



CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIEURO

CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA POLÍTICA

Diógenes Corrêa Vieira de Faria

**AS DIFICULDADES POLÍTICO-BUROCRÁTICAS DA
AUDITORIA EXTERNA NA ESTRUTURA DOS TRIBUNAIS
DE CONTAS EM FACE DE LACUNA NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988**

BRASÍLIA/AGOSTO/2014

Diógenes Corrêa Vieira de Faria

**AS DIFICULDADES POLÍTICO-BUROCRÁTICAS DA
AUDITORIA EXTERNA NA ESTRUTURA DOS TRIBUNAIS
DE CONTAS EM FACE DE LACUNA NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Unieuro, como requisito parcial do Curso de Mestrado em Ciência Política, para obtenção do título de Mestre.

Orientador(a): Profº Doutor Henry Aniagoa Kifordu

BRASÍLIA/AGOSTO/2014

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária Larissa Barbosa da Mota CRB1/2892

F224d Faria, Diógenes Corrêa Vieira de

As dificuldades político-burocráticas da auditoria externa na estrutura dos tribunais de contas em face de lacuna na Constituição Federal de 1988 / Diógenes Corrêa Vieira de Faria – Brasília, 2014.

157 p.:il.

Dissertação (Mestrado) – Mestrado em Ciência Política.
Centro Universitário UNIEURO.

1. Política 2. Auditoria externa 3. Tribunal de Contas 4. Lacuna Constitucional 5. Independência funcional I. Kifordu, Henry A. (Orientador) II. Título.

CDU 342.4(81)

Diógenes Corrêa Vieira de Faria

TÍTULO DO TRABALHO

**AS DIFICULDADES POLÍTICO-BUROCRÁTICAS DA
AUDITORIA EXTERNA NA ESTRUTURA DOS TRIBUNAIS
DE CONTAS EM FACE DE LACUNA NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988**

BANCA EXAMINADORA

PROF. DOUTOR HENRY ANIAGO KIFORDU

Prof. Orientador

PROF. POS-DOUTOR DAVID VERGE FLEISCHER

Examinador Externo

PROF. DOUTOR CARLOS FEDERICO DOMÍNGUEZ AVILA

Examinador Interno

BRASÍLIA/AGOSTO/2014

DEDICATÓRIA

Ao meu pai, Fortunato Vieira de Faria (*in memoriam*), e à minha mãe, Maria Divina de Faria, como sinal de gratidão e de respeito pelo amor ofertado e pelo apoio efetivo para o acesso ao saber científico.

Ao meu irmão, Nicanor Vieira de Farias, de quem eu ouvi, na infância, as primeiras reflexões sobre a Auditoria Externa na Administração Pública e sobre a importância das Instituições Auditoras Superiores para melhoria da qualidade de vida do povo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha filha, filho, irmãos, irmãs, companheira e demais familiares e amigos, que compreenderam os momentos de ausência dedicados ao estudo durante a realização deste curso de mestrado em Ciência Política.

Agradeço o apoio para realização deste curso de mestrado ofertado pelos colegas da Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria (Seaud) do Tribunal de Contas da União, em especial do Serviço de Normas de Auditoria (Senor), unidade na qual desempenhei as atribuições de Auditor Federal de Controle Externo durante a realização desta dissertação.

Agradeço aos professores e aos servidores do Centro Universitário Unieuro pelo apoio incondicional na superação dos obstáculos inerentes ao processo de ensino-aprendizagem e pelas ações e palavras construtivas, necessárias e indispensáveis para o sucesso educacional.

Agradeço a contribuição da professora Doutora Lídia Xavier de Oliveira pelas recomendações de aperfeiçoamento da dissertação e pelo apoio administrativo ofertado como Coordenadora deste curso de mestrado em Ciência Política.

Agradeço aos professores Doutora Iolanda Bezerra dos Santos Brandão, Doutor Vicente Fonseca e Doutor Henry Aniagoa Kifordu pela participação na banca de qualificação para defesa da dissertação e pelas valiosas sugestões de melhoria da dissertação.

Agradeço a contribuição da Doutora Selma Maria Hayakawa Cunha Serpa, Auditora Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, que gentilmente revisou e ofertou sugestões de aperfeiçoamento à dissertação.

Agradeço ao pós-Doutor Bruno Wilhelm Speck pelas recomendações e pela disponibilidade em participar da banca examinadora desta dissertação.

Agradeço aos professores pós-Doutor David Verge Fleischer (examinador externo), Doutor Carlos Federico Domínguez Ávila (examinador Interno) e Doutor Henry Aniagoa Kifordu (orientador) pela participação na banca examinadora e pelas contribuições de aperfeiçoamento à dissertação.

Por fim, faço um especial agradecimento pela orientação extraordinária do Professor Doutor Henry Aniagoa Kifordu que, com sabedoria e humildade, norteou a pesquisa, ofereceu recomendações de aperfeiçoamento e contribuiu para a eficiência e a eficácia deste trabalho de Ciência Política.

“Os representantes
do povo francês, reunidos
em Assembleia Nacional, tendo em vista que
a ignorância, o esquecimento ou o desprezo dos direitos
do homem são as únicas causas dos males públicos
e da corrupção dos Governos, resolveram declarar
solenemente os direitos naturais, inalienáveis e sagrados do homem,
(...)”

Art. 15º. A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua
administração.”

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.
(França, 26 de agosto de 1789.)

SUMÁRIO

Introdução.....	12
Capítulo I – Referencial Teórico.....	21
1.1. Constituição e Lacuna Constitucional.....	21
1.2. Abordagem Institucional.....	34
1.3. Independência Funcional da Auditoria Externa.....	47
1.4. Outros Conceitos Relevantes.....	55
1.5. Observações Relevantes.....	61
Capítulo II – Considerações Metodológicas.....	64
2.1. Especificação da Hipótese.....	65
2.2. Apresentação das Categorias Analíticas Ou Variáveis.....	66
2.3. Questões de Pesquisa.....	67
2.4. Definição de Termos.....	68
2.5. Delimitação da Pesquisa.....	70
2.6. Técnicas de Coleta e de Análise de Dados.....	73
Capítulo III – A Trajetória da Auditoria Externa na Estrutura do Tribunal de Contas da União.....	75
3.1. Primeira Fase: O Estabelecimento do Arranjo Institucional da Auditoria Externa Na Estrutura do TCU (1890-1967)	75
3.2. Segunda Fase: A Constitucionalização do Órgão de Auditoria Financeira e Orçamentária (1967 – 1988)	100
3.3. Terceira Fase: A Lacuna na Constituição de 1988 sobre a AEAP.....	105
Capítulo IV – A Auditoria Externa na Atual Estrutura dos Tribunais de Contas do Brasil.....	108
4.1. A Auditoria Externa na Atual Estrutura dos TCB.....	108
4.2. A Independência da AEAP e a Intosai (1977)	129
4.3. Associações Representantes dos Agentes do TCB.....	136
Conclusão.....	143
Referência Bibliográfica.....	152

RESUMO

Esta dissertação de mestrado em Ciência Política tem como preocupação as dificuldades na relação político-burocrática da função de Auditoria Externa da Administração Pública (AEAP) na estrutura das Instituições Fiscalizadoras Superiores (IFS), das quais os Tribunais de Contas do Brasil (TCB) são espécies, que possam restringir o caráter republicano e democrático dessa função institucional e sua instrumentalidade para a cidadania, em especial por meio da livre e objetiva atuação dos auditores externos e do acesso direto da sociedade à informação gerada pela AEAP. A questão central que orienta a pesquisa é até que ponto a falta de previsão, na Constituição Federal de 1988, de órgão e agentes específicos de AEAP provoca dificuldade estrutural e funcional para a auditoria externa na estrutura dos TCB. O objetivo do estudo é analisar as atrofias no arranjo institucional (estrutural e funcional) da AEAP nos TCB que possam existir em razão da falta de previsão de órgão e agentes específicos de auditoria nessa Constituição. A hipótese é que essas dificuldades estejam associadas com a ausência de regras constitucionais institutivas da organização e funcionamento da AEAP e de garantias necessárias à atuação do auditor externo. A base teórica do estudo baseia-se em teorias constitucionais e abordagens institucionais, em especial, o novo institucionalismo nas vertentes da escolha racional, histórica e sociológica. Essas abordagens oferecem uma visão mais completa sobre a natureza normativa e empírica dessas instituições, em especial, o papel, o desempenho e a relação entre os agentes políticos e burocráticos. Um argumento fundamental, particularmente, a partir do novo institucionalismo da escolha racional, é que as instituições são definidas com base em suas funções institucionais, ao contrário do desenho constitucional formal, real, em que IFS brasileiras figuram na Constituição exclusivamente integradas por magistrados. Pois, não é socialmente digno uma instituição de auditoria pública ser constitucionalmente instituída apenas por magistrados, sem auditores externos. A lição teórica é que haja simbiose político-burocrática viável, entre magistrados e auditores nas IFS, esperando-se que prevaleça a coordenação, ao invés da subordinação. A metodologia adotada é a pesquisa documental, com dados obtidos a partir de documentos acessíveis ao público no passado e em curso. Os documentos pertinentes revelam os arranjos institucionais formais e a trajetória dos TCB. Outros documentos relativamente informais da Associação Nacional de Auditores Externos mostram as dificuldades sentidas pelos auditores externos, que busca um equilíbrio viável entre magistrados e auditores. Além disso, internacionalmente, documentos relacionados com a INTOSAI mostram que a organização funciona na perpetuação da desigualdade, orientada para a elite na estrutura das IFS. Os resultados empíricos confirmam a hipótese de que a referida lacuna na Constituição Federal de 1988, provoca dificuldades estruturais e funcionais para a AEAP. Além disso, ela afeta a independência formal e operacional dessa função. A conclusão é que sem a referida independência funcional cresce a interferência de agentes politicamente escolhidos na atuação dos auditores externos. Isso pode ser objeto de debate pela sociedade para saber se essa continua sendo a escolha pública, se é que houve escolha da sociedade a esse respeito.

Palavras-chave: 1. Política 2. Auditoria Externa 3. Tribunal de Contas 4. Lacuna Constitucional 5. Independência funcional.

ABSTRACT

This master degree course dissertation in Political Science of the Euro-American University Centre (EAUC) is concerned with the difficulties in the relations between the political and bureaucratic structure of the Public Administration's External Auditing (PAEA) in the Brazilian Supreme Audit Institution (SAI) that contains the Court of Accounts. These difficulties can be said to restrict the republican and democratic character of institutional function and its instrumentality to citizenship, in particular, through the free and objective activities of external auditors and the direct access of citizens to the information produced by the PAEA. The core research question is: To what extent is the lack of provision, in the 1988 Federal Constitution, for specific organ and external auditing agents provokes structural and functional difficulties to external auditors in the SAI structure. The principal objective is to analyze the atrophies in the institutional arrangement (structural and functional) of the external audit that possibly exists due to the lack of constitutional provision for an organ and specific audit agents in this Constitution. The hypothesis is that these difficulties are associated to the lack of institutional norms meant for the organizational and functional orientation of the guarantees necessary for the activities of the external auditor. The theoretical basis of the study draws from constitutional theories and institutional approaches, particularly, the new historical, rational choice and sociological institutionalism. These approaches offer fuller insights about the normative and empirical nature of institutional arrangements, especially, the role, performance and relationship between political and bureaucratic agents under state organizations. A basic derivative argument, particularly, from the rational choice new institutionalism, is that institutions, differently from the actual formal constitutional design in which SAI is exclusively composed by magistrates, are defined based on their institutional functions. That is, it is not socially befitting for a public auditing institution to be composed only by magistrates without external auditors. The theoretical lesson is that the workable political-bureaucratic symbiosis, that is, between magistrates and auditors in SAI, is expected not to be by subordination but by co-ordination. The methodology adopted is documentary research with data derived from past and ongoing publicly accessible documents. The relevant documents reveal the formal institutional arrangements and trajectory of SAI. Other relatively informal documents from the Brazilian National Association of External Auditors shows the difficulties felt by external auditors that seeks a workable equilibrium between magistrates and auditors. Also, at the international level, documents related to INTOSAI show the role the organization plays in the perpetuation of a lopsided, elite oriented SAI structure in Brazil. The empirical findings confirm the hypothesis that the constitutional lacuna in the 1988 Federal Constitution provokes structural and functional difficulties for the PAEA. Also, it affects the formal and operational independence of the latter. The conclusion is that without the functional independence of the PAEA, the interference of politically selected agents will grow over the activities of external auditors. This can constitute object of social debate to learn if such pattern remains the public choice, if ever there was any respective social choice.

Keywords: 1. Politics 2. External Auditing 3. Court of Accounts 4. Constitutional Lacuna 5. Functional Independence.

SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AEAP – Auditoria Externa da Administração Pública
Amcon – Associação Nacional do Ministério Público de Contas
ANTC – Associação Nacional de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil
Atricon – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
AUFC – Auditor Federal de Controle Externo-área Controle Externo
AUFC - Auditor Federal de Controle Externo-Apoio Técnico e Administrativo
CF – Constituição Federal
CP – Ciência Política
IFS – Instituição Fiscalizadora Superior / Instituições Auditoras Superiores
Intosai – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores/Organização Internacional de Instituições Auditoras Superiores/
International Organization of Supreme Audit Institutions
IRB – Instituto Rui Barbosa
ISSAI - Normas Internacionais das Instituições Fiscalizadoras Superiores
LM – Lei Maior (Constituição)
LOTUCU – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União
MAIOE-PE - Manual de Orientação para Arranjo Institucional de Órgãos e Entidades do Poder Executivo Federal (não é sigla oficial)
MP – Ministério Público
MPTCU – Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União
NAG – Norma de Auditoria Governamental (ver IRB)
Olacefs – Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
Segecex – Secretaria-Geral de Controle Externo
STF – Supremo Tribunal Federal
STM – Superior Tribunal Militar
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TC – Tribunal de Contas
TCB – Tribunais de Contas do Brasil
TCDF – Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE – Tribunal de Contas dos Estados
TCM – Tribunal de Contas do Município/ Tribunal de Contas dos Municípios
TCU – Tribunal de Contas da União
Unieuro – Centro Universitário Euro-Americano

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quadro de pessoal do TCU, em 1922	97
Tabela 2: Classificação do quadro próprio de pessoal dos TCB	113
Tabela 3: Arranjo institucional da AEAP na estrutura do TCU	123
Tabela 4: Falta de padrão de identidade nacional do auditor externo	125
Tabela 5: Agentes públicos do quadro de pessoal do TCU	126
Tabela 6: Levantamento de espécies de instituição fiscalizadora superior	131

INTRODUÇÃO

O impulso maior desta dissertação é a defesa crescente do cidadão e da cidadania mediante a organização do Estado democrático no Brasil; o que a insere na linha de pesquisa de Estado, Políticas Públicas e Cidadania do curso de mestrado do Centro Universitário Euro-Americano (UNIEURO).

Sua principal preocupação compreende as dificuldades de natureza política e organizacional da Auditoria Externa na Administração Pública (AEAP) na estrutura dos Tribunais de Contas do Brasil (TCB), que possam restringir o caráter republicano e democrático dessa função institucional e sua instrumentalidade para a cidadania, em especial por meio da livre e objetiva atuação dos auditores externos e do acesso direto da sociedade à informação gerada pela AEAP. Entende-se por AEAP o conjunto de atividades atribuídas ao auditor externo na análise e instrução dos processos de contas, assim como na condução das auditorias e demais atividades de fiscalização inerentes ao controle externo da administração pública.

As dificuldades mencionadas, conforme conjecturado no estudo, são associadas à ausência de regras norteadoras da organização e funcionamento da AEAP na Constituição Federal de 1988, que reflita o real desempenho dessa função institucional pelos auditores externos.

Essa lacuna constitucional sobre a existência, delimitação e função do órgão de AEAP, e de seus auditores, possibilitou que os legisladores infraconstitucionais, no exercício da autonomia federativa, criassem 34 Tribunais de Contas, com arranjos institucionais distintos. Emergindo, conseqüentemente, certa vulnerabilidade para o bom e livre funcionamento do órgão de AEAP, dentro dos limites de sua competência, e para a real independência funcional dos auditores governamentais externos. Essas prerrogativas são necessárias para a fiel execução de suas atribuições como função institucional de Estado democrático e republicano.

O princípio da simetria dos Tribunais de Contas dos estados, dos municípios e do Distrito Federal com o Tribunal de Contas da União (TCU), estabelecido no art. 75 da Constituição Federal (CF), por si só, não assegura que o órgão de AEAP e seus auditores estejam devidamente constituídos e munidos do suporte institucional necessário para seu bom e regular funcionamento. Pois, para isso, a Constituição Federal deve, antes, delimitar, na estrutura do TCU, a

organização e funcionamento da AEAP, para que, por simetria, os demais TCB tenham o modelo constitucional a assimilar.

Dessa forma, a efetividade da AEAP assim referida, consiste em sua capacidade real para produzir informações publicamente confiáveis e úteis, dados os fundamentos históricos e os recursos legais burocráticos e políticos correntes. Isto se traduz na necessidade de averiguar até que ponto uma atividade pública instrumental, neste caso, executada pela AEAP, consegue responder e corresponder aos seus compromissos sem gerar riscos políticos e sociais para os atores interessados da sociedade.

Assim, o papel da AEAP, para que os TCB contribuam para a boa e regular aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade, requer cuidados com as interações políticas, econômicas e sociais que interferem nas escolhas racionais dos atores dessas instituições, para aquisição, manutenção e extensão do poder e dominação que possam existir entre eles. A forma que a Constituição Federal, as Constituições estaduais, as leis orgânicas e os regimentos internos dos Tribunais de Contas, bem como condicionantes informais, como tabus, costumes e tradições, estabelecem essas interações, interfere nas escolhas racionais dos auditores externos e dos magistrados do Tribunal de Contas.

Os TCB não devem, portanto, poupar esforços para que o seu órgão de auditoria e auditores externos estejam adequadamente definidos e claramente estabelecidos no seu arranjo institucional (estrutural e funcional). Isso reflete em sua imagem institucional e influencia positivamente na **expectativa de controle** por parte dos gestores públicos.

Desta forma, a preocupação deste trabalho de Ciência Política é pesquisar dificuldades da auditoria externa na estrutura dos Tribunais de Contas a serem superadas, para que se mantenha a confiança e a credibilidade que os TCB merecem perante os administradores públicos e a sociedade, inclusive internacional¹, consolidando-se cada vez mais como uma instituição essencial para a manutenção e o aperfeiçoamento do Estado democrático brasileiro.

¹ O Tribunal de Contas da União brasileiro atualmente (2014) preside a Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Olacefs) e participa da coordenação técnica de auditoria de desempenho da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Posto isto, a seguinte **pergunta fundamental** foi formulada para delimitar o tema e enunciar o problema, para que seja possível identificar e correlacionar as variáveis ou cadeia causal (*causal chain*) desta pesquisa:

- a falta de previsão, na Constituição Federal de 1988, de órgão e de agentes específicos de auditoria externa tem alguma relação causal com a dificuldade estrutural e funcional da auditoria externa na estrutura dos TCB?

Para a investigação desse problema, a pesquisa se desdobrou em duas questões específicas:

I - qual o perfil, quanto aos arranjos institucionais e à independência funcional da auditoria externa, das relações funcionais entre magistrados de contas e auditores externos no TCU, entre 1890 e 1988, à luz de sua legislação histórica e atual?

II - quais as características das instituições fiscalizadoras superiores estaduais, municipais e do Distrito Federal, quanto aos arranjos institucionais e à independência funcional da auditoria externa, que esclarecem a interatividade entre magistrados de contas e auditores externos, com base nas normas constitucionais existentes, nos portais institucionais dos TCB e na representação política desses agentes?

Com isso, tem-se como **objetivo principal** analisar as atrofias no arranjo institucional (estrutural e funcional) da auditoria externa nos TCB, que possam existir em razão da falta de previsão de órgão e agentes específicos de auditoria na Constituição Federal de 1988. Em termos específicos, logra-se:

I – traçar o perfil das relações funcionais entre auditores externos e magistrados de contas, decorrentes dos arranjos institucionais da AEAP na estrutura do TCU, sob os regimes constitucionais brasileiros compreendidos no período de 1890 a 1988; e

II – mostrar a interatividade entre magistrados de contas e auditores externos com base nas normas constitucionais existentes, nos portais institucionais dos TCB e na representação política desses agentes.

Consequentemente, define-se como variável causal ou independente desta pesquisa a “lacuna constitucional da AEAP”. Enquanto a variável, de caráter intermediário, refletindo características internas que afetam o resultado final,

consiste no “arranjo institucional”. Por fim, a variável dependente é representada pela “independência do auditor externo” da administração pública.

Como hipótese geral da pesquisa, sustenta-se que a ausência de uma clara e autônoma disposição constitucional sobre a estrutura e funcionamento da AEAP dos TCB constitui-se em omissão fundamental com custos sociais elevados. A lacuna constitucional é associada ao surgimento e manutenção significativa de diferenças estruturais e funcionais entre as AEAP dos TCB e à ampliação da interferência da elite política, composta de magistrados, na organização e funcionamento da AEAP, especialmente quanto à independência funcional dos auditores. Assim, existe uma relação negativa entre a lacuna constitucional e os entraves político-administrativos da AEAP dos TCB. Quanto mais (menos) ativamente presente as diferenças estruturais - funcionais e a interferência política, menos (mais) serão os incentivos institucionais padronizados e a capacidade dos auditores de atuar com independência. Os cidadãos brasileiros sairão menos (mais) beneficiados conforme o enfraquecimento (fortalecimento) da AEAP dos TCB.

Para a realização dessa pesquisa e a interpretação de seus resultados, buscou-se construir um arcabouço teórico fundado na teoria política, no direito constitucional e na doutrina de auditoria, com vistas a viabilizar a análise dos dados sobre a auditoria externa na estrutura dessas instituições fiscalizadoras superiores, de modo a obter conclusões sobre possíveis atrofias na articulação institucional (estrutural e funcional) da auditoria externa nos TCB.

O referencial teórico orienta a análise no sentido de que a instituição é determinada, definida com base em sua função institucional, conforme os teóricos da escolha racional (HALL; TAYLOR, 2003). Formulou-se, assim, o raciocínio analítico da função de AEAP, tendo por base o valor dessa função e o seu desempenho, para definir e determinar o arranjo institucional correspondente. Isso implica em análise crítica do arranjo institucional dos TCB a partir do desempenho da função da AEAP na estrutura dos TCB.

Enfim, o arcabouço teórico da pesquisa buscou criar condições, na medida objetivamente possível e conveniente, para concluir e responder os questionamentos sucitados nesta pesquisa.

A **importância de um estudo**, preocupado com a organização e funcionamento da AEAP, para a Ciência Política (CP), especialmente para o

conhecimento sobre a natureza do Estado, políticas públicas e cidadania, é variada, podendo assumir as seguintes formas, conforme a seguir enumeradas.

Primeiro, e desde que a política se identifique com a atividade principal do Estado, a geração de informações consistentes sobre a utilização dos resultados das fiscalizações dos recursos públicos, com vistas a promover o bem da sociedade, se torna fundamental tanto para o desenvolvimento de conhecimento na CP, quanto para a construção social. Significa que mediante a carência de informações sistemáticas sobre as atividades da AEAP vis-à-vis a promoção da cidadania e ordem política, o estudo proposto tem a relevância de produzir conhecimento sobre certos pontos pouco sistematizados na atividade política brasileira, por meio do esclarecimento de pontos relevantes da organização político-burocrática dos TCB.

Conseqüentemente, este estudo, que não tem pretensão de esgotar o assunto, mas de examinar a relação da AEAP com a magistratura de contas sob a perspectiva política, é de interesse maior para avanço da CP, em particular, quanto aos seus aspectos legais, administrativos e políticos, que versam sobre a fiscalização dos recursos do erário pelas instituições incumbidas de controle externo da administração das políticas públicas. Além disso, e por ser um tema atual ligado ao debate sobre o papel dos TC, o estudo sobre a AEAP oferece subsídios para formulação de modelos teóricos que realçam a qualidade e independência da opinião do auditor público externo.

Importa ressaltar, ainda, que o presente estudo, mediante abordagem institucionalista, fundada em teoria política, pressupõe o exame de regras constitucionais e administrativas dos TCB, para conhecer como o arranjo institucional consubstancia as relações de poder entre os magistrados de contas e os auditores externos, com efeito na independência funcional destes. Isso não resulta, contudo, em trabalho de direito constitucional ou administrativo. Ademais, as Instituições Fiscalizadoras Superiores (IFS), em sua dimensão formal, consubstanciam-se pelas regras constitucionais, legais e regimentais que estabelecem sua organização e funcionamento e norteiam as relações de poder entre magistrados de contas e auditores externos e suas interações políticas com o cidadão.

Segundo, a AEAP no Brasil decorre de um sistema constituído de princípios, valores, normas, estratégias, técnicas e sanções que afetam comportamentos observáveis de agentes públicos e a relação desses com o

cidadão. Assim, o estudo deste tema é importante para a produção de conhecimento suscetível de ser adquirido sobre as interações e mudanças internas do sistema de prevenção de corrupção e de indução de comportamento na administração pública, face à expectativa de controle que o arranjo institucional da AEAP nos TC possa gerar nos administradores públicos.

Terceiro, a investigação jurídica, sociológica e histórica das relações dos atores envolvidos com a AEAP, no Brasil, tem maior importância quando se leva em consideração o fato de se tratar de um país em que nem sempre coincidem a verdade formal e a verdade informal. Assim, o estudo de fundamentos constitucionais de cada função pública atribuída aos TCB, a organização dessas funções e dos respectivos agentes, bem como das fases de sua evolução histórica, podem auxiliar no esclarecimento dos atuais arranjos institucionais, não só para identificar as dificuldades decorrentes de incoerências ontológicas, mas também para que se subsidie soluções teóricas e práticas para superá-las.

Quarto, importa também investigar o tema da AEAP para conhecer a terminologia, organização e funcionamento dessa função institucional, que possui características próprias e diversificadas decorrentes da autonomia federativa dos estados, Distrito Federal e municípios brasileiro.

Essa diversidade é relevante para os gestores públicos que, por falta de princípios constitucionais que permita um padrão mínimo a respeito da AEAP nos TCB, podem ser auditados simultaneamente por auditores externos federais, estaduais e municipais, submetidos a diferentes normas técnicas e profissionais de auditoria.

Tal assimetria nacional da AEAP, que neste estudo se atribui à omissão constitucional, em 1988, pode representar risco político associado a erro e ilegitimidade de instruções processuais que conduzam a julgamento que resulte em contas irregulares, desqualificando, conseqüentemente, com fundamento na “Lei da Ficha Limpa”², gestores públicos que intencionam ser candidatos a mandato eletivo. Tais riscos eventuais, conforme delimitados, podem representar um fator de negação

² A Lei da Ficha Limpa (Lei complementar nº 135, de 2010) deu nova redação à alínea “g” do inciso I do artigo 1º da Lei de Inelegibilidades (Lei Complementar nº 64, de 1990), para determinar a inelegibilidade daqueles que “tiverem suas contas (...) rejeitadas por irregularidade insanável (...) e por decisão irrecurável do órgão competente, (...), aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição”. O inc. II do art. 71 da Constituição Federal refere-se à competência do Tribunal de Contas da União para “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros(...)”.

de direitos políticos, mormente o direito de ser votado para ocupar cargos políticos eletivos, o direito de participar diretamente nos processos e resultados das decisões políticas.

Enfim, as referidas divergências podem ser causa de assimetrias profissionais e técnicas na AEAP prejudiciais à transparência, à independência funcional e à qualidade do desempenho dessa atividade de Estado, promotora da legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência, equidade, economicidade e efetividade das políticas públicas.

Reforçando a **justificativa da pesquisa**, o estudo da AEAP oferece contribuição com abordagem diferente da abordagem tradicionalmente presente nos documentos acadêmicos e jurídico-constitucionais a respeito dos TCB, que praticamente desconhecem as dificuldades da AEAP na estrutura dessas instituições, subsidiando, desta forma, os estudos das ciências sociais nesta área.

A produção de conhecimento teórico a respeito da AEAP e de seus efeitos na vida política justifica-se também pela curiosidade científica em descobrir melhores meios de aplicação dos recursos públicos na atividade de fiscalização do Estado em benefício da sociedade, visando a prevenção da corrupção e melhoria da gestão pública.

O estudo serve ainda para alertar os gestores públicos da importância de pugnarem por que suas contas sejam auditadas por agentes públicos concursados para essa tarefa, independentes e devidamente qualificados para realizar o trabalho. Pois, não é adequado que a gestão pública seja fiscalizada por agentes que não tenham comprovado, nos termos do art. 37, inciso II, da Constituição, estarem aptos a tal mister, sob pena de tornar vulnerável o direito político do responsável pela gestão fiscalizada, a ser submetida a julgamento de contas, nos termos do art. 71, inciso II, da Constituição Federal, combinado com a mencionada a alínea g do inciso I do art. 1 da lei de inelegibilidade (Lei Complementar nº 64, de 1990).

