERQUE, 2007, p. 106).

Este mesmo autor aponta também:

Predomina no TCU a abordagem baseada nos processos e sistemas de gestão, embora a maior parte desses trabalhos contenha também questões voltadas para a verificação dos resultados ou impactos dos programas de governo. O foco dos exames é direcionado, portanto, para questões de eficiência, eficácia e efetividade. No entanto, os principais resultados desses trabalhos – consubstanciados através dos achados de auditoria – referem-se quase que exclusivamente a aspectos procedimentais. A escassez de conclusões sobre a eficácia e efetividade dos programas está associada, ao que parece, a dois fatores principais, que se inter-relacionam. O primeiro é afeto ao controle interno e corresponde à ausência de dados e sistemas de gestão confiáveis. O segundo se reporta ao arcabouço metodológico utilizado pelo TCU, que embora tenha incorporado ferramentas como as pesquisas postais e os grupos focais – inovadoras em relação àquelas tradicionalmente usadas pelos auditores – parece que ainda é insuficiente para possibilitar avaliações acerca do impacto das políticas públicas. (ALBUQUERQUE, 2007, p. 113-14)

Na prática, conforme o que se verifica no caso estudado a seguir parece corroborar com a visão manifestada por Albuquerque no texto acima. A auditoria operacional, na sua forma ideal, resultando em recomendações que devem originar mudanças na forma de gestão de forma a implementar os resultados obtidos pela organização, seja ela pública ou privada, dependem não só das técnicas a serem implementadas, mas, principalmente da atitude dos auditados frente aos apontamentos dos auditores.

A isto, soma-se ainda a complexa estrutura federativa do Estado Brasileiro, que acaba esmaecendo as conclusões obtidas pelos trabalhos de análise dos Tribunais de Contas, uma vez que a análise do TCU, apesar de sua investigação abranger também órgãos e programas estaduais, tem ao alcance de suas recomendações, apenas aqueles que se situam na esfera federal, ou se utilizam de recursos oriundos do Tesouro federal.

4. Os Tribunais de Contas e o controle externo da administração pública brasileira – Da verificação formal à auditoria operacional

A busca por mecanismos que pudessem estabelecer um controle externo sobre a administração do Estado levou praticamente todos os países democráticos a criarem organismos de fiscalização, geralmente ligados ao Poder Legislativo. São as chamadas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que em países como Alemanha, Bélgica, Espanha, Portugal e Brasil possuem a configuração de Tribunais de Contas, órgãos colegiados com função adjudicante, criados a partir do modelo francês, recentemente adotado também pela Comunidade Europeia. Já nos países de cultura anglo-saxônica essas instituições geralmente são estruturadas sob a forma de órgãos singulares, sem função adjudicante, denominadas auditorias ou controladorias gerais, como Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e Austrália. (ALBUQUERQUE, 2007, p. 03)

As EFS brasileiras se organizam na forma de órgãos de assessoria técnica do Poder Legislativo. Apesar de se intitularem “tribunais” e suas sessões plenárias se revestirem de um caráter de julgamento de contas, com forte ranço jurídico, estas estruturas possuem funções que se identificam mais com um órgão de análise administrativa do que com uma típica corte do Poder Judiciário.

No Brasil, é a partir da busca de um relacionamento mais transparente entre governo e sociedade, determinada pela Constituição Federal de 1988, que atribuiu aos tribunais de contas um papel mais abrangente do que aquele que tradicionalmente era por eles exercido. O Artigo 70 da Carta Magna determina:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988)

Por sua vez, diz o artigo 71: *O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (...)*, mas, talvez, os conceitos mais importantes, no sentido administrativo, tenham sido incluídos no artigo 37 da Constituição pela Emenda

Complementar n.º 19, da qual decorrem as bases da Reforma Administrativa de 1998: - *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 eficiência (...)* (BRASIL, 1988) (grifo nosso).

Destacam-se, dentre as normas que os tribunais de contas fiscalizam a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), a Lei de Licitações e Contratos (LF 8.666/93) além da aderência do Poder Executivo ao planejamento estipulado pelas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Leis de Orçamento Anual (LOA) e Planos Plurianuais (PPA), mas, é a ampliação dos conceitos de controle decorrentes da Constituição de 1988 e da Emenda 19 que permitem aos Tribunais de Contas a realização de auditorias que visam a avaliação da eficiência e eficácia das políticas públicas.

Suas funções, segundo o site do Tribunal de Contas da União, são definidas da seguinte forma:

O Tribunal de Contas da União (TCU) é um tribunal administrativo. Julga as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Tal competência administrativa-judicante, entre outras, está prevista no art. 71 da Constituição brasileira. (Funcionamento do TCU, 2012)

Salientamos a expressão “tribunal administrativo” indicando que o julgamento não se dá na esfera judicial, o que poderia dar a alguns a falsa impressão de que as sentenças proferidas por este órgão seriam inócuas do ponto de vista jurídico. Entretanto, vê-se na sequência:

“Nas sessões do Plenário e das Câmaras é obrigatória a presença de representante do Ministério Público junto ao Tribunal. Trata-se de órgão autônomo e independente cuja missão principal é a de promover a defesa da ordem jurídica. Compõe-se do procurador-geral, três subprocuradores-gerais e quatro procuradores, nomeados pelo presidente da República, entre concursados com título de bacharel em Direito.” (Funcionamento do TCU, 2012).

Vê-se, então, que cabe ao Ministério Público, uma vez detectados problemas de ordem administrativa, acionar o Poder Judiciário contra os responsáveis por eventuais irregularidades na gestão pública.

Além do Tribunal de Contas da União (TCU), 26 estados, mais o Distrito Federal, possuem tribunais estaduais (TCE's) que fiscalizam tanto as contas estaduais quanto as dos municípios, exceção feita aos estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará, que, além do tribunal estadual, possuem órgãos específicos para a fiscalização municipal, ficando a jurisdição dos respectivos TCE's limitada aos atos administrativos estaduais. Os estados de São Paulo e Rio de Janeiro possuem tribunais de contas específicos para a fiscalização da administração das suas capitais. Desta forma, totalizam-se 34 entidades fiscalizadoras no Brasil:

Órgão	Jurisdicionados
Tribunal de Contas da União	União e entidades da administração federal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Acre	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Amapá	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Amazonas	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado da Bahia	Estado e entidades da administração estadual direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Ceará	Estado e entidades da administração estadual direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do E. Santo	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Goiás	Estado e entidades da administração estadual direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Maranhão	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Pará	Estado e entidades da administração estadual direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.

Tribunal de Contas do Estado do Paraná	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Piauí	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	Estado, municípios (exceto a capital do Estado) e entidades da administração estadual e municipal, direta e indireta, exceto da capital.
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Roraima	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de S.Paulo	Estado, municípios (exceto a capital do Estado) e entidades da administração estadual e municipal, direta e indireta, exceto da capital.
Tribunal de Contas do Estado de Sergipe	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Estado de Tocantins	Estado, municípios e entidades da administração estadual e municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Distrito Federal	DF e entidades da administração direta e indireta.
Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia	Municípios e entidades da administração municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará	Municípios e entidades da administração municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás	Municípios e entidades da administração municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará	Municípios e entidades da administração municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Município de São Paulo	Município da Capital e entidades da administração municipal direta e indireta.
Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	Município da Capital e entidades da administração municipal direta e indireta.

Figura 2 - - Jurisdição dos Tribunais de Contas

Fonte: Elaboração própria

A presença destes tribunais subnacionais faz parte dos sistemas de *accountability* da administração pública. Sua ação é focada principalmente no aspecto formal dos gastos, na probidade e na adequação dos mesmos ao orçamento público pré-aprovado.

4.1. A evolução das Entidades de Controle e da Organização do Estado

Ainda conforme Albuquerque, a forma de atuação das EFS refletia a presença dominante da organização burocrática Weberiana na administração pública. Neste modelo, a autoridade deriva de um conjunto de normas legais e racionais, explicando, assim, o foco que tem prevalecido nas auditorias tradicionais que as cortes de contas brasileiras realizam em seus jurisdicionados. (ALBUQUERQUE, 2007).

Contudo, desde os anos 1970, as sociedades passaram a demonstrar um conjunto de pressões e questionamentos sobre a forma de organização e funcionamento do Estado que havia prevalecido durante o século XX (PACHECO, 2010). Em resposta a estes fenômenos, governos buscaram reformar a organização e funcionamento do Estado. O conteúdo da agenda de reformas empreendidas em diferentes países do mundo, nos últimos 20 ou 30 anos, pode ser resumido utilizando os traços comuns observados nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE:

- *A administração pública tem se tornado mais eficiente, mais transparente e voltada para o usuário; mais flexível e mais focada em desempenho;*
- *Os governos tem se tornado mais abertos, mais transparentes e acessíveis, utilizando um amplo leque de medidas como consultas públicas e outras medidas de interação com a sociedade para o estabelecimento de políticas públicas; 90% dos países-membros adotaram lei de liberdade de acesso às informações e ouvidorias; 50% publicaram padrões de atendimento aos usuários de serviços públicos;*
- *A maioria dos países introduziu mecanismos de orçamento e gestão baseados em desempenho; 72% incluem dados relativos a desempenho não financeiro em seus documentos orçamentários;*

- *Há mudanças nas formas de controle, substituindo o controle ex ante pelo controle ex post e desenvolvendo novas formas de controle interno. O controle sistemático, mas ineficiente sobre regularidade e legalidade de transações individuais, tem sido substituído por formas não sistemáticas, porém mais eficientes de verificação sobre a operação adequada dos sistemas;*
- *Os governos tem empreendido mudanças na macroestrutura, com a criação de novos formatos organizacionais e a multiplicação das agencies ou arm's-length public bodies⁶ aos quais são concedidos graus variados de autonomia em troca de responsabilidades por resultados;*
- *Adoção de mecanismos de mercado ou quase-mercado como vouchers ou competição de resultados; nos casos mais bem-sucedidos em termos de melhoria dos serviços prestados, tais inovações são acompanhados por instrumentos de boa governança, responsabilidade e accountability evitando a confusão entre ganhos privados e o interesse público;*
- *Mudanças na natureza do emprego público e nas relações contratuais entre Estado e seus funcionários. Em muitos países, os vínculos tem se tornado mais próximos dos do setor privado, por meio de alterações no status legal e nas condições do emprego. Políticas de individualização das relações contratuais tem se tornado comuns; hoje, dois terços dos países da OCDE utilizam contratos de trabalho com base em resultados e alguma forma de remuneração variável por desempenho;*
- *A emergência de um novo grupo de atores, além dos políticos e burocratas; os dirigentes públicos, dos quais se requer competências específicas de direção, aos quais se concede o “direito de dirigir, a partir da contratualização prévia de resultados e de critérios de racionalidade econômica. (PACHECO, 2010, p. 187-88)*