A dissertação oferece elementos para auxiliar na reflexão política dos auditores externos, em iniciativas como foi, em 2012, a constituição da Associação Nacional de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC)³, que visa

³ Estatuto da ANTC, art. 3º: “A ANTC tem como fundamentos: I - a identidade nacional do Auditor de Controle Externo; II - a independência funcional dos Auditores de Controle Externo; III - a dignidade do cargo de Auditor de Controle Externo, que decorre das atribuições legais que lhe são conferidas para o exercício de fiscalizações, auditorias governamentais e demais ações típicas de controle externo inseridas na competência dos Tribunais de Contas; IV - a indispensabilidade do Auditor de

organizar, em âmbito nacional, os auditores externos da administração pública para que essa classe profissional possa levar ao conhecimento da alta representação política da Nação as necessidades de aperfeiçoamento da AEAP.

Esclarece-se que a conscientização do problema para o qual se visou obter resposta por meio desta pesquisa está correlacionada com a experiência profissional e política do autor com o tema. Mas, além disso, o autor é um cidadão que tem a curiosidade científica de entender os motivos da lacuna na Constituição Federal, de 1988, sobre o arranjo institucional da AEAP nos TCB.

Por conseguinte, registre-se que, ao longo da pesquisa, despreziosa de ânimo revolucionário, mas repleta de desejo de obter o conhecimento sobre as dificuldades enfrentadas pela auditoria externa na estrutura dos TCB, esteve presente a preocupação de tratar de fenômenos concernentes à realidade da auditoria do setor público, comprováveis por fonte documental, reduzindo ao máximo o ímpeto de inserir juízo de valor sobre o que poderia ser pior ou melhor, buscando acontecimentos representativos, especialmente por meio da legislação, passada e presente, dessas instituições e de documentos que elas disponibilizaram à sociedade, em seus portais na rede mundial de computadores (internet). Assim, e com base nessas considerações, a pesquisa foi realizada para responder a indagação principal supracitada.

Por fim, a estrutura do trabalho se divide em quatro capítulos. O primeiro capítulo, depois da introdução, apresenta o referencial teórico com vistas a contextualizar a lacuna constitucional sobre o arranjo institucional da AEAP nos TCB e os gargalos funcionais previstos. Para isso, sua estrutura foi orientada pelas variáveis de pesquisa, iniciando-se pela constituição, lacuna constitucional, legalidade e legitimidade. Em seguida, o referencial teórico foi enriquecido por teoria relacionada com a teoria institucional, versando sobre a origem da abordagem institucional, e discorrendo sobre o institucionalismo formal, sua crítica com a inserção do neo-institucionalismo, bem como por elementos da doutrina da auditoria

Controle Externo como agente legítimo para o exercício das fiscalizações, das auditorias governamentais e de outras ações típicas na unidade de controle externo dos Tribunais de Contas; V - a inviolabilidade do Auditor de Controle Externo por seus atos e manifestações no exercício das atribuições do cargo, nos limites da lei; VI - o padrão nacional de organização e funcionamento da unidade de controle externo dos Tribunais de Contas; VII - a imprescindibilidade do Tribunal de Contas independente, imparcial e apartidário, como instância julgadora e garantidora do devido processo legal na esfera do controle externo.”

< <http://www.antcbrasil.org.br/index.php?secao=estatuto> > Acesso em 25/7/2014.

geral e governamental. Por fim, foram apresentados outros conceitos e observações consideradas relevantes para o entendimento do objeto da pesquisa.

No segundo capítulo são descritos os elementos componentes da metodologia utilizada na pesquisa. Por se tratar de uma abordagem eminentemente constitucional e institucional com dimensões históricas e dinâmicas, recorreu-se a pesquisa documental capaz de revelar os acontecimentos que vêm produzindo certos resultados das interações institucionais entre os diferentes agentes do TCU, como foco dessa pesquisa.

O terceiro e quarto capítulos contêm, respectivamente, a análise histórica e a análise de dados, referentes ao arranjo institucional e às características internas dos TCB, que pautam as relações funcionais entre magistrados de contas e auditores externos, de 1890 a 1988 e subsequentes. Essas análises são feitas à luz da legislação histórica e atual do TCU.

O esclarecimento da interatividade entre magistrados de contas e auditores externos, com base nas normas constitucionais preexistentes (antes de 1988) e vigentes (depois de 1988), nos portais institucionais dos TCB e na representação política desses agentes, inclusive internacional, é fundamental para a conclusão e recomendações que se seguem aos dois últimos capítulos.

CAPÍTULO I – REFERENCIAL TEÓRICO

PARA ENTENDER A LACUNA CONSTITUCIONAL SOBRE O ARRANJO INSTITUCIONAL DA AEAP NOS TCB

O presente capítulo apresenta o referencial teórico para entender a lacuna constitucional para com o arranjo institucional da AEAP nos TCB, versando a respeito de teoria da constituição e de lacuna constitucional, de institucionalismo, de doutrina de independência funcional do auditor externo e de outros conceitos e observações relevantes.

1.1. CONSTITUIÇÃO E LACUNA CONSTITUCIONAL

1.1.1. Conceito e Significado da Constituição para o Estudo

Segundo Lazari & Faroni (2011), compreender o fenômeno institucional, e propriamente a Teoria Institucional, implica, em essência, na compreensão da Teoria Constitucional. Para eles, a primeira é espécie da qual a segunda é gênero. Eles referem-se ao caso da Teoria Institucional desenvolvida pelos Federalistas norte-americanos.

Os Federalistas norte-americanos se interessaram pelo estudo das instituições formais, para os “quais as instituições, acima de tudo, tornar-se-iam objetos de uma ‘engenharia constitucional’” (PERES, 2008). Singer (2000) cita caso dessa engenhosidade constitucional da qual os federalistas norte-americanos participaram:

Ao discutir as lições deixadas por Tito Lívio sobre a história de Roma, Maquiavel assinala que o conflito entre os grandes e o povo, longe de ser um problema era, na verdade, a causa da grandeza romana. O argumento de Maquiavel é que o conflito social, desde que canalizado pelas instituições republicanas, evita o predomínio de uma só facção e, com isso, adia a inevitável corrupção do corpo político. O Federalista retoma integralmente a lição maquiaveliana e acrescenta-lhe uma novidade tipicamente moderna. Segundo Madison, a melhor forma republicana de permitir que o conflito exista, mas seja canalizado para a grandeza da República, é instituir um sistema representativo. Por meio da representação, os conflitos saem das ruas e vão parar nos Parlamentos, onde podem ser

negociados. Além disso, ao representar os interesses, o povo se divide e deixa de ser uma fonte única e ilimitada de poder.

Quanto à natureza, aos enfoques disciplinares e às classificações, existem várias perspectivas da constituição aplicadas aos estudos acadêmicos que apoiam determinadas formas de estruturar o Estado e organizar o governo conforme certas orientações institucionais. Porém, o que convém enunciar antes, como ponto de partida dessa delimitação teórica e analítica, é que quando uma lacuna constitucional se torna problemática ela pode deixar de constituir em inspiração maior para a resolução de problemas jurídicos e políticos. Isso ocorre no âmbito específico da administração pública onde tal carência é orgânica e funcionalmente mais sentida.

Dentro dos limites temporais do estudo, o tipo de Constituição de interesse maior para a pesquisa decorre das transições históricas que fizeram brotar o documento formal, que se denomina Constituição do Estado Democrático de Direito. Bobbio *et al.* (1991) situa tais mudanças históricas no “quadro de limitação e fragmentação do poder absoluto (...) que se consolidou nas monarquias europeias” entre os séculos XVII e XIX, conduzindo ao “poder político repartido entre diversos órgãos constitucionais” com “reconhecidos direitos fundamentais” e “adequadas garantias contra abusos dos titulares dos órgãos do poder público” (p. 258 – 59)⁴. Daí, a Constituição é concebida em termos de “princípios” e leis “reunidos em documento formal” cuja função é servir de “ordenamento estatal” (p. 258).

O que se aprende sobre o surgimento da constituição e a reforma constitucional é que além dos aspectos naturalmente históricos que informam suas aspirações, ela é um produto consistente das mudanças ou mesmo das revoluções ideológicas e sociológicas que, por sua vez, precedem a nova ordem política. As mudanças transcorridas na Europa rumo ao liberalismo político e econômico não deixam dúvidas sobre o impacto das forças sociais na configuração de uma nova estrutura estatal, com a incorporação de seus valores e interesses mais representativos na emergente ordem constitucional.

⁴ Nota-se que essas mudanças na realidade se despontaram da Magna Carta que na Inglaterra do século XIII (1215) implicou a limitação constitucional dos poderes do rei mediante o incipiente poder legislativo.

Não obstante, a visão de constituição lançada por Silva (1989) ostenta um potencial analítico maior, não simplesmente pelo relevo do Estado moderno como adjetivo qualificador da atual Constituição Federal do Brasil, mas pela síntese conceitual mais parcimoniosa, integrante e objetiva do fenômeno constitucional. Para o jurista, “A Constituição do Estado” representa “um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, estabelecimento de seus órgãos e os limites de sua ação” (1989: 37).

Um aspecto saliente da abordagem fortemente jurídica e formal é a importância atribuída à Constituição como lei fundamental na organização do Estado pela qual nasce um sistema de normas ordenadoras de sua forma. Historicamente, se deve a Aristóteles a ideia original de que, ao designar os objetivos característicos do Estado, qual seja zelar pelos interesses públicos, a constituição é a ordem estabelecida do Estado quanto às diferentes magistraturas e à sua distribuição’, sendo “as leis (...) a regra pela qual os magistrados devem exercer o poder” (2011: 203).

Dessa incipiente, mas evolutivamente tenaz visão de Aristóteles sobre a constituição como a organização das magistraturas, a distribuição dos poderes e as atribuições de soberania, permitem o ordenamento e orientação estrutural do Estado. Aristóteles (ibid) frisa, ainda, a necessidade de a elaboração das leis manter consistência com o tipo (variante) da constituição ou do regime político que pode ser oligárquico ou democrático ou outro:

(...), mesmo para elaborar simples leis, é preciso conhecer o número e as diversidades de constituições. Pois, não é possível que as mesmas leis se adaptem a todas as oligarquias e a todas as democracias, se é verdade que existem para a democracia, tanto como para a oligarquia, e não uma só (p. 203).

A contenção de Aristóteles mostra a possibilidade da existência de uma pluralidade de padrões normativos de orientação política, cada um supostamente compatível com determinada variante do mesmo regime político. Assim, um regime político democrático não só zela pelos interesses sociais como tem seus princípios

calçados na liberdade e igualdade da participação social, apesar das diferenças na estrutura do agrupamento social.

Assim, sobre o conceito de Constituição adotado e desenvolvido por Tribunais Constitucionais deve sublinhar-se, neste contexto, que se reconhece uma **Constituição formal**⁵, entendida como complexo de normas formalmente qualificadas como constitucionais, pelo simples fato de constarem do texto constitucional, e também uma **Constituição material**, “entendida como um direito constitucional não escrito que, embora tenha na Constituição formal os seus fundamentos e limites, a completa e desenvolve”⁶. A jurisprudência tem ainda reconhecido a existência de “princípios constitucionais implícitos”, ínsitos no princípio do Estado de direito democrático.

Por exemplo, a Constituição Federal brasileira de 1988 (CF/88), como objeto maior de análise empírica dessa pesquisa, especialmente para os resultados apresentados nos capítulos III e IV, ordena uma estrutura de Estado federal calcada no sistema democrático liberal, ou seja, numa forma de governo participativa e fundada nas liberdades políticas e nos direitos civis constitucionalmente garantidos. Pelo art. 1º, I a V da CF/88, destacam-se, com relevância específica, os fundamentos do Estado Democrático de Direito, a saber: o povo como fonte de poder (art. 1º, parágrafo único); os objetivos fundamentais da República Federativa (art. 3º, I a IV); os direitos sociais (art. 6º); a definição da nacionalidade brasileira (art. 12, I, a, b e c, II, a e b); a autonomia dos Estados Federados (art. 25); a autonomia dos Municípios (arts. 29; 30, I, II e III); a organização bicameral do Poder Legislativo (art. 44); as prerrogativas dos parlamentares (art. 53), dos magistrados-membros dos tribunais de contas (art. 73, §§ 3º e 4º, e 75), dos magistrados (art. 95,

⁵ Nas palavras de GOMES CANOTILHO (Direito Constitucional e Teoria da Constituição, p.1013-1014) entende-se por Constituição material “o conjunto de fins e valores constitutivos do princípio efectivo da unidade e permanência de um ordenamento jurídico (dimensão objectiva), e o conjunto de forças políticas e sociais (dimensão subjectiva) que exprimem esses fins ou valores, assegurando a estes a respectiva prossecução e concretização, algumas vezes para além da própria constituição escrita. Por sua vez JORGE MIRANDA (Manual de Direito Constitucional, Tomoll, 5ª ed., Coimbra Editora, 2003, p. 29) define-a como “o acervo de princípios fundamentais estruturantes e caracterizantes de cada Constituição em sentido material positivo; a manifestação directa e imediata de uma ideia de Direito que se impõe numa dada colectividade (seja pelo consentimento, seja pela adesão passiva); a resultante primária do exercício do poder constituinte material; e, em democracia, a expressão máxima da vontade popular livremente formada”. Apud Tribunal Constitucional Português, Relatório da Conferência do Tribunais Constitucionais, 2008.

⁶ O TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PORTUGUÊS, “A Omissão Legislativa na Jurisprudência Constitucional” Relatório Português para o XIVº Congresso da Conferência dos Tribunais Constitucionais Europeu. Pag. 24 – 25. 2008. <http://www.confueconstco.org/reports/rep-xiv/report_Portuguese%20_po.pdf > Acesso em 8/8/2014.

I, II, e III), do ministério público (art. 128, I, a, b e c), do ministério público junto ao Tribunal de Contas (art. 130); as limitações do poder de tributar (art. 150, I, II e III, a e b, IV, V e VI, a-d, art. 151) e os princípios da ordem econômica (art. 170, I a IX, parágrafo único).

Bem relevante, segundo observação oportuna de Nagel (2000), é que a “constitucionalização dos Tribunais de Contas e das garantias de seus membros decorre da submissão da função-controle aos fundamentos do Estado Democrático de Direito” (p. 23). O autor fez uma recapitulação do fundamentalismo e instrumentalismo da função de controle dos TC nos seguintes termos: “o controle constitui a última categoria conceitual necessária para uma correta compreensão da organização do poder político” (Ibid). Deve se frisar, com base no critério de classificação retratado por Santos (2002), que o controle se divide em interno e externo, sendo que no primeiro o controle “é exercido por todos os órgãos sobre suas respectivas administrações, com o objetivo de assegurar a observância do direito e a satisfação das necessidades coletivas” e no último, mais relevante ao estudo, o controle é realizado por órgão diverso, não pertencente à estrutura do responsável pelo ato controlado (p. 14).

Digno de nota é a relação positiva entre o controle, seja interno ou externo, e a satisfação das necessidades coletivas. Conforme a proposta filosófica de Aristóteles (2011), sobre o desígnio mais premiado do Estado e, por extensão, a segurança do Estado democrático de Direito, a satisfação dos interesses sociais deve representar a força propulsora do Estado. Se existisse erro no processo eleitoral, argumentou Maluf (2010) na sua bem enunciada *Teoria Geral do Estado*, no sentido que “Em geral, as leis não estabelecem requisitos mínimos de capacidade moral e cultural para candidatos ao exercício das funções eletivas”, mas simplesmente permitem a seleção dos mesmos pelo “critério pessoal dos eleitores”, cujo efeito “se anula nos movimentos impetuosos e irracionais das massas” (p. 320), a função de controle interno e externo das contas públicas passa a ser mais imprescindível que nunca. Isto é, mediante a natureza relativamente carente do desenvolvimento político brasileiro, a necessidade de zelar pela aplicação correta dos recursos públicos, pelos eleitos ou nomeados gestores, exige uma instituição fiscalizadora solidamente apoiada na Constituição e socialmente confiável.

Em outras palavras, na ausência real dos requisitos mínimos da representatividade do agente individual, isto é, do eleitor ou cidadão (seja pelo fator

interno de deficiência de seus recursos de atuação política ou externo oriundo da falta de comprometimento do representante), convém dotar o agente intermediário com recursos institucionais (por exemplo, reconhecido conhecimento especializado e maior autonomia) que lhe oferece condições de atuar com lisura, confiança e coragem na defesa dos interesses públicos.

No entanto, privilegiar unicamente o sentido jurídico da Constituição não deixa de ser insuficiente para as pretensões deste estudo. Isto é, importa, para os efeitos da análise pretendida, discorrer objetivamente sobre os aspectos tanto políticos quanto sociológicos da Constituição. A intenção é reforçar a base analítica, tornando-a mais abarcante e permitindo uma maior elucidação dos elementos constitutivos que possam informar eficazmente o estudo.

A constituição, pelo enfoque político, é um ato público que, ao emanar do poder soberano, afirmam Araújo e Júnior (1998), prevalece e determina a “estrutura mínima do Estado”, isto é, “as regras que definem”, entre outras, “a titularidade do poder, a forma de exercício do Estado e os direitos individuais. Estes aspectos da Constituição são tão basilares que representam seu conteúdo material diferente daquele formal designado de “leis constitucionais” que, apesar de fazer parte da primeira, afirmam os dois estudiosos, “não teria a mesma importância” (p. 2-6). Essas características e a ênfase política da Constituição, centrada na definição da estrutura mínima e da forma de Estado e governo com seus titulares do poder, divididos entre várias esferas, se encontram explicitadas nos trabalhos de teóricos tradicionais tais como Kelsen (1950). À luz da teoria política, este referiu-se à Constituição como designativa das “normas que regulam a criação e a competência dos órgãos legislativos, executivos e judiciários” (p. 128)

O contrato social, que renunciou o Estado moderno, investiu a este último, através da Constituição Democrática de Direito, com plena, embora não absoluta autoridade de realizar os interesses sociais, no seu agregado individual repousado na cidadania, onde seja que se encontra o cidadão no âmbito nacional. Isto é, o legado histórico do Estado-nação não é nada além da presença vital do Estado na vida do cidadão dotado de direitos e obrigações. Enfim, a necessidade de harmonizar as atividades dos agentes dos TCB, sem ferir o princípio federativo de autonomia relativa, nasce da promoção comum de interesse público, que anima o poder soberano.

Ademais, há de considerar dentro da visão neo-institucional, a possível atuação de grupos sociais, historicamente fortes e capazes de se transformarem em elites poderosas e de exercer influência bem diferenciada na elaboração inicial e no desenvolvimento da Constituição. Tais atos podem ocorrer através da Assembleia Constituinte (AC) e das Emendas Constitucionais (EC), fazendo com que os interesses históricos e dinâmicos dessa minoria sejam mais salientes e sutilmente refletidos tanto na elaboração inicial, quanto nas emendas ou revisões da Constituição. O caso brasileiro, no qual o surgimento de um Estado forte precedeu a formação e consolidação de uma sociedade civil, pode revelar a presença de uma minoria altamente capacitada, isto é, uma elite poderosa e influente na elaboração e desenvolvimento da Constituição.

O que se desprende das características da Constituição do Estado Democrático de Direito é sua posição no vértice social, isto é, na estrutura hierárquica mais alta da sociedade, pois, abriga os princípios e as leis políticas, econômicas e sociais que versam sobre os valores liberais. Essa natureza jurídica da Constituição se prende à sua origem política e seus desígnios sociais, isto é, um documento formal inspirado nos etos e ritos democráticos e representativos das aspirações da sociedade. Portanto, instrumental na orientação tanto dos atos públicos, quanto do comportamento da sociedade civil. Assim, pela Constituição se promulgam as leis máximas que definem a estrutura do Estado, a forma de governo, a divisão e o funcionamento dos poderes legislativo, judiciário e executivo; bem como o modelo econômico e as interações sociais inerentes, os direitos, deveres e garantias fundamentais da sociedade.

Uma importante dedução dessa discussão teórica sobre constituição é que o grau de desenvolvimento social, inclusive da distribuição social do poder na sociedade, afeta a natureza do direito constitucional, em termos de sua amplitude e eficácia em assegurar a ordem social. Bonavides (1998) foi incisivo ao invocar da literatura política a ideia de que o atraso da sociedade, inclusive no tocante à natureza da elite como um grupo social, afeta o Direito Constitucional, isto é, “sua capacidade de organizar instituições que abranjam de modo efetivo toda a esfera de comportamento e decisão do grupo político” (p. 47). A implicação para a instituição e organização dos TCB é a possibilidade de que os valores e interesses estreitos da elite política infiltrem e atrapalhem a estruturação e funcionalidade crescente dos auditores, principalmente, mediante um vazio nos pontos específicos e referentes à

constituição; passando a atrofiar as chances de prestação politicamente incondicionada de serviços valiosos à sociedade. Daí, a necessidade de jogar mais luz sobre a lacuna e mostrar as limitações analíticas da abordagem centrada na constituição formal.

1.1.2. Lacuna Constitucional e a Insuficiência Analítica do Enfoque Formal da Constituição

Por representar o vértice das normas sociais, a expectativa em torno da Constituição é que seja uma entidade maior e ordenadora das instituições políticas e burocráticas do governo, seja este federal, estadual e municipal ou distrital (DF). Por sua vez, essas instituições, que permeiam a organização e funcionamento das três principais esferas (legislativa, judiciária e executiva) do poder público são, por definição (*veja* LOWNDES, 2002), reguladoras e inspiradoras de comportamento, especialmente dos agentes públicos que nelas atuam. Da transição das normas constitucionais para as ações, exercidas pelos diversos agentes públicos, surgem as instituições pelas quais se procuram assegurar o grau e a eficácia das interações entre as estruturas legais, as agências públicas e as expectativas quanto ao papel dos agentes públicos vis-à-vis o cumprimento das obrigações públicas.

Se a Constituição for omissa, carente ou contraditória em qualquer aspecto de seus princípios fundamentais ou ordenamentos legais, é provável que deixe de orientar efetivamente as condutas dos agentes públicos necessitados. Na figura da Lei Máxima (LM) da sociedade e pela sua instrumentalidade de orientar tanto o setor público, quanto privado, a natureza da Constituição deve ser de completeza e inteireza, não deixando brechas ou contradições internas (formulação original) e externas (formulação derivada).

A constituição deve apresentar os princípios e fundamentos sobre os quais se organiza o Estado, delimitando cada área de competência e a natureza dos atores que deverão atuar com independência funcional em cada área. A estrutura constitucional regulamentada assegura ao agente público a independência funcional necessária ao livre exercício fora da ingerência política em sua atuação finalística.

Isso importa em ter a liberdade para obter e processar os elementos de convicção sem o dever de obediência ao jogo político. Esses agentes constitucionais devem obediência à Constituição e à Lei (direito material e processual), não devendo obediência a outro agente público na formação de sua convicção a respeito do mérito da questão em exame. Isso não importa, entretanto, em escusar-se de fundamentar suas opiniões, de prestar contas de sua conduta e de observar as normas e procedimentos necessários ao bom e regular funcionamento da estrutura administrativa⁷.

A suposição plausível é que lacunas e contradições específicas podem ser fontes de dificuldade e desorientação nas relações organizacionais e funcionais entre os agentes, como no caso dos TC, cujas atuações dependem da constituição e das instituições derivadas para assegurar o bem público. Essa situação é diferente do que se poderia chamar de “silêncio eloquente”⁸ da Constituinte, que conscientemente deixou de incluir na Constituição algo que considerou incompatível com o regime constitucional, como foi o caso do silêncio em relação ao decreto-lei, na Constituição brasileira de 1988. Por exemplo, as confusões, por vezes demonstradas, pelos analistas e observadores, sobre a autonomia, competência e responsabilidade pelo julgamento das contas de gestão e ordenadores em nível de municípios brasileiros, que a Justiça Eleitoral (JE) interpreta em contraposição aos entendimentos administrativos,⁹ podem estar associadas à existência de lacunas constitucionais¹⁰ e às dificuldades funcionais que afligem os TCB com efeitos políticos e sociais indesejáveis.

⁷ “Os membros do Ministério Público Federal gozam de prerrogativas e princípios institucionais. Além dessas garantias, três princípios institucionais são atribuídos ao Ministério Público pela Constituição: unidade, indivisibilidade e independência funcional. (...) Ter **independência funcional** significa que cada membro do Ministério Público Federal tem inteira autonomia em sua atuação, que não está sujeito a ordens de superior hierárquico do próprio MPF ou de outra instituição. Dessa forma, quando diversos procuradores atuam em um mesmo processo, podem adotar posições diferentes. Por outro lado, têm o dever de informar sobre os atos e de fundamentá-los. A hierarquia é considerada apenas para os atos administrativos e de gestão. Cabe à chefia da instituição deliberar, por exemplo, sobre a estrutura do MPF e a distribuição dos recursos.” < <http://www.pgr.mpf.mp.br/conheca-o-mpf/procuradores-e-procuradorias/unidades-e-membros-do-mpf-2> > Acesso em 8/8/2014.

⁸ Pereira, Helder Marcelo. *O Direito brasileiro, as lacunas constitucionais, o silêncio eloquente e os conceitos jurídico-constitucionais indeterminados*. In *O poder da lei versus a lei do poder: a relativização da lei tributária*. vol. 11, 2011. Centro de Estudos Judiciários - CEJ do Conselho da Justiça Federal < <http://www.cjf.jus.br> > Acesso em 8/8/2014.

⁹ Veja a exposição e opinião de Jonas Lopes de Carvalho JÚNIOR, Presidente do TCE-RJ, sobre a “Autonomia dos Tribunais da Conta e a Lei da Ficha Limpa” em www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/a-autonomia-dos-tribunais-de-contas-e-a-lei-da-ficha-limpa.pdf, acessado em 1 de Fevereiro de 2014.

¹⁰ A jurisprudência, na Europa e no Brasil, por exemplo, reconhece que a Assembleia Constituinte ao declarar a Lei Maior não regula tudo quanto dela deveria ser objeto e, nesse sentido, que não se trata

As confusões na organização e na funcionalidade interna dos TCB que decorrem da deficiência constitucional podem desencadear efeitos entrópicos nas relações entre os órgãos internos da instituição, especialmente no nexó simbiótico entre o quadro político e burocrático da instituição. Apesar da recomendação de Weber (1991), fundada nas escolhas valorativas e socialmente sensíveis da política, para que o corpo político seja subordinado à liderança política, essa última terá que se submeter às regras do jogo democrático fundada nas normas constitucionais. Também, a autonomia dos burocratas na tomada de decisões técnicas, no desenvolvimento das atividades meio e no zelo pela boa gestão pública, terá de ser respeitada. Se as regras do jogo democrático, inclusive, as ligadas à ficha limpa, à inelegibilidade e à independência da burocracia estão sendo negligenciadas, tanto a funcionalidade dessa última, quanto a relação produtiva entre os dois quadros podem regredir no tempo e espaço.

Outra presumível implicação associada a uma lacuna relativa na Constituição (1988), com uma decorrente desorientação das ações dos agentes públicos concernentes, trata-se dos riscos de procedimento errôneo no zelo pela legalidade e legitimidade. Isto é, a ausência de uma orientação constitucional mínima da organização a ser especificamente criada para a AEAP, ao gerar incerteza na orientação administrativa dos agentes públicos burocratas dos TCB, pode suscitar ações procedurais pouco pautadas nos princípios organizacionais responsáveis e responsivas que normalmente orientam o Estado democrático de direito. Condutas discrepantes vis-à-vis ausência de regras claras e/ou constitucionalmente enraizadas podem implicar em resultados de julgamento ineficaz das contas públicas a respeito dos objetivos da ficha limpa. Podem permitir erroneamente ou coibir injustamente a fruição de direitos políticos.

Em suma, o mínimo que se pode esperar em prol de uma conduta legal e legítima por parte dos agentes públicos da AEAP dos TCB é uma estrutura

de uma lei sem lacunas, ou melhor, sem lacunas constitucionais. “A concretização mais desenvolvida do conceito de lacuna constitucional tem sido, porém, mais desenvolvido pela doutrina do que pela jurisprudência constitucional. Segundo GOMES CANOTILHO ‘uma lacuna normativo-constitucional só existe quando se verifica uma incompletude contrária ao ‘plano’ de ordenação constitucional. Dito por outras palavras: a lacuna constitucional autónoma surge quando se constata a ausência, no texto normativo constitucional, de uma disciplina jurídica, mas esta pode deduzir-se a partir do plano regulativo da constituição e da teleologia da regulamentação constitucional’. Também JORGE MIRANDA admite sem reservas e aponta vários exemplos de lacunas na Constituição, que define como ‘situações constitucionalmente relevantes não previstas’” (Tribunal Constitucional Português, 2008).

organizacional e funcional devidamente fincada na Constituição e apropriadamente traduzida em instituições políticas e burocráticas. Não obstante, enquanto os princípios jurídicos de legalidade, legitimidade, economicidade e eficiência puderem ser considerados fundamentais na organização e realização das tarefas contínuas dos TCB, eles, por si, não constituem em panaceia. Prova disso é que as mudanças paradigmáticas e pragmáticas que vêm ocorrendo no âmbito acadêmico e prático, desde os anos 80, se devem à insuficiência dos legados constitucionais formais na explicação e previsão de condutas sociais, em particular, da interação entre os atores públicos e as instituições sociais definidas no bojo do Estado.