Segundo Araújo, em 1971, a partir do VII Congresso da INTOSAI, EFS de diversos países iniciaram o desenvolvimento do conceito de auditoria integrada ou integral, que tem por objetivo ir além do enfoque tradicional de exame da auditoria financeira. Essa nova conceituação incluiu

⁶ Organizações quase autônomas, financiadas pelo Estado, coordenadas às prioridades de governo e submetidas a controle de resultados.

não só a abordagem de verificação do cumprimento da responsabilidade financeira, como também os aspectos relacionados às questões administrativas e programáticas. (ARAÚJO, 2006)

O objetivo principal da uma auditoria integral (comprehensive audit) é verificar a economicidade, eficiência e eficácia das operações de uma organização e utilização dos recursos,. As auditorias integrais são também chamadas de auditorias "value for money" e são projetadas de forma a abranger, de uma forma ampla os aspectos operacionais da organização sem abandonar outros dois aspectos relacionados à *accountability*: o exame das demonstrações contábeis ou financeiras e o exame de conformidade com as autorizações ou com a legislação aplicável ao caso específico. A busca por um novo padrão de controle veio, então, acrescentar uma nova dimensão àquelas duas já realizadas pelas EFS, mas, principalmente trata-se da mudança sobre *o que controlar*; o controle não será mais exclusivamente sobre processos, mas, fundamentalmente sobre *resultados* (entendendo a legalidade dos atos administrativos como requisito necessário, mas não suficiente para a *accountability*). (PACHECO, 2010)

Hoje, pode-se dizer que, nos órgãos de controle brasileiros, existe um consenso de que a melhor forma de combate à ineficiência gerencial, a falta de metas claras e a inexistência de mecanismos de prestação de contas, que formam o clima propício para desvios de recursos e corrupção, é a realização de investigações que levem em conta o desempenho dos programas governamentais. Segundo Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira:

Na verdade, a utilização de mecanismos de controle dos resultados da administração pública é uma das maiores novidades em termos de accountability democrática. Trata-se de responsabilizar o poder público conforme o desempenho dos programas governamentais (ARANTES, LOUREIRO, et al., 2010).

Esta visão é compartilhada por Speck e Nagel, que indicam a modalidade de auditoria voltada para resultados como sendo uma evolução do papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores:

As instituições superiores de controle financeiro tem origem, historicamente, em duas preocupações diferentes: primeiro, na preocupação gerencial de administrar bem os recursos públicos. Essa inquietação nasce no âmbito da própria administração, e dá origem a instituições de controle financeiro, inicialmente alocadas no âmbito do próprio Poder Executivo.

A segunda fonte das instituições de controle financeiro é a apreensão liberal com a limitação do Poder Executivo. Essa preocupação tem origem nos primeiros órgãos representativos, como as Cortes Gerais medievais, e será retomada por seus sucessores, os organismos representativos que formaram o Poder Legislativo em sistemas políticos modernos.

Nos parlamentos, essa preocupação em limitar o Poder Executivo se cristalizará primeiro em comissões parlamentares especializadas para o desempenho da tarefa de fiscalização. Posteriormente, surgirá o modelo de instituições externas de assessoria ao parlamento para desempenhar essas tarefas de controle. (SPECK, 2000, p. 31)

4.2. Atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas no Brasil

4.2.1. - O Controle da Legalidade (1890-1967)

As atribuições dos tribunais de contas brasileiros mostram uma relação direta com o grau de autoritarismo e aquilo que José Murilo de Carvalho chamou de “Teatro das Sombras”.

Na história dos organismos de controles no Brasil, podemos apontar que essas diferentes motivações se relacionam de maneira específica com o sistema político vigente no Estado, mudando sua graduação e forma de atuação, de maneira a atender ao Poder Executivo, ou ao Legislativo, conforme o grau de liberdade do sistema e o maior exercício dos direitos civis da sociedade. É o próprio José Murilo que, em nossa opinião, melhor explica esta relação:

Excelente indicador da distribuição de poder em um sistema político são as contas do governo. O poder de lançar impostos e as condições de legitimidade em que ele se exerce estiveram no centro das lutas que fundaram o Estado moderno. A reivindicação de representação feita pelos barões ingleses esteve umbilicalmente ligada às pretensões reais de arrecadação de impostos e de recrutamento militar. Não por acaso, o controle

destas duas atividades do governo constituiu atribuição central dos parlamentos. Tratava-se, com efeito, da bolsa e da vida dos súditos.

Não foi diferente no Império Brasileiro. Neste ponto, aliás, o novo país podia exibir ação exemplar em seu passado colonial (...). O modelo parlamentar adotado pelo país incluiu a prática de submeter obrigatoriamente ao parlamento a aprovação da lei de meios, como era chamado o orçamento (...). O ritual de discussão do orçamento era seguido com rigor e constituía arma poderosa na mão do Legislativo que podia negar ao Executivo os meios de governar.

O orçamento indicava, no entanto, muito mais do que a disputa entre o Legislativo e o Executivo. Refletia o conflito entre a burocracia, a máquina do Estado, sempre em busca de maiores recursos, e os grupos dominantes na sociedade, aqueles de que se podiam extrair estes recursos. Representava o conflito interno de uma elite política que hesitava entre as necessidades do governo, que ela dirigia, e os interesses dos proprietários que ele devia representar. Traduzia, enfim, o conflito entre os vários grupos de proprietários com interesses e demandas distintas em relação ao poder público (CARVALHO, 2010, p. 263-264).

Segundo José Murilo de Carvalho, antes de 1888, e, posteriormente, durante a primeira república, os grandes proprietários rurais, frequentemente em aliança com comerciantes urbanos, sustentavam a política do coronelismo. Nos estados de São Paulo e Minas Gerais, este sistema atingiu a perfeição e contribuiu para o domínio que os dois estados viriam a exercer sobre a federação. Segundo este autor:

O coronelismo não era apenas um obstáculo ao livre exercício dos direitos políticos. Ou melhor, ele impedia a participação política porque antes negava os direitos civis. Nas fazendas, imperava a lei do coronel, criada por ele, executada por ele. Seus trabalhadores e dependentes não eram cidadãos do Estado Brasileiro, eram súditos dele. Quando o Estado se aproximava, ele o fazia dentro do acordo coronelista, pelo qual o coronel dava seu apoio político ao governador, em troca da indicação de autoridades, como o delegado de polícia, o juiz, o coletor de impostos, o agente do correio, a professora primária. Graças ao controle desses cargos, o coronel podia premiar os aliados, controlar sua mão de obra e fugir dos impostos. Fruto dessa situação eram as

figuras do “juiz nosso” e do “delegado nosso”, expressões de uma justiça e de uma policia postos a serviço do poder privado.” (CARVALHO, 2010, p. 57-58)

Esta situação praticamente inviabilizava o exercício da cidadania, e, como consequência, da limitação efetiva ao Poder Executivo. Isto se reflete na história da instituição do controle externo no Brasil. Até 1891, não existia um órgão com função de fiscalizar as finanças públicas, e, mesmo no anteprojeto da Constituição da República, não constava a ideia de um Tribunal de Contas (SPECK, 2000, p. 40). Foi a partir de um decreto do governo provisório, redigido pelo então ministro das finanças, Rui Barbosa, em novembro de 1890, que tem origem esta instituição. Consta da exposição de motivos do decreto:

É entre nós, o sistema de contabilidade orçamentária defeituoso em seu mecanismo e fraco em sua execução. O Governo Provisório reconheceu a urgência inadiável de reorganizá-lo; e a medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e a legislatura, que colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil (SPECK, 2000, p. 42)

O decreto não chegou a ser regulamentado, uma vez que Barbosa deixou o ministério dois meses depois, mas, deve-se a ele a inserção do artigo 89 na redação final da Constituição de 1891, referindo-se a criação do Tribunal de Contas da União:

Art. 89 – É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros desse Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado, e, somente perderão os seus lugares por sentença. (BALEEIRO, 2007)

Speck resume as características principais desta instituição criada sob a égide da Primeira República:

- a) A instituição teria status constitucional;
- b) Seus membros seriam selecionados pelo Executivo e pelo Legislativo em conjunto;

- c) Esses membros teriam amplas garantias vinculadas ao seu cargo;
- d) As decisões seriam tomadas de forma colegiada;
- e) O Tribunal julgaria as contas dos administradores;
- f) A instituição relataria ao Legislativo sobre a execução financeira do governo; e
- g) O Tribunal teria a função de registrar previamente as ordenações de despesas dos administradores, para que elas se tornassem efetivas.

Em relação a essas características básicas, o Tribunal de Contas não apresentaria maiores modificações durante mais de meio século (SPECK, 2000, p. 43).

Como seria de se esperar, a competência para julgar as contas dos administradores foi veemente contestada por um grupo de juristas, durante a República Velha. A faculdade do Tribunal de Contas de julgar as contas dos administradores constava explicitamente da exposição de motivos de Rui Barbosa, de 1890, propondo-se ali “a criação de Tribunal de Contas (...) com atribuições de revisão e julgamento” (SPECK, 2000, p. 54). Segundo Speck, a atribuição judicial do Tribunal de Contas foi até contestada pelo Supremo Tribunal Federal⁷. Apesar dos opositores dessa atribuição judiciária da instituição terem conseguido manter uma certa polêmica em torno do tema, todas as tentativas de retirar o poder judicial do Tribunal de Contas, de forma definitiva, fracassaram.

Assim, após a revolução de 1930, uma comissão de juristas estudou, em nome do governo, a reorganização do Tribunal de Contas. Dos cinco integrantes, quatro se manifestaram contra as atribuições judiciais do Tribunal de Contas. Somente Agenor de Roure, membro do Tribunal de Contas desde 1923 e seu presidente desde 1931, defendeu a tese das prerrogativas judiciais do Tribunal. Na Assembleia Constituinte, instalada em novembro de 1933, o grupo paulista ali representado defendeu mais uma vez a ideia de um Tribunal de Contas meramente auxiliar do Congresso Nacional, dele retirando-se as funções de tribunal administrativo. Mas o que prevaleceu na redação do texto definitivo da Constituição de 1934 foi a continuidade das

⁷ Masagão, Mário. Apud Lopes (1947:266). Apud Speck

atribuições judiciais em relação às contas dos administradores⁸. Mesmo a Constituição autoritária de 1937 não aboliu o poder do Tribunal de julgar as contas.

Na Assembleia Constituinte de fevereiro de 1946, a tese das atribuições judiciais foi novamente discutida durante os trabalhos preparatórios. Na comissão para a elaboração do anteprojeto referente ao Tribunal de Contas, foi, como em 1933, o representante do Tribunal de Contas, Silvestre Péricles, quem defendeu as atribuições judiciais do Tribunal. Mesmo que a sua proposta de incluir o Tribunal formalmente no rol dos órgãos do Poder Judiciário não tenha sido acolhida, a atribuição judiciária do Tribunal de Contas foi confirmada pela Constituinte (SPECK, 2000, p. 55-56).

O que se destaca neste cenário é que, embora o Tribunal de Contas tenha sua atuação definida constitucionalmente desde 1891, a obrigação de prestação de contas com o seu parecer aparece, de forma explícita, pela primeira vez na Constituição de 1934, no parágrafo único do seu art. 60:

Art. 60. Além das atribuições que a lei ordinária fixar, competirá aos Ministros:

(...)

Parágrafo único. Ao Ministro da Fazenda compete mais:

(...)

2) apresentar, anualmente, ao Presidente da República para ser enviado à Câmara dos Deputados, com o parecer do Tribunal de Contas, o balanço definitivo da receita e despesa do último exercício. (POLLETI, 2001) (grifo nosso).

A partir de então, anualmente, o Poder Executivo federal apresentou contas, sendo todas apresentadas ao julgamento do Congresso Nacional com parecer positivo pelo Tribunal de Contas da União. A prestação de contas somente foi interrompida em 1937, quando o governo não apresentou contas e, conseqüentemente, o TCU não emitiu parecer (SPECK, 2000, p. 60).

A Constituição de 1937, como era de se esperar de um Estado autoritário, retirou do texto constitucional a obrigação de prestar contas, dando ao presidente a atribuição de aprovar as suas próprias contas por meio de decreto. No entanto, no período compreendido entre 1938 e 1945 o

⁸ Art. 99. É mantido o Tribunal de Contas, que, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, acompanhará a execução orçamentária e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos. (POLLETI, 2001)

governo apresentou contas regularmente, tendo o Tribunal emitido parecer e o presidente aprovado suas contas com base nesses pareceres.

A atividade do Tribunal concentrava-se, de fato, na fiscalização prévia dos gastos do governo, atividade que o ocupava completamente devido a enorme quantidade de processos. Mesmo esta atividade era esvaziada, uma vez que, as decisões do Tribunal de recusar o registro de despesas poderiam ser derrubadas por decisões do Executivo. Esta situação somente se modificou em 1946, quando o veto passou a ser impeditivo em duas situações distintas: quando as despesas ultrapassassem a dotação do orçamento ou quando contrariassem frontalmente a lei orçamentária. Quando o veto não se enquadrasse em nenhum desses dois casos, o administrador poderia recorrer ao chefe do Executivo para obrigar o registro da despesa sob protesto. Esta sistemática prevaleceu até a Constituição de 1967.

A Constituição de 1967 foi consequência direta do golpe militar de 1964, quando direitos civis e políticos foram fortemente restringidos. Havia semelhanças com o regime autoritário de 1937, principalmente pela forte atuação do Estado na economia, voltada ao combate à inflação e à promoção do desenvolvimento econômico. Porém, diferentemente do que ocorreu em 1937, o regime militar manteve o funcionamento do Congresso e as eleições, com exceção das presidenciais, não foram interrompidas, ainda que medidas de força colocassem fortes limitações à oposição ao regime.

O projeto de reformas do governo militar era bastante extenso e incluía uma ampla reforma administrativa e financeira, com um impacto evidente sobre os órgãos de controle. Para o Tribunal de Contas, as principais mudanças da reforma administrativa foram a abolição do sistema de registro prévio das despesas, a introdução de uma nova modalidade de controle através de fiscalizações e a adoção de um sistema de controle interno, desvinculado tanto da administração como do Tribunal de Contas (SPECK, 2000, p. 68).

A Constituição de 1967 inovou ao trazer uma seção inteira (Seção VII do Capítulo VI) dedicada à fiscalização financeira e orçamentária. Apesar de possuir apenas três artigos, esta seção é relativamente extensa, e, bastante detalhada se comparada aos artigos lacônicos destinados ao tema nas Cartas Constitucionais anteriores. Destacamos o caput e os dois parágrafos do artigo 70:

Art. 70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

§ 1º O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos. (grifo nosso)

§ 2º O Tribunal de Contas da União dará parecer prévio, em sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República prestar anualmente; não sendo estas enviadas dentro do prazo, o fato será comunicado ao Congresso Nacional, para os fins de direito, devendo aquele Tribunal, em qualquer caso, apresentar minucioso relatório do exercício financeiro encerrado.

E, no parágrafo 5 do artigo 72:

§ 5º O Tribunal, de ofício ou mediante provocação do Ministério Público ou das auditorias financeiras e orçamentárias e demais órgãos auxiliares, se verificar a ilegalidade de qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contratos, deverá:

a) assinar prazo razoável para que o órgão da administração pública adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei;

b) sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, exceto em relação a contrato; (grifo nosso)

c) solicitar ao Congresso Nacional, em caso de contrato, que determine a medida prevista na alínea anterior ou outras necessárias ao resguardo dos objetivos legais.

O que se vê é que, pela primeira vez, o Tribunal de Contas adquire o direito constitucional de sustar a execução de ato que tenha sido por ele impugnado, com exceção dos contratos. Além disso, adquire a capacidade de realizar inspeções ou auditorias, o que mudou o foco da instituição. Porém, se parecia que os militares dariam finalmente ao Tribunal de Contas um papel de destaque no controle dos gastos públicos, ao continuar a leitura do artigo 72, nos deparamos com os parágrafos 6 e 8:

§ 6º O Congresso Nacional deliberará sobre a solicitação de que cogita a alínea c do parágrafo anterior no prazo de trinta dias, findo o qual, sem pronunciamento do Poder Legislativo, será considerada insubsistente a impugnação.

(...)

§ 8º O Presidente da República poderá ordenar a execução ou o registro dos atos a que se referem o parágrafo anterior e a alínea b do § 5º, ad referendum do Congresso Nacional. (CAVALCANTI, 2001)

Isto demonstra a verdadeira vocação do governo ao reforçar o caráter autoritário do regime, concentrando poder nas mãos do Poder Executivo.

Outra consequência do regime militar implantado em 1964 foi a tentativa de reorganização do Estado através do Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Segundo Bresser-Pereira, a reforma de 1967 foi um ensaio de descentralização e de desburocratização (BRESSER-PEREIRA, 1996). Segundo este autor, os princípios da administração burocrática clássica foram introduzidos no Brasil em 1936, através da criação do DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público e estava na origem desta segunda reforma, ocorrida em 1967 sob o comando de Amaral Peixoto e a inspiração de Hélio Beltrão.

A reforma iniciada pelo Decreto-Lei 200 foi uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil. Toda a ênfase foi dada à descentralização mediante a autonomia da administração indireta, a partir do pressuposto da rigidez da administração direta e da maior eficiência da administração descentralizada, mas teve, entretanto, duas consequências inesperadas e indesejáveis.

De um lado, ao permitir a contratação de empregados sem concurso público, facilitou a sobrevivência de práticas patrimonialistas e fisiológicas. De outro lado, ao não se preocupar com mudanças no âmbito da administração direta ou central, que foi vista pejorativamente como “burocrática” ou rígida, deixou de realizar concursos e de desenvolver carreiras de altos administradores. O núcleo estratégico do Estado foi, na verdade, enfraquecido indevidamente através de uma estratégia oportunista do regime militar, que, ao invés de se preocupar com a formação de administradores públicos de alto nível selecionados através de concursos públicos, preferiu contratar os escalões superiores da administração através das empresas estatais. Contudo,

uma leitura do texto do Decreto-Lei 200 demonstra, no seu artigo 6, uma preocupação em estabelecer princípios para a administração pública:

Art. 6º - As atividades da administração federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

I - planejamento;

II - coordenação;

III - descentralização;

IV - delegação de competência;

V - controle.

De qualquer forma, essa modificação no arranjo legal alterou profundamente o formato de atuação do Tribunal de Contas da União. Mas a mudança seria absorvida lentamente pela cultura administrativa do Tribunal. Segundo alguns autores, até hoje o Tribunal de Contas não se livrou ainda da cultura do registro prévio (SPECK, 2000, p. 69).

O que se verifica, ao longo do período 1890-1967, é que os Tribunais de Contas sempre foram reconhecidos como um instrumento de controle da administração pública. Inicialmente, como se preocupava Rui Barbosa, uma forma de suprir as deficiências da nossa incipiente contabilidade orçamentária, o que se cristalizou na forma do controle prévio do gasto público. Porém, apesar de instituírem esse controle, os diversos grupos que dividiram o poder desde a República Velha sempre hesitaram em sacramentar o poder do Tribunal de Contas em impugnar contratos ou sustar gastos que não estivessem de acordo com o orçamento.

A partir do momento em que a máquina pública adquire uma estrutura mais complexa, com a tentativa de reforma decorrente do Decreto 200, é que se começa a pensar na necessidade de imprimir eficiência à máquina pública. Porém, este seria apenas o início das mudanças que iriam acontecer no final da década de 1980.

Os percalços institucionais dos TCs brasileiros (1891-1967)

	Constituições				
	1891	1934	1937	1946	1967
Atribuições constitucionais	Verificar a legalidade das contas do Executivo.	Verificar a legalidade das contas do Executivo.	Verificar a legalidade da execução orçamentária e dos contratos celebrados pelo Executivo.	Verificar a legalidade das contas do Executivo, bem como a concessão de aposentadorias, reformas e pensões.	Verificar a legalidade das contas do Executivo e realizar auditorias nas entidades fiscalizadas.
Desenvolvimento		↔ (Mantém)	↑ (Avança)	↑ (Avança)	↑↓ (Avança/Recua)
Requisitos para se tornar ministro conselheiro	Não consta.	Não consta.	Não consta.	Ter no mínimo 35 anos de idade e gozar plenamente dos direitos políticos.	Idade mínima de 35 anos, idoneidade moral, notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública.
Desenvolvimento		↔ (Mantém)	↔ (Mantém)	↑ (Avança)	↑ (Avança)
Forma de recrutamento ministro/conselheiro	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Conselho Federal.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.
Desenvolvimento		↔ (Mantém)	↓ (Recua)	↑ (Avança)	↔ (Mantém)
Garantias a ministro conselheiro	Só perderiam o cargo por sentença judicial.	Mesmas oferecidas aos ministros da Corte Suprema.	Mesmas garantias que aos ministros do Supremo Tribunal Federal.	Mesmos direitos, garantias, prerrogativas e vencimentos destinados aos juízes do Tribunal Federal de Recursos.	Mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos dos ministros do Tribunal Federal de Recursos.
Desenvolvimento		↑ (Avança)	↔ (Mantém)	↔ (Mantém)	↔ (Mantém)

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas constituições federais de 1891 a 1967 e em Speck (2000).