Assim, depreende-se dos esclarecimentos epistemológicos de Bonavides (2207: 49 - 50), que nos países menos desenvolvidos, com “quadro onde o processo político e a realidade do poder escapam não raro aos limites modestos da autoridade institucionalizada”, emerge lacuna do Direito Constitucional, que muito interessa à análise da auditoria externa na estrutura dos TCB, como conjunto de regras representativas da vida política, nomeadamente “o comportamento e o poder de decisão de indivíduos e grupos”, com risco político de eventual ação de grupos de pressão, de lideranças políticas ocultas e ostensivas e de elites políticas influentes que produzem ou manipulam uma opinião pública dócil e suspeita em sua autenticidade.

Por fim, antes de rever a literatura enriquecida da academia sobre a autonomia, transparência, responsabilidade e responsividade, convém expandir, com intensidade relativa, as dimensões conceituais e instrumentais da Constituição ligadas à legalidade e legitimidade que contribuem para nortear a conduta dos agentes públicos dos TCB.

1.1.3. Legalidade e Legitimidade: Preceitos Organizacionais no Controle Externo dos Atos Públicos

Parece ambígua clamar pela aplicação da legalidade e legitimidade dentro da problemática e afirmação da omissão ou letargia relativa na estrutura máxima legal, referente à organização e ao funcionamento dos TCB. Afinal, a legalidade e legitimidade dos atos públicos procedem da existência e obediência às

leis. Porém, suas instrumentalidades nas organizações, inclusive, no Estado, impõem devidas invocações, ao menos, como princípios jurídicos e filosóficos, políticos, sociológicos e administrativos subjacentes à orientação, previsivelmente, coesa do comportamento dos agentes públicos, neste caso, dos altos membros dos TCB e dos gestores/ordenadores das contas públicas.

A intenção de invocar os princípios de legalidade e legitimidade não é apenas para demonstrar suas importâncias relativas como servir de fundo analítico para a compreensão mais profunda possível da relação entre a conduta teoricamente esperada e empiricamente verificável do quadro funcional dos TCB mediante os princípios e as leis constitucionais. Se as leis constitucionais do Estado democrático de direito existem para coibir a arbitrariedade e imprevisibilidade na conduta dos agentes públicos e assegurar a confiança nas instituições públicas, a legalidade e legitimidade se impõem como suas medidas.

Geralmente, enquanto a legalidade nas instâncias estatais expõe a “conformidade plena do poder público com as normas constitucionais ou institucionais em vigor, a legitimidade avalia o abarcamento desse poder naquelas normas” (BONAVIDES, 1998: 112). Isto é, a legitimidade mede a adequação do exercício do poder político com as crenças, os interesses e valores ideológicos refletidos na Constituição e normatizados nas instituições políticas e burocráticas. Não obstante, é no BOBBIO *et al.* que os conceitos de legalidade e legitimidade ganham uma conotação mais fortemente política. Para estes, o princípio de legalidade abarca:

aquele pelo qual todos os organismos do Estado, isto é, todos os organismos que exercem poder público, devem atuar no âmbito das leis, a não ser em casos excepcionais expressamente preestabelecidos, também perfeitamente legais (1991: 674).

Frisam a ideia de que o princípio de legalidade tolera o exercício discricionário, mas não arbitrário do poder (*Ibid*). Por sua vez, a legitimidade é caracterizada:

como sendo um atributo do Estado que consiste na presença, em uma parcela da população, de um grau de consenso capaz de assegurar a obediência sem a necessidade de recorrer ao uso da força, a não ser em casos esporádicos. (...). A legitimidade é, pois, o elemento integrador na relação de poder que se verifica no âmbito do Estado (BOBBIO *et al.*, 1991: 675).

A ligação importante com o tema da pesquisa é que a legalidade e legitimidade, por serem princípios universais constitucionais, contribuem significativamente para integrar, direcionar e conformar as condutas organizacionais e funcionais dos agentes públicos integrados aos TC, com as normas impessoais preestabelecidas e os valores constitucionais ligados aos interesses sociais. Em outras palavras, a capacidade organizacional dos agentes da auditoria externa de atuar de forma coerente com as demandas sociais, por um controle horizontal maior dos atos públicos, depende da existência de disposições constitucionais bem amplas e claras sobre a legalidade, cujos variados graus de cumprimento conduzirão às diferenças em níveis de legitimidade social. Para tanto, a dificuldade se impõe na medida em que se verificam lacunas ou discrepâncias na Lei Máxima (LM), o que remete a análise ao problema original dessa pesquisa – a dificuldade estrutural e funcional de controle externo das contas públicas como produto de uma identificável deficiência constitucional.

Importante frisar que, até este ponto do referencial teórico, a referência direciona-se unicamente às instituições formais, o que implica considerações iniciais fora do âmbito informal das instituições. Já que a preocupação principal do estudo repousa nas estruturas formais de organização e funcionamento dos TCB. Desta forma, se justifica uma atenção teórica maior nos aspectos formais. Não obstante, as instituições informais têm sua relevância analítica dos fatos quando estes refletem a atuação daquelas na influência das condutas dos agentes públicos.

Na ponderação dos novos institucionalistas, o emprego analítico das instituições informais é válido na medida em que elas atuam de forma paralela, interposta ou superposta às normas formais. Na prática, a clarificação do crescente fortalecimento do politicamente orientado quadro de magistrados dos TCB num contexto social reclamante por boa governança, através da redução funcional da

politicização das relações sociais e econômicas de desenvolvimento, pode ganhar uma expressão mais profunda pelas proposições dos novos institucionalistas.

1.2. ABORDAGEM INSTITUCIONAL: NEO-INSTITUCIONALISMO, *PATH DEPENDENCE*, INSTITUIÇÕES E ARRANJOS INSTITUCIONAIS.

1.2.1. Origem da abordagem institucional

O estudo das instituições remonta a Aristóteles, em sua análise das constituições atenienses, e a Locke, no século XVI, com a sistematização do contratualismo. Posteriormente aprimorado, no século XVIII, por Montesquieu, que focou na “centralidade das leis e dos costumes como instituições fundamentais da dinâmica política” (*apud* Peres, 2008: 54). Este autor correlaciona, ainda, as contribuições dos federalistas norte-americanos, século XVIII, para os “quais as instituições, acima de tudo, tornar-se-iam objetos de uma ‘engenharia constitucional’”, conforme “termo difundido por Sartori (1997)”. Continua, no século XIX, com Tocqueville que teria associado instituições sociais e políticas com o sucesso da democracia republicana presidencialista dos Estados Unidos.

A abordagem institucional dos fenômenos políticos nos estudos da Ciência Política passou, no século XX, de acordo com a perspectiva de Kuhn (1998), por duas “revoluções” de paradigma. Primeiro, do institucionalismo para o comportamentalismo¹¹, depois deste para o neo-institucionalismo. Atualmente, evidencia-se, objetiva e estatisticamente, uma hegemonia do neo-institucionalismo em artigos publicados nos principais periódicos internacionais, verificável no exame de temas abordados, metodologia empregada e das premissas adotadas pelos pesquisadores (Peres, 2008: 53).

¹¹ Peres, 2008: “(...) o comportamentalismo é, antes de tudo, uma designação genérica do behaviorismo, cuja extensão é bastante ampla e cuja formulação inicial adveio da psicologia norte-americana.”

1.2.2. Críticas ao Antigo Institucionalismo e Advento do Novo Institucionalismo para Entendimento Maior do Objeto de Estudo

O antigo institucionalismo, ou institucionalismo formal, integra as ideias e orientações normativas, diretamente oriundas da Constituição como um documento original e legalmente hierárquico que rege a organização do Estado e governo, assim como o ordenamento das relações entre estes dois últimos e a sociedade. Até 1950, a abordagem institucional, apoiada nas constituições formais, nos sistemas legais e nas estruturas governamentais, não apenas predominava na análise política, em particular, e social, em geral, mas seus pressupostos permaneciam inquestionados devido ao senso e consenso acadêmico comum. Mediante as crescentes dificuldades no mundo real e a incapacidade do formalismo institucional de oferecer respostas, por exemplo, às crises institucionais dos anos 80, foi inevitável o surgimento dos enfoques alternativos ou complementares.

Inicialmente cabe esboçar os antecedentes do novo institucionalismo, com vistas a contribuir para o entendimento de seu escopo e desígnio. Superando o institucionalismo formal, LOWNDES (2002) relata o surgimento da abordagem behaviorista com seu foco centrado “em como e porque das ações individuais na vida real”; bem como da “escolha racional”, pela qual se busca fundamentar as preferências pessoais com base no “interesse próprio” e na visão Marxista, preocupados com o papel do “poder sistêmico em estruturar ações políticas e organização governamental” com a conseqüente rejeição, pelo menos, parcial da visão formal constitucional na organização e funcionamento estatal (2002: 90).

Basta o tempo, mediante a impotência crescente das perspectivas behavioristas, da escolha racional e Marxista, que fez o pêndulo girar a favor de um novo tempo institucional. No final da década de 1980, a abordagem institucional se consolidava com um potencial renovado sob o manto do *novo institucionalismo* ou *neo institucionalismo*. Apesar de não rejeitar as instituições formais, os novos institucionalistas chegam a afirmar que “a organização da vida política faz a

diferença” (Lowndes, 2002: 91; cf March e Olsen, 1984: 91). Conforme assinalou LOWNDES:

Os novos institucionalistas estão preocupados com as convenções informais da vida política bem como as constituições formais e estruturas organizacionais. Uma nova atenção é voltada para a forma que as instituições incorporam valores e relações de poder e aos obstáculos bem como às oportunidades que confrontam o desenho institucional. Crucialmente, os novos institucionalistas se preocupam não apenas com os impactos das instituições nos indivíduos, mas com a interação entre as instituições e os indivíduos (2002: 91)

Isso ensina, ao contrário das abordagens anteriormente centradas nas instituições formais, que as instituições não constituem uma panaceia e tão pouco estão livres de entropias, embora possam abrir novas janelas de oportunidade. Dentro de um novo olhar ou uma nova visão, as instituições, no seu nascedouro, transformação e desenvolvimento, isto é, no sentido histórico e dinâmico, definem valores e interesses com base nas relações de poder num determinado contexto social.

Geralmente as instituições variam conforme suas estruturas, objetivos, recursos (materiais e humanos) e sua autonomia. Ou seja, e segundo já assinalado, a natureza assumida pelas instituições depende da distribuição histórica e dinâmica do poder, das limitações financeiras e humanas e dos contextos sociais e culturais, tanto nacional, quanto internacionais. Limitações aqui invocadas implicam oportunidades e dificuldades que afetam as interações e expectativas institucionais, especialmente, o empenho e desempenho de papéis pelos atores institucionais nos TCB.

Na nova e histórica perspectiva institucional, as instituições, afirma um de seus expoentes, “são desenhos humanos de limites (fronteiras) que estruturam interações política, econômica e social numa dimensão formal com constituições, leis e direitos de propriedade” e na outra dimensão “informal com sanções, tabus, convenções, costumes ou tradições e códigos de conduta” (NORTH, 1991: 97). O interesse maior neste estudo é a forma que a instituição AEAP nos TCB, com a atual

estrutura organizacional, ao carecer de bases constitucionais sólidas, mitiga seu potencial organizacional e funcional de operar com maior eficiência e eficácia num típico contexto político e social brasileiro. Isso, como subsídio ao aperfeiçoamento e fortalecimento das instituições democráticas contra as brechas ou mesmo contradições nos princípios e nas leis que constituem a AEAP que possam servir como espaço aberto para a infiltração de práticas institucionais incoerentes com o regime republicano e democrático.

Hall e Taylor (2003: 198) esclarecem que emerge da instituição um mundo “composto de símbolos, de cenários e de protocolos que fornecem filtros de interpretação, aplicáveis à situação ou a si próprio, a partir das quais se define uma linha de ação”; assim, as instituições fornecem “informações úteis de um ponto de vista estratégico” e “afetam a identidade, a imagem de si e as preferências que guiam a ação”. Argumentam que o **indivíduo** é concebido como uma entidade profundamente envolvida nesse mundo de instituições.

Scott (1995: 12)¹² considera que as “instituições são vistas como um sistema de normas que regulam as relações entre os indivíduos e que definem como essas relações devem ser”. Para Peci *et al.* (2006), na perspectiva de Berger e Luckmann (2001), de Garfinkel (1967) e de Schutz (1972, 1979), “as instituições são construções cognitivas” e “controlam a conduta humana, a priori, por meio de qualquer tipo de mecanismo ou sanção especificamente montada para apoiá-las”.

Bem relevante na explicação de qualquer deficiência constitucional pelos novos institucionalistas, as instituições incorporam valores e interesses específicos que nem sempre coincidem com aqueles designados públicos e formalmente instituídos. Por exemplo, a falta de identidade e visibilidade formal e pública¹³ da AEAP brasileira na CF/88, carece de uma explicação plausível e lança o pesquisador no terreno informal de imaginação na busca de respostas. As instituições políticas e burocráticas agregam atores supostamente capacitados, como políticos, legisladores e burocratas, que definem e defendem interesses, ordenam políticas públicas que reordenam a sociedade e, por sua vez, são ordenadas pela sociedade numa sequência interativa (March e Olsen, 1984; North,

¹² Scott, R. W. (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks: Sage. (Apud PECCI *et al.*, 2006).

¹³ No seu bem conceituado trabalho sobre “Inovação e Rotina nos Tribunais de Conta da União”, destacando o “Papel da Instituição fiscalizadora superior Financeiro no Sistema Político-Administrativo do Brasil”, Speck (2000) ressalta o ponto da “reduzida visibilidade reduzida da Instituição do Tribunal de Contas” em geral,

2000). Para os neoclássicos/neoliberais e pautada na escolha racional, os atores institucionais tais como políticos e burocratas do governo, supostamente, atuam para maximizar seus próprios interesses, quais sejam a “permanência no poder e extensão de influência e recursos dentro de suas esferas de interesses mais profundos” (McNulla, 2002, 276 – 278).

Contudo, diferentemente da ideia de atores com interesses próprios que são capazes de tomar decisões condizentes ao bem estar social, “as leis são produtos humanos” (Mortel, 2003: 17) e podem não assegurar a alocação ótima de recursos, especialmente, quando a distribuição de poder é caracterizada pela assimetria e a ineficiência, decorrentes da “incerteza” e “*feedback* deficiente” pela liderança política (North, 1991). Ademais, “as instituições constitucionais e pós-constitucionais” (Buchanan, 1991: 5) podem ser desenhadas com certo padrão que implica a exclusão e inclusão de certos assuntos e grupos (Bachrach e Baratz, 1963). Então, dependendo da relação de forças na sociedade, isto é, da capacidade individual ou grupal, a instabilidade pode surgir como acontece em muitos Estados. Isto é, a distribuição de poder na sociedade espelha a natureza das instituições, decorrente do poder de barganha¹⁴ das partes tomadoras de decisões (North, 1990 e 1994).

A implicação analítica desses argumentos baseados na visão neo-institucionalista é a possibilidade de que, em contextos sociais onde a luta pela conquista e manutenção do poder político é histórica e dinamicamente travada mediante uma distribuição extremamente desigual de recursos, as instituições políticas estejam ancoradas nos valores e interesses estreitos das elites politicamente mais influentes na sociedade.

Outra dimensão das instituições e das organizações trata da classificação e distribuição de poderes e papéis, especialmente no Estado. Historicamente a ênfase nos poderes e papéis do Estado tem se deslocado das iniciativas de desenvolvimento, este centrado no próprio Estado e apoiado em forte liderança política, usualmente, centrada numa pessoa (autocracia) ou num grupo seletivo (oligarquia), para um poder de Estado e papéis de liderança descentralizados. A crise

¹⁴ Implica a posição de barganha e expressa a quantidade de influência que alguém ou grupo tem e sua habilidade para atingir objetivos quando estiver numa discussão e fazendo acordo. Por outro lado, a corta ou pedestal de barganha se refere à alguma coisa que uma pessoa ou grupo num acordo negocial ou político tem que pode ser usado para ganhar vantagem. Por mais detalhes, veja **Longman** (2003) – *Dictionary of Contemporary English*. Harlow, Essex: Pearson Education Ltd

de 1980 foi o divisor de águas que, em primeiro lugar, levou à mudança de paradigma e à ênfase no pragmatismo e, em seguida, à redefinição de poderes e papéis dos políticos e burocratas. Em nível estritamente organizacional, a mudança inspirou a ideia de autonomia cuja preocupação se centra até hoje no grau de envolvimento político dos administradores públicos no exercício de suas funções.

A autonomia clama, por exemplo, “pela libertação formal de agentes da alta burocracia da plena supervisão política pelos ministros” (CHRISTENSEN, 2001: 120) ou outros líderes políticos. Ao mesmo tempo, ela envolve a devolução da capacidade de tomar decisões sobre políticas públicas para políticos. Conforme resumiu Aberbach *et al.* (1981)¹⁵, mostra o movimento de uma característica (típica da pré-crise de 1980) de intrusão nas funções específicas para maiores autonomias mais congruentes com o modelo racional administrativo apregoadado por Max Weber (1991). Apesar de que os burocratas têm que se restringir aos seus papéis, uma maior autonomia técnica, legal e financeira é inserida em normas formais sob a égide de novas formas de gestão ou *nova gestão* que integra a visão de boa governança.

Da mesma forma, os políticos terão que se contentar com seus papéis e poderes tradicionais de tomada de decisões sobre políticas públicas, articulação de interesses e formação de opiniões. Mais especificamente, formas novas de *agentification* ou agência (separação de decisões políticas da administração, gestão efetiva e responsável), *personnel deregulation* (incorporação de sangue novo na cúpula administrativa), *empowerment* ou empoderamento (participação social na liderança política ou formulação de decisão) e *performance and quality* ou desempenho e qualidade (contratação, privatização, testes e ensaios de mercado para reduzir custos e promover qualidade) são facetas dentro de uma alterada ordem política e burocrática (PETERS e PIRRE, 2001: 1-10).

Em oposição ao passado, as mudanças implicam que o “cardápio” irrestrito de liderança passa a enfrentar sérias restrições de escolhas e comportamento, agora circunscritos aos apertos da *accountability* ou responsabilidade, transparência e participação. Assim, políticas de apadrinhamento ou patronagem são revistas para cederem lugar às democráticas. Numa perspectiva internacional mais ampla, a crise dos anos 80 significou uma fase

¹⁵ Estes analistas conduziram uma pesquisa entre países europeus e dos Estados Unidos da América para averiguar a validade dos princípios racionais administrativos de Max Weber.

histórica de ruptura. Antes desse tempo e em consequência do crescimento de demandas sociais, a *interface* entre o papel dos políticos e burocratas estava significativamente obliterado, embora que na maioria dos casos, especialmente nos países em desenvolvimento, não implicou muita contradição e inconsequência.

Enquanto alguns servidores públicos, identificados como “os clássicos”, permaneceram leal ao modelo racional de autonomia de Weber (1968), os outros, designados de servidores públicos “políticos” compartilhavam certos papéis com os políticos (ABERBACH 1981, PETERS e PIRERE, 2001: 3). Em outras palavras, com a exceção de articulação das ideias, os servidores públicos “políticos” foram observados, em alguns casos, autorizados legalmente, a compartilhar com os políticos os papeis de formulador de políticas públicas e mediador de interesses (ABERBACH *et al.*, 1981 e KAUFMAN 2001). Em suma, a expectativa era, e continua sendo, que “as instituições e os papéis exercidos por seus atores suplantem o conflito histórico entre valores modernos e tradicionais” (MAGID, 1980), isto é, entre condutas formal e informal, que assolam os países em desenvolvimento.

No caso em estudo, o nível de equilíbrio na relação de poder e de trabalho entre os magistrados e auditores chama atenção quanto às diferenças ou compatibilidade de valores e interesses históricos e dinamicamente compostos, carentes de regras constitucionais asseguradoras de independência funcional, que superem o cenário de Corte, com a bipolaridade autoridade-súdito, que pressupõe atitudes de obediência incondicional e subordinação como dever funcional. Caso em que os auditores externos podem ser chamados a compartilhar cada vez mais a formulação das estratégias e diretrizes dos TCB, de modo a maximizar a eficácia e a eficiência institucionais. A identificação e o entendimento real desse equilíbrio contribuirá para entender os desafios institucionais dos TCB na fiscalização das contas públicas e, portanto, da necessidade ou não de uma maior autonomia constitucional que facilite a prestação dos serviços públicos de AEAP com eficiência, eficácia e desempenho igualmente maior.

Por último, Hall e Taylor (2003: 193) esclarecem que o termo “neo-institucionalismo” não representa uma corrente de pensamento unificada, mas, sim, pelo menos três abordagens de análise diferentes que, a partir de 1980, reivindicam o título de “neo-institucionalismo”. Assim, esses autores designam essas três escolas de pensamento neo-institucionalista como (1) **institucionalismo histórico**,

(2) **institucionalismo da escolha racional**¹⁶ e (3) **institucionalismo sociológico**. Eles esclarecem que cada uma dessas abordagens, de per si, reagiram contra as perspectivas behavioristas influentes nos anos 60 e 70. E, concluem que essas três escolas de pensamento neo-institucionalista buscam “elucidar o papel desempenhado pelas instituições na determinação de resultados sociais e políticos”.

Relativamente ao **institucionalismo histórico**, em interpretação do entendimento de Hall e Taylor (2003: 201), tem-se que os teóricos do institucionalismo histórico reconhecem o papel das instituições na vida política, mas, em geral, procuram situar as instituições numa “cadeia causal que deixe espaço para outros fatores, em particular, os desenvolvimentos socioeconômicos e a difusão das ideias”. Os institucionalistas históricos “apresentam um mundo mais complexo que o universo de preferências e de instituições com frequência postulado pelos teóricos da escola da escolha racional”, por exemplo. Essa concepção da comunidade política como sistema global composto de partes que interagem é uma evidência da influência dos funcionalistas-estruturais.

As quatro **características próprias do institucionalismo histórico** indicadas são: tendência “a conceituar a relação entre as instituições e o comportamento individual em termos muito gerais”; ênfase nas “assimetrias de poder associadas ao funcionamento e ao desenvolvimento das instituições”; tendência “a formar uma concepção do desenvolvimento institucional que privilegia as trajetórias, as situações críticas e as consequências imprevistas”; e, por fim, combinação de “explicações da contribuição das instituições à determinação de situações políticas com uma avaliação da contribuição de outros tipos de fatores, como as ideias, a esses mesmos processos”. (HALL; TAYLOR, 2003: 196)

Os autores continuam o artigo enfatizando a importância que os teóricos do institucionalismo histórico atribuem ao poder, “em particular às **relações de poder assimétricas**”, destacando que “todos os estudos institucionais têm incidência direta sobre relações de poder”. Os teóricos seriam, assim, curiosos a respeito do “modo como as instituições repartem o poder de maneira desigual entre os grupos sociais”. (HALL; TAYLOR, 2003: 199)

¹⁶ Hall e Taylor (2003): “Em princípio seria possível identificar uma quarta escola, o “neo-institucionalismo” em Economia. No entanto, ele teria muito em comum com o institucionalismo da escolha racional (...)”.

Os teóricos do institucionalismo histórico defendem “uma causalidade social dependente da trajetória percorrida, *path dependent*”. Isso implica em rejeitar “o postulado tradicional de que as mesmas forças ativas produzem em todo lugar os mesmos resultados” e em defender que “essas forças são modificadas pelas propriedades de cada contexto local, propriedades essas herdadas do passado”. (HALL; TAYLOR, 2003: 200)

Consequentemente, tentam “explicar como as instituições produzem esses trajetos, vale dizer, como elas estruturam a resposta de uma dada nação a novos desafios”. Assim, uns enfatizam “o modo como as ‘capacidades do Estado’ e as ‘políticas herdadas’ existentes estruturam as decisões ulteriores”. Outros enfatizam que “as políticas adotadas no passado condicionam as políticas ulteriores”, encorajando a organização de forças sociais “segundo certas orientações de preferência a outras, a adotar identidades particulares, ou a desenvolver interesses em políticas cujo abandono envolveria um risco eleitoral”. (HALL; TAYLOR, 2003: 200-201)

Há, ainda, entre institucionalistas históricos, aqueles que “tendem a distinguir no fluxo dos eventos históricos, períodos de continuidade e ‘situações críticas’”, que se evidenciam com mudanças institucionais importantes, “criando desse modo “bifurcações” que conduzem o desenvolvimento por um novo trajeto”. Neste caso, o “principal problema consiste evidentemente em explicar o que provoca as situações críticas”. (Hall; Taylor, 2003: 201)

O **institucionalismo da escolha racional** abriga correntes com certas divergências teóricas internas, “como todas as escolas desse gênero”. Entretanto, Hall e Taylor (2003: 205-2006) apontam **quatro pontos comuns do institucionalismo da escolha racional**. Primeiro, os atores compartilham preferências ou interesses e se comportam estrategicamente de modo inteiramente utilitário para maximizar a satisfação de suas preferências, presumindo-se a ocorrência de número significativo de cálculos.

A segunda característica dessa escola diz respeito a tendência dos teóricos “a considerar a vida política como uma série de dilemas de ação coletiva”, definidos como situações em que as escolhas para satisfazer as próprias preferências são feitas com possibilidade de perda para a coletividade. “Em geral, tais dilemas se produzem porque a ausência de arranjos institucionais impede cada ator de adotar uma linha de ação que seria preferível no plano coletivo” (exemplos

clássicos: “dilema do prisioneiro” ou a “tragédia dos bens comuns”). (HALL; TAYLOR, 2003: 205)

A terceira característica é que os teóricos adotam um “enfoque ‘calculador’ clássico para explicar a influência das instituições sobre a ação individual”; e, a quarta, que os institucionalistas desenvolveram explicação própria da origem das instituições. (HALL; TAYLOR, 2003: 205-206)

Por fim, Hall e Taylor (2003: 206) esclarecem que a **instituição** para os teóricos da escolha racional é determinada com base em sua função institucional. A função é classificada com base no desempenho da instituição. O valor da função “aos olhos dos atores influenciados pela instituição” é que define/explica a existência da instituição. Os “atores criam a instituição de modo a realizar esse valor, o que os teóricos conceituam no mais das vezes como um ganho obtido pela cooperação”. Por fim, “se a instituição está submetida a algum processo de seleção competitiva, ela desde logo deve sua sobrevivência ao fato de oferecer mais benefícios aos atores interessados do que as formas institucionais concorrentes”.

Segundo esses autores, o institucionalismo sociológico teve sua origem no “quadro da teoria das organizações”. Para os teóricos dessa escola neo-institucionalista a cultura organizacional “parecia algo inteiramente diverso”. Eles passaram a “sustentar que muitas das formas e dos procedimentos institucionais utilizados pelas organizações modernas não eram adotadas simplesmente porque fossem as mais eficazes tendo em vista as tarefas a cumprir”. A realidade das formas e procedimentos não correspondia à “noção de uma ‘racionalidade’ transcendente”, mas sim a “práticas culturais, comparáveis aos mitos e às cerimônias elaborados por numerosas sociedades”. Isso, apesar de os sociólogos, desde Max Weber, considerarem “as estruturas burocráticas (...) como produto de um intenso esforço de elaboração de estruturas cada vez mais eficazes, destinadas a cumprir tarefas formais ligadas a essas organizações”. (HALL; TAYLOR, 2003)

Hall e Taylor (2003) esclarecem que os teóricos do institucionalismo sociológico incluem em suas análises “não só as regras, procedimentos ou normas formais, mas também os sistemas de símbolos, os esquemas cognitivos e os modelos morais que fornecem ‘padrões de significação’ que guiam a ação humana.”

Para os sociólogos institucionalistas as práticas incorporadas às organizações poderiam ocorrer não “necessariamente porque aumentassem sua eficácia abstrata (em termos de fins e meios), mas em consequência do mesmo tipo

de processo de transmissão que dá origem às práticas culturais em geral”. (HALL; TAYLOR, 2003: 208)

Para o institucionalismo sociológico, as organizações podem adotar “formas e práticas institucionais particulares porque elas têm um valor largamente reconhecido num ambiente cultural mais amplo”, mesmo que, em certos casos, “essas práticas sejam aberrantes quando relacionadas ao cumprimento dos objetivos oficiais da organização”. John L. Campbell (*apud* Hall e Taylor, 2003) “exprime bem esse modo de ver as coisas ao falar de uma ‘lógica das conveniências sociais’ por oposição a uma ‘lógica instrumental’”. Assim, “a questão fundamental, nessa ótica, é evidentemente a de saber o que confere “legitimidade” a certos arranjos institucionais antes do que a outros”. (HALL; TAYLOR, 2003: 2011)

Por fim, embora haja o reconhecimento de que existe distinção entre a perspectiva pós-estruturalista e o institucionalismo, para a análise do objeto desta pesquisa verificou-se que, em certa medida, parece procedente a defesa que Peci *et al.* (2006)¹⁷ fazem da potencialidade da aplicação da perspectiva pós-estruturalista, particularmente aquela apresentada por Michel Foucault, em complementação à abordagem institucional. Nesse sentido, interpretando o discurso como sendo o veículo por meio do qual se prolifera os desenhos das instituições, para esta pesquisa importa especificamente o seguinte questionamento de Michel Foucault (2009: 8)¹⁸: “Mas, o que há, enfim, de tão perigoso no fato de as pessoas falarem e de seus discursos proliferarem indefinidamente? Onde, afinal, está o perigo?” Assim, destacam-se as seguintes reflexões de Foucault sobre tais questionamentos, extraídas de seu pronunciamento denominado a “A Ordem do Discurso”¹⁹:

(...) “suponho que em toda sociedade a produção do discurso é ao mesmo tempo controlada, selecionada, organizada e redistribuída por certo número de procedimentos que têm por função conjurar seus poderes e perigos, dominar seu acontecimento aleatório, esquivar sua pesada e temível materialidade” (p. 8 – 9). (...) “Por mais que o discurso seja aparentemente bem pouca coisa, as interdições que o atingem revelam logo, rapidamente, sua ligação com o desejo e com o poder” (p. 10). (...) (FOUCAULT, 2009)

¹⁷ PECCI, Alketa *et al.*, 2006.

¹⁸ FOUCAULT, Michel. *A Ordem do Discurso. L'ordre du discours. Leçon inaugurale au Collège de France prononcée le 2 décembre 1970*. Éditions Gallimard, Paris, 1971. Tradução de SAMPAIO, Laura Fraga A. S. São Paulo: Edições Loyola. 2009.

¹⁹ *Ibidem*.

1.2.3. Arranjos institucionais

Martinez (1997), em menção à classificação de Aristóteles, argumenta ser impossível um só monarca (o principal) governar milhões de súditos sem a ajuda de uma hierarquia de funcionários, ou seja, de uma classe dirigente. Diz, ainda, ser “igualmente impossível que uma democracia funcione sem que a ação das massas populares seja coordenada e disciplinada por uma minoria organizada, ou seja, também por uma classe dirigente”.

Nesse sentido, no Brasil, o exercício do poder dá-se nos termos definidos pela Constituição Federal (art. 1º, parágrafo único), por meio de representantes eleitos ou diretamente pelo povo.

Para que o exercício do poder se efetive, os arranjos institucionais restringem e estruturam as preferências que contextualiza o processo de tomada de decisão a respeito de um problema (PERES, 2008). O neo-institucionalismo apresenta-se como esforço “para encontrar novas respostas para antigas questões” sobre como os **arranjos institucionais** moldam, medeiam e canalizam as escolhas sociais (DIMAGGIO e POWELL, 1991: 2, *apud* PERES, 2008).

Nesse contexto, o Governo brasileiro elaborou, em 2008, referencial de arranjo institucional a ser observado pela administração pública do Poder Executivo federal, sob o título “Manual de Orientação para Arranjo Institucional de Órgãos e Entidades²⁰ do Poder Executivo Federal”²¹ (MAIOE-PE)²². Para tanto, esse manual adota o conceito de arranjo institucional definido pelo Gespublica (p. 3)²³:

²⁰ Definição de órgão e entidade pública ver Decreto-lei 200, de 1967.

²¹ Consta desse referencial de arranjo institucional da Administração Pública do Poder Executivo Federal brasileiro (p. 5): “Os conceitos e normas aqui reunidos têm o propósito de servir de base de estudo e de aplicação em projetos de organização e reorganização dos órgãos e entidades que compõem a Administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal, e que, de forma dinâmica, exigem constantes modificações. Não se cogita assentar posições doutrinárias em suscitar debates em torno de definições rígidas, já que o propósito deste documento é de uniformizar e consolidar procedimentos.” < http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/090204_manual_arranjo_institucional.pdf > Acesso em 7/8/2014.

²² MAIOE-PE não é sigla oficial do Manual de Orientação para Arranjo Institucional de Órgãos e Entidades do Poder Executivo Federal.

²³ Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA. < http://www.gespublica.gov.br/folder_rngp >

“O arranjo institucional de uma organização pública deve ser projetado para fortalecer suas estratégias e se ajustar ao seu sistema de gestão, que representa o conjunto de sete funções integradas e interatuantes que concorrem para o sucesso da organização no cumprimento de sua missão institucional: Liderança, Estratégias e Planos, Cidadãos e Sociedade, Informação e Conhecimento, Pessoas, Processos e Resultados.”

De acordo com esse referencial (MAIOE-PE, 2008), o arranjo institucional das estruturas do Poder Executivo Federal tem os seguintes elementos constitutivos a serem “registrados na estrutura regimental, regulamento, estatuto e no regimento interno de cada órgão ou entidade”:

(a) as competências institucionais estabelecidas por lei, para cada órgão ou entidade; (b) o conjunto de órgãos internos definidos e estruturados a partir do desdobramento das competências institucionais; (c) o conjunto de cargos em comissão e funções de confiança designados para cada unidade organizacional. (pág. 41)

(...)

O arranjo institucional interno dos órgãos ou entidades de direito público do Executivo Federal é estabelecido em sua estrutura regimental ou estatuto, aprovada por decreto, que: (a) o detalhamento do conjunto de órgãos da sua estrutura básica; (b) a descrição da sua organização interna até o segundo nível organizacional e (c) a descrição das respectivas competências de cada órgão e das atribuições dos dirigentes (pág. 41).

São fundamentos do arranjo institucional do Poder Executivo Federal (1) princípios constitucionais da administração pública e organização por área de competência (2) estruturação com base nos processos institucionais, (3) foco em resultados, (4) integração, (5) agilidade e (6) estabilidade versus flexibilidade (MAIOE-PE, 2008).

Quanto à observância dos princípios constitucionais da administração pública (art. 37, *caput*, CF/1988) no arranjo institucional dos órgãos e entidades públicas do Poder Executivo Federal, a **legalidade** contribui para estabilidade das estruturas, “visto que a disposição orgânica das estruturas dos órgãos autônomos e superiores constitui matéria sujeita à aprovação do Congresso Nacional”.

O princípio da **impessoalidade** “deve ser entendido em dois sentidos: pela dimensão do beneficiário e pela dimensão do agente da ação pública”. O primeiro sentido impõe que o comportamento dos agentes seja para atender o interesse público e não para beneficiar ou prejudicar pessoa específica. O segundo

sentido, o autor dos atos e provimentos administrativos praticados pelo funcionário é o Estado (órgão ou entidade pública). O princípio da impessoalidade fundamenta “o instituto da **autoridade pública**, da qual se investe o agente público, ao assumir um cargo público efetivo ou em comissão e, por meio dela, passa a agir em nome do Estado”.

O princípio da **moralidade** obriga a observância de padrões éticos de probidade, decoro, boa-fé e a justiça e equidade. A **publicidade**, para obrigar a publicação dos atos sobre as estruturas da organização no Diário Oficial da União. Por fim, a **eficiência**, para que o agente público apresente melhor desempenho e melhores resultados e a organização apresente melhores resultados na prestação de serviço, devendo privilegiar “constituição de organizações simples, enxutas e direcionadas aos seus objetivos finalísticos e evitar superposições e/ou fragmentações na ação do Governo”.

O princípio da **organização por área de competência** prevê a necessidade de lei determinar “a organização dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal por áreas de competências, estabelecidas com base nas competências da União, dispostas no art. 21 da Constituição Federal”.

1.3. INDEPENDÊNCIA FUNCIONAL DA AUDITORIA EXTERNA

1.3.1. Visão geral de auditoria

A auditoria, tão antiga como a humanidade, tem origem na prática da contabilidade (GALVIS; MARCHENA, 2005: 88). Inicialmente, a auditoria limitou-se à verificação dos registros contábeis, visando observar se eles eram exatos, confrontando a escrita com as provas do fato e as correspondentes relações de registro, para concluir a respeito da veracidade e da exatidão dos registros (SÁ, 2002: 23). Sá (2002: 23), ainda, informa que os ingleses usavam o termo *auditoria* (de origem latina *audire*) para rotular tecnologia contábil de revisão (*auditing*) e que foi incorporado ao vocábulo da língua portuguesa, como ocorreu com outros termos

técnicos - como azienda, rédito – oriundos de outras línguas. E, conclui que atualmente o conceito de auditoria é bem mais amplo, definindo:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (SÁ: 2002: 25)

O Instituto Rui Barbosa (IRB)²⁴ apresenta interessante doutrina sobre a auditoria governamental com objetivo de orientar os TCB, sob o título “Normas de Auditoria Governamental (NAG)”²⁵. Nesse sentido, define os termos “auditoria”, em geral, e para “auditoria governamental” (IRB, 2010: 11) da seguinte forma:

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

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

²⁴ O Instituto Rui Barbosa (IRB) é uma associação civil fundada em 1973 pelos Tribunais de Contas do Brasil, sem fins lucrativos, de caráter nacional, com prazo de duração indeterminado. Sua finalidade é desenvolver atividades de caráter técnico, pedagógico, científico e cultural (Arts. 1º e 2º, Estatuto do IRB). < <http://www.irbcontas.org.br/> > Acesso em 9/8/2014.

²⁵ IRB, Instituto Rui Barbosa. *Normas de Auditoria Governamental – NAG Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro*. 2010. < http://www.tc.df.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=e8add8c6-3daa-49c3-8390-5e407af89dc7&groupId=20402 > Acesso em 9/8/2014.

Segundo Galvis e Marchena (2005: 92), a importância da auditoria se concentra na “fé pública” a que se confere a uma segunda opinião imparcial e idônea sobre as informações elaboradas pelos auditados. E, que a sua importância também se reconhece pela representação e defesa dos interesses sociais e societários. De acordo com o IRB (2010), a auditoria governamental pelos TC objetiva:

(...) (a) Verificar o cumprimento da legislação pelos órgãos e entidades da Administração Pública; (b) Verificar se as demonstrações contábeis, demais relatórios financeiros e outros informes, representam uma visão fiel e justa das questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais. (c) Analisar os objetivos, natureza e forma de operação dos entes auditados. (d) Avaliar o desempenho da gestão dos recursos públicos sob os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia; (e) Avaliar os resultados dos programas de governo ou, ainda, de atividades, projetos e ações específicas, sob os aspectos de efetividade e de equidade. (f) Recomendar, em decorrência de procedimentos de auditoria, quando necessário, ações de caráter gerencial visando à promoção da melhoria nas operações. (NAG 1124)

Os autores inferem três elementos da auditoria: o sujeito auditor; objeto de estudo ou situação auditada; e o critério ou padrão de auditoria. Definem o auditor como o contador público ou a firma de contadores públicos que cumpram com os requisitos de idoneidade para o desempenho do trabalho de auditoria e capacidade de contratação. Consideram como objeto de estudo ou situação auditada os estados contábeis e financeiros da organização e todos os aspectos relacionados com o sistema de informação que os produza. Por fim, conceituam o critério ou padrão como sendo os aspectos teóricos, técnicos e normativos reconhecidos pela contabilidade pública e pela lei, como os princípios e metodologia contábil de valor técnico reconhecido (GALVIS; MARCHENA, 2005: 100).

O auditor, profissional que realiza a auditoria, deve possuir conhecimentos e experiências suficientes. O auditor deve estar acreditado legal e profissionalmente. O auditor deve ter plena independência de interesses com respeito ao objeto ou situação sob seu exame para avaliar de forma imparcial e objetivo os achados ou evidências. (GALVIS; MARCHENA, 2005: 95 e 100).

Essas condicionantes contribuem para que as evidências que fundamentam a opinião e as conclusões de auditoria tenha a melhor qualidade possível, reduzindo o risco de auditoria. O IRB (2010: 13 e 15) apresenta as

seguintes definições para as expressões técnicas “evidências de auditoria” e “risco de auditoria”:

1113 – EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA: são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequadas, relevantes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões. (IRB, 2010: 13)

(...)

1123 – RISCO DE AUDITORIA: é a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos pelo efeito de ausência ou fragilidades de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possuam potencial para influenciar os objetos da auditoria. (IRB, 2010: 15)

Galvis e Marchena (2005: 108) esclarecem, ainda, o seguinte. O auditor deve ser um investigador da organização como um todo, dando atenção especial à atividade econômica, que é “a projeção que se relaciona com o resto de elementos do conjunto global”. Para isso, se necessário, deve interagir com especialista em objetos pontuais técnicos ou científicos, para obter apoio no “processo de auditoria”. Assim, o auditor será um arquiteto de um sistema de informações, com conhecimentos da organização, que servirá para enfrentar diferentes turbulências dos intercâmbios da globalização, melhorando a cultura organizacional, as interações e as alianças com outras organizações do mesmo ou de outro setor.

Esses autores (2005: 108) concluem com uma visão positiva do que podem ser as manifestações do auditor, recomendando que esses profissionais reconheçam o sucesso das organizações relacionando-os com a globalização e com um cenário no qual a qualidade do desempenho do objeto social seja a característica principal do funcionamento da organização.

Sá (2002: 46) denomina o auditor também de “tomador de contas”, na auditoria pública ou governamental. O auditor, na acepção de “tomador de contas”, procede exames com aspectos formais característicos, de ordem processual, não utilizados em empresas e instituições particulares, abrangendo, modernamente (em vários países, inclusive no Brasil), os exames da eficiência e da eficácia. O IRB (2010: 12) define o termo “contas” da seguinte forma:

1103 – CONTAS: conjunto de informações orçamentárias, financeiras, econômicas, patrimoniais, de custos, operacionais, sociais e de outra natureza, registradas de forma sistematizada, ética, responsável e transparente com o objetivo de evidenciar os atos e fatos da gestão pública em determinado período, possibilitando o controle, a aferição de resultados e responsabilidades e o atendimento dos princípios e normas.

No setor público, esse autor lembra, ainda, que o termo auditor fiscal ou auditor tributário é usado para designar o agente público que desempenha a auditoria fiscal, assim entendida como “o exame de ‘legalidade’ dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais”²⁶.

O ente auditado ou jurisdicionado, segunda parte relacionada com a auditoria, em especial com a auditoria governamental, é definido pelo IRB da seguinte forma:

1110 – ENTE AUDITADO: entidade da administração direta e indireta, funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e demais responsáveis pela guarda e aplicação de recursos públicos, que seja objeto de auditoria governamental. (IRB, 2010: 13)

Quanto ao usuário dos resultados e conclusões do trabalho de auditoria governamental, o IRB (2010) apresenta as seguintes considerações. O auditor governamental assume responsabilidades ética e legal com usuários internos e externos de seus trabalhos (NAG 3213), devendo desenvolver atitudes que propiciem convivência de respeito com eles (NAG 3601). Por fim, o auditor e o supervisor do trabalho de auditoria governamental devem adotar procedimentos que assegurem aos usuários das informações a certeza razoável de que o exame foi realizado de acordo com as normas e a legislação pertinente (NAG 4505).

O IRB considera que o relatório de auditoria tem duas funções básicas: comunicar as constatações do auditor governamental e subsidiar as tomadas de

²⁶ Ver Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002: “Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências.”

decisões (NAG 4702). Ele considera que esse relatório consiste em documento por meio do qual devem ser comunicados e divulgados formalmente aos usuários as informações suficientes, conduzindo-os às mesmas conclusões do profissional de auditoria governamental (NAG 4401.1.1). E, para estruturar o relatório de auditoria, o IRB recomenda que ele contemple o escopo da auditoria, os fatos materiais, significativos, relevantes e úteis, que devem ser divulgados, conclusões e opinião (NAG 4702.1).

Por fim, o IRB (2010) esclarece que a decisão do resultado do trabalho de auditoria governamental, inclusive quanto às providências a serem tomadas com relação a práticas fraudulentas ou irregularidades graves constatadas pelos auditores cabe, em última instância, ao Tribunal de Contas (NAG 4702.2).

1.3.2. Independência funcional do auditor

O auditor deve manter uma atitude de independência mental e imparcialidade a respeito de seu trabalho, com alto grau de profissionalismo, integridade e idoneidade, retidão ética e profissional, sendo especialista não apenas por conhecimento, mas também por experiência no trabalho de auditoria (GALVIS; MARCHENA, 2005: 94).

Para o IRB (2010), o profissional de auditoria governamental deve ser e também deve demonstrar que é independente em relação aos seus trabalhos e atividades, conforme determinam as NAG, definindo “independência profissional” da seguinte forma:

A independência profissional se caracteriza por uma atitude autônoma, sem preconceitos e interesses de qualquer natureza, isenta e imparcial, a ser mantida pelos profissionais de auditoria governamental, durante a realização do seu trabalho e durante toda a permanência nos quadros do TC [Tribunal de Contas]. Isso é necessário, em função dele desempenhar uma profissão, que atua na defesa do interesse público. (NAG 3300)

O IRB considera que os auditores “são independentes quando podem exercer suas funções livre e objetivamente”. O ponto central da independência decorre da “liberdade de programar seus trabalhos, executá-los e comunicar os resultados consoante sua livre iniciativa, sem quaisquer tipos de interferências” (NAG 3301). A independência permite aos profissionais de auditoria governamental exercerem análise imparcial, isenta e sem tendenciosidade (NAG 3302).

A independência do profissional de auditoria deve ser claramente formalizada no regulamento, assegurando-lhe a independência em “relação aos demais servidores e empregados públicos” (NAG 3304), bem como “em relação ao Poder Legislativo, como [também] ao Executivo, ao Judiciário e ao Ministério Público”. Essa providência “é essencial para a execução da auditoria e para a credibilidade dos seus resultados” (NAG 3303). Para isso, os profissionais de auditoria governamental “devem possuir apoio irrestrito dos membros do colegiado e do corpo diretivo do TC”, para que os trabalhos sejam executados “livres de interferências e com a colaboração dos entes auditados” (NAG 3305).

1.3.3. O auditor de controle externo

O uso do termo “auditor de controle externo” para uniformizar a denominação do cargo público²⁷ com atribuição de auditoria nos TCB é um dos objetivos do projeto de lei (PL 4708, de 2012)²⁸, da Câmara dos Deputados, de iniciativa do Deputado Federal João Dado, provocado pela Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC). De acordo com o texto desse PL, a definição do termo “auditor de controle externo” deve ser o:

(...) o ocupante de cargo efetivo para o qual se exija nível superior como requisito mínimo de investidura, concursado para o exercício da titularidade das atividades exclusivas de Estado relativas à auditoria, à inspeção, à instrução e às demais atribuições típicas de controle externo do órgão de

²⁷ “Cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades previstas na estrutura organizacional que devem ser cometidas a um servidor.” (Lei 8.112, de 1990, art. 3º).

²⁸ Câmara dos Deputados. PL 4708/2012. *Exposição de Motivos*.

< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=559605> >

fiscalização e instrução dos Tribunais de Contas do Brasil. (Art. 1º, parágrafo único, do PL 4708/2012)

A exposição de motivos do PL 4708, de 2012, apresenta esclarecedora doutrina a respeito do controle externo, dos TCB e dos auditores de controle externo:

(...) Os Tribunais de Contas são órgãos constitucionais de controle externo necessários e indispensáveis para a consolidação e aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito, mediante fiscalização independente da aplicação dos recursos públicos levadas a efeito pelos administradores dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário da República.

(...) Ao se celebrar o Auditor de Controle Externo e promover a valorização desse agente público se dará passo indispensável ao resgate do órgão de fiscalização e instrução dos Tribunais de Contas, preterido pelo constituinte originário ao formular os arts. 73 e 75, que tratou das vedações, prerrogativas e garantias dos integrantes do órgão de deliberação.

Tais Tribunais desempenham duas funções públicas distintas, uma jurisdicionada da outra. Aquela para a qual foram instituídos, a função de controle externo, e aquela necessária a sua autonomia administrativa e financeira, a função de administração pública, garantidora de sua independência institucional.

Para desempenho da função de controle externo da administração pública, o Tribunal de Contas da União, tido como referencial nacional, tem em sua estrutura órgão de deliberação (Lei nº 8.443/1992, art. 66 e 67) e órgão de fiscalização e instrução (Lei nº 8.443/1992, arts. 1º, § 3º, incisos I, 11 e 40).

Em que pese o referencial, o órgão de fiscalização e instrução dos Tribunais de Contas do Brasil foi lançado à sorte infraconstitucional da autonomia federativa. Isso resulta em falta de padronização, com risco de prejuízo à independência funcional, à isenção político-partidária, à qualidade, à eficácia, à eficiência, à efetividade e à profissionalização da atuação desse órgão e dos correspondentes agentes de fiscalização e de instrução dos Tribunais de Contas, regidos, em geral, por princípios típicos de secretaria, órgão de administração pública de Tribunal. (...)

A proposição do Deputado João Dado é coerente com a real denominação atribuída ao auditor em alguns TCB, como, por exemplo, Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF). Nesse sentido, a Lei do Distrito Federal nº 4.356, de 3/7/2009, em conformidade com o princípio da especificação da atividade funcional, previsto no art. 169, § 4º, da CF, cria os cargos da área de Finanças e Controle Externo (Auditor de Controle Externo, com escolaridade correspondente ao ensino superior completo, e Técnico de Controle Externo, com escolaridade correspondente ao ensino médio completo) e, com clareza exemplar, os cargos da área de Administração Pública (Analista de Administração Pública, com escolaridade correspondente ao ensino superior completo; Técnico de Administração Pública, com

escolaridade correspondente ao ensino médio completo; e Auxiliar de Administração Pública, com escolaridade correspondente ao ensino fundamental). O quadro de pessoal do TCDF conta, ainda, com os cargos de Conselheiro e Conselheiro-Substituto (impropriamente denominado “auditor”), que compõem, respectivamente, em caráter efetivo ou em substituição, o Tribunal de Contas propriamente dito, bem como os Procuradores, membros do Ministério Público de Contas.

A identificação do auditor de controle externo no Tribunal de Contas da União (TCU) não consiste em tarefa pacífica como ocorre no TCDF, conforme melhor explicado no capítulo 3.

1.4. OUTROS CONCEITOS ANALÍTICOS RELEVANTES

1.4.1. Os Princípios de Boa Governança: Responsabilidade e Responsividade na Fiscalização das Contas Públicas.

De uma base constitucional sólida, indisputável e integrativa, a expectativa mais clara para estrutura organizacional e funcional dos TCB é que ela realmente contenha os preceitos filosóficos e instrumentais adequados à consecução de sua missão social de zelar pela aplicação dos recursos públicos com responsabilidade, economicidade e eficácia administrativa. Pelo menos em tese, pode se deduzir que uma ausência ou timidez substancial das bases constitucionais da estrutura legal e administrativa dos TCB pode gerar confusões, asfixiar a eficiência econômica e estrangular a eficácia administrativa na aplicação dos recursos públicos pelos gestores e/ou ordenadores públicos.

Existem várias perspectivas para o estudo da governança, tais como governança corporativa, econômica e política. Como o interesse nessa pesquisa está centrado nas dificuldades administrativas oriundas das omissões temporais da constituição, a preocupação repousa na governança política. Estrito senso, a governança política abrange “a formação e a instrumentalidade das regras formais e informais que regulam a esfera pública; a arena no qual o Estado, os atores econômicos e sociais interagem para tomar decisões” (Hyden, G. *et al.*, 2004: 16).

Dentro da gama de princípios que integram a governança, a responsabilidade (*accountability*) e responsividade (*responsiveness*) com a transparência são destacadamente instrumentais no processo de interação entre os agentes públicos, as instituições e a sociedade. Significa que são dois princípios importantes da governança pública, dado um sistema democrático de governo.

A literatura sobre responsabilidade é repleta de tipologias, tais como: responsabilidade ética, legal e política que norteiam vários estudos. Em função da natureza do tema desse estudo, as duas últimas serão destacadas. Isto é, apesar da importância da responsabilidade ética na conduta profissional dos agentes públicos dos TCB, sua ética subjetiva não está objetivamente em questão neste estudo. Ademais, a delimitação da responsabilidade legal requer a atenção sobre a divisão constitucional de poder entre o legislativo, judiciário e executivo. Uma vez que compete ao executivo formular e implementar políticas públicas com base nos recursos públicos e nas leis votadas pelo legislativo, cabe a este último e ao judiciário (titular da interpretação e julgamento da legalidade dos atos públicos) respectivamente, assegurar a responsabilidade política e legal do executivo.

Stapenhurst e Mitchel explicam que essa classificação tríplice decorre do fato de que enquanto o legislativo é uma instituição política, o judiciário só pode adjudicar sobre os assuntos legais. Afirmam que juntos, os dois poderes fazem uma fiscalização contínua para que o governo seja responsável durante todo mandato. Reconhecem que tanto o legislativo quanto o judiciário podem ser apoiados pelas instituições supremas de auditoria, comissões contra corrupção, agências de ombudsman e institutos de direitos humanos. Destacam os exemplos internacionais das “autônomas instituições secundárias de *accountability*”, tipicamente desenhadas para serem independentes do executivo. No caso das instituições supremas de auditoria observadas nos sistemas parlamentares Westminster (originário da Inglaterra) e das comissões contra corrupção e de Ombudsman, afirmam que, frequentemente, todos se reportem ao parlamento. Porém, no caso das instituições supremas de auditoria dos países francófonos (originário da França) e dos institutos de direitos humanos, recordam que podem ser parte do judiciário (2007, Online).

O que a classificação tríplice ensina é que cada país adota uma tipologia de controle que lhe é conveniente, segundo suas experiências históricas e o dinamismo imposto, em particular, pelo sistema político vigente e, em geral, pela sociedade. O procedimento historicamente abraçado no Brasil se assemelha ao

adotado pelos países francófonos. Isso não quer dizer que o modelo esteja livre de críticas, inclusive, ferrenhas, que serão analisadas dentro da problemática deste estudo.

Segundo a observação de Abreu e Abreu (2010):

O Tribunal de Contas da União (TCU) orbita entre os Poderes constitucionalmente institucionalizados, mas ocupa espaço próprio na organização estatal e desempenha um rol de atribuições que não poderia ser confiadas a nenhum dos Poderes, sob pena de disfunção, por função do princípio da segregação de funções (p. 346).

Antes, afirmam que “Não se discute, na atualidade, a independência da Corte de Contas em relação aos Três Poderes constituídos, ante a autonomia que lhe é conferida no Texto Constitucional” (p. 346). Citam o “disposto no art. 96 [CF/88], ao qual remeteu o caput do art. 73”, e deste depreendem “que o Órgão detém autonomia administrativa, orçamentária e financeira”. Assim, concluem que o Órgão “posiciona-se lado a lado com o Poder legislativo, em relação ao qual exerce função auxiliar no desempenho do controle externo da Administração Federal, com destaque para a apreciação das contas anuais do Presidente da República” (Ibid).

Segundo a posição hipotética desse estudo, não se trata simplesmente dos níveis diversificados de autonomia, mas primariamente dos princípios constitucionais e legais que sustentam aqueles qualificáveis e quantificáveis níveis de autonomia. Se o TCU exerce uma função auxiliar ao Legislativo, ele não pode ser tão independente quanto se aclama, particularmente, num ambiente sociocultural brasileiro que, independente da rigidez constitucional na divisão funcional e no equilíbrio entre os poderes, ostenta um grande hiato entre o normativo (deve ser) e o positivo (o que é), exigindo-se mudanças estruturais e atitudinais no combate à malversação dos recursos públicos, inclusive, a corrupção, em todas as esferas do poder público.

Isto é, a plenitude doutrinária e funcional de independência referida por Abreu e Abreu (2010) se torna questionável, particularmente quando se sabe que ao Congresso Nacional (CN) incube a escolha de 2/3 (dois-terços) dos nove Ministros

do TCU e ao Presidente da República (PR) 1/3 (um terço). Ainda assim, a nomeação presidencial desse um terço é suscetível de aprovação pelo Senado Federal, sendo um escolhido livremente e dois escolhidos entre nomeados que devem alternar “dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal” e passar pela indicação “em lista tríplice, segundo os critérios de antiguidade e merecimento”.

Também, ao considerar as fragilidades institucionais que permeiam os poderes, fruto das crises intermitentes que se somam às vicissitudes históricas e deficiências culturais, as chances de uma autonomia concedida, mesmo pela Constituição, de promover o empenho e desempenho dos agentes do TCU, alegam que podem ser mínimas em relação ao ótimo de resultados esperados, tanto pela sociedade quanto pelos *stakeholders* (os diretamente interessados nos resultados da avaliação de contas). As mesmas vulnerabilidades institucionais que encobrem atos de improbidade, apesar das esporádicas e escandalosas exposições públicas que, ocasionalmente, os sucedem, não só mitigam a autonomia institucional como reduzem as chances dos agentes públicos de serem mais responsáveis e responsivos na prestação dos serviços públicos. Em suma, a distorção institucional se enquadra no cerne causal das atrofias na estrutura e organização dos TCB, particularmente, da auditoria externa, componentes teórico-analíticos e consequenciais desse estudo.

1.4.2. Lições da Teoria das Elites para Entender a Relação entre os Magistrados e Auditores Externos dos TC.

Termo também recorrente na trajetória da AEAP na estrutura dos TCB é o de “elite política” e a forma histórica e dinâmica utilizada por ela para manter uma estrutura conveniente de poder político, às vezes, a revelia dos interesses tipicamente democráticos e republicanos. Em face disso e da diversidade de conceito de elite política na literatura revisada, requer-se o estabelecimento de uma definição desse termo para reforçar a análise pertinente deste trabalho. As bases da teoria das elites contam com nomes como o Gaetano Mosca, Vilfredo Pareto, Bottomore e Bachrach. Mas, a formulação clássica desta teoria foi dada por Mosca (1896, *apud* BOBBIO, 1998):

"Entre as tendências e os fatos constantes que se acham em todos os organismos políticos, um existe cuja evidência pode ser a todos facilmente manifesta: em todas as sociedades, a começar por aquelas mais mediocrementemente desenvolvidas e que são apenas chegadas aos primórdios da civilização, até as mais cultas e fortes, existem duas classes de pessoas: a dos governantes e a dos governados. A primeira, que é sempre a menos numerosa, cumpre todas as funções públicas, monopoliza o poder e goza as vantagens que a ela estão anexas; enquanto que a segunda, mais numerosa, é dirigida e regulada pela primeira, de modo mais ou menos legal ou de modo mais ou menos arbitrário e violento, fornecendo a ela, ao menos aparentemente, os meios materiais de subsistência e os que são necessários à vitalidade do organismo político" (Bobbio, 1998: 385) .