Figura 3 - Percalços institucionais dos TCs brasileiros
Fonte: (LOUREIRO, TEIXEIRA e MORAES, 2009)

O quadro acima é um bom demonstrativo das idas e vindas do Tribunal de Contas no Brasil. Na medida em que crescem as atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas, aumentam os

requisitos para se tornar ministro ou conselheiro. Por outro lado, a forma de recrutamento permanece a mesma – indicação pelo Executivo, o que se reflete nas garantias do cargo.

A evolução da forma de recrutamento dos ministros/conselheiros é, talvez, uma das razões pelas quais os TCs sejam tão resistentes a mudanças e inovações, uma vez que, uma vez indicado pelo Executivo, o ministro/conselheiro se torna vitalício, somente se aposentando, compulsoriamente, aos 70 anos.

4.2.2. - Constituição de 1988: Novas Competências e novas formas de atuação num contexto de reforma da administração pública

A Constituição de 1988 é um momento crítico no desenvolvimento dos Tribunais de Contas no Brasil, já que coloca esses órgãos em nova trajetória institucional, a da ordem democrática. Ela cria novas regras formais e gera práticas que, mesmo de forma lenta e gradual, têm altos custos políticos de reversibilidade (LOUREIRO, TEIXEIRA e MORAES, 2009). Essa nova agenda de discussões inclui questões como descentralização, participação, transparência, possibilidades de parcerias público-privadas, o papel das organizações sociais, o alcance e a estabilidade dos marcos legais do poder público e das agências regulatórias, bem como o grau de liberdade dos agentes políticos para agir ou deixar de agir em determinadas situações, conforme os ditames de sua orientação política e de suas bases de apoio, exigindo a ampliação das funções dos TCs, abrangendo também o controle de desempenho; a indicação da maioria de seus dirigentes pelo Poder Legislativo e a atribuição à população de poder de denúncia de irregularidades.

Contudo, essa nova trajetória dos Tribunais de Contas não viria de forma imediata com a promulgação da nova Constituição. Bresser-Pereira aponta que a transição democrática ocorrida em 1985, não apresentou perspectivas de reforma do aparelho do Estado. Pelo contrário, significou, no plano administrativo, uma volta aos ideais burocráticos dos anos 30, e no plano político, uma tentativa de volta ao populismo dos anos 50. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

A Constituição de 1988 teria, então, ignorado completamente as novas orientações da administração pública. Os constituintes e, mais amplamente, a sociedade brasileira revelaram nesse momento uma incrível falta de capacidade de ver o novo. Perceberam

apenas que a administração burocrática clássica, que começara a ser implantada no país nos anos 30, não havia sido plenamente instaurada. Viram que o Estado havia adotado estratégias descentralizadoras - as autarquias e as fundações públicas - que não se enquadravam no modelo burocrático-profissional clássico. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

Do ponto de vista administrativo, a Constituição de 1988 teve como consequência a transformação de 400 mil funcionários celetistas das fundações e autarquias em estatutários, consolidando privilégios, além de criar outros. Segundo Bresser, a descentralização abriu espaço para o clientelismo principalmente ao nível dos estados e municípios. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

Na medida em que a Constituição de 1988 representou um retrocesso burocrático, revelou-se irrealista. Em um momento em que o país necessitava urgentemente reformar a sua administração pública, de forma a torná-la mais eficiente e de melhor qualidade, aproximando-a do mercado privado de trabalho, o inverso foi realizado. O serviço público tornou-se mais ineficiente e mais caro, e o mercado de trabalho público separou-se completamente do mercado de trabalho privado. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

É o próprio Bresser-Pereira, como Ministro da Administração e Reforma que, a partir de 1995, no governo Fernando Henrique, que inicia a reforma do Estado em geral, e, em particular, do aparelho do Estado e do seu pessoal. Esta reforma teve como objetivos:

- Em curto prazo, facilitar o ajuste fiscal, particularmente nos Estados e municípios, onde existia um claro problema de excesso de quadros;
- Em médio prazo, tornar mais eficiente e moderna a administração pública, voltando-a para o atendimento dos cidadãos.

A reforma de 1995 permitiu a reorganização administrativa do Governo Federal, com destaque para a melhoria substancial das informações da administração pública – antes desorganizadas ou inexistentes – e o fortalecimento das carreiras de Estado. Um número importante de concursos foi realizado e a capacitação feita pela ENAP, revitalizada.

Estas medidas exigiram mudança constitucional, executada em 1998 através da aprovação, pelo Congresso Nacional, das Emendas Constitucionais 19 e 20, que implicaram no estabelecimento de tetos para o gasto com funcionalismo, alterações no

caráter rígido e equivocado do Regime Jurídico Único e introdução do princípio da eficiência entre os pilares do Direito Administrativo. Tais mudanças constituíram-se em peças essenciais na criação de uma ordem jurídica que estabeleceu parâmetros de restrição orçamentária e de otimização das políticas. Destacam-se cinco movimentos:

- 1. A aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Porém, não teve tanto sucesso no que se refere à eficiência (fazer mais com menos). A agenda da eficiência vai exigir ações de gestão pública. Para tanto, será necessário conhecer melhor os mecanismos da Nova Gestão Pública.*
- 2. Os governos estaduais e, principalmente, os municipais introduziram diversas novidades no campo das políticas públicas. Maior participação social, ações mais ágeis, e, no caso específico dos estados, a expansão dos Centros de Atendimento Integrado.*
- 3. Diversas inovações nas políticas públicas, particularmente as vinculadas à área social. Mecanismos de avaliação, formas de coordenação administrativa e financeira, avanço do controle social, programas voltados à realidade local e, em menor medida, ações intersetoriais aparecem como novidade..*
- 4. A coalizão em torno do PPA e da idéia de planejamento, não na sua versão centralizadora e tecnocrática adotada no regime militar, mas sim, segundo uma proposta mais integradora de áreas a partir de programas e projetos.*
- 5. O governo eletrônico reduzindo o potencial de corrupção. O ponto em que houve menor avanço do governo eletrônico é exatamente na maior interatividade com os cidadãos, em prol da maior accountability. (BRESSER-PEREIRA, 1996)*

O que se buscava era a modernização ou o aumento da eficiência da administração pública, o fortalecimento da administração pública direta ou o “núcleo estratégico do Estado”, e a descentralização da administração pública através da implantação de “agências autônomas” e de “organizações sociais” controladas por contratos de gestão.

A proposta de reforma do aparelho do Estado partiu do diagnóstico da existência de quatro setores dentro do Estado:

- 1. O núcleo estratégico do Estado, onde são definidas as leis e políticas públicas.*
- 2. As atividades exclusivas de Estado, aquelas em que o “poder de Estado” é exercido, considerando-se com tal o poder de legislar e tributar.*

3. Os serviços não-exclusivos ou competitivos, aqueles que, embora não envolvendo poder de Estado, o Estado realiza e/ou subsidia porque os considera de alta relevância para os direitos humanos, ou porque envolvem economias externas, não podendo ser adequadamente recompensados no mercado através da cobrança dos serviços.

4. A produção de bens e serviços para o mercado, realizada pelo Estado através das empresas de economia mista, que operam em setores de serviços públicos e/ou em setores considerados estratégicos.

Em cada um desses setores foram considerados (1) qual o tipo de propriedade e (2) qual o tipo de administração pública mais adequada. A Figura 1 resume as relações entre essas variáveis.

Figura 1: Setores do Estado, Formas de Propriedade e de Administração

	FORMA DE PROPRIEDADE			FORMA DE ADMINISTRAÇÃO	
	Estatal	Pública Não-Estatal	Privada	Burocrática	Gerencial
NÚCLEO ESTRATÉGICO Legislativo, Judiciário, Presidência, Cúpula dos Ministérios	●				●
ATIVIDADES EXCLUSIVAS Polícia, Regulamentação Fiscalização, Fomento, Seguridade Social Básica	●				●
SERVIÇOS NÃO-EXCLUSIVOS Universidades, Hospitais, Centros de Pesquisa, Museus	Publicização → ●	●			●
PRODUÇÃO PARA O MERCADO Empresas Estatais		← Privatização ●	●		●

Fonte: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (1995) *Plano Diretor da Reforma do Estado*.

Figura 4 - Setores do Estado, Formas de Propriedade e Administração
Fonte: (BRESSER-PEREIRA, 1996)

Bresser aponta ainda para a dimensão cultural da reforma, que significaria, de um lado, sepultar de vez o patrimonialismo, e, de outro, transitar da cultura burocrática para a gerencial. (BRESSER-PEREIRA, 1996)

Se, por um lado, a partir de 1995, o Poder Executivo Brasileiro começou a apontar os caminhos dessa nova administração pública, focada nos resultados, pelo outro, os chamados Órgãos de Controle Externo começaram a se preocupar com a necessidade de aperfeiçoamento e modernização da estrutura de fiscalização existente até então.

No que tange às atribuições dos TCs, destacam-se a definição e a ampliação de suas competências exclusivas como os maiores ganhos para estes órgãos dentro da estrutura de poder. Além da prerrogativa de elaborar parecer técnico sobre a tomada de contas do Executivo, eles também assumiram a função de realizar auditorias de desempenho das políticas públicas, superando assim a atividade de cunho estritamente legalista, que sempre os caracterizou (ver figura 2). Isso significa verificar não apenas se o gasto foi realizado segundo as normas legais, mas também se ele produziu o resultado esperado (LOUREIRO, TEIXEIRA e MORAES, 2009, p. 748-49).

Loureiro, Teixeira e Moraes apontam ainda a importância de outra mudança introduzida na conjuntura crítica que permeou a elaboração da Constituição Federal de 1988: a forma de recrutamento do corpo dirigente dos Tribunais de Contas:

Na Constituinte, os grupos se dividiram entre a seleção por concurso público e a indicação exclusiva pelo Executivo com a confirmação do Legislativo, isto é, da forma tradicional. Porém, chegou-se a uma solução intermediária. Nela, o Executivo perdeu o monopólio da indicação dos membros dirigentes (ministros no caso do TCU, e conselheiros nos demais tribunais), passando a indicar apenas 1/3 deles, enquanto o Legislativo ficou responsável pela indicação dos outros 2/3, mantendo-se a aprovação de todos pelos parlamentares. Manteve-se, também, a vitaliciedade e as mesmas garantias oferecidas ao alto escalão do Poder Judiciário.