Malfatti²⁹, com ceticismo quanto ao uso da teoria pelas elites como base ideológica para perpetuação no governo, apresenta uma síntese das críticas à teoria das elites provenientes de diversos setores norte-americanos: liberais, conservadores, marxistas, igrejas, entre outros e as agrupa em favoráveis e contrários da seguinte forma:

Os favoráveis concordam que: a Teoria das Elites tem a seu favor: 1. Em todas as sociedades organizadas, as relações entre os indivíduos e grupos são de desigualdade. 2. A causa principal da desigualdade está na distribuição do poder – o poder tende a ficar concentrado em poucos. 3. Entre as várias formas de poder, o predominante é o poder político. 4. Os que detêm o poder político é sempre uma minoria. 5. Essa minoria tem interesses comuns, tem elos entre si, são solidários na manutenção das regras do jogo, permitindo a alternância do poder entre si. 6. Os regimes se diferenciam na forma como surgem as elites, desenvolvem-se e decaem, na forma como se organizam e na forma como exercem o poder. 7. O elemento oposto à elite é a massa, composta por pessoas que não têm poder ou esse é irrelevante, é numericamente maioria, não são organizadas ou são organizadas pela elite.

Os discordantes da ideologia da Teoria das Elites apresentam os seguintes argumentos: 1. A posição da democracia radical, dizendo que a Teoria das Elites parte da suposição de que, como historicamente, não se encontrou sociedades sem elite, não significa que essa não possa existir concretamente. Não há contradição nem ontológica, nem gnosiológica em haver uma sociedade igualitária politicamente. (...) 3. Os que defendem vários centros de poder, baseados em Aléxis Tocqueville, propõem uma poliarquia (...)

²⁹ Malfatti, Selvino Antonio. *A teoria das elites como uma ideologia para perpetuação no governo*.

Disponível em

< <http://sites.unifra.br/Portals/1/ARTIGOS/ARTIGOS/A%20TEORIA%20DAS%20ELITES%20COMO%20UMA%20IDEOLOGIA%20PARA%20PERPETUA%E2%82%AC%C3%87O%20NO%20G.pdf> >

Acesso em 7/8/2014.

Por fim, apresenta-se um breve apanhado do histórico feito por Holanda (2011: 44 - 45) a respeito do pensamento sobre as elites nas primeiras décadas republicanas no Brasil. Refere-se a Francisco José de Oliveira Vianna (1883-1951), que apresentava “proposta de exclusão política das ‘maiorias populares’, argumentando que quanto maior a ‘incapacidade do povo para realizar seu próprio governo’, maior a expectativa depositada nas elites”. A cena política nacional estaria associada “à denúncia de inadaptação da República, que estaria fundada em um modelo político alheio à realidade social do país”, visto que a arquitetura formal do poder republicano estaria alinhada ao padrão norte-americano, “não seria capaz de organizar o povo brasileiro, destituído da vontade política necessária ao liberalismo”. Argumentou que “os brasileiros seriam incapazes de se aproximar da política de ‘maneira duradoura e pertinaz’ e teriam o ‘aspecto desordenado, tumultuário e efêmero do motim’, sem ‘persistência e durabilidade’”. Para Oliveira Vianna, “a superação do atraso não pode resultar da ação espontânea desse povo sem forma cívica. Somente as elites podem produzir movimento na política e romper o círculo vicioso da República”. Dessa forma, essa defesa das elites viria acompanhada “de um sinal corretivo”.

Na análise do pensamento das elites brasileiras, renovadas a partir de 1930, Martinez (1997: 33) apontou que a “composição das elites modificou-se desde então, mas não se alterou o fato de só elas comandarem o Estado, a economia, as Forças Armadas, sendo, portanto, as únicas responsáveis por todas as decisões e pelos acontecimentos consequentes”. Esse autor esclareceu que uma das características das elites brasileiras “é não se expor abertamente a comparações de direitos, privilégios e necessidades entre elite e massa”. Esse autor (1997: 36) explica que a atuação dessas elites, no plano institucional, dar-se, “como sempre fizeram, à sombra dos gabinetes, sem revelar a face que têm nem os objetivos que pretendem alcançar”. E, que a maioria da população, sem entender “o tecnicismo do raciocínio usado na tomada de decisões, e como estas beneficiam somente uma parcela minúscula da sociedade, a cultura popular se decompõe na ignorância, brutalidade, misticismo e religião enquanto conforto espiritual.” (p. 37).

O que se espera dessas ideias e observações tecidas sobre a elite em geral e a elite brasileira em particular, isto é, na sua trajetória histórica e dinâmica, é o misticismo que se esconde não simplesmente na relação desigual entre a elite e a

massa como pela grande distância entre o Estado, comandado pela elite política, e os interesses sociais. Quando a elite política se apossa misticamente dos recursos institucionais dos gabinetes para consolidar o poder, isto é, sem refletir as aspirações reais da sociedade, pode se esperar que as instituições públicas, a AEAP não sendo exceção, corram sérios riscos de serem convertidas em instrumentos a serviço das elites. Sendo o caso, padecerão o desenvolvimento social e político e, por extensão, a confiança nas instituições que deverão apoiar o sistema político democrático.

1.5. OBSERVAÇÕES RELEVANTES PARA ANÁLISE TEÓRICA E EMPÍRICA DO ESTUDO.

Neste capítulo, o conceito e significado da Constituição foram vistos e revistos com o intuito de obter uma base descritiva e explicativa adequada dos problemas organizacionais e funcionais dos TCB em geral e da AEAP em particular.

O foco de discussão teórico-analítica trata da forma em que as brechas constitucionais culminam na restrição do desempenho da AEAP no Brasil e conduzem aos resultados inesperados vis-à-vis os objetivos planejados, mediante uma típica simbiose político-burocrática no arranjo institucional. Uma atenção detida na abordagem institucional, mais apropriada para análise dos fatos nessa pesquisa, revela a insuficiência do enfoque institucional formal e a necessidade de ampliar seu leque para incluir e incorporar as críticas e os recursos analíticos dos novos institucionalistas.

Os novos institucionalistas não só levam em consideração as instituições formais originárias da estrutura constitucional, como também as instituições informais, caracterizadas por convenções, hábitos e códigos de conduta que influenciam as atitudes e comportamento dos atores públicos. Ademais, as regras institucionais, ao serem produtos humanos, incorporam valores e interesses. Assim, elas refletem a distribuição do poder na sociedade; o que implica dizer que os mais poderosos na sociedade podem influenciar ou apoiar a existência e continuidade de um tipo de estrutura contra outra, e sustentar nela os valores que refletem mais os seus, do que os interesses da sociedade.

É fundamental assinalar que os TCB têm um papel imprescindível na determinação da direção tomada pelas políticas públicas e, portanto, na consolidação das instituições do sistema político democrático. Apesar da histórica posição assumida por Weber (1991) a favor da liderança política sobre a burocrática, as circunstâncias do tempo e espaço, particularmente, as do contexto social brasileiro, que exigem dos líderes políticos condutas cada vez mais responsáveis e responsivas, demandam dos agentes burocráticos do controle externo zelo crescente pela legalidade e legitimidade das ações dos gestores ou ordenadores das contas públicas.

Isto é, o poder fiscalizador da burocracia, com independência funcional, pautada nos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, equidade, razoabilidade e proporcionalidade, é fundamental e instrumental na realização dos interesses públicos. Sobretudo, a existência e persistência de lacuna constitucional podem apoiar a inclusão ou exclusão de certos valores e interesses que os novos institucionalistas acreditam sejam associados ao desenho institucional conveniente à elite de poder. Ademais, a lacuna pode estar obstruindo o alargamento, crescentemente reclamado no âmbito da Nova Gestão Pública (NGP), da autonomia dos agentes de auditoria externa para que estes sejam libertados da plena supervisão política dos ministros e consigam executar seus serviços com maior eficiência e eficácia social.

Enfim, a fragilidade institucional de unidades jurisdicionadas aos TCB, que decorre de hábitos e práticas incoerentes das elites influentes, ou seja, das instituições informais nocivas e corrosivas dos valores e interesses verdadeiramente públicos, define os riscos políticos associados às confusões e desorientações decorrentes de lacuna constitucional relativa a órgão e agentes públicos específicos para o exercício do mandato de auditoria nos TCB.

A questão de orientação institucional deixa muito a desejar quanto a base (como neste caso específico da AEAP e conforme conjecturado) de sua estrutura, ou seja, trechos doutrinários da constituição se encontram ausentes. Essa lacuna pode se constituir em fator de desorientação comportamental das elites públicas nas esferas de poder onde ela é sentida.

Quanto à prática da AEAP, a clareza constitucional a respeito das definições mínimas institucionais, de sua organização e funcionamento, nos TCB, implica não simplesmente no ponto referencial de funcionamento rotineiro como um

indicativo do modelo basilar de ação coesiva e previsível. Este último integrará os aspectos relevantes de governança como *autonomy* (independência na ação orientada dos agentes competentes e dos efeitos politicamente mal intencionados), *accountability* (responsabilidade perante a sociedade), *transparency* (coerência publicamente verificável das ações dos agentes tanto burocráticos quanto políticos) e responsividade (eficácia no cumprimento das ações padronizadas e reconhecidas). Analiticamente, uma abordagem consistente do tema colocará em relevo conceitos como o poder e o papel correlativos entre os burocratas e políticos e a circulação de elites burocráticas e políticas que contemplam a ascensão, com ou sem idéias novas, de novos atores (aspirantes) nos respectivos quadros e a queda ou saída de atores antigos (incumbentes).

Intimamente ligado ao conceito de elites, particularmente, a elite burocrática e política, com seu poder, papel, autoridade e circularidade, está o apoio institucional dos que desfrutam das elites no exercício do poder, qualquer que seja a finalidade – bem público ou privado. Se depender dos institucionalistas formais, o comportamento das elites é uma garantia constitucional, implicando que as normas constitucionais são consideradas suficientes para assegurar a coerência do comportamento dos atores públicos. Porém, a instabilidade política é o inimigo da estabilidade institucional, o que acaba premiando a visão dos neo-institucionalistas que apostam nas influências tanto formais (normas constitucionais) quanto informais (normas convencionais e costumeiras) nas condutas dos atores públicos.

Diante do exposto, conclui-se o referencial teórico. Em razão da escassez de estudo científico específico a respeito da AEAP, o referencial conta com maiores esclarecimentos teóricos, para orientação da pesquisa, conforme as considerações metodológicas constantes do próximo capítulo, e para discussão dos resultados nos capítulos três e quatro.

CAPÍTULO II – CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS: PESQUISA DE CIÊNCIA POLÍTICA SOBRE AUDITORIA EXTERNA

Conhecidos os fundamentos teóricos para a análise da estrutura e funcionamento da AEAP nos TCB, passa-se às considerações metodológicas que explicitam o conjunto de procedimentos e técnicas utilizados para assegurar objetividade nesta pesquisa documental.

A pesquisa documental foi escolhida para a coleta e análise dos dados a respeito da AEAP na estrutura dos TCB por se evidenciar adequada à verificação da associação formal entre a lacuna na Constituição Federal, de 1988, o arranjo institucional da AEAP na estrutura dos TCB e a independência do auditor.

Esta pesquisa, mediante abordagem institucional das IFS considerou que as instituições, em sua dimensão formal, consubstanciam-se por meio de “constituições, leis e direitos de propriedade” (NORTH, 1991: 97). Assim, considerando que o arranjo institucional da AEAP na estrutura dos TCB se consubstancia por meios de regras formais, os documentos (constituição, lei e regimento interno) constituem fontes primárias e principais de pesquisa sobre tais instituições.

A pesquisa de campo possibilitou a identificação e obtenção de documentos primários sobre o tema, tais como os anais da Assembleia Nacional Constituinte, de 1987/1988, as constituições brasileiras e leis nacionais e internacionais, os regimentos internos do TCB e outras normas de interesse.

Por se tratar de tema politicamente sensível para os profissionais de AEAP na estrutura dos TCB, não foram realizadas entrevistas, pautando-se a pesquisa nos documentos e em outras informações oficiais publicadas na internet pelo Estado brasileiro e de outros países e organismos internacionais sobre arranjo institucional das IFS.

Assim, este capítulo trata da especificação da hipótese, da apresentação das categorias analíticas ou variáveis, das questões de pesquisa, da definição de termos considerados importantes o desenvolvimento da pesquisa, da sua delimitação, bem como das técnicas para coleta e análise de dados.

2.1. ESPECIFICAÇÃO DA HIPÓTESE

A hipótese principal, mencionada na introdução, estabelece uma associação entre as variáveis que se constituem em uma cadeia causal. A hipótese geral é, em síntese, que a “lacuna constitucional sobre a estrutura e funcionamento da AEAP nos TCB” interfere no “arranjo institucional” da AEAP, que, por sua vez, interfere na “independência funcional do auditor”.

Então, em coerência com as duas questões elaboradas para o estudo do problema, descritas na introdução, da hipótese principal decorreram as seguintes hipóteses secundárias, que serão verificadas, respectivamente, nos capítulos III e IV:

- a lacuna a respeito do órgão de auditoria e de auditores na Constituição Federal, de 1988, não é consequência do acaso, pois ela pode está associada à atuação política dos magistrados e à distribuição desproporcional de poder institucional em seu favor, bem como à interpretação de si mesmo pelos auditores e de sua situação na organização decorrentes do arranjo institucional do TCU, desde sua criação em 1890 até 1988.
- a lacuna constitucional possibilita interpretações infraconstitucionais da AEAP que prejudicam sua transparência institucional, suprimem sua independência funcional e a tornam atividade burocrática voltada para o atendimento de necessidade do próprio Estado.

Atualmente, a primeira dificuldade da AEAP na estrutura TCB é a identificação, com liquidez e certeza³⁰, do órgão de auditoria externa e seus auditores no arranjo institucional dessas IFS. A causa maior dessa dificuldade

³⁰ Conceito de liquidez e certeza para o direito. MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, Habeas Data*, 20ª Edição, Ed. Malheiros, São Paulo, págs. 34/35. "Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não tiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais. Quando a lei alude a direito líquido e certo, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Se depender de comprovação posterior, não é líquido nem certo, para fins de segurança". Disponível em < www.jurisway.org.br >. Acesso em 23/7/2014.

consiste na ausência de uma clara e autônoma disposição na Constituição Federal, de 1988, que afaste controvérsia sobre a existência, a extensão organizacional e a função do órgão de auditoria externa e dos seus auditores na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública.

2.2. APRESENTAÇÃO DAS CATEGORIAS ANALÍTICAS OU VARIÁVEIS

As categorias analíticas que servem de critério de seleção e de organização da teoria e dos fatos investigados, de modo à sistematização desta pesquisa, dando-lhe sentido, cientificidade, rigor e importância, foram fixadas com base na finalidade de analisar a estrutura e funcionamento da auditoria externa nos TCB, principalmente à luz de teorias institucional e constitucional.

Assim, entre as categorias analíticas que balizaram essa pesquisa social encontra-se, em primeiro lugar, como variável independente, a **lacuna constitucional** relativa à organização e funcionamento da AEAP na estrutura dos TCB que pode afetar, sem determinismo, as demais variáveis. A variável interveniente, de caráter intermediário, consiste no **“arranjo institucional”** e a variável dependente a **“independência do auditor externo”**.

A lacuna constitucional constata-se pela leitura simples e direta dos arts. 71, 73 e 75 da Constituição Federal, de 1988, especialmente o art. 73, que trata de agentes do TCU. Esse artigo constitucional tratou apenas dos magistrados titular (ministro) e substituto (ministro-substituto, impropriamente denominado “auditor”), alinhando-se à orientação internacional questionável da Intosai (1977), que sugere garantia constitucional apenas aos “membros” (magistrados nos TC), conforme análise no capítulo IV.

Considerando que a constituição é o componente primeiro e fundamental do conceito de instituição apresentado no referencial teórico, principalmente o proposto por North (1991: 97), constata-se a associação entre as variáveis “lacuna constitucional” e “arranjo institucional”, pois qualquer que seja a determinação constitucional sobre a organização da AEAP impactará direta e imediatamente no arranjo institucional do TCU.

Assim, importa analisar como o legislador ordinário norteou o “arranjo institucional” do TCU, especialmente quanto à AEAP, e como os magistrados de contas têm regulamentado esse arranjo, especialmente no que se refere à “independência funcional” dos auditores externos, bem como à organização e ao funcionamento da AEAP.

2.3. QUESTÕES DE PESQUISA

As seguintes questões conduziram a pesquisa relativa à trajetória da AEAP na estrutura do TCU, relatada no capítulo III:

- como podem ser classificadas as fases da AEAP na estrutura do TCU, ao longo do período indicado?
- como foi configurado o arranjo institucional da AEAP na estrutura inicial do TCU?
- qual a atitude política dos auditores externos relativa ao estabelecimento da AEAP na estrutura do TCU?
- qual o tratamento constitucional dispensado à AEAP na estrutura do TCU, ao longo do período indicado?

O capítulo IV relata os resultados da pesquisa sobre a AEAP na atual estrutura dos TCB, conduzida com base nas seguintes questões:

- como a AEAP figura no atual arranjo institucional do TCU?
- como a AEAP figura nos arranjos institucionais dos TCB examinados?
- como a Intosai se posiciona a respeito da independência funcional da AEAP nos TC?
- como os agentes dos TCB se organizam nacionalmente para representação dos interesses funcionais de cada grupo de agentes?

2.4. DEFINIÇÃO DE TERMOS CONSIDERADOS IMPORTANTES NO CONTEXTO DA PESQUISA

Funções institucionais e essenciais do Tribunal de Contas.

Esclarece-se que este trabalho considerou dois grupos de funções no Tribunal de Contas, as **funções institucionais** e as **funções essenciais ao seu funcionamento**. Primeiro, as funções institucionais do Tribunal de Contas da União são estabelecidas no art. 71 da Constituição Federal, de 1988, constituindo a razão de existir da instituição declarada em seu mandato constitucional.

As **funções institucionais** são agregadas em dois grupos conforme sua natureza: a função de julgamento de contas e a função de auditoria externa na administração pública (AEAP). Essas funções são distintas em sua natureza, mas igualmente relevantes para o funcionamento da instituição, requerendo norma constitucional institutiva que norteie a organização e funcionamento de cada uma delas. Os principais dispositivos do mandato constitucional (CF/1988) que versam sobre a IFS estão declarados no art. 71, inc. II, para julgar contas, e no art. 71, inc. IV, para realizar AEAP. Os princípios da segregação de funções, da razoabilidade e da eficiência pressupõe que essas funções de naturezas distintas sejam atribuídas para agentes distintos.

No que diz respeito à **função de julgamento de contas** (judicatura ou judicante), a cargo dos Ministros, titulares e substitutos, nasce o termo “Tribunal” para denominar o corpo deliberativo e a própria IFS, bem como consubstancia o fundamento para o § 3º do art. 73 da Constituição Federal, de 1988, que equipara o Ministro do TCU ao Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

A **função de auditoria externa**, para os fins desta pesquisa, foi considerada como sendo o conjunto de atividades atribuídas ao auditor externo, ou seja, o preparo ou instrução das contas e demais processos finalísticos de controle externo, tais como o exame, liquidação e revisão de contas, de ato de admissão e concessão sujeitos a registro, consulta, denúncia, bem como a realização das fiscalizações a cargo do Tribunal de Contas, seja por intermédio de qualquer instrumento de fiscalização, sob qualquer denominação, tais como instrução, auditoria, acompanhamento, levantamento, monitoramento (Regimento Interno do

TCU, art. 238 ao 243)³¹. Considerou-se que função de auditoria é distinta da função administrativa, estando a segunda sujeita à fiscalização da primeira. Considerou-se, ainda, a função de auditoria uma função típica de Estado fora da jurisdição do próprio controle externo, previsto no art. 70 da Constituição Federal. E, também, que, no regime constitucional atual, o agente público incumbido da função de auditoria, o auditor externo, é o admitido para as atribuições dessa função, mediante concurso público específico, na forma do art. 37, inciso II, da Lei Maior, de 1988.

As **funções essenciais ao funcionamento** dos TC estão relacionadas com a justiça no julgamento de contas e com a autonomia administrativa da instituição. A **função essencial à justiça no julgamento de contas** extrai-se da existência de Ministério Público³² junto ao Tribunal, previsto no art. 130 e no § 2º, inc. I, do art. 73, da Constituição Federal, de 1988. A existência de Ministério Público em uma IFS se justifica pela necessidade de um fiscal da lei atuar perante aquele que exerce o poder constitucional de julgar contas, ou seja, que haja um representante do Ministério Público atuando perante esse Estado-Juiz.

Também constitui anomalia institucional acumulação em um mesmo agente a função institucional de auditoria e a função essencial à justiça no julgamento de contas, duas funções com naturezas diferentes previstas na constituição de 1988. Pois, se isso ocorresse resultaria em ato contrário ao princípio da segregação de funções constitucionais, ao princípio da especialização funcional e ao princípio da eficiência.

A quarta é a **função essencial à autonomia administrativa**, a função de administração pública, desempenhada pela secretaria do Tribunal. A secretaria presta serviços administrativos de apoio ao Tribunal. A secretaria tem essa função no STJ³³. O desempenho das atividades administrativas no TCU está sujeita à fiscalização dos auditores externos e ao julgamento de contas da mesma forma que os demais administradores públicos da administração pública federal.

³¹ Regimento Interno do TCU < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/regimentos/regimento.pdf> >. Acesso em 29/7/2014.

³² Um fato interessante sobre o Ministério Público no Brasil é que o primeiro representante do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas era escolhido entre os membros do próprio corpo deliberativo. Isso também ocorreu com o primeiro Procurador Geral da República (Ministério Público junto ao Poder Judiciário) que era escolhido entre os membros do Supremo Tribunal Federal (Constituição Federal, de 1891, art. 58, § 2º).

³³ Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça (STJ). <http://www.stj.jus.br/publicacaoaseriada/index.php/regimento/article/viewFile/1547/1800> >. Acesso em 27/7/2014.

Nesse sentido, em síntese, o conceito de **administração pública** consiste no conjunto de órgãos públicos da administração pública direta e das entidades públicas da administração indireta. Administração pública direta compreende os órgãos do Poder Executivo e os órgãos prestadores de serviços de apoio administrativo dos Poderes Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Tribunal de Contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Segundo (MORAES, 2010: 140), “órgãos não passam de simples partições internas da pessoa cuja intimidade estrutural integram, isto é, não têm personalidade jurídica.” Ou seja, o órgão público é parte de uma das pessoas jurídicas de direito público, tais como: União, Estado, Distrito Federal e Município.

A administração pública indireta compreende as seguintes pessoas jurídicas: autarquias; as fundações públicas; as empresas públicas; e sociedade de economia mista.

2.5. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

2.5.1. Unidade de análise da pesquisa

Deduziu-se dos conceitos da literatura abordada no referencial teórico e dos objetivos deste estudo que a unidade de análise desta pesquisa constitui-se do conjunto de arranjos institucionais da AEAP, em suas dimensões formal e informal, nos TCB, que varia ao longo do tempo e delimita, constrange e norteia diferentes perfis de relações entre auditores externos e magistrados de contas. Essa assimetria entre os arranjos institucionais da AEAP é potencializada por falta de norma constitucional institutiva da AEAP, que defina normas gerais de sua organização e funcionamento, e pela autonomia de cada Estado, Distrito Federal e Município para dispor sobre a sua organização e funcionamento, na forma estabelecida na Constituição.

Com objetivo de descobrir resposta para problema principal, que consiste em investigar se a lacuna constitucional interfere no arranjo institucional da AEAP e, conseqüentemente, se este interfere na independência do auditor, bem como as

atrofias institucionais decorrentes dessa cadeia causal (*causal chain*), extraiu-se dentre os TCB uma amostra para emprego de procedimentos científicos.

Assim, a amostra extraída é composta de elementos do arranjo institucional da AEAP no TCU, para o estudo de sua trajetória, em sua dimensão formal, no período de 1890 e 1988, no capítulo III, e de sua situação atual, no capítulo IV.

Compôs a amostra também elementos do arranjo institucional da AEAP em alguns TCB (TCDF, TCE-Espírito Santo, TCE-Rio Grande do Sul, TCE-Mato Grosso do Sul, TCE-Minas Gerais, TCE-Mato Grosso, TCE-Goiás, TCE-Paraná, TCM-Rio de Janeiro, TCE-São Paulo), para estudo de aspectos atuais que tenham importância para o conhecimento do arranjo institucional da AEAP nos TCB. Os resultados dessa análise serão apresentados no capítulo IV.

Assim, os fatos empíricos extraídos mediante pesquisa de documentos dessa amostra, em comparação com os conceitos relacionados com as variáveis são a base para obtenção de respostas significativas para o problema.

2.5.2. Fonte e coleta de dados

As fontes principais de dados desta pesquisa sobre as dificuldades estruturais e funcionais dos TCB associadas à ausência de um padrão mínimo constitucional para a AEAP são documentos históricos, escritos e arquivados ao longo do tempo que precedeu, marcou e sucedeu os primeiros institutos da auditoria externa no Brasil. O método documental conta com fontes primárias que, diferentemente das fontes secundárias de dados já processados e utilizados por outros estudiosos, são de fontes originais de dados, isto é, recapitulam Sá-Silva *et al.* (2009)³⁴, aqueles dados “a partir dos quais se tem uma relação direta com os fatos a serem analisados” pelo pesquisador.³⁵

³⁴ SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, CRISTOVÃO Domingos e Guindani, JOEL Felipe (2009). “Pesquisa Documental: Pistas Teóricas e Metodológicas”. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, Ano I, Número I, 2009.

³⁵ Veja o trabalho original de: Oliveira, M. M. *Como Fazer Pesquisa Qualitativa*. Petrópolis: Vozes, 2007.

Além disso, a pesquisa documental vis-à-vis outras modalidades, tais como entrevistas e questionários, foi preferida pela natureza histórica institucional do tema que impossibilita contatos com os participantes diretos no processo de construção institucional dos TCB. Um período tão elástico de tempo da formação institucional dos TCB não permite captar informações diretas dos atores políticos que presidiram ou participaram na definição da estrutura de poder e organização dos TCB, em particular, da AEAP. Em outros termos, é pouco produtivo analisar a atual estrutura organizacional e funcional dos TCB sem recorrer às fontes documentais históricas e dinâmicas de sua inspiração, antes mesmo de entender os lapsos constitucionais de sua responsabilidade.

Assim, a análise da estrutura inicial e evolutiva ou, segundo o caso, estagnante da legislação, tocante, por exemplo, à composição dos magistrados e competência dos auditores com a dinâmica de suas interatividades institucionais, na medida em que o regime político e a relação de poder sofrem alterações, produzirá resultados mais consistentes mediante o emprego dos fatos documentados ao longo do tempo de suas ocorrências. Em fim, para identificar, decompor e recompor, com o intuito de informar, os percalços estruturais e funcionais da AEAP no decorrer do tempo até os dias atuais, é preciso desenterrar e se apoiar em documentos que ‘escondem’ dados pertinentes.

2.6. TÉCNICAS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A coleta de dados envolve a forma de proceder para reconhecer, obter e registrar os dados relevantes na análise empírica. Primeiro, foram verificados três períodos históricos bem discerníveis, porém, analiticamente inter-relacionados, que serviram de limites na identificação dos dados necessários. Em segundo, foram delimitados os objetos e locais de coleta dos dados pelos quais se iniciaram os registros (anotações iniciais) que auxiliaram na classificação dos dados.

O período inicial entre 1890 e 1967 marcou a incipiência da formação, atividade e interação dos auditores externos com os magistrados. Para os efeitos de coleta mais precisa dos dados, o período desperta atenção para a limitação constitucional das disposições sobre a organização e funcionamento do TC. O

segundo integra o regime militar e transcorreu entre 1967 e 1988. Além de naturalmente estreitar com uma Constituição outorgada pelo governo militar em 24 de janeiro de 1967, a estrutura política e administrativa que foi implantada e documentada pelos militares e seus agentes tem importância historicamente válida na coleta de dados pontuais e instrumentais. Por último, mas não menos importante, o período entre 1988 até os dias atuais representa uma direção aberta para coleta de dados mediante a reinserção formal da estrutura governamental do país no regime democrático, calcado na Constituição de 1988 e nas instituições políticas e burocráticas pertinentes à AEAP.