Além de ver reduzido seu poder de indicação, o Executivo acabou limitado a uma ou duas indicações de livre escolha. Isso porque o texto final da CF/88 prevê que para cada três membros indicados pelo Executivo, dois devem ser selecionados entre os auditores de

carreira dos próprios TCs e de representantes do Ministério Público de Contas (LOUREIRO, TEIXEIRA e MORAES, 2009, p. 749)

Mesmo sacramentada pela Constituição Federal, a fórmula de recrutamento dos indicados pelo Executivo enfrentou muita resistência, especialmente nos estados. Como exemplo, apesar dos Projetos de Lei que criavam o cargo de Auditor Substituto de Conselheiro e o Ministério Público de Contas junto ao TCE de São Paulo terem sido enviados à Assembleia Legislativa estadual em 2005 (LOUREIRO, TEIXEIRA e MORAES, 2009, p. 760), somente em 2011 foram realizados os primeiros concursos públicos para estas carreiras em São Paulo.

Registramos também que, em 2012, pela primeira vez uma funcionária da carreira de auditor substituto de conselheiro foi nomeada conselheira desse tribunal – Dra. Cristiana de Moraes. Este fato indica que, apesar da lentidão das mudanças, os tribunais de contas caminham no sentido de uma mudança no que Loureiro, Teixeira e Moraes identificam como sendo a *dinâmica entre as forças de mudança e as forças de resistência*, na qual os pontos de resistência têm sido maiores do que os de inovação (LOUREIRO, TEIXEIRA e MORAES, 2009, p. 756).

Além dos fatores apresentados pelos autores acima citados, consideramos também como fator de resistência às mudanças a vitaliciedade dos conselheiros dos Tribunais de Contas. Este fato, que a princípio deveria funcionar como uma garantia de isenção nos julgamentos tem, na verdade, servido para garantir um tratamento mais amistoso às contas dos governadores, que são, em muitos casos, responsáveis pela indicação da maioria dos conselheiros que julgam suas contas.

Foi neste cenário que incluíram-se no rol das atribuições dos Tribunais de Contas a apreciação da legalidade dos contratos, da admissão de pessoal, concessão de aposentadorias, reformas e pensões, além de se manifestar acerca da legalidade das licitações em caráter prévio, evitando, assim, benefícios a determinados grupos econômicos (LOUREIRO, TEIXEIRA e MORAES, 2009, p. 749).

Uma única atribuição ainda não foi transferida para os TCs, embora seja considerada, hoje, fundamental para completar a eficácia de sua atuação: o poder para cobrar as multas que eles aplicam aos tomadores de despesas. Atualmente, as penalidades são transformadas em cobrança do Executivo, o que dificulta seu recebimento, dada a pouca agilidade na sua execução. (SPECK, 2000, p. 184)

O quadro abaixo, compilado de Speck, demonstra esta dificuldade:

Contas irregulares, cobranças executivas e valores ressarcidos								
Quantidade de Condenações	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
- responsáveis	528	371	552	1477	661	1051	1327	937
- processos	126	111	122	973	637	349	318	379
Cobrança executiva (milhões de UFIR)	3,5	7,5	19,7	11,1	46,1	29,9	24,3	16,7
Valores ressarcidos (em %)	0,81	0,96	0,18	3,14	0,12	0,00	0,03	-
Fonte: Speck, 2000 p.184								

Figura 5 - Contas irregulares, cobranças e valores ressarcidos.

Impulsionado pelas reformas, o Tribunal de Contas da União realizou, a partir de 1998, uma pesquisa denominada “Tendências de Controle da Gestão Pública”, dividida em áreas como ambiente de controle, paradigma de controle, cultura organizacional, arquitetura organizacional, modelo de gestão e profissionais de controle, que resultou, entre outras coisas, na reestruturação de sua área-fim, com a criação de unidades especializadas na fiscalização de programas de desestatização e na avaliação de programas de governo. (ALBUQUERQUE, 2007).

5. Caso exemplar: Auditoria de Natureza Operacional – Segurança Hídrica no Semiárido.

Apresentamos aqui, como exemplo da metodologia de auditoria operacional, o trabalho realizado em 2009, sob a coordenação da 1ª Diretoria da 8ª Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, com o objetivo de avaliar as políticas públicas e ações governamentais voltadas para garantir a segurança hídrica do Semiárido brasileiro, investigando se essas políticas seriam adequadas, levando em consideração os possíveis impactos das mudanças do clima.

As populações da região do Semiárido brasileiro enfrentam, historicamente, uma situação de condições socioeconômicas e físico-climáticas desfavoráveis.

Os recursos hídricos disponíveis na região do Semiárido brasileiro sofrem ainda pressões devido às mudanças climáticas e o agravamento da escassez de água, principalmente nas regiões áridas e semiáridas, somadas ao aumento populacional e o aumento das exigências de consumo em razão do crescente nível de desenvolvimento da humanidade. Para enfrentar este problema governos e instituições internacionais iniciaram discussões sobre o planejamento da gestão dos recursos hídricos com o objetivo de alcançar a otimização do uso destes recursos. A escassez de água ameaça a sustentabilidade, a estabilidade, e segurança ambiental dos países em desenvolvimento.

Por estes motivos, o TCU realizou uma avaliação das políticas que visam criar condições dignas de vida às populações desta região, promovendo a revitalização das suas bacias hidrográficas. A seca nordestina e os seus reflexos são problemas antigos, que geram um bolsão de pobreza que, de acordo com previsões, podem se agravar ainda mais.

O relatório estudado informa que o Semiárido brasileiro abrange:

- 1.162 municípios de dez estados;
- Área de aproximadamente 900.000 km², cobrindo quase 8% do território nacional, maior do que o Texas ou toda a Península Ibérica;
- Habitada por cerca de 22 milhões pessoas, diferentemente de outras áreas semi-áridas do mundo, onde a densidade demográfica é baixa
- Possui a menor expectativa de vida do país;
- Possui a menor renda per capita do Brasil, e;

- É onde se observam as maiores taxas de analfabetismo, em todo território nacional. (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009).

O Nordeste brasileiro, contando com apenas 3% dos recursos hídricos disponíveis no Brasil, é a região menos favorecida do país.

Os dados socioeconômicos da região, obtidos em consulta ao site do DATASUS (<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/idb2011/matriz.htm>), confirmam que a região apresenta os piores resultados socioeconômicos do país, conforme demonstramos nas tabelas abaixo:

B.1 Taxa de analfabetismo

Taxa de analfabetismo (15a e+) por Situação e Região

Período:2010

Situação	Região Norte	Região Nordeste	Região Sudeste	Região Sul	Região Centro-Oeste	Total
Urbana	7,81	13,85	4,61	4,27	6,1	7,06
Rural	21,39	32,19	14,63	8,84	14,5	22,89
Total	11,12	18,54	5,28	4,95	6,99	9,37

Fonte: IBGE. Censos demográficos 1991, 2000 e 2010.

Notas:

Taxa de analfabetismo: % da população de 15 ou mais anos não alfabetizada.

Figura 6 - Taxa de analfabetismo por região

B.8 Renda média domiciliar per capita

Renda média domic. Per capita por Ano e Região

	Região Norte	Região Nordeste	Região Sudeste	Região Sul	Região Centro-Oeste	Total
Renda média	494,11	458,63	943,34	919,90	935,06	767,02
Fonte: IBGE. Censos demográficos 2000 e 2010						
Notas:						

Nesta tabela, o valor de referência, salário mínimo de 2010, é de R\$ 510,00

Figura 7 - Renda média por região

B.5.1 Proporção de pessoas com baixa renda
 % população com renda < 1/2 SM por Ano e Região
 Período:2010

	Região Norte	Região Nordeste	Região Sudeste	Região Sul	Região Centro-Oeste	Total
%	52,79	56,1	23,74	19,19	25,92	34,67

Fonte: IBGE. Censos demográficos 2000 e 2010.

Notas:

Nesta tabela, o valor de referência, salário mínimo de 2010, é de R\$ 510,00.

Figura 8 - Proporção de pessoas com baixa renda

A seca é um fenômeno costumeiro para as famílias nordestinas, trazendo periodicamente a morte do gado e das plantações, provocando grandes danos à população e promovendo o êxodo desta população para outras regiões do país. Estudos técnicos preveem que, em decorrência do aquecimento global, em um futuro próximo, as secas podem se tornar ainda mais frequentes, levando a um cenário de escassez permanente de água na região. Há alertas que indicam que o aquecimento do planeta pode provocar o surgimento de desertos no Brasil, transformando as áreas semiáridas em zonas áridas, com a caatinga sendo substituída por uma vegetação mais rala, o que aumentaria ainda mais as taxas de evaporação, e reduziria a disponibilidade hídrica, o que inviabilizaria a presença humana na área atingida. (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009)

Neste cenário, a análise do problema em sua totalidade não poderia ser abrangida pelos métodos tradicionais de auditoria, uma vez que, no âmbito federal, há uma pulverização do tema entre diversos atores. Desta forma, a ausência de uma definição explícita das competências de cada uma das unidades atuantes, pode prejudicar a atuação dos auditores, afetando negativamente os resultados com vistas ao enfrentamento dos efeitos das mudanças climáticas. Na visão dos auditores do TCU:

Além do risco da duplicação de esforços, implicando maiores gastos públicos para se obter o mesmo resultado, pode ocorrer conflito de competências gerando competitividade entre os atores, tornando-os oponentes ao invés de parceiros que necessitariam ser, tendo em vista a natureza da causa a ser defendida. (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009, p. 20)

5.1. Metodologia

5.1.1. Planejamento

A equipe do Tribunal de Contas da União adotou, na fase de planejamento:

- Realização de entrevistas não estruturadas com os órgãos responsáveis pela implementação de políticas que visam à promoção da segurança hídrica no país, em especial na região do Semiárido brasileiro, a fim de identificar os atores envolvidos. Assim, realizaram-se entrevistas com:
 - Representantes da Agência Nacional de Águas (ANA),
 - Casa Civil da Presidência da República,
 - Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba - Codevasf,
 - Ministério das Cidades,
 - Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT),
 - Ministério do Meio Ambiente (MMA) e
 - Ministério da Integração Nacional (MI),
- Pesquisas na legislação, em documentos fornecidos pelos gestores, bem assim, em matérias correlatas ao assunto veiculadas na imprensa, que contribuíram para a compreensão do objeto da auditoria.
- Delineamento de uma Matriz de Planejamento preliminar;
- Realização de um Painel de Referência para validação das linhas de investigação propostas, que contou com a participação de técnicos do MMA, Codevasf e da Embrapa Semiárido de Petrolina - PE.
- Testes, realizados na Bahia e no Piauí, do Questionário Estruturado, que foi enviado aos estados, a fim de obter uma avalia o por parte daqueles gestores com referência   clareza das questões aplicadas.

5.1.2. Execução

A fase de execução da auditoria envolveu:

- Observação direta,
- Análise de documentos,
- Estudo da bibliografia correlata,
- Visitas de campo para conhecer projetos considerados boas práticas,
- Entrevistas semiestruturadas com:
 - Pesquisadores de Universidades,
 - Representantes dos atores identificados em Brasília e
 - Representantes de órgãos encarregados da gestão de recursos hídricos nos estados da Bahia, Ceará e Paraíba.

Conforme consta do relatório do TCU:

Visou-se, com a realização das visitas de campo, corroborar as informações obtidas durante as entrevistas, observando o funcionamento, in loco, dos projetos sugeridos como possível solução para garantir a segurança hídrica no Semiárido brasileiro.

(...)

Com vistas a aumentar o escopo da análise, enviou-se um questionário estruturado aos estados do Nordeste e para Minas Gerais, para ser respondido pelos órgãos estaduais envolvidos na implementação de políticas públicas direcionadas à promoção de segurança hídrica para o Semiárido. (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009)

5.2. Questões de auditoria

Para investigar a existência de políticas públicas que tivessem por objetivo a implementação de mudanças infraestrutura hídrica no Semiárido brasileiro que levassem em consideração os efeitos

das mudanças do clima, a equipe de auditoria entendeu por oportuno conhecer estudos, pesquisas e ações dos diferentes gestores dos recursos hídricos no Semiárido brasileiro.

O foco foi verificar se os governos, ao promoverem ações para segurança hídrica, levaram em consideração os cenários das mudanças climáticas.

Para isto, os trabalhos iniciais levantaram três Questões de Auditoria, visando coletar dados sobre o funcionamento e o papel de cada órgão envolvido nas ações relativas à gestão da água na região:

Questão 1. Existe alguma avaliação feita pelos órgãos governamentais acerca das vulnerabilidades, impactos e riscos para a segurança hídrica do Semiárido brasileiro resultante dos possíveis efeitos das mudanças climáticas? (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009)

O objetivo desta questão foi identificar estudos que por ventura já houvessem sido realizados no âmbito governamental, fornecendo avaliações das vulnerabilidades, impactos e riscos que ameaçam o Semiárido brasileiro, abrangendo a garantia da segurança hídrica e os impactos a que estão sujeitos os recursos hídricos na região frente aos cenários de mudanças climáticas.

Questão 2. Os órgãos governamentais têm formulado políticas públicas ou ações similares com vistas a garantir a segurança hídrica no Semiárido, em resposta aos possíveis efeitos das mudanças climáticas? (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009)

O objetivo desta questão foi verificar se já existiam políticas públicas ou ações similares para garantir o fornecimento de água de qualidade para a população do Semiárido, levando-se em consideração as vulnerabilidades a que está sujeita essa região frente aos efeitos decorrentes do aquecimento global e as dificuldades já enfrentadas pela carência de água potável na região.

Questão 3. Frente aos estudos disponíveis e a serem disponibilizados pelos órgãos centrais, as instituições estão preparadas para incorporar, em seus respectivos planos de ação, as diretrizes apontadas? (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009)

Essa questão procurou avaliar se os órgãos responsáveis pela gestão dos recursos hídricos nos estados que compõem o Semiárido brasileiro estavam estruturados para implementar as políticas

locais, caso fossem demandados, tendo em vista as possíveis adaptações que serão exigidas para atender às exigências decorrentes dos efeitos das alterações do clima.

O questionário foi encaminhado às instituições estaduais de gestão de recursos hídricos dos estados do Nordeste e Minas Gerais. Como anexo, a equipe de auditoria enviou um texto em que explicava a estes órgãos os objetivos da auditoria; a avaliação das ações governamentais dirigidas à segurança hídrica no Semiárido brasileiro, levando em consideração os cenários das mudanças do clima e o objetivo de identificar pontos fortes e oportunidades de melhoria existentes, visando contribuir para o aperfeiçoamento das ações públicas neste setor.

5.3. Principais achados

Transcrevemos abaixo os achados de auditoria a que chegaram os analistas que realizaram a auditoria do TCU, da forma em que aparecem no relatório:

- 1. Embora os modelos usados no Quarto Relatório do Painel Intergovernamental de Mudanças Climáticas (IPCC AR4) e Relatório de Clima elaborado pelo INPE apontem o Semiárido brasileiro como uma das regiões mais vulneráveis aos efeitos das Mudanças Climáticas, os órgãos governamentais ainda não dispõem de estudos específicos avaliando o grau de impacto desses efeitos sobre aquela região, em especial no que se refere à segurança hídrica.*
- 2. As atuais políticas e ações governamentais para promoção de segurança hídrica no Semiárido ainda não levam em consideração os possíveis impactos provocados pelas mudanças climáticas, assim, tais mecanismos assumem o risco de resultarem ineficazes.*
- 3. Considerando que os possíveis efeitos das mudanças climáticas poderão agravar a situação de escassez de água que já se verifica na região do Semiárido, a falta de priorização, no âmbito governamental, de políticas visando o fornecimento de água de boa qualidade e a estruturação socioambiental da região para atendimento das populações rurais difusas, poderá expor essas populações à situação de risco.*

4. *Levando em conta que as mudanças climáticas poderão influir negativamente na disponibilidade hídrica do Semiárido, a pouca representatividade das ações de gestão de resíduos e de tratamento de esgoto sanitário têm como consequência a contaminação dos mananciais que os recebem, o que poderá prejudicar a eficiência das políticas de garantia hídrica para a região.*

5. *Os órgãos encarregados da gestão de recursos hídricos no Semiárido brasileiro, ainda não dispõem de nenhuma avaliação acerca dos possíveis impactos a que estão sujeitas as políticas públicas de fornecimento de água na região, tendo em vistas os cenários de mudanças climáticas.* (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009)

5.4. Considerações Finais sobre o Caso

O caso analisado apresenta um problema de gestão que se arrasta há muito tempo, sem que as diversas composições políticas que governaram o Brasil desde a República Velha até os dias de hoje tenham conseguido apresentar ao país uma solução satisfatória.

O relatório de auditoria tem um grande valor na medida em que levanta a questão da segurança hídrica da região e os riscos de agravamento da situação. Segundo o relatório, embora os estudos existentes em órgãos como o INPE apontem para uma situação de vulnerabilidade da região, os órgãos governamentais ainda não dispõem de estudos específicos avaliando o grau de impacto desses efeitos sobre aquela região, em especial no que se refere à segurança hídrica. (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009). Esta, segundo o relatório, é uma questão crucial, em face dos problemas decorrentes de mudanças climáticas que são esperadas no planeta, sendo que os órgãos governamentais, ao não considerarem esta questão na elaboração suas políticas e os seus planos de ação, não estarão preparados para o enfrentamento de uma situação que, se hoje é bastante ruim, pode se agravar.

Ao levantar este ponto, a equipe do TCU atua naquilo que deve ser o foco do trabalho da auditoria operacional: a forma de elaboração de políticas públicas. Porém, ao apresentar os seus achados de auditoria, deixa que a responsabilidade sobre esta tarefa – a elaboração de uma política pública para o semiárido que leve, efetivamente, em consideração as consequências do

aquecimento global – se perca entre os vários órgãos que cuidam desse assunto. Consequentemente, o TCU deixa de apresentar um plano de acompanhamento de ações, o que seria crucial para a avaliação da efetividade, eficácia, eficiência e economicidade das políticas públicas envolvidas, bem como o aperfeiçoamento da gestão pública, com preconiza o próprio TCU, na página 11 do seu manual.

A eficácia das políticas públicas destinadas à solução do problema da vulnerabilidade da população do semiárido somente é mencionada como uma possibilidade futura, ou, nas palavras do relatório “*tais mecanismos assumem o risco de resultarem ineficazes*”. Não há, contudo, uma avaliação da eficácia atual das políticas e ações governamentais, pois para fornecer informações mais precisas a este respeito, seria necessário, a priori, definir maneiras de quantificar este problema através de indicadores. A maioria dos brasileiros sabe que este é um problema importante para o país, mas, qual a real magnitude dessa questão? Como criar indicadores multidimensionais que apontem, por exemplo, até que ponto esta questão se espalha sobre outras regiões que não enfrentam o problema da seca, mas acolhem migrantes oriundos do semiárido? Ou, quanto representam os custos adicionais com os quais o Brasil terá que arcar, caso se confirmem as previsões de desertificação total da área? Em outras palavras, como mensurar o problema e o que este problema significa em termos mensuráveis?

Outro ponto abordado pelo relatório diz respeito a pouca representatividade das ações de gestão de resíduos e de tratamento de esgoto, que podem agravar ainda mais a situação devido à contaminação dos mananciais que os recebem. Aqui, a equipe deixa de mencionar que, à época, estavam em vigência a Lei Federal 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispunha sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, e a Lei Federal 11.445, de 5 de janeiro de 2007, que trata especificamente sobre as diretrizes nacionais para o saneamento básico e para a política federal de saneamento básico. Ora, se a regulamentação federal existe e não está sendo cumprida, caberia ao TCU acionar o Ministério Público Federal para garantir o cumprimento do marco legal. Isto não foi feito, como se pode ver no Acórdão, que trazemos em anexo.

Talvez, o que mais chame a atenção é o fato de que os achados de auditoria não responsabilizem nominalmente nenhum órgão ou dirigente, mas, ao fazer isto, o relatório coloca em evidência que os esforços das diversas entidades e governos existentes não são coordenados entre si. Se não existe coordenação, além do risco de duplicação de esforços, apontada no relatório, é improvável

que possa existir sinergia entre as ações das diversas esferas de governo envolvidas o que irá se traduzir em gastos públicos desnecessários, e, conseqüentemente, o comprometimento da eficiência, economicidade, efetividade e da eficácia. Tanto o Manual de Auditoria Operacional do TCU como o ISSAI 3000 recomendam que se proceda ao monitoramento das ações recomendadas ao auditado. Nas palavras do Manual do TCU:

A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações exaradas pelo TCU, assim como aferir o benefício decorrente de sua implementação. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 14)

Ao deixar de estabelecer um acompanhamento das ações recomendadas, o trabalho do TCU também deixa de fora o que talvez seja uma das dimensões mais importantes da avaliação de uma política pública; - o tempo para sua implantação e para que ela produza resultados. Neste caso específico, esta variável não pode ser desprezada, uma vez que são apontados riscos para uma população de 22 milhões de pessoas.