Destacados os períodos relevantes para coleta de dados, passou-se ao trabalho de campo. Os seguintes meios e locais serviram para obter e anotar os dados. Basicamente, foram utilizadas as várias constituições, desde 1890 até 1988, as leis orgânicas, regimentos internos e outras normas de organização e funcionamento do TCU e de outros TCB encontradas nos arquivos públicos localizadas em Brasília-DF e nos arquivos públicos digitalizados e eletronicamente disponibilizados na internet pelo Poder Público. Tais documentos representaram os objetos e facilidades de busca e registro dos dados sobre o conteúdo dos dispositivos legais que histórica e dinamicamente definiram a estrutura de poder e as competências dos agentes dos TCB.

Em particular, os arquivos do TCU, do Senado Federal e Câmara dos Deputados serviram como local para coletar dados relativos aos registros dos aspectos estruturantes e as fases da AEAP na estrutura do TCU. Para tanto, serviram como instrumentos específicos de coleta dos dados os dispositivos constitucionais federais de 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988, as leis orgânicas e regimentos internos dos TCU, atos normativos que dispõem sobre os arranjos institucionais dos TC e plano de carreira dos auditores externos.

É importante ressaltar que, como o universo dos TCB é englobado por diferentes entes da República – federal, estadual, municipal e distrital – e que vários documentos desses entes serviram de amostra na pesquisa, a busca e registro de dados pelos arquivos e pelos documentos constitucionais obedeceram à natureza dessas IFS. Assim, a internet, especialmente, os portais dos TCB, auxiliou na coleta de dados sobre as diferenciações estruturais relativas ao pessoal (político e administrativo) das entidades.

Os dados extraídos da documentação foram analisados em conjunto e em confronto com os elementos que constituem o referencial teórico, que juntamente com as conclusões, serviram para confeccionar o capítulo três e seguinte desta dissertação. A abordagem institucional, com base nas normas constitucionais, legais e regimentais, que identificam e esclarecem o objeto de análise, permitiram extrair das disposições político-burocráticas as informações sobre a relação política entre os magistrados de contas e os auditores externos. A narrativa está mesclada por esclarecimentos do arranjo institucional, necessários para o entendimento do ambiente político-burocrático formal em que se inserem as relações entre magistrados de contas e auditores externos, e por reflexões e análises críticas pautadas na teoria política.

CAPÍTULO III – A TRAJETÓRIA DA AUDITORIA EXTERNA NA ESTRUTURA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

O objetivo neste capítulo é relatar o perfil das relações funcionais baseadas no perfil entre auditores externos e magistrados³⁶ de contas, mediante os arranjos institucionais da AEAP na estrutura do TCU marcados pelos regimes constitucionais brasileiros compreendidos no período de 1890 a 1988.

Para tanto, a trajetória da AEAP foi sistematizada em três fases. A primeira trata do estabelecimento do arranjo institucional da AEAP na estrutura do TCU, ocorrida entre 1890 e 1967. A segunda fase versa sobre a constitucionalização do órgão de AEAP, no período de 1967 a 1988. E, por fim, na terceira fase, consta a análise da lacuna referente à AEAP na Constituição de 1988. A importância deste relato baseado na legislação histórica não é meramente a curiosidade relativa à evolução estrutural da instituição fiscalizadora, mas, sim, contribuir para o melhor entendimento da organização e funcionamento da AEAP que servirá de base para verificar a capacidade de se seu arranjo institucional de induzir um comportamento dos agentes compatível com sua importância na representação e defesa dos interesses sociais num contexto de Estado republicano e democrático.

3.1. PRIMEIRA FASE: O ESTABELECIMENTO DO ARRANJO INSTITUCIONAL DA AUDITORIA EXTERNA NA ESTRUTURA DO TCU (1890-1967)

Esta fase trata do estabelecimento do arranjo institucional da AEAP, no contexto da criação da estrutura do Tribunal de Contas mediante um regime político fundamentado na República. O traço estruturante do Tribunal de Contas foi delineado pelo Governo Provisório da República, em 1890, com concepção centralizadora, verticalizada e voltada para o próprio Estado. Observa-se que tal

³⁶ Súmula 42 do Supremo Tribunal Federal (STF), de 13/12/1963: “É legítima a equiparação de juízes do Tribunal de Contas, em direitos e garantias, aos membros do Poder Judiciário”. < http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100 > Acesso em 24/7/2014.

concepção se espelhou no modelo de Tribunais de Contas de outros países, principalmente o Tribunal de Contas napoleônico, apresentada por Rui Barbosa, na exposição de motivos do Decreto nº 966-A.

A organização da instituição TC, entre 1890 e 1967, considerando as constituições desse período, foi integrada apenas por magistrados. De tal modo, a regulamentação da organização dessa instituição caracterizou-se pelo estabelecimento e sedimentação de uma estrutura burocrática hierarquizada, com concentração das deliberações em seu ápice, constituído pelo corpo de magistrados, e com o funcionamento de todas as demais unidades dessa organização orientadas para servir a cúpula. Nesse contexto, o arranjo institucional da AEAP (corpo instrutivo) foi formulado para que sua organização na estrutura desse TC estivesse subordinada e exclusivamente dedicada a servir os magistrados.

Assim, os dados relativos a esta fase da trajetória da AEAP na estrutura do TCU podem ser sistematizados em dois períodos para sua análise, conforme a relação dos auditores com os magistrados nas normas constitucionais do TC (leis e decretos sobre a organização e funcionamento dessa Instituição auditora). No primeiro período, o arranjo institucional que orientava o comportamento dos auditores externos, assim como o dos magistrados, era definido pelo Congresso Nacional, regulamentado pelo Presidente da República, por meio de normas organizativas do TC (leis e decretos) que regulamentavam a Constituição de 1891.

No segundo período, isso mudou. Os magistrados passaram a ter plenos poderes para configurar o arranjo institucional que definia o comportamento dos auditores externos, mediante abdicação desse poder por parte do Congresso Nacional. Esse segundo período é caracterizado pelo arranjo institucional estabelecido pelas normas organizativas do TC que regulamentam a Constituição de 1934 e posteriores. Nesse período, o Congresso Nacional, por meio da Lei nº 135, de 1935, assegurou estabilidade legal à organização dos magistrados e do Ministério Público e conferiu amplos poderes regulamentares aos magistrados para dispor sobre o arranjo institucional do TC, inclusive sobre a organização institucional da AEAP (art. 11).

Essa lei, de 1935, tem especial importância para a análise política do arranjo institucional do TC, pois estabeleceu símbolos pelos quais se identificariam dois grupos básicos com comportamentos que podem ser objeto de análise política no arranjo dessa instituição baseada na relação elite política e massa subordinada.

A elite política, integrada por magistrados e membros do Ministério Público, com predomínio dos primeiros, e a massa, constituída dos “funcionários da secretaria”, indistintamente.

Isso importa para conhecer o arranjo institucional indutor do comportamento organizacional dos auditores, a forma como eles interpretarem seu papel perante a instituição e o estabelecimento do perfil da relação entre os auditores e os magistrados. Importa, ainda, para o estudo das dificuldades da AEAP na estrutura moldada pelos magistrados, considerando que uma das características das elites brasileiras “é não se expor abertamente a comparações de direitos, privilégios e necessidades entre elite e massa” (MARTINEZ, 1997: 33). Esta atitude coaduna com a crítica de Pareto (1968/2008) sobre uma nova elite. Com a real intenção de “promover seu poder e honra”, o teórico afirma que esta elite “não admite franca e abertamente a tal pretensão”, ao invés, “(...) declara que vai promover não seus bens, mas o bem de muitos” (p. 36). Porém, lamentou Pareto, “depois da vitória a elite se torna mais rígida e mais exclusiva” (p. 86)³⁷.

Assim, o estudo da primeira fase da auditoria externa na estrutura do TCU tem o seu início com a criação do Tribunal de Contas³⁸, por meio do Decreto 966-A³⁹, de 7 de outubro de 1890, e se estende até a outorga da Constituição da República, de 24 de janeiro de 1967, compreendendo nesse período as transformações ocorridas no arranjo institucional da AEAP sob as ordens constitucionais iniciadas em 1891, 1934, 1937 e 1946.

3.1.1. O estabelecimento do arranjo da AEAP na estrutura do TCU (Constituição de 1891)

Parte-se do pressuposto de que não é possível entender a situação presente em que se encontra a auditoria externa na estrutura das instituições

³⁷ PARETO, Vilfredo. *The Rise and Fall of the Elite: An Application of Political Sociology*. New Brunswick/New York: Transaction Publishers. 1968/2008.

³⁸ Tribunal de Contas foi a denominação escolhida para a instituição fiscalizadora superior brasileira, coerente com a sua atribuição de julgamento, que a diferenciava, por exemplo, das entidades fiscalizadoras de controle que faziam “revisão” das contas, destinadas para julgamento pelo Parlamento.

³⁹ Câmara dos Deputados. < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html> >. Acesso em: 03/11/2013.

fiscalizadoras superiores do Brasil, sem tentar reconstruir os processos de formação e diferenciação histórica dessa instituição. Uma retrospectiva é importante também para entender a lógica constitucional sobre a qual se estabeleceu a organização dessas instituições, dos seus órgãos de auditoria externa e de administração pública. Assim, devem-se revisitar com acuidade as raízes históricas da burocracia do Tribunal fincadas em arranjo institucional propiciado por estrutura administrativa eivada de dificuldades legadas do colonialismo no Brasil e do predomínio da cultura política patrimonialista.

A formação do Estado republicano brasileiro, em 1889, e a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em 1891, foram influenciadas pela Constituição dos norte-americanos, de 1787, e pelos ideais da revolução que resultou na substituição da monarquia pela república no Estado francês, expressos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão⁴⁰, de 26 de agosto de 1789. Nesse sentido, ressalta-se que, um século antes da proclamação da república no Brasil, os representantes do povo francês, reunidos em Assembleia Nacional, consignaram na referida Declaração, de 1789, que “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração” (art. 15) e que “A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição” (art. 16).

A Constituição brasileira de 1891, de certa forma, é consequência da política do imperador francês Napoleão Bonaparte, que deu causa à fuga da Coroa Portuguesa. E, entre outros legados deixados por Napoleão está o atual Tribunal de Contas da França⁴¹, organizado em 1807. Concebido sob projeto centralizado e autoritário, o Tribunal de Contas daquele país devia informar ao Imperador e tinha seus poderes estritamente definidos para auditoria de conformidade contábil, mediante controle em forma jurídica, com contraditório escrito, concluindo com as decisões tomadas coletivamente.

Com a invasão de Portugal pelo exército napoleônico, em 1808, a família da monarquia portuguesa foge e se instala em terras lusitanas na América do Sul, estabelecendo, conseqüentemente, as bases para a criação do Estado brasileiro,

⁴⁰ Biblioteca Virtual de Direitos Humanos – Universidade de São Paulo < <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html> > Acesso em 14/8/2014.

⁴¹ Portal do Tribunal de Contas da França. < <http://www.ccomptes.fr/Nos-activites/Cour-des-comptes/Histoire-et-patrimoine/Histoire-de-la-Cour> > Acesso em 14/7/2014.

por meio da formação de uma estrutura administrativa com as forças e fraquezas da Coroa Portuguesa. O Estado brasileiro, inaugurado a partir de sua independência de Portugal, ocorrida em 1822, foi governado até 1889 sob um regime monárquico, instituído pela Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador Dom Pedro I, em 25 de março de 1824. Nesse período, não existiu, no Brasil, Tribunal de Contas ou outro modelo de instituição fiscalizadora superior, para auditar com independência contas prestadas por todo agente público pela sua administração, nem forte pressão popular para que isso ocorresse.

Entretanto, em 1845, entrou na ordem dos estudos parlamentares um projeto de Tribunal de Contas, traçado pelo Ministro do Império, Manuel Alves Branco, em moldes que Rui Barbosa⁴² considerou “assaz arrojados”. Nesse modelo proposto, a instituição fiscalizadora superior seria integrada pelo Tribunal de Contas, três Contadorias e uma Secretaria; atuaria, ainda, perante o Tribunal o procurador fiscal que já atuava perante Tribunal do Tesouro. Dessa forma, a instituição fiscalizadora superior teria o Tribunal de Contas propriamente dito, para “julgar das provas de fato, deduzidas por documentos justificativos”, e, anexado a ele, (1) a Contadoria, para “exame e liquidação de contas”, ou seja, para realizar auditoria de conformidade contábil, (2) a Secretaria, para atividades administrativas de apoio ao Tribunal e (3) o procurador fiscal do Tribunal do *Thesouro*, como prelúdio do Ministério Público junto ao Tribunal⁴³.

Segundo esse projeto, de 1845, o Tribunal apresentaria todos os anos ao Imperador e ao Legislativo um relatório, com o exame em conjunto e em confronto do balanço apresentado pelo Governo no ano anterior com as contas tomadas a ele relativas, bem como “todas as irregularidades, omissões e abusos que tiver encontrado na arrecadação, fiscalização e distribuição dos dinheiros públicos, e os defeitos das leis e regulamentos que parecerem necessitar de reforma”.

⁴² Exposição de Motivos do Decreto 966-A, de 1890, da lavra de Rui Barbosa. < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055472.PDF> >. Acesso em 26/5/2014.

⁴³ Exposição de Motivos do Decreto 966-A, de 1890. Termos da proposta de Manuel Alves Branco, 1845: “Art. 2º Este Tribunal será composto de um presidente e três vogais” (...) “Art. 3º O procurador fiscal do Tribunal do Thesouro, e seu ajudante, exercerão perante o Tribunal de Contas as mesmas funções que exercem perante o Tribunal do Thesouro.” (...) “Art. 5º Serão anexas ao Tribunal de Contas uma Secretaria e três Contadorias.” (...).

Porém, o Império do Brasil existiu até 1889 sem que fosse criada uma instituição fiscalizadora superior. Neste ano, a monarquia foi afastada do Estado⁴⁴ brasileiro, dando lugar à república, instituindo-se um Governo Provisório para viabilizar a transição na forma de governo, oportunidade em que discutiu, sob o regime da elite militar, a estrutura do Estado brasileiro, inclusive sobre as instâncias de controle das finanças públicas.

Para tanto, o Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, tendo por chefe o Marechal Manuel Deodoro da Fonseca, por meio do Decreto nº 1º, de 15 de novembro de 1889, proclamou provisoriamente e decretou como a forma de governo da Nação brasileira - a República Federativa. E, ainda, estabeleceu que enquanto, pelos meios regulares, não se procedesse à eleição do Congresso Constituinte do Brasil a Nação brasileira seria regida pelo Governo Provisório da República. Consequentemente, a Constituição imperial, de 1824, foi substituída por nova ordem constitucional provisoriamente estabelecida pelo Governo Provisório, que, por sua vez, basicamente por decretos, estabeleceu a organização e funcionamento do Estado brasileiro até que se aprovasse a Constituição de 1891.

Dessa forma, em 1890, o Governo Provisório da inaugurada República brasileira reconheceu a urgência inadiável de reorganizar as instituições de finanças públicas. Para contribuir nessa reorganização, Rui Barbosa⁴⁵ argumentou, em sua exposição de motivo para a criação do Tribunal de Contas, a instituição fiscalizadora superior brasileira, dizendo tratar-se de “corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura”, autônomo, com atribuições de “revisão” e “julgamento”. Para isso, de modo a evitar o “risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil”, deveria ser “cercado de garantias – contra quaisquer ameaças”, para que pudesse “exercer as suas funções vitais no organismo constitucional”. Para ele, “só assim o orçamento, passando, em sua execução”, por essa instituição, tornar-se-ia “verdadeiramente essa verdade”, de:

⁴⁴ BONAVIDES, 2007. P. 66: “O emprego moderno do nome Estado remonta a Maquiavel, quando este inaugurou O Príncipe com a frase célebre: ‘Todos os Estados, todos os domínios que têm tido ou têm império sobre os homens são Estados, e são repúblicas ou principados’”.

⁴⁵ Exposição de Motivos do Decreto 966-A, de 1890, da lavra de Rui Barbosa. < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055472.PDF> >. Acesso em 26/5/2014.

(...) tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana, em sua missão de prover às necessidades públicas mediante o menor sacrifício dos contribuintes, à necessidade urgente de fazer dessa lei das leis uma força da nação, um sistema saído, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousem perturbar-lhe o curso traçado. Nenhuma instituição é mais relevante, para o movimento regular do mecanismo administrativo e político de um povo, do que a lei orçamentária. Mas em nenhuma também há maior facilidade aos mais graves e perigosos abusos. O primeiro dos requisitos para a estabilidade de qualquer forma de governo constitucional consiste em que o orçamento deixe de ser uma simples combinação formal, como mais ou menos tem sido sempre, entre nós, e revista o carácter de uma realidade segura, solene, inacessível a transgressões impunes.

Com base na exposição de motivos apresentada pelo então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, o Marechal Manoel Deodoro da Fonseca, Chefe do Governo Provisório, criou, por meio do Decreto nº 966-A, de 7 de Novembro de 1890, a instituição fiscalizadora superior brasileira, adotando o modelo de Tribunal de Contas, para “o exame, a revisão e o julgamento de todas as operações concernentes á receita e despesa da Republica” (art. 1º). Entretanto, deixou a cargo do Ministério da Fazenda a emissão de regulamento sobre a organização e as funções do Tribunal de Contas (art. 11).

Essa iniciativa do Poder Executivo no sentido de criar uma instituição com poder para controlar a gestão financeira de administradores, como medida de modernização administrativa, ocorreu também em vários outros países, a exemplo do Tribunal de Contas, na Espanha, criado no século XV, tido como um dos primeiros casos de uma instituição específica de controle, voltada a relatar sobre as contas dos administradores ao poder central, seja o chefe do Executivo ou das finanças (SPECK, 2000:33).

O Tribunal de Contas, na forma definida por Deodoro da Fonseca, assessorado por Rui Barbosa, deveria ser composto por funcionários a que se conferisse voto deliberativo nas matérias da competência dessa corporação (art. 6º). Esses funcionários do Tribunal deveriam ser nomeados pelo Presidente da República e aprovados pelo Senado. A eles, foram conferidas as mesmas garantias de inamovibilidade asseguradas aos membros do Supremo Tribunal Federal.

Foi previsto, também, no Decreto 966-A, um corpo de funcionários administrativos, para o serviço de contabilidade, nos assuntos sujeitos ao Tribunal, bem como o processo, exame, verificação e informação, nas matérias e papéis

também dependentes desse Tribunal. Esses funcionários deveriam ser distribuídos de acordo com a classificação natural dos trabalhos. Por fim, o regulamento determinaria, entre esses funcionários, a quem caberia voto consultivo nas deliberações do Tribunal.

Assim, a instituição fiscalizadora superior brasileira, em molde de Tribunal de Contas, nasce, em 1890 (Decreto 966-A), dependente do Poder Executivo. Neste plano inicial do arranjo institucional para o Tribunal de Contas, o Poder Executivo, primeiro, reservou para si o poder de, a seu critério, embora sujeito à aprovação do Senado, escolher todos os funcionários que julgariam suas próprias contas.

Segundo, assegurou ao Ministério da Fazenda, órgão central da administração de recursos públicos, poderes para estabelecer a organização e funcionamento do Tribunal de Contas, bem como para estipular o salário do pessoal e determinar as despesas necessárias desse Tribunal. O Tribunal de Contas foi criado, assim, como órgão dependente administrativamente do Ministério da Fazenda.

Terceiro, os funcionários desse Tribunal, responsáveis pelo exame e revisão das contas do governo, foram qualificados como funcionários administrativos, denominados escriturários, portanto, em regime jurídico da administração federal que assegurava a subordinação hierárquica desses agentes. Neste ponto, cabe observar que escriturário⁴⁶ era o termo utilizado para denominar os funcionários administrativos do Ministério da Fazenda. Outra observação é que a natureza da atividade de “exame e revisão das contas” é de auditoria e quem faz auditoria é auditor e que, há vários séculos antes da criação do TC no Brasil, o termo “auditor” já era utilizado para denominar agente cuja atividade tinha a natureza de auditoria em Instituição Fiscalizadora (*Auditor of the Exchequer*, 1314, Inglaterra)⁴⁷.

O arranjo institucional formalizado no Decreto 966-A, de 1890, cria um mundo composto de cenários, de símbolos e de protocolos que, em análise com abordagem institucionalista (HALL; TAYLOR, 2003) apresenta informações úteis para deduzir como os escriturários poderiam estar distante da imagem de si mesmos como auditores externos e de sua identidade com as atribuições de auditoria, que

⁴⁶ Ver Decreto nº 1166, de 1892, art. 6º, parágrafo único.

⁴⁷ História do *National Audit Office*, instituição superior da função pública de auditoria na Inglaterra. < <http://www.nao.org.uk/about-us/what-we-do/history-of-the-nao/>

demandariam independência hierárquica para auditar livremente, inclusive com inspeção *in loco*.

Quarto, embora tenha atribuído ao Tribunal de Contas poder de julgamento de todas as operações concernentes à receita e despesa da República, o Decreto instruído por Barbosa não fez referência ao ministério público junto ao Tribunal, para atuar como o fiscal da lei essencial à justiça nos julgamentos desse colegiado, nem previu a possibilidade de os escriturários do Tribunal investigarem a verdade dos fatos auditados no local de sua realização, ou seja, para realizar inspeção *in loco*. Por fim, a instituição fiscalizadora superior foi criada mediante arranjo institucional que não lhe assegurava os pressupostos da independência funcional, nem para os escriturários nem para os diretores, máxime por sua sujeição ao Ministério da Fazenda e escolha da totalidade dos julgadores pelo chefe do Executivo. Mas, esse ato de criação, em 1890, não foi o bastante para o início do funcionamento do Tribunal de Contas no Brasil.

Chegado o dia 24 de fevereiro de 1891, em cenário político oligárquico, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil foi promulgada pelo Congresso Constituinte e marcou a história das constituições brasileiras, norteando a institucionalização da organização político-administrativo do Estado republicano brasileiro.

Importa contextualizar essa Constituição na trajetória da formação do Estado nacional e no processo de “burocratização” estatal. Costa (2008: 841) esclarece que a formação e cristalização das principais características do Estado nacional aconteceram no período imperial (1882-1889) e da Velha República (1889-1930), a partir de suas raízes coloniais. De acordo com o autor, o processo de “burocratização” da administração pública do Estado nacional “se deu de forma lenta e superficial nos primeiros 100 anos de história do Brasil independente, ele [o processo de “burocratização”] vai encontrar seu ponto de inflexão e aceleração na Revolução de 1930.” Costa faz referência ao contínuo movimento de modernização das estruturas e processos do aparelho do Estado, com alternância entre iniciativas ora assistemáticas e ora mais bem estruturada, como as “reformas realizadas no governo federal, em 1938, 1967 e a partir de 1995”.

Costa (2008: 839) explica, ainda, que a proclamação da República manteve praticamente sem alterações as estruturas socioeconômicas do Brasil imperial e a federação, com estados politicamente autônomos, acomodou os

interesses das elites econômicas de todo o resto do país, enquanto o governo federal ocupava-se da defesa, estabilidade e proteção dos interesses da agricultura exportadora. Nos assuntos internos dos estados, informa que “Lá vicejavam os mandões locais, grandes proprietários de terra e senhores do voto de cabresto, e as grandes oligarquias, que controlavam as eleições e os governos estaduais e asseguravam as maiorias que apoiavam o governo federal” (p.840). Enfim, diz que na velha república, dominada pelas elites agrárias, não houve grandes alterações na conformação do Estado nem na estrutura do governo.

Assim, essa Constituição estabeleceu como forma de governo, sob regime representativo, a República Federativa e adotou a tripartição dos poderes, com supressão do poder moderador e instituição dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, previstos no Título da Organização Federal. E, no seu art. 89 do Título das Disposições Gerais, consolidou a estatura constitucional da instituição fiscalizadora superior brasileira, nos seguintes termos:

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 deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

Desse modo, a Instituição Fiscalizadora Superior surgiu na estrutura constitucional da República Federativa brasileira sem vinculação expressa a qualquer dos três poderes da República, para “liquidar as contas” e “verificar sua legalidade”. Possibilitando, dessa forma, situação constitucional perfeita para a independência hierárquica dessa instituição de controle, assegurando conseqüentemente a independência funcional não só para magistrados incumbidos de julgar as contas, como também dos auditores necessários às auditorias contábeis voltadas a liquidação das contas e verificação de sua legalidade.

Entretanto, o Texto Maior inaugural da República não definiu as diretrizes norteadoras da independência da IFS em relação ao governo. Aliás, ao contexto histórico em que se sinalizava o predomínio de cultura política oligárquica e patrimonialista não se adequaria uma IFS, da espécie Tribunal de Contas, com

auditores e juizes independentes, com plenos poderes para auditar livremente a aplicação dos recursos da Nação e para julgar as contas dos responsáveis.

Dessa forma, o Poder Legislativo (Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891), ao reorganizar os serviços da Administração Federal, distribuindo-os entre os ministérios (art. 1º), incumbiu ao Ministério da Fazenda “competência privativa” relativa a “todo o expediente de serviço concernente à Fazenda Pública, em todos os ramos e interesses, especialmente no que disser respeito”, entre outros, “ao Tribunal de Contas” (art. 2º). Essa Lei, ainda, estabeleceu que a instalação do Tribunal de Contas daria causa à extinção do Tribunal do *Thesouro* Nacional, passando as atribuições de julgar deste para aquele e as consultivas ou administrativas do tribunal extinto ao Ministro e diretores do Ministério da Fazenda (arts. 10 e 12).

Feito isto, o Tribunal de Contas, Instituição Fiscalizadora Superior, com estatuta e mandato constitucional específico e próprio, tinha seus membros escolhidos pelo Presidente da República, os quais tinham tratamento de diretor, como eram designados os diretores do Ministério da Fazenda. O Presidente da República tinha, ainda, poderes para regulamentar a organização e funcionamento do Tribunal de Contas. Esse Tribunal dependia também dos serviços administrativos do Ministério da Fazenda, a quem tinha que apresentar relatório de suas atividades. Assim, o Tribunal era praticamente uma repartição do Ministério da Fazenda.

A regulamentação da Lei 23 de 30 de outubro de 1891, na parte referente ao Ministério da Fazenda, deu-se por edição do Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892, que dispôs sobre o Tesouro Federal, a Alfândega, o Tribunal de Contas, o Conselho da Fazenda, tratou da extinção do Tribunal do Tesouro Nacional e da Diretoria Geral da Tomada de Contas e adotou outras providências.

Por esse decreto, de 1892, o Ministério da Fazenda tinha em sua estrutura o Tesouro Federal e repartições dele dependentes, a Caixa de Amortização, Casa da Moeda, Imprensa Nacional e Diário Oficial. Nesse contexto organizacional, o Tesouro Federal, sob a direção imediata do Ministro da Fazenda, tinha três diretorias, dirigida por um chefe, com a denominação de diretor, que tinha como auxiliares, os subdiretores e outros empregados, entre os quais, os escriturários.

O decreto, de 1892, criou, ainda, no Ministério da Fazenda, um Conselho da Fazenda composto pelos diretores das diretorias do Tesouro da Fazenda e pelo diretor presidente do Tribunal.

Esse mesmo decreto, de 1892, tratou da especificação das competências, estabelecidas no art. 89 da Constituição Federal, e da organização do TC. Assim, fixou em cinco membros o pessoal do Tribunal, composto pelo presidente e quatro diretores, com voto deliberativo, um dos quais representava o ministério público, a exemplo do membro do Supremo Tribunal Federal que era designado Procurador Geral da República, incumbido dessa função ministerial.

Esse decreto estabeleceu a seguinte forma de nomeação dos funcionários do TC: os membros do Tribunal (diretores), os subdiretores, o secretário e os escriturários eram nomeados por decreto do Presidente da República; o cartorário e seu ajudante eram nomeados pelo Ministro da Fazenda; e os contínuos eram nomeados pelo Presidente do próprio Tribunal. Mencionado decreto estabeleceu também que, depois de organizado o Tribunal de Contas, os subdiretores e escriturários eram tirados dentre os empregados de Fazenda e os membros e secretário do Tribunal eram sempre de livre nomeação do Presidente da República (art. 20, I, c/c art. 22 do Decreto 1.166/1892).

Mencionado decreto estabeleceu que os empregados do Tribunal, exceto o presidente e os diretores, eram removíveis e concorriam aos acesos promiscuamente com os demais empregados do Ministério da Fazenda e, como esses, poderiam ser tirados para qualquer comissão.

Então, esse Decreto 1.166, de 1892, definiu claramente a distinção entre membros e empregados do Tribunal (art. 44, § 14). Foi estabelecido o arranjo institucional que ampara a elite dirigente, composta de membros (diretores), com cenário, símbolos e protocolos que o distinguia da massa de empregados constituída dos demais empregados do TC. Entretanto, dentro dessa massa de servidores havia uma distinção dos subdiretores, do secretário e dos escriturários, que eram nomeados por decreto do Presidente da República.

Quanto ao funcionamento do TC, o decreto distribuiu, ainda, os serviços a cargo do Tribunal de Contas em três subdiretorias dirigidas por subdiretores e inspecionadas pelo respectivo diretor, definiu procedimentos para instrução e julgamento do processo de tomada de contas, **incumbiu aos escriturários o exame e liquidação da conta**, para opinião do subdiretor e, posterior, envio ao

respectivo diretor, que, por fim, considerando a conta pronta para ser julgada, devia submetê-la à decisão do Tribunal.