Por outro lado, a auditoria analisada foca o tema “melhoria do desempenho da ação do governo”, mas, deixa de lado a questão da *accountability*. Em todo o relatório de auditoria, não se menciona, em instante algum, a divulgação dos resultados obtidos pelos diversos órgãos públicos envolvidos de alguma forma na busca da solução para o problema. Sintomaticamente, a ênfase aqui parece estar deslocada para os processos, ficando a questão da transparência para o segundo plano.

6. Conclusão

Os processos que envolvem análise de processos de gestão são polêmicos, mesmo em instituições privadas. Pessoalmente, durante o período em que trabalhamos em equipes de auditoria voltada à análise de desempenho de grupos empresariais, pudemos verificar que muitos gestores enxergam este tipo de análise como um julgamento de sua capacidade técnica, o que, para muitos, pode colocar em dúvida sua aptidão para executar as funções inerentes aos seus cargos. Outros vêm esta prática como sendo uma ingerência, ou uma interferência indevida em sua autoridade. Isto faz com que muitos se sintam tentados a dificultar a tarefa das equipes designadas para este trabalho. Contudo, quando se consegue estabelecer uma sintonia entre auditores e auditados, os resultados tendem a se mostrar bastantes proveitosos, tanto para o gestor como para a organização.

Mesmo levando estes fatores em conta, a primeira questão a ser respondida, se as auditorias operacionais realizadas pelas entidades fiscalizadoras têm, efetivamente, contribuído para o alcance dos objetivos das políticas públicas, a análise realizada neste trabalho nos leva a concluir que ainda há uma distância razoável a ser percorrida antes que se possa dizer que sim.

Um dos motivos para esta conclusão pode ser encontrado quando comparamos a forma como a auditoria operacional é realizada no setor público e no setor privado. Embora identifiquemos semelhanças entre as auditorias de gestão realizadas nos dois setores, talvez a principal diferença entre elas determine uma distância considerável na sua essência. As auditorias de gestão do setor privado tendem a focar distorções decorrentes do que Jensen & Meckling exploraram ao dissecar a *Teoria da Agência*. Estes autores definem um relacionamento de agência como sendo um contrato no qual uma ou mais pessoas (principal(is)) engajam outra pessoa (agente) para a execução de algum serviço em seu nome, o que envolve delegar algum grau de autoridade para tomada de decisões ao agente. Se ambas as partes deste relacionamento forem *utility maximizers*, haverá uma boa razão para acreditar que o agente não irá agir sempre de forma a atender da melhor forma aos interesses do principal. (JENSEN e MECKLING, 1976)

Isto pode implicar diversos tipos de comportamentos do agente: Ele pode influir na compra de insumos em favor de fornecedores amistosos, ou simplesmente, optar por decorar seu escritório

com um mobiliário mais luxuoso do que o necessário. Num nível menos grave, esses desvios podem não significar prejuízos ao principal, mas representarão uma espécie de remuneração não-pecuniária ao agente, e, embora sejam de natureza não-pecuniária, representarão custos adicionais para a organização (JENSEN e MECKLING, 1976). Nestes casos, então, a auditoria operacional está verificando se dentre várias formas de gestão eficientes, o agente (ou gestor) está sempre utilizando *a mais eficiente* do ponto de vista do principal.

O que se verifica no setor público é que, embora exista uma grande demanda por parte de ações do poder público, como por exemplo, no caso analisado, muitas vezes estas demandas partem de populações com baixo poder de influenciar e cobrar a elaboração das políticas públicas. Em outras palavras, o principal não tem a capacidade de cobrar do agente a execução do contrato de forma que este maximize utilidade a seu favor. Assim, o agente fica a vontade para agir sempre de forma a atender aos seus próprios interesses. Todavia, na medida em que o país fica mais democrático e a cidadania passa a fazer parte do dia a dia das populações menos favorecidas, esta situação tende a se alterar em favor dos principais.

Outro ponto que chama a atenção no relatório analisado é a multiplicidade de atores que determinam políticas para a região do semiárido e que são citados no trabalho. Isto dificulta a delimitação de responsabilidades e cria dificuldades quanto a quem devem ser cobrados os resultados. Como diz o dito popular: “*cachorro que tem dois donos, morre de fome*”. Como consequência, apesar de sobrem recomendações no acórdão do TCU, o relator termina recomendando o arquivamento do processo, sem responsabilizar nenhum órgão ou gestor pela execução destas recomendações, nem estipular metas ou prazos para isto.

Verificamos também que existe uma sobreposição de funções entre entes federativos. A equipe do TCU analisou órgãos da União e dos Estados. A Constituição Federal atribui ao TCU a missão de fiscalização a outros membros da federação, porém, somente quanto aos recursos repassados pela União. Nada é dito quanto à gestão e a definição de políticas desses órgãos, o que se reflete no acórdão, que simplesmente omite recomendações aos organismos ligados aos estados.

Quanto à segunda pergunta, se as técnicas até aqui utilizadas na execução das auditorias operacionais são adequadas para a avaliação dessas políticas, o Manual de Auditoria da Intosai recomenda que “*decisões políticas e metas estabelecidas pelo legislador devem ser o ponto de*

partida para a auditoria de desempenho” (ISSAI 3000, 2004, p. 41). Para o estabelecimento de metas, é necessário estabelecer indicadores que permitam a mensuração dos resultados obtidos pela política. Em campo, assim como no relatório analisado, verificamos a ausência ou escassez de indicadores confiáveis para análise de políticas públicas, uma vez que os próprios gestores, muitas vezes, deixam de definir estes indicadores, até mesmo por desconhecimento das técnicas de definição de políticas públicas. Por outro lado, as técnicas de atribuição de indicadores que permitam o acompanhamento do desempenho não é uma prática que goze de unanimidade. A polêmica nos é apresentada por Regina Pacheco:

Para alguns autores, a mensuração de desempenho no setor público tem contribuído para o alcance de múltiplos objetivos (...) Para seus críticos, no entanto, trata-se de uma transposição indevida de instrumento desenvolvido para a gestão empresarial, que gera graves distorções quando aplicado ao setor público (DUNLEAVY e HOOD, 1994; HOOD, 2007, apud PACHECO, 2010, p. 199).

Mas, é a própria autora que conclui:

Apesar da polêmica, as experiências de mensuração de desempenho e contratualização de resultados têm se expandido tanto em outros países como no Brasil; diferentes governos no Brasil e no exterior têm buscado respostas às dificuldades introduzidas por essa nova forma de gestão e procurado aperfeiçoar metas e indicadores. (PACHECO, 2010, p. 199)

Não há dúvida que a estrutura do setor público é muito mais complexa que aquela encontrada em empresas privadas. Desta forma, surge mais uma indagação quanto a execução deste tipo de auditoria: - Qual o perfil mais adequado ao auditor que irá desenvolver os trabalhos de auditoria operacional? O Manual da INTOSAI tenta definir este profissional como sendo:

“Bem educado nas ciências sociais e em métodos de investigação/avaliação científica. Conhecimentos específicos das diferentes áreas funcionais a serem auditados podem também revelar-se essencial, mas conhecimentos avançados em contabilidade e auditoria financeira não são sempre necessários em auditoria ou programa de avaliação de desempenho.” (ISSAI 3000, 2004, p. 37)

O perfil, então, é de uma pessoa com conhecimentos de técnicas de metodologia científica e com conhecimentos multidisciplinares. Este tipo de profissional é raro, não só no setor público, como

no setor privado. Acrescentando-se a isto as limitações impostas às folhas salariais da área governamental e a estrutura funcional rígida da burocracia estatal, recrutar esta mão de obra torna-se uma tarefa difícil. Além disso, alguns tribunais de contas ainda realizam concursos voltados apenas para profissionais oriundos das carreiras de direito ou ciências contábeis, até mesmo pela pouca tradição dos órgãos fiscalizadores em execução de auditorias de natureza operacional.

Concluimos que existem problemas que precisam ser resolvidos para que a auditoria operacional possa trazer os resultados que se esperam dela. Contudo, a auditoria de natureza operacional é uma tendência irreversível na administração pública, devido às exigências da sociedade democrática de que o governo seja cada vez mais transparente e eficiente. As dificuldades e desafios para a implantação desta técnica ainda são grandes, mas, a tendência de modernização dos tribunais de contas, impulsionada pela democratização do país, permite que se espere que estes obstáculos sejam vencidos em futuro próximo.

6.1. Os desafios das Auditorias Operacionais para os Tribunais de Contas subnacionais

Se a execução do processo de auditoria operacional ainda encontra diversas dificuldades no âmbito do Tribunal de Contas da União, para os Tribunais de Contas subnacionais realizarem o que se espera deles nos processos de Auditoria Operacional é necessário que ocorra um processo de mudança que altere, principalmente, as estruturas desses órgãos.

Mudanças, que numa empresa privada poderiam ser implantadas através de um processo de planejamento estratégico, definindo missão, visão, objetivos e rumos a serem tomados são difíceis, senão impossíveis, de serem executadas, pelo simples motivo que os Tribunais de Contas, assim como qualquer outro órgão da Administração Pública, estão limitados pelo Princípio da Estrita Legalidade.

Por causa deste Princípio, as mudanças necessárias para a efetiva implantação das mudanças necessárias para a execução de processos de Auditoria Operacional, devem passar por alterações de sua Lei Orgânica, que fixa a sua organização e rege as atividades da casa. Mudanças em seu

regimento interno também dependem de aprovações colegiadas, nem sempre fáceis de obter. Além disso, cargos e funções só podem ser criados por lei, o que engessa o quadro de pessoal.

Apesar do Princípio da Legalidade ser importante para o sistema de freios e contrapesos de uma sociedade democrática, neste caso, provocam efeitos colaterais, pois, aqui este sistema parece alterar equilíbrio do que Loureiro, Teixeira e Moraes chamam de dinâmica entre as forças de mudança e as forças de resistência em favor das forças de resistência. Isto por que as alterações dos mecanismos que servem de freio à atuação dos Tribunais de Contas dependem da vontade política do Executivo, que, como demonstrado no TCC, tem o domínio sobre um Legislativo dócil, e das próprias estruturas internas dos Tribunais de Contas, estas construídas sobre indicações que foram, por muito tempo, feitas por obra e graça deste mesmo Poder Executivo.

Por outro lado, o processo de auditoria operacional tem uma dinâmica própria. O elemento humano que o executa não deve e não pode ser o mesmo que executa a auditoria formal por uma razão muito simples: - O perfil exigido para uma é radicalmente diferente do perfil exigido para a outra. Enquanto o elemento que executa a auditoria formal é voltado para o detalhe, o outro deve ter aquilo que se define como helicopter view, ou seja, a capacidade de enxergar de forma panorâmica o processo que está sendo analisado. Um deve se ater aos aspectos formais e legais, o outro deve tentar ver além daquilo que está nos contratos. Tais características, em nossa maneira de ver, definem pessoas muito diferentes.