Assim, **o profissional incumbido de executar a função de AEAP do TC**, prevista no art. 89 da Constituição, de 1891, concernente à liquidação das contas de receita e despesa e verificação de sua legalidade, foi denominado pelo Decreto nº 1166, de 17 de dezembro de 1892, de “escriturário”, a ser tirado dos funcionários do Ministério da Fazenda e nomeado pelo Presidente da República. E, ainda, eram removíveis e poderiam ser tirados para qualquer comissão. Ou seja, o arranjo institucional do TC deixava o profissional de AEAP totalmente vulnerável em sua relação com os membros do Tribunal e em sua relação com os demais poderosos do governo oligárquico da velha República.

Além disso, o decreto de 1892 estabeleceu que o escriturário [profissional de AEAP] encarregado do exame das contas da aplicação do dinheiro público [atividade de AEAP] ao reconhecer “alcance”⁴⁸ provável tinha **o dever de comunicar imediatamente** ao subdiretor, e este ao diretor [membro do Tribunal], para este adotar as providências e, por sua vez, dar conhecimento do fato ao Tribunal. Ficou estabelecido, assim, um processo de trabalho que tirava dos escriturários a iniciativa para, sem interferência de agente político escolhido pelo Presidente da República, exercer, com independência hierárquica, suas funções livre e objetivamente. O arranjo institucional da AEAP no Brasil foi, então, criado dessa forma.

Diante disso, questiona-se para que comunicar aos diretores do TC, para este então adotar as providências, antes de os escriturários investigarem a irregularidade na aplicação dos recursos do povo, com a profundidade requerida e compatível com o regime republicano e com a plena liberdade de programar e planejar seus trabalhos, executá-los e comunicar os resultados consoante sua livre iniciativa, inclusive para a sociedade, sem quaisquer tipos de interferências? Quem arquitetou esse processo de trabalho teve a inteligência para assegurar uma atuação discreta do TC e para deixar os escriturários (auditores) vulneráveis e para, sutilmente, assegurar a interferência de agentes políticos na apuração dos fatos relacionados com os indícios de irregularidade no uso dos recursos da Nação e

⁴⁸ Alcance, segundo o Dicionário Aurélio, é a “apropriação, extravio, desvio ou falta verificada na prestação de contas, de dinheiro ou valores confiados à guarda de alguém em razão de cargo, múnus ou função; desfalque.”

controlar o que, quando e como qualquer informação sobre irregularidade na aplicação do dinheiro público deveria ser levada ao conhecimento do povo.

Cabe observar que o Tribunal de Contas francês foi um referencial para formular o arranjo institucional do Tribunal de Contas brasileiro. Segundo a história da Corte de Contas da França, disponível em seu portal na internet⁴⁹, a forma atual daquela instituição auditora francesa foi organizada por ordem da lei de 16 de setembro de 1807 e o decreto imperial de 28 de setembro de 1807, sob o governo de Napoleão Bonaparte. Mediante projeto centralizador e de concepção autoritária, o Tribunal de Contas napoleônico teria sido estruturado para informar exclusivamente ao soberano (chefe do Executivo). Em relação à atuação, o TC napoleônico tinha poderes estritamente delimitados para realizar auditoria de conformidade contábil. Aquela instituição auditora incorporou antigo controle com formalismo jurídico, com contraditório escrito, terminando com decisões tomadas coletivamente.

O TC francês, modelo⁵⁰ para o TC brasileiro, foi, portanto, projetado para atender demanda interna do próprio Estado, verticalizado, afunilando o fluxo de informação até um pequeno grupo de membros com a face voltada para o imperador. O projeto napoleônico de TC não foi arquitetado com o objetivo de, horizontalmente, expandir os pontos de contato com o povo e com este interagir para multiplicar os esforços de melhoria da gestão pública e de controle da aplicação dos recursos da Nação. Robert Michels, em sua *Sociologia dos Partidos políticos* (1914/1982) ponderou sobre a estrutura de poder de Napoleão, supostamente, alicerçada na vontade da massa e, em tom irônico, concluiu sobre “Uma ditadura pessoal conferida pelo povo, segundo as normas constitucionais: tal era a interpretação bonapartista da soberania do povo” (p. 123)⁵¹.

Desse modo, o TC brasileiro foi criado com várias possibilidades de interferência do Poder Executivo, com estrutura fortemente hierarquizada/verticalizada, com apenas um centro de decisão, formada de diretores (membros), e as demais partes da organização atuando para subsidiar o trabalho da cúpula. O governo provisório da República adotou o modelo de IFS que melhor

⁴⁹ Corte de Contas da França. *História da Corte*. < <http://www.ccomptes.fr/Nos-activites/Cour-des-comptes/Histoire-et-patrimoine/Histoire-de-la-Cour> > Acesso em 15/8/2014.

⁵⁰ Rui Barbosa, em exposição de motivos do Decreto 966-A, de 1890, diferencia o TC francês e o TC italiano, com base no sistema de fiscalização (prévia/posterior). Essa diferença de atuação fiscalizatória não interfere neste estudo da AEAP na estrutura dos TCB. Para este estudo importa a informação de que o modelo napoleônico de TC influenciou o TC italiano, belga, português, alemão e outros (Scliar, 2009: 273).

⁵¹ MICHELS, Robert. *Sociologia dos Partidos Políticos*. Brasília: UnB, 1913/1982.

atendia os interesses na escolha política, sem, portanto, assegurar investigações profundas realizadas por auditores antes de interferência de agentes políticos. A relação entre auditores e magistrados estabelecida não foi de coordenação entre eles, com independência funcional, cada qual cuidando de seu serviço público, um manifestando sua convicção técnica sobre os fatos, outro sobre a legitimidade/legalidade deles; e o povo tendo livre acesso, a qualquer tempo, das irregularidades em investigação ou contribuindo para maior eficácia e eficiência das auditorias governamentais.

Além desse processo de controle da atuação dos auditores, sedimentado ao longo da trajetória da auditoria externa na estrutura dos TCB, outro aspecto importante do funcionamento do Tribunal, definido por esse decreto, de 1892, refere-se ao saneamento do processo pela subdiretoria [órgão de auditoria]. O decreto autorizou os subdiretores a ouvirem o respectivo responsável e quaisquer outras pessoas, todas as vezes que assim fosse necessário para esclarecimento, bem como requisitar de qualquer repartição documentos para o mesmo fim, por intermédio do Tribunal. O Tribunal, por sua vez, foi autorizado a marcar prazo para os responsáveis apresentar livros e documentos das contas e dos dinheiros e valores da República, sob pena de multa. Assim, o governo negou para a dimensão técnica do TC a autoridade pública para requisitar diretamente os esclarecimentos dos responsáveis sobre a gestão dos recursos da República e concentrou essa autoridade na dimensão política, que o fazia sob seus critérios.

Avançou mais o decreto de 1892 para tratar das decisões do Tribunal sobre tomada das contas, estabelecendo a situação do responsável. Da decisão do Tribunal poderia resultar o julgamento do responsável quite, em crédito ou em débito com a Fazenda Federal. Se fosse julgado em débito, deveria ser fixado o seu verdadeiro débito, condenando-o ao pagamento. Ainda, o decreto estabeleceu os termos em que as decisões do Tribunal seriam exequíveis a favor ou contra os responsáveis.

Contra as decisões do Tribunal, o decreto, de 1892, facultou recurso de embargos e de revisão. Sendo que, na revisão das contas dos responsáveis, no caso de interposição de recurso, ficou estabelecido que seriam as mesmas contas examinadas em outra subdiretoria e por outros empregados que não funcionaram no processo, origem da decisão recorrida.

Relativamente a recurso, no caso de decisões do TC (corpo político) divergente do juízo formado pelos escriturários/subdiretores (corpo técnico) do TC, mesmo se a divergência decorresse de erro crasso relatado por um membro e aprovado pelos demais, o Decreto, de 1892, também não previu a possibilidade de o corpo técnico, para assegurar o interesse público, formular pedido formal de reconsideração ao corpo político. O Decreto não estabeleceu, ainda, a obrigatoriedade de dar publicidade às manifestações do corpo técnico de AEAP, que viabilizaria à sociedade o conhecimento, por completo, dos trabalhos do TC sobre a auditoria da aplicação dos recursos da Nação.

Por fim, aprofundando mais a integração do Tribunal de Contas com a administração do Ministério da Fazenda, o mencionado Decreto, de 1892, primeiro, possibilitou que o serviço da tomada de contas nos Estados fosse realizado pelas unidades do Ministério da Fazenda (Delegacias Fiscais ou da Alfandega, onde não existissem as primeiras) e conferiu aos delegados fiscais ou inspetores de alfandegas o poder para julgar as contas provisoriamente, submetendo as suas decisões ao Tribunal, que resolveria definitivamente, ressalvando-se a possibilidade de mandar que fossem revistas por empregados do mesmo Tribunal.

E, segundo, estabeleceu que o Conselho da Fazenda, composto dos diretores do Tesouro Federal e do presidente do Tribunal de Contas, se reuniria mediante convocação do ministro da fazenda.

Assim, o Tribunal de Contas foi instalado⁵² em 17 de janeiro de 1893, na presença do então Ministro da Fazenda (Tenente-coronel Innocencio Serzedello Corrêa), do presidente e dos diretores desse Tribunal e do representante do Ministério Público.

Em 8/10/1896, o Decreto 392, reorganizou o TC, especificando sua atuação como (1) **fiscal da administração financeira**, mediante exame prévio dos atos de despesa e receitas e revendo as contas ministeriais, e como (2) **Tribunal de Justiça**, com jurisdição contenciosa e graciosa, possuindo suas **decisões definitivas força de sentença judicial**. Para isso, tinha jurisdição própria e privativa sobre as pessoas e as materias sujeitas á sua competencia, abrangia todos os responsaveis por dinheiros, valores e material pertencentes à República, ainda mesmo que residisse fora do país.

⁵² Ata de instalação do Tribunal de Contas, publicada Diário Oficial da União, de 29 de janeiro de 1893.

Assim, o Tribunal de Contas, por reorganização formalizada pelo Decreto 392, de 8/10/1896, era composto por quatro membros: o presidente e três diretores com voto. Para o serviço do mesmo Tribunal existia um quadro de pessoal, composto de três sub-diretores, um secretário, 14 Primeiros escriturários, 14 Segundos escriturários, 16 Terceiros escriturários, 10 Quartos escriturários, um cartorário, um ajudante e quatro contínuos. Funcionava, ainda, perante o Tribunal de Contas o representante do Ministério Público, representado por um bacharel ou doutor em direito nomeado pelo Presidente da República, demissível *ad nutum*.

Os serviços a cargo do Tribunal de Contas, conforme esse Decreto de 1896, eram distribuídos pelo presidente às três Diretorias [uma para cada diretor], sendo à 1ª e 2ª Diretorias, o exame, o registro e a escrituração, distribuídos por Ministério em que se dividia a administração pública, e à 3ª Diretoria, incumbia-se a tomada das contas dos responsáveis pela arrecadação da receita, ordenação de pagamento de despesa, do confronto dos resultados obtidos pelo julgamento do Tribunal, dos processos de recurso interpostos contra as sentenças sobre tomada das contas e do exame dos casos de extravio, perdas e destruição dos valores e do material pertencentes à República. Dessa forma, o diretor atuava, com poder de discutir e votar nas sessões do Tribunal propriamente dito [corpo de magistratura], e na direção e fiscalização dos trabalhos das subdiretorias (órgão de fiscalização/auditoria da administração financeira) do Tribunal.

Às Sub-diretorias (órgão de fiscalização/auditoria), sob direção dos Sub-diretores, cabia os trabalhos de acordo com as ordens e instruções do Diretor, mediante designação aos empregados os serviços de que deveriam encarregar-se. O presidente era substituído pelo diretor mais antigo, enquanto os diretores, sub-diretores e o secretário eram substituídos por sub-diretores e primeiros escriturários que o presidente designasse. O representante do Ministério Público, pelo bacharel em direito que o Ministro da Fazenda nomeasse e que seria conservado enquanto bem servisse. Por fim, ao Secretário do Tribunal cabia a direção do pessoal do serviço da Secretaria, segundo as instruções dadas pelo Presidente, para, especialmente, dar assistência às sessões do Tribunal, lavrar as atas, escrever os despachos e sentenças neles proferidos, dar-lhes publicidade, expedir as quitações conferidas nos julgamentos de contas, organizar o rol geral de responsáveis sujeitos à prestação de contas, entre outros.

Em seguida, o Decreto 2409, de 1896, continuou a delinear a estrutura burocrática do Tribunal de Contas. Definiu que o pessoal do Tribunal dividia-se em pessoal deliberativo (presidente e três diretores) e pessoal de expediente (sub-diretores, escriturários [conhecedores da técnica de escrituração em partidas dobradas], secretário, cartorário, ajudante de cartorário e contínuo). Os sub-diretores, os escriturários e secretário eram nomeados pelo Presidente da República, sendo que os sub-diretores e os primeiros e segundos escriturários eram de livre escolha desse Presidente e os terceiros e quartos escriturários nomeados somente dentre pessoas habilitadas em concurso. O Secretário era nomeado pelo Presidente da República, sob proposta do presidente do Tribunal. E, o cartorário, ajudante de cartorário e os contínuos eram nomeados pelo Presidente do Tribunal. O cartorário, com auxílio de seus ajudantes, era o arquivista do Tribunal de Contas e o contínuo tinha como dever cuidar do asseio, prover as mesas dos objetos necessários ao expediente, atender ao chamado dos empregados das diretorias e executar as notificações e citações ordenadas pelo presidente e pelos diretores do Tribunal.

Ainda, segundo o Decreto de 1896, a nomeação para os lugares de quartos escriturários dependia da habilitação em concurso com as seguintes matérias: gramática da língua nacional, gramática das línguas francesa e inglesa, aritmética e suas aplicações ao comércio e às repartições da fazenda, álgebra até equações do segundo grau e escrituração por partidas dobradas [técnica de registros dos atos e fatos administrativos relativos ao patrimônio pela contabilidade]. O quarto escriturário que não provasse aptidão profissional no concurso para terceiro escriturário, após dois anos de sua nomeação, salvo caso de moléstia comprovada a juízo do Tribunal, era demitido. Para ser provido no cargo de terceiro escriturário o candidato devia ser aprovado em matérias sobre princípios de contabilidade pública, legislação da Fazenda, principalmente quanto aos preceitos gerais que regulam a tomada de contas dos responsáveis.

Anos depois, em 1911, **o Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo 2.511, declarou que as funções de julgamento no Tribunal de Contas seriam separadas das do preparo do processo**, ficando estas a cargo dos sub-diretores, sob imediata direção do presidente. Assim, nessa época, em que pese o princípio de controle consistente na segregação de funções, o Presidente do Tribunal passou a concentrar o poder de dirigir e dar ordens aos serviços da

secretaria e cartório do Tribunal, bem como às subdiretorias, repartições responsáveis pelo preparo do processo. Definiu-se, também, nesse decreto legislativo, de 1911, que o presidente e os diretores do Tribunal de Contas, assim como o representante do Ministério Público, teriam os mesmos vencimentos que os desembargadores da Corte de Apelação. Em outras palavras, a separação representou um importante ponto de inflexão na trajetória da institucionalização histórica do TC no Brasil.

Para execução desse Decreto Legislativo, de 1911, o Decreto 9.393, de 1912, estabeleceu, expressamente, que o pessoal do **Tribunal de Contas passaria a constituir-se de um corpo deliberativo e um corpo instrutivo**, para que as funções de julgamento ficassem separadas das do preparo do processo. Com isso, o corpo deliberativo manteve-se integrado do presidente e dos três diretores e o corpo instrutivo, compreendeu os funcionários encarregados dos processos de qualquer natureza, que constituíam o expediente dos serviços a cargo do Tribunal, agregando, ainda, além dos sub-diretores e escriturários, dedicados à atividade finalística de instrução processual, o secretário, os cartorários, os ajudantes de cartório e contínuos, dedicados aos serviços administrativos internos, todos sob a imediata direção do presidente. Por esse ato, a estrutura do TC ficou menos transparente, pois o que se chamou de corpo instrutivo agregava unidades que instruíam processos e as que não os instruíam. Ficou, assim, evidente a dificuldade para delimitar com clareza o órgão responsável por atividades especializada em AEAP na estrutura do TC.

Desse modo, o Decreto 9.393, de 1912, contribuiu para a atual ausência de padrão mínimo que garanta auditores concursados especificamente para a atividade de AEAP no corpo instrutivo de todos TCB. Para evitar isso, teria contribuído se, naquela época, observando a clara divisão tarefa criada pelos normativos, tivesse previsto que o pessoal do Tribunal de Contas seria constituído de corpo deliberativo, para julgar contas, corpo instrutivo, para instrução de processos, relativos à fiscalização e às contas da administração pública jurisdicionada do Tribunal, e corpo administrativo, para realizar as tarefas administrativas internas do próprio TC, tais como secretaria, cartório e outros serviços de apoio do Tribunal.

Em 1917, o Congresso Nacional decretou (Decreto Legislativo nº 3.421) e o Presidente da República sancionou a resolução que **deu aos membros**

juizadores do Tribunal de Contas o tratamento de ministros. Assim como as três sub-diretorias receberam a denominação de diretorias, passando, em decorrência, os sub-diretores a diretores. Por esse decreto, designou-se ainda de diretor, o secretário do Tribunal.

Em 1918, o Congresso Nacional (Decreto 3.454) reorganizou o TC, estabelecendo organização institucional que se parece com a configuração atual. O Congresso estabeleceu que o TC funcionaria como “**fiscal da administração financeira**” e como “**tribunal de justiça**”, para julgar as contas dos responsáveis, fixando a situação jurídica entre os mesmos e a Fazenda Pública. Esse Decreto definiu o quadro de pessoal do TC como sendo integrado por **quatro corpos distintos: o deliberativo, o especial, o instrutivo e o Ministério Público.**

Esse mesmo Decreto Legislativo, de 1918, ainda, fixou que o **corpo deliberativo** seria composto de “**nove juizes, com a denominação de ministros do Tribunal de Contas**”, criando, para tanto, mais cinco lugares nesse Tribunal. Dividiu o Tribunal em **duas câmaras**, sob as designações de primeira e segunda, presididas por ministros eleitos por seus pares em tribunal pleno. **À primeira câmara incumbiu-se a fiscalização da administração financeira e direção do corpo instrutivo e à segunda câmara, a tomada de contas.**

Incumbiu o corpo deliberativo, sem previsão expressa constitucional, da missão de **julgar contas** de responsáveis por bens ou dinheiros públicos. Ainda, **instituiu as delegações do Tribunal de Contas, em câmaras reunidas por funcionários do próprio Tribunal**, por designação do plenário, para atuar junto às delegacias fiscais nos Estados, bem como junto às repartições de contabilidade dos Ministérios e de empresas estatais e de outras repartições que a importância e o movimento das repartições fiscalizadas o justificassem.

Esse mesmo Decreto 3.454, de 1918, apresentou como novidade, também, a criação do **corpo especial** composto de **oito auditores**, os quais foram incumbidos de **relatar os processos de tomadas de contas** perante a segunda câmara e **substituir os ministros de qualquer das câmaras** nas suas faltas e impedimentos. Observe que os “auditores” mencionados no Decreto, de 1918, não são os profissionais da AEAP, que, nessa época, eram chamados de “escriturários”. O referido Decreto utilizou o termo “auditor” para denominar os magistrados substitutos de ministros, que a Lei nº 12.811, de 16 de maio de 2013, atribuiu a eles a denominação “ministro-substituto”.

Quanto ao uso do termo “auditor” para designar magistrado do quadro de instituição fiscalizadora superior, pode-se considerar dois aspectos. Primeiro, Sá (2002: 21)⁵³ clarifica que o registro mais antigo do uso do termo “auditor” ocorreu para denominar agente público com funções de auditoria, no século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I. A função de auditoria pública no Reino Unido, segundo o NAO⁵⁴, tem sua história desde 1314, em que se verifica a primeira menção de um funcionário público incumbido de auditoria dos gastos do governo, denominado auditor (*Auditor of the Exchequer*). Portanto, embora o auditor (escriturário) tenha que formar juízo de convicção sobre a verdade dos fatos auditados para apresentar sua opinião (como fazem os juízes de direito ou juiz-auditor militar), a natureza da atividade dos magistrados do Tribunal vincula-se essencialmente ao juízo de convicção sobre a legalidade, atuando como instância recursal, seja como Tribunal Regional Federal (ministro-substituto do TCU) ou como última instância de julgamento em matéria de legalidade equivalente ao Superior Tribunal de Justiça (ministro do TCU).

Quanto ao segundo aspecto concernente ao uso do termo “auditor” para designar juiz, tem-se que, no Brasil, desde a época que sucedeu a recém-chegada da Coroa Portuguesa a estas terras, em janeiro de 1808, auditor era uma expressão correntemente utilizada para designar função da magistratura, com especial prestígio no exercício da judicatura da justiça militar, vinculada ao Supremo Conselho Militar e de Justiça⁵⁵.

Nesse sentido, várias foram as leis que usaram o termo auditor para designar magistrados na justiça militar no Estado brasileiro. Em 21/03/1821, por meio do Decreto 61, o Imperador criou o lugar de Auditor das Tropas da Corte e Província. Pelo Decreto 99, de 22/11/1822, foi criado o cargo de ajudante do Auditor das Tropas na Corte e Província do Rio de Janeiro. O Decreto de 22/12/1823 nomeia o desembargador que deve servir de Auditor Geral da Marinha. O Decreto 2, de 12/08/1833, ordena que os juízes de direito sirvam de Auditores da Gente de Guerra nas suas respectivas comarcas. O Decreto de 1.819, de 23/08/1856, declara de 1ª

⁵³ SÁ, Antônio Lopes de. Curso de Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002, 10ª edição.

⁵⁴ História da instituição fiscalizadora superior do Reino Unido (National Audit Office - NAO): < <http://www.nao.org.uk/about-us/what-we-do/history-of-the-nao/> >. Acesso em 24/7/2014.

⁵⁵ Primeiro Tribunal superior de justiça a funcionar em território brasileiro criado pelo Alvará de 01/04/1808, que, em 18/07/1893, no Decreto Legislativo 149, passou a ser denominado Supremo Tribunal Militar, e, pela Constituição de 18/09/1946, a atual designação Superior Tribunal Militar (STM).

entrância o lugar de Auditor de Guerra do Exército na Província do Rio Grande do Sul. O Decreto 7.019, de 31/08/1878, declara os impedimentos no exercício das funções de Auditor de Guerra pelos juízes de direito.

Em 12/03/1890, o Decreto 257 criou lugares de Auditor de Guerra nas comarcas da Capital Federal e das capitais dos Estados do Pará, Pernambuco, Bahia, Paraná, Rio Grande do Sul e Mato Grosso. Em 29/01/1892, o Decreto 38, declarou que os auditores de Guerra e de Marinha só perderiam seus lugares em virtude de sentença passada em julgado. Além disso, tinham direito a fazer montepio como empregados civis dos respectivos ministérios. O Decreto 12.095, de 14/06/1916, aprova o regulamento para o concurso de Auditores de Guerra e de Marinha. Em 19/01/1918, o Decreto 3493, de 10/01/1918, determinava que o Auditor da Brigada Policial do Distrito Federal concorreria com os de Marinha às vagas que surgissem no Supremo Tribunal Militar.

Diante disso, o uso do termo “auditor” para designar juiz substituto de Ministro no quadro de pessoal do Tribunal de Contas, em 1918, encontrou suporte no ordenamento jurídico brasileiro. Entretanto, apesar de ainda ser mantido o tradicional uso do termo “auditor” para designar juízes-auditores na Justiça Militar (CF/1988, art. 123, parágrafo único, II), no âmbito das instituições fiscalizadoras superiores o termo auditor é mais adequado para designar aquele que exerce função de auditoria. Ademais, modernamente é evidente que, diante do prestígio da burocracia civil no Estado brasileiro, não se justifica mais o uso, na magistratura civil, de termo utilizado na magistratura militar.

Ainda, o Decreto 13.247, de 23 de outubro de 1918, quanto ao exame dos atos, dispôs que dada a entrada dos processos nos protocolos, os diretores os distribuiriam para exame e instrução. Assim, os processos devidamente instruídos pelos escriturários, eram encerrados pelos Diretores, com pareceres, e encaminhados ao presidente. Quanto às contas, previa esse decreto que concluído o processo de exame na Diretoria, com parecer do diretor e realizada a diligência requerida pelo representante do Ministro, as contas eram apresentadas à Segunda Câmara para julgamento.

Em 1922, o Congresso Nacional, por meio do Decreto 4.555, autorizou o governo a reorganizar o Tribunal de Contas. Para isso, o governo decretou, por meio do (art. 3º do Decreto 15.770, 1922), que o pessoal do Tribunal de Contas é constituído por quatro corpos distintos, a saber: (1) corpo deliberativo; (2) corpo

especial; (3) corpo *instructivo*; e (4) Ministério público. Esse decreto fixou o seguinte quadro de pessoa do Tribunal de Contas:

Tabela 01: Quadro de pessoal do TCU, em 1922.

PESSOAL	COMPOSIÇÃO
Corpo Deliberativo	
Ministros, sendo um Presidente do Tribunal	9
Corpo Especial	
Auditores	8
Corpo Instructivo	
Directores, sendo um Secretario do Tribunal	4
Primeiros escripturarios	40
Segundos ditos	50
Terceiros ditos	50
Quartos ditos	35
Ministério Público	
Representantes	2
Adjuntos	2
5 - Pessoal de Nomeação do Presidente	
Cartório	1
Ajudantes do Cartório	2
Porteiro	1
Ajudante	1
Dactylographos da Secretaria	5
Contínuos	6
Correios	4

Fonte: Duas primeiras colunas da tabela anexa do Decreto 15.770, 1922⁵⁶.

Observa-se, por fim, que, a organização da AEAP na estrutura do TC era definida pelo Poder Executivo, mediante autorização do Congresso Nacional. Os auditores externos (escriturários) integravam, em igualdade com os magistrados e membros do Ministério Público, o mesmo quadro de pessoal e tinham suas atribuições claramente definidas nas normas organizativas do TC (Decreto 15.770, de 1922).

⁵⁶ Decreto 15.770, 1922. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15770-1-novembro-1922-517652-publicacaooriginal-1-pe.html> > Acesso em 16/8/2014.

3.1.2. A apatia política dos auditores e o fortalecimento dos magistrados no domínio político do arranjo da AEAP

Com o advento da segunda Constituição da República, de 1934, o corpo de magistrados de contas, numa trajetória ascendente de reconhecimento político, estava devidamente consolidado, organizado politicamente e interagindo com os principais atores dos Poderes Constituídos da República. Por outro lado, a apatia política dos escriturários (auditores), sem uma organização que lhes representasse politicamente perante o Congresso Nacional e demais instâncias políticas da República, embora estivessem posicionados de forma transparente na estrutura do TC, não lograram avanço para a institucionalização da AEAP na nova ordem constitucional. Ao contrário, a partir da constituição, de 1934, AEAP passou a ser tratada como secretaria, junto com as unidades de natureza administrativa de apoio do Tribunal.

A Constituição, de 1934, expressamente, manteve o Tribunal de Contas e lhe conferiu duas atribuições (art. 99). Uma era o acompanhamento da execução orçamentária e a outra, o julgamento de contas dos responsáveis por dinheiro ou bens públicos. Para desincumbir-se dessas atribuições, esse mesmo artigo constitucional estabeleceu que o Tribunal poderia executá-las diretamente ou por delegações organizadas de acordo com a lei.

A Lei 156, de 24/12/1935, estabeleceu nova organização do TC e transferiu para os magistrados o poder de, administrativamente, configurar o arranjo institucional da AEAP. Essa lei não alterou a situação de subordinação dos auditores aos juízes desse Tribunal e iniciou uma fase de invisibilidade dos auditores externos nas leis de organização do TC. A organização da AEAP, integrada pelos escriturários (auditores), organizados na subdiretoria/diretoria (corpo instrutivo), até 1935, figurou nas normas constitucionais do TC (leis e decretos sobre a organização e funcionamento do TC), em conjunto com a organização do corpo deliberativo, do corpo especial e do Ministério Público. A partir de 1935, os escriturários (auditores) foram excluídos das normas constitucionais do TC (lei orgânica e regimento interno) e essas normas passaram a fazer referência específica aos magistrados e aos membros do Ministério Público, preterindo os auditores (profissionais da AEAP), que não eram diferenciados dos agentes do corpo administrativo do TC. O uso do termo

“auditor”, que melhor identifica os profissionais de AEAP em razão da natureza de suas atribuições na estrutura do TC, foi utilizado para identificar ministro-substituto.