Outro obstáculo a ser vencido diz respeito à formação e manutenção de quadros internos voltados à execução de trabalhos de auditoria operacional. Desde 1990 a ideia de auditoria operacional vem sendo incorporada aos procedimentos de auditoria do TCU. A página deste órgão na internet ressalta o acordo de cooperação assinado com o governo britânico, visando a implantação deste processo naquele Tribunal:

Nesse contexto, de 1998 a 2006, o Tribunal implementou o Projeto de Cooperação Técnica com o Ministério Britânico para o Desenvolvimento Internacional - DFID com o objetivo de disseminar no TCU técnicas de avaliação amplamente aplicadas por instituições de controle e, a partir desse conhecimento, avaliar programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos. Esse projeto deu ênfase à avaliação de ações para a redução da desigualdade social existente no Brasil.
(TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2012)

Em que pese o fato do Tribunal de Contas do Estado da Bahia ter introduzido o conceito de auditoria operacional em seu Manual de auditoria já em 1985 (ARAÚJO, 2006, p. 49), a maioria dos Tribunais subnacionais ainda não tem pessoal devidamente treinado para a execução deste tipo de análise; para que isto aconteça, é necessário que se profissionalize as Escolas de Contas dos TCs. As Escolas de Contas, como instrumento de treinamento e formação de quadros, utilizam pessoal interno que é chamado para ministrar cursos de forma mais ou menos esporádica, sem prejuízo do serviço que estiverem eventualmente executando. Entendemos que o formato ideal dessas instituições abrigaria pessoal exclusivamente dedicado ao treinamento dos quadros dos Tribunais de Contas ou, que, durante o período em que os funcionários fossem alocados para as tarefas de treinamento, cessassem as obrigações rotineiras dos mesmos. Um mecanismo de cooperação e troca de informações entre as escolas de contas, seja a nível nacional ou internacional, também seria de extrema valia para a disseminação deste tipo de auditoria.

Contudo, em nosso entender, a maior limitação para a realização de auditorias operacionais no âmbito da administração pública brasileira está na inexistência de um sistema de contabilidade de custos no setor público. Na forma com que se realiza o registro das despesas do setor público, somente se consegue alocar os custos diretos de cada projeto ou setor, como, por exemplo, compras diretas de materiais, ou salários de mão de obra direta. No âmbito federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria STN 157/2011, já se mobiliza para a implantação de um sistema que evidencie os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Nas demais unidades federativas - estados e municípios – não há previsão de que tal providência se materialize em curto prazo.

Os gastos indiretos, tais como os custos de supervisão, custos de manutenção e operação de equipamentos utilizados por mais de um centro de custos, dentre outros, podem não estar sendo alocados corretamente às atividades que atendem às necessidades da sociedade, o que impede a sua percepção e, conseqüentemente, a sua avaliação. Isto irá se refletir diretamente no processo de avaliação da economicidade das ações da Administração, uma vez que no setor público este tipo de gasto é elevado, em função da complexidade da estrutura administrativa da máquina pública. Conseqüentemente, um processo que, a primeira vista seja o mais adequado, em função de uma análise incompleta dos custos envolvidos, pode se revelar ineficiente, em função da falta de informações sobre os seus custos indiretos, que, atualmente, não são considerados na

contabilidade pública brasileira. Este, talvez, seja o maior desafio para os tribunais de contas subnacionais na avaliação da eficiência das ações da administração pública.

Bibliografia

ALBUQUERQUE, F. D. F. T. **A Auditoria Operacional e Seus Desafios**. São Paulo: Editora Renovar, 2007.

ARANTES, R. et al. Controles Democráticos Sobre a Administração Pública no Brasil. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. **Burocracia e Política no Brasil**. 1a. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. p. 110-147.

ARAÚJO, I. D. P. S. **Introdução à Auditoria Operacional**. 3a. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

BALEIRO, A. A Constituição de 1891. **Biblioteca Digital do Senado**, 2007. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/id/137570/19/1891.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: [s.n.], 1988.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Segurança hídrica no Semiárido**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2009.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, n. 47, janeiro-abril 1996.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Construindo o Estado Republicano**. 1a. Edição. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

CARVALHO, J. M. D. **A Construção da Ordem Teatro das Sombras**. 5a. Edição. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

CARVALHO, J. M. D. **Cidadania no Brasil: O longo Caminho**. 13a. Edição. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

CAVALCANTI, T. B. Constituições Brasileiras: 1967. **Senado Federal**, 2001. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/137603>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

CITADINI, A. R. **O Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad Ltda., 1995.

DEMOCRATIZAÇÃO e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p. 739-72, jul/ago 2009.

DINIZ, E. Governabilidade, Democracia e Reforma do Estado; Os Desafios da Construção de uma Nova Ordem no Brasil dos Anos 90. [S.l.]: [s.n.], p. 385-415.

FUNCIONAMENTO do TCU. **Tribunal de Contas da União**, 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br>>. Acesso em: 19 novembro 2012.

ISSAI 3000. **Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards**. INTOSAI Professional Standards Committee. Estocolmo. 2004.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, Outubro 1976.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p. 739-72, jul/ago 2009.

PACHECO, R. S. A Agenda da Nova Questão Pública. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (.). **Burocracia e Política no Brasil**. 1a. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. p. 183-218.

POLLETI, R. Constituições Brasileiras - 1934. **Senado Federal**, 2001. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/137602>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

SPECK, B. W. **Inovação e Rotina no Tribunal de Contas da União**. São Paulo: Edições Loyola, 2000.

SPECK, B. W.; NAGEL, J. **A Fiscalização dos Recursos Públicos pelos Tribunais de Contas**. Campinas: Editora da Unicamp, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Avaliação de programas de governo. **Portal do Tribunal de Contas da União**, 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/historico>. Acesso em: 25 dezembro 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU. **Manual da Auditoria de Resultados**. [S.l.]: [s.n.].

ANEXO

ACÓRDÃO Nº 2462/2009 – TCU – Plenário

1. **Processo TC 026.061/2008-6**

2. Grupo I – Classe V – Relatório de Auditoria Operacional.

3. Interessados: Tribunal de Contas da União.

4. Órgãos/Entidades: Ministério da Integração Nacional, Ministério do Meio Ambiente, Casa Civil da Presidência da República e Agência Nacional de Águas.

5. Relator: Ministro Aroldo Cedraz.

6. Representante do Ministério Público: não atuou.

7. Unidade: 8ª Secretaria de Controle Externo (Secex/8).

8. Advogado constituído nos autos: não há

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Relatório de Auditoria de Natureza Operacional realizada com o objetivo de avaliar as políticas públicas e ações governamentais voltadas para a segurança hídrica do Semiárido brasileiro diante dos cenários de mudanças climáticas.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. recomendar à Casa Civil da Presidência da República, na condição de Coordenadora do Comitê Interministerial sobre Mudança do Clima – CIM, instituído pelo Decreto nº 6.263/2007, que estude formas de promover a articulação político-institucional entre os diversos setores do Governo Federal encarregados de atuar nas questões relacionadas com as mudanças climáticas, com vistas a agilizar a avaliação dos riscos de tais mudanças para o País, bem como a elaboração de informações técnicas sobre o tema, em especial no que diz respeito ao Semi-árido brasileiro, levando-se em conta o impacto que poderão sofrer os recursos hídricos da região;

9.2. recomendar ao Ministério do Meio Ambiente – MMA que adote providências, por intermédio da Secretaria de Mudanças Climáticas e Qualidade Ambiental, no sentido de:

9.2.1. obter as condições necessárias à implementação Sistema de Alerta Precoce de Secas e Desertificação – SAP, inclusive quanto à disponibilização dos recursos necessários a essa medida;

9.2.2 incentivar a realização de pesquisas com vistas ao desenvolvimento de cenários de mudanças climáticas para a região semi-árida brasileira, contendo projeções mais detalhadas e resolução espacial mais alta do que a oferecida pelos modelos globais do clima;

9.2.3. estimular os órgãos responsáveis pela elaboração e implementação de políticas de recursos hídricos a considerarem em seus planejamentos a variável mudança climática, de modo a evitar que as respectivas ações sejam inviabilizadas em razão de eventos extremos decorrentes dos efeitos das mudanças do clima;

9.2.4. avaliar a possibilidade de ampliar e aperfeiçoar as soluções descentralizadas, a exemplo do PRODHAM e do Programa Água Doce, voltadas ao atendimento do abastecimento hídrico das populações difusas, levando-se em consideração as potencialidades naturais de cada localidade, a fim de assegurar a essa população meios para enfrentar as vulnerabilidades a que estão sujeitas, em decorrência das variabilidades climáticas;

9.2.5. avaliar a conveniência e oportunidade de intensificar a promoção de ações para recuperação dos mananciais, recomposição de matas ciliares e proteção das nascentes dos rios do Semi-árido brasileiro, haja vista que tais ações poderão contribuir para a promoção da garantia hídrica na região, favorecendo, por conseguinte, a adaptação da população local aos efeitos das mudanças climáticas;

9.3. recomendar ao Ministério das Cidades e à Fundação Nacional de Saúde – FUNASA que examinem a conveniência e oportunidade de:

9.3.1. ampliar o auxílio técnico-operacional às Prefeituras Municipais, com vistas a minimizar a deficiência na capacidade técnica dos Municípios de elaboração e operação de projetos de coleta e tratamento de esgoto e de gestão de resíduos sólidos, possibilitando, com isso, o incremento da prestação desses serviços, em especial naqueles integrantes do Semi-árido; e

9.3.2. estimular a implementação de infra-estrutura e serviços relacionados com as ações de saneamento básico, mediante mecanismos de cooperação entre os entes federados, priorizando, na medida do possível, as ações que promovam a equidade social e territorial no acesso a esse serviço;

9.4. arquivar o presente processo.

10. Ata nº 44/2009 – Plenário.

11. Data da Sessão: 21/10/2009 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: **AC-2462-44/09-P.**

13. Especificação do quorum:

13.1. Ministros presentes: Ubiratan Aguiar (Presidente), Valmir Campelo, Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Aroldo Cedraz (Relator), Raimundo Carreiro, José Jorge e José Múcio Monteiro.

13.2. Auditor convocado: Marcos Bemquerer Costa.

13.3. Auditores presentes: André Luís de Carvalho e Weder de Oliveira.

UBIRATAN AGUIAR AROLDO CEDRAZ
Presidente Relator

Fui presente: LUCAS ROCHA FURTADO
Procurador-Geral