Nessa lei, de 1935, o corpo de instrução passou a ser composto de uma Secretaria para preparo, exame e instrução dos processos, expedientes, comunicações e publicações, contabilidade e escrituração do Tribunal de Contas; e de delegações do Tribunal, para fiscalização e tomada de contas junto às repartições públicas. Os diretores e escriturários, auditores de fato, incumbidos da tarefa de executar fiscalização e exame do mérito de contas, carecedores de independência funcional, foram incluídos na massa constituída “funcionários da secretaria”, deixando de ser reconhecidos expressamente na lei orgânica da instituição de auditoria brasileira, situação mantida na lei orgânica atual (Lei 8.443/1992). Estabeleceu, ainda a lei de 1935, que os funcionários da Secretaria do Tribunal de Contas tinham os mesmos direitos e garantias assegurados pela Constituição e pelas leis aos servidores da Nação e que cabia ao corpo de magistrados elaborar seu regimento interno e organizar a sua secretaria, e os serviços auxiliares. Assim como, propor ao Poder Legislativo a criação ou supressão de empregos e fixação dos respectivos vencimentos.

As Constituições de 1937 e de 1946 mantiveram a existência constitucional do Tribunal de Contas, previram em sua organização apenas os Ministros, assegurando-lhe as mesmas garantias de Ministro do Supremo Tribunal Federal (CF/1937) e de Juiz do Tribunal Federal de Recursos (CF/1946). A Constituição de 1937 previu que a organização do Tribunal de Contas teria a organização regulada por lei.

Enquanto a Constituição de 1946, ao inserir o TC na seção sobre orçamento do capítulo do Poder Legislativo, assegurou-lhe quadro próprio de pessoal e competência para elaborar seu regimento interno e organizar seus serviços auxiliares, provendo-lhes os cargos na forma da lei e propondo ao Legislativo a criação ou extinção de cargos e fixação de vencimentos.

Sob regime da Constituição, de 1946, a Lei 830, de 1949, art. 3º, ao reorganizar o TC, estabeleceu que o Tribunal de Contas compunha-se de nove ministros e que funcionavam como partes integrantes de sua organização e como serviços autônomos (1) os auditores [ministros-substitutos], (2) o Ministério Público, e (3) a Secretaria. Essa lei continuou, no art. 28, estabelecendo que a secretaria teria quadro próprio de pessoal e atribuições fixadas em lei e no regimento interno.

Em 1949, a Lei nº 886, ao fazer a transição dos servidores do quadro do Ministério da Fazenda para o quadro próprio de pessoal do Tribunal de Contas, facultou aos servidores permanecerem ou retornarem ao quadro desse Ministério (art. 4º) e determinou a redução no quadro permanente do Ministério da Fazenda a quantidade da lotação do quadro do Tribunal de Contas anterior à estabelecida nessa lei (art. 11).

Essa lei, ainda, sem fazer menção ao termo “escriturário”, assegurou aos funcionários que integravam o Corpo Instrutivo do TC, na data da promulgação da Constituição, de 1946, o aproveitamento no quadro de pessoal do TC, passando os da carreira de Oficial Administrativo do quadro permanente para a de Oficial Instrutivo, e os da carreira de Servente para a de Contínuo (art. 2º). Permitiu, ainda, o aproveitamento no quadro próprio do TC dos funcionários do Ministério da Fazenda, ainda em atividade, que faziam parte do “Quadro II – Tribunal de Contas”, antes de 7 de dezembro de 1939.

3.2. SEGUNDA FASE: A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO ÓRGÃO DE AUDITORIA FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA (1967 – 1988)

A segunda fase da AEAP na estrutura do TCU foi iniciada pela Constituição outorgada⁵⁷ em 24 de janeiro de 1967, em tempo de regime estabelecido pelo Governo Militar. Nesse momento, qualificado como período de ditadura militar⁵⁸, paradoxalmente, as unidades administrativas dos três poderes da União, por determinação do § 3º do art. 71 daquela Carta Constitucional, foram “abertas” para as inspeções que o Tribunal de Contas considerasse necessárias, com o fim de proceder à auditoria financeira e orçamentária das contas prestadas por aquelas unidades administrativas, nos seguintes termos:

⁵⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 26 Edição. P. 9. São Paulo: Atlas. 2009.

⁵⁸ MULLER, Angélica. “*Você me prende vivo, eu escapo morto*”: a comemoração da morte de estudantes na resistência contra o regime militar. *Rev. Bras. Hist.*, São Paulo, v. 31, n. 61, 2011. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-01882011000100009&lng=en&nrm=iso>. access on 21 May 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-01882011000100009>.

(...)

“Art 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

(...)

§ 3º - A auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias.

§ 4º - O julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, sem prejuízo das inspeções referidas no parágrafo anterior. (Constituição Federal, de 1967)

Ainda, pela primeira e única vez, por inovação do regime militar, figuraram no plano constitucional, em norma de organização e funcionamento do TCU (§ 5º do art. 73), ao lado do Tribunal de Contas e do Ministério Público, as Auditorias Financeiras e Orçamentárias e demais órgãos auxiliares⁵⁹, conforme se verifica no seguinte trecho da Constituição de 1967:

(...)

Art 73 - O Tribunal de Contas tem sede na Capital da União e jurisdição em todo o território nacional.

(...)

§ 2º - A lei disporá sobre a organização do Tribunal podendo dividi-lo em Câmaras e criar delegações ou órgãos destinados a auxiliá-lo no exercício das suas funções e na descentralização dos seus trabalhos.

(...)

§ 5º - O Tribunal de Contas, 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, aposentadorias, reformas e pensões, deverá:

(...).

A iniciativa do governo de constitucionalizar o órgão de AEAP (CF, art. 73, § 5º) e de possibilitar a divisão do TC “em Câmaras e criar delegações ou órgãos destinados a auxiliá-lo no exercício das suas funções e na descentralização dos seus trabalhos” (CF, art. 73, § 2º), criou a possibilidade de ruptura do modelo burocrático e napoleônico de TC, verticalizado e voltado para atender as

⁵⁹ Como exemplo de órgãos auxiliares, pode ser citar o órgão de auditoria interna do próprio TCU. Os servidores da secretaria do Tribunal, com função administrativa de auditoria interna, atuam, entre outras atividades, na fiscalização das unidades administrativas responsáveis pela execução dos créditos orçamentários aprovados em favor do próprio TCU.

necessidades da elite dirigente, do próprio Estado. Possibilitou, ainda, a oportunidade de avançar para um modelo gerencial de TC, descentralizado, horizontalizado, com auditores e ministros coordenados entre si, com auditores externos com independência funcional para realizar seus trabalhos sem interferência e de inverter o fluxo de informações e de tomada de decisão em primeira instância para as bases da estrutura da AEAP, bem como intensificar a interação com os gestores e com o cidadão.

Esse avanço surpreendente da AEAP na estrutura do TCU, que foi alçada ao plano constitucional, como o órgão de auditoria financeira e orçamentária, não decorreu de conquista associada com ruptura da apatia política dos profissionais de AEAP, que nessa época não estavam politicamente organizados⁶⁰ para isso, ainda mais, em tempo de ditadura militar, com redução da liberdade de associação política.

Pelo conceito de *path dependence*, o arranjo institucional daquele tempo e a interpretação de si mesmo pelos profissionais de AEAP na estrutura hierárquica da organização do Tribunal, de então, não os conduziria, como não os conduziu a assegurar junto ao governo militar e ao próprio TC o tratamento institucional, de independência funcional, para o cargo de auditor externo compatível com a importância da estatura constitucional do órgão de auditoria financeira e orçamentária.

Esse avanço também não decorreu de eventual vontade política dos magistrados de contas, no sentido de reduzir a desigualdade política em sua relação com os auditores externos. Tampouco de permitir que esses auditores exercessem a função de auditoria financeira e orçamentária sem a interferência deles. Ou seja, de decidir em primeira instância as questões de fato relativas às auditorias, descentralizando os trabalhos da IFS e permitindo que o TC efetivamente desempenhasse sua natureza recursal, em última instância (NAG 4702.2), como faziam os Ministros do Tribunal Federal de Recursos e como o fazem os do atual Superior Tribunal de Justiça (CF/1967, art. 73, § 3º).

⁶⁰ A associação **União dos Auditores Federais de Controle Externo (Auditar)** foi criada em 30 de setembro de 1987, para promover a defesa das prerrogativas funcionais dos profissionais de AEAP. Entretanto, em 2007, o seu estatuto foi alterado e essa associação passou a ser uma associação de todos servidores nível superior do TCU, com função de AEAP e de apoio administrativo. <www.auditar.org.br>

A **Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos TCB (ANTC)** foi criada em 2012 para congregar os profissionais de AEAP de todos os TCB, para promover a defesa das prerrogativas funcionais desses servidores. <www.antic.org.br>

O governo militar elevou ao plano constitucional a AEAP, mas o Decreto-Lei 199, de 1967, posicionou o órgão de auditoria financeira e orçamentária como unidade da Secretaria-Geral do TC (art. 3º). E, internamente, os magistrados de contas mantiveram inalterada a situação organizacional dos auditores externos, conforme sedimentado na época da velha República, por meio do art. 2º, da Resolução nº 53, de 1968:

Art. 2º A Secretaria-Geral, criada pelo Decreto-lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967, funcionará com a organização e a estrutura da Secretaria do Tribunal, instituída pela Lei nº 830, de 23 de setembro de 1949, mantida as atribuições próprias de cada órgão e atendidas as alterações estabelecidas nesta Resolução (Lei Orgânica, arts. 22, 23 e 27).

Assim, o advento da estatura constitucional da AEAP aconteceu no contexto da política de reforma da administração pública realizada pelo governo militar. No entanto, isso não resultou, de fato, em avanço no arranjo institucional da AEAP, que implicasse na institucionalização da independência funcional dos profissionais de auditoria. De um lado, os magistrados, no exercício do poder regulamentar, mantiveram internamente o arranjo institucional da AEAP moldado pelos regimes constitucionais superados, que lhes garantia a posição social de elite dirigente e os correspondentes benefícios. De outro lado, os profissionais de AEAP, dirigidos pelos diretores escolhidos politicamente pelos próprios juízes do Tribunal, não promoveram ruptura da tradição de dependência funcional da AEAP vigente desde a época em que o TCU foi instalado na estrutura do Ministério da Fazenda.

Cabe esclarecer que o avanço na organização burocrática do Estado brasileiro não se restringiu à experiência vivida, em janeiro de 1967, pela auditoria externa na estrutura do TCU. Segundo análise presente no Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado⁶¹ (PEREIRA *et al.*, 1995: 19 - 20), o Governo Militar, tendo em vista as “inadequações do modelo” de “administração burocrática implantada a partir de 30”, promoveu reforma da administração pública, fixando, por meio do ainda vigente Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, um marco inicial

⁶¹ PEREIRA, Luiz Carlos Bresser *et al.* Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Câmara de Reforma do Estado da Presidência da República. Brasília. 1995. <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf> > Acessado em 20/5/2014.

de superação da rigidez da administração pública burocrática, “podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil”.

Por esse Decreto-Lei, apesar de entraves políticos vividos nos anos 70 e 80, a Comissão de Reforma do Estado avaliou que se teria buscado obter “maior dinamismo operacional por meio da descentralização funcional” e racionalidade administrativa. Entretanto, segundo os fundamentos desse Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PEREIRA *et al.*, 1995: 20), os avanços rumo a uma administração pública gerencial teria sofrido retrocesso com a Constituição Federal de 1988, apesar de esta representar “uma grande vitória democrática”. Os autores desse Plano argumentam que, surpreendentemente, surgiu no país um “novo populismo patrimonialista” e se via a alta burocracia ser acusada, por forças conservadoras, de ser culpada da crise do Estado, “na medida em que favorecera seu crescimento excessivo”. Com isso, os autores apontaram dois resultados do que eles consideraram “retrocesso de 1988”:

de um lado, o abandono do caminho rumo a uma administração pública gerencial e a reafirmação dos ideais da administração pública burocrática clássica; de outro lado, dada a ingerência patrimonialista no processo, a instituição de uma série de privilégios, que não se coadunam com a própria administração pública burocrática.

Assim, apesar da “porta de oportunidade” aberta para o caminho rumo a um modelo gerencial de TC, a Constituição, de 1988, conforme aponta o exame relatado na próxima seção, suprimiu da ordem constitucional os avanços trazidos pela Constituição de 1967 para o arranjo institucional da AEAP na estrutura do TCU.

Por fim, sob a ordem constitucional de 1967 e do Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União (Lei nº 1.711/1952), a Lei nº 5.713 (Art. 1º e art. 2º), de 1971, criou, no quadro da secretaria do TCU, as séries de classe de Técnico de Controle Externo (requisito: curso superior de Direito, Economia, Contabilidade ou Administração) e de Auxiliar de Controle Externo (requisito: conclusão de 2º grau). Para isso, Oficial Instrutivo, Auditor Itinerante, Contador e Oficial de Orçamento foram aproveitados (Lei nº 5.713/1971, art. 6º e 8º) no cargo de

Técnico de Controle Externo, enquanto os ocupantes de Auxiliar Administrativo, Escrivão e Datilógrafo foram aproveitados no cargo de Auxiliar de Controle Externo. E, o Decreto-Lei nº 2.389 (art. 1º), de 18 de dezembro de 1987, transformou, no quadro permanente do TCU, “os cargos de Técnico de Controle Externo e Auxiliar de Controle Externo, em cargos de Analista de Finanças e Controle Externo, de nível superior, e de Técnico de Finanças e Controle Externo, de nível médio”.

3.3. TERCEIRA FASE: A LACUNA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 SOBRE A AEAP

A Constituição, de 1988, inseriu importantes avanços de redemocratização no Estado brasileiro, especialmente no campo dos direitos e garantias fundamentais, que renderam à Constituição de 1988 o título de “Constituição Cidadã”⁶², entretanto, essa Carta Política representou retrocesso no desenvolvimento institucional para a AEAP na estrutura do TCU.

Essa Carta Magna, em comparação com a Constituição anterior, de 1967, de um lado, ampliou as competências inseridas no mandato da IFS brasileira, em seu art. 71, de outro, suprimiu a previsão de órgão de AEAP e os dispositivos relativos à delegação e descentralização dos trabalhos do TCU, tratando exclusivamente dos magistrados de contas, no art. 73 (§ 1º - Requisitos de Ministros do TCU, § 2º - Escolha de Ministros do TCU, § 3º - Direitos de Ministros do TCU e § 4º - Atribuições e direitos de auditor [ministro-substituto]).

As competências do TCU, previstas no art. 71, da Constituição Federal de 1988, dizem respeito a: (I) apreciar as contas de governo; (II) julgar as contas, (III) apreciar, para registro, atos de admissão e concessões, (IV) realizar inspeções e auditorias, (V) fiscalizar empresas supranacionais, (VI) fiscalizar convênio e congêneres, (VII) prestar as informações ao Congresso Nacional; (VIII) aplicar as sanções previstas; (IX) assinar prazo adoção de providências; (X) sustar a execução do ato impugnado; e (XI) representar ao Poder competente.

⁶² OLIVEIRA, Carlindo Rodrigues de; OLIVEIRA, Regina Coeli de. Direitos sociais na constituição cidadã: um balanço de 21 anos. **Serv. Soc. Soc.**, São Paulo, n. 105, Mar. 2011. <<http://www.scielo.br/pdf/sssoc/n105/02.pdf>> Acesso em 20/5/2014.

Para essa magnitude de afazeres fiscalizatórios na gestão da imensa administração pública federal e das demais administrações responsáveis por recursos públicos federais, em todo o Brasil e no exterior, é evidente que a previsão da Constituição, de 1988, de organização institucional com apenas nove ministros e seus substitutos é insuficiente e incompatível com o Estado republicano e democrático. A hipótese jurídica de concentração de todas essas competências em pequeno grupo de magistrado é desproporcional, compatível com o modelo napoleônico de TC, verticalizado, centralizado e burocrático, voltado para o próprio Estado, assegurador de ingerência patrimonialista no processo e de privilégios, defendido por entidades de classe internacional.

Ao excluir da ordem constitucional o órgão de AEAP e os instrumentos de delegação e descentralização dos trabalhos do TCU, a Constituição contribuiu para “retrocesso de 1988” apontado por Pereira *et al.* (1995: 20). A ordem constitucional, de 1988, neste aspecto organizacional abandonou o caminho rumo a um modelo gerencial de TC, previstas nas novas formas mais produtivas de “agenciação”, isto é, “separação de decisões políticas da administração” (veja PETERS e PIERRE, 2001, 1-10), e atuou para manutenção de um arranjo institucional nos TC que interfere negativamente na independência funcional da AEAP.

A falta de previsão de órgão de auditoria prejudica a delimitação padronizada da área com competência da AEAP nos 34 TCB e a independência funcional dos auditores externos.

Consequentemente, surgiu, assim, uma lacuna na Constituição de 1988, remetendo o órgão de auditoria e os auditores externos, não só do TCU, mas de todos os TCB, à sorte da legislação infraconstitucional instituída pelos mais diversos interesses políticos na União e em cada ente federativo que possua uma IFS.

Esse evento histórico na evolução da auditoria externa na estrutura do TCU representou uma exceção a situações de *path dependence*⁶³, que,

⁶³ PIERSON, P. *Politics in time. History, institutions and social analysis*. Princeton University Press, 2004. Apud. LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. *Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente*. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, Ago. 2009. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000400002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 21/5/2014. *Path dependence* consiste na forma pela qual as instituições e as crenças derivadas do passado influenciam nas escolhas presentes, pois com o tempo os atores descobrem os limites e as possibilidades da estrutura institucional. Assim as categorias e os modelos mentais evoluem refletindo a retroalimentação que deriva das novas experiências, reforçando ou modificando as categorias e os modelos iniciais (Com base em Pierson, adaptado de Luis Enrique Urtubey de Césarís, Reconciliando o Institucionalismo Histórico: path

considerando as transformações graduais ocorridas no processo histórico do desenvolvimento institucional, se caracterizam por trajetórias ou caminhos que, uma vez tomados, seriam de difícil reversão. As situações de *path dependence* não se aplicam, portanto, processo de constitucionalização da AEAP que sofreu retrocesso na Constituição, de 1988.

Por fim, conclui-se que o arranjo institucional do TCU estabeleceu, ao longo dos anos, distribuição desproporcional de poder entre o corpo de magistrados e o corpo de auditores externos, concentrando naquele, poderes para dispor sobre o destino deste, consolidando-se uma relação de subordinação, com prejuízo à independência funcional necessária para que a AEAP e seus auditores contribuam plenamente com a “garantia institucional do regime democrático”⁶⁴.

dependence, agência e mudança institucional. Dissertação de Mestrado (São Paulo: USP, 2009). p. 111 e 112).

⁶⁴ COMPARATO, Fábio Konder. *Poder Judiciário no regime democrático*. Estudos Avançados, São Paulo, v. 18, n. 52, Agosto, 2004. < <http://www.scielo.br/pdf/ea/v18n51/a08v1851.pdf> > Acesso em 20/5/2014.

CAPÍTULO IV – A AUDITORIA EXTERNA NA ATUAL ESTRUTURA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

O presente capítulo visa expor a interatividade entre magistrados de contas e auditores externos com base nas normas constitucionais existentes nos portais institucionais dos TCB e na representação política destes agentes. Em termos específicos, o capítulo integra a análise sobre a AEAP na estrutura dos TCB, em especial do TCU. Discorre também sobre a relação da independência do auditor, a representação internacional dos magistrados de contas e, por fim, a representação política nacional dos agentes dos TCB. Esta exposição e análise importam para entender o *status* da AEAP na estrutura dos TCB e a forma que cada grupo de agentes das IFS pode interagir no espaço público para o aperfeiçoamento do arranjo institucional da AEAP.

4.1. A AUDITORIA EXTERNA NA ATUAL ESTRUTURA DOS TCB

A primeira indicação de dificuldade da AEAP na atual estrutura TCB trata-se da identificação, com liquidez e certeza⁶⁵, do órgão de auditoria externa e seus auditores no arranjo institucional das IFS. Conforme postulado, a causa maior dessa dificuldade consiste na ausência de uma clara e autônoma disposição na Constituição Federal, de 1988, que afaste controvérsia sobre a existência, a extensão organizacional e a função do órgão de auditoria externa e dos seus auditores na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública.

⁶⁵ "Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não tiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais. Quando a lei alude a direito líquido e certo, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Se depender de comprovação posterior, não é líquido nem certo, para fins de segurança". Veja MEIRELLES, Hely Lopes, em seu . *Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, Habeas Data*, 20ª Edição, Ed. Malheiros, São Paulo, págs. 34/35) Disponível em < www.jurisway.org.br >. Acesso em 23/7/2014.

Essa lacuna na Constituição, de 1988, relativa à falta de órgão de auditoria e definição das competências dos seus auditores na estrutura do TCU, está refletida em todos os outros TCB, em razão do princípio constitucional da simetria⁶⁶, que decorre do art. 75 dessa Constituição. Assim, a Constituição Federal não assegura que as Constituições estaduais e as leis orgânicas do Distrito Federal e dos municípios, que possuem TC, criem órgão e agentes especializados na função de AEAP. A Constituição deixa, então, a definição da organização institucional da AEAP para as normas infraconstitucionais de cada Estado, Distrito Federal e município.

Dessa forma, cada TC constitui um arranjo institucional que delimita e constrange a atuação dos auditores da AEAP de forma diferente, criando vulnerabilidade para o bom e regular funcionamento dessa atividade pública.

Ainda, pelo fato de a Constituição Federal, de 1988, ter previsto e assegurado independência funcional apenas para os magistrados (ministros e ministros-substituto) e para os membros do Ministério Público junto ao Tribunal, sem fixar diretriz para o restante da organização institucional, cada um dos TCB, por meio de proposta ao respectivo Poder Legislativo, ficou autorizado a definir se cria um ou vários órgãos para auxiliá-lo no desempenho de suas atribuições finalísticas e administrativas. E, nesse contexto de assimetrias institucionais entre os 34 TCB, fica praticamente inviável identificar os auditores da AEAP de todos os TCB e avaliar se os correspondentes arranjos institucionais induzem e asseguram, de fato, a esses auditores, possibilidade de manter atitude de independência funcional.

A dificuldade de identificar a AEAP na estrutura dos 34 TCB se amplifica quando se busca identificá-la por meio das normas de organização e funcionamento do TC, ou seja, por meio das Constituições estaduais, das leis orgânicas e dos regimentos internos dos TCB. Verificou-se que essas normas organizativas tornaram-se espaços exclusivos para tratar das matérias afetas aos magistrados e aos membros do Ministério Público junto ao Tribunal, que não poderiam ser utilizados para a regulamentação da organização e funcionamento da AEAP.

Como a organização institucional da AEAP não é identificada no discurso dos principais documentos organizativos dos TCB, o órgão de AEAP e seus auditores tornam-se praticamente invisíveis institucionalmente perante a sociedade e

⁶⁶ O princípio da simetria entre o TCU e os demais TCB é estabelecido pelo art. 75 da Constituição Federal de 1988.

as autoridades públicas, especialmente os Parlamentares. Isso importa para a manutenção das relações de poder entre magistrados e auditores dentro dos TCB.

Apesar de a AEAP ser a função fundamental das IFS e lhe dar corpo⁶⁷, além de contribuir significativamente para construção das decisões de mérito proferidas por essas instituições de alta relevância para a sociedade, com vistas a assegurar boa e regular gestão dos recursos públicos; o Poder Legislativo tem descurado de sua organização e funcionamento, abdicando-se de tal incumbência em favor dos magistrados no bojo das atividades administrativas internas das Cortes de Contas. As atribuições dos profissionais de AEAP não são atividades que importam apenas internamente, de forma a justificar a abdicação dos Parlamentares quanto a regulamentação de sua organização e funcionamento.

A importância da auditoria também se reconhece pela representação e defesa dos interesses sociais e societários (GALVIS; MARCHENA, 2005: 92). A atuação dos auditores externos interfere no julgamento das contas e seus pareceres impactam direta e indiretamente no interesse da sociedade. A atuação do auditor externo impacta diretamente, por exemplo, quando em auditoria considera regular determinado ato administrativo e não o menciona em parecer, e indiretamente, quando considera um ato irregular e o apresenta, com a devida fundamentação, aos agentes de responsabilização para julgamento e, se for o caso, aplicação de sanção ao responsável.

Não resta dúvida, que o poder de representação dos interesses sociais deve ser objeto de mandato⁶⁸ constitucional, especialmente quando a ordem posta é que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes”, nos termos da Constituição (CF/1988, art. 1º, parágrafo único). Assim, falta a definição constitucional de competência dos auditores externos a respeito de sua decisão diante dos fatos, mais especificamente, a sua competência (mandato) constitucional para realizar a auditoria externa na administração pública (AEAP), formalizando sua competência para decidir, antes mesmo dos magistrados, sobre os fatos que devem ou não ser relatados e seu parecer a respeito das contas auditadas. Nesse sentido,

⁶⁷ No TCU: 98,7% do pessoal de atividade finalística do TCU é auditor externo (1565 auditores de controle externo, 9 ministros, 4 ministros-substitutos e 6 procuradores de contas).

⁶⁸ Mandato significa “1. Jur. Contrato pelo qual alguém confere a outrem poderes para praticar em seu nome certos atos; procuração. 2. Missão, incumbência. 3. Ordem ou preceito de superior para inferior; mandado. 4. Poder político outorgado pelo povo a um cidadão, por meio de voto, para que governe a nação, estado ou município, ou o represente nas respectivas assembleias legislativas.” Dicionário Aurélio, versão eletrônica.

a competência do TCU para realizar auditoria a ser devidamente distribuída ao auditor externo está prevista no inciso IV, da art. 71 (CF/1988):

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; (...)

Observe que o mandato constitucional para realizar a AEAP é da instituição Tribunal de Contas da União (TCU). Mas, a Constituição não estabeleceu diretrizes claras e conclusivas sobre a organização dessa instituição híbrida, *sui generis* na ossatura do Estado brasileiro, com três funções distintas e complementares em seu processo de trabalho finalístico: auditoria, magistratura e Ministério Público. A auditoria externa forma sua convicção a respeito do mérito de controle externo em primeira instância e a magistratura, em última instância, enquanto o Ministério Público, como fiscal da lei, é essencial à justiça nessas apreciações do mérito do controle externo. O regime constitucional preceitua a desconcentração/separação de funções, mas não a desenvolve no plano constitucional em relação à organização dessas funções.

A Constituição, por exemplo, para o Poder Judiciário, que tem apenas a magistratura como função finalística, definiu os órgãos que o compõe (art. 92), a previsão de lei complementar para o estatuto da magistratura nacional (art. 93), a autonomia administrativa (arts. 96 e 99) e a competência dos órgãos finalísticos da magistratura (arts. 101, 103-B, 105, 108, 109, 114, 115, 121, 124 e 125).

Por outro lado, para a IFS, a Constituição, de 1988, denominou a instituição e definiu suas competências (art. 71), delimitou o corpo deliberativo dessa IFS, definindo a composição, a forma de escolha e a independência funcional de seus membros (art. 73) e estabeleceu sua autonomia administrativa (art. 73). A Constituição, de 1988, não estabeleceu normas institutivas da organização da auditoria e do Ministério Público nessa instituição.

Na organização constitucional para a instituição TCU, prevista pelo art. 73 (CF/1988), existem apenas os magistrados titulares (ministros) e os magistrados substitutos (ministros-substitutos, impropriamente denominados “auditores”), os quais têm atribuições da judicatura e prerrogativas de Ministro do Superior Tribunal de Justiça e Juiz de Tribunal Regional Federal, respectivamente. O Supremo Tribunal Federal reconheceu que a natureza do cargo de Ministro do TCU é de juiz (Súmula 42). A Constituição Federal, de 1988, no art. 73, § 4º, definiu as atribuições do ministro-substituto como sendo as da judicatura, mas não especificou expressamente as atribuições dos Ministros.

Relativamente à função de auditoria, segundo declaração do Tribunal de Contas de Portugal, a “*auditoria é o meio fundamental da acção controladora deste Tribunal*” e “*consagra a auditoria como método privilegiado do exercício do controlo financeiro das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo.*”⁶⁹ Nesse sentido, o art. 30 da “Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas”, Lei de nº 98/97, de 26 de Agosto, de Portugal estabelece que:

(...)

b) *O auditor executa funções de controlo de alto nível, nomeadamente a realização de auditorias e outras acções de controlo nas diversas áreas da competência do Tribunal;*

(...)

e) *O estatuto remuneratório das carreiras de auditor e de consultor será equiparado ao dos juízes de direito;*

(...)

Assim, atuação da área de auditoria externa, de magistratura e de Ministério Público dos Tribunais de Contas impacta diretamente no processo de controle externo e interessa diretamente à sociedade, devendo cada uma delas atuar com independência funcional, mediante as correspondentes garantias constitucionais. São áreas distintas da área de apoio técnico e administrativo que interessam indiretamente à sociedade e que o próprio Tribunal deve dispor de sua organização e funcionamento.

⁶⁹ Tribunal de Contas de Portugal. *O Tribunal de Contas na Actualidade*. Pág. 18 – 19. < http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf > Acesso em 1º/8/2014.

Apresenta-se, a seguir, na tabela 02, a classificação dos agentes do quadro de pessoal dos TCB, considerando as principais funções de cada um dos grupos que compõem esse quadro de pessoal:

Tabela 2: Classificação do quadro próprio de pessoal dos TCB

agente econômico	ESTADO					
classe	agentes públicos					
ordem	agentes públicos federais, estaduais, distritais e municipais					
família	agentes da instituição suprema de auditoria* (com Tribunal de Contas)					agentes do Poder Legislativo agentes do Poder Judiciário agentes do Poder Executivo agentes do Ministério Público agentes da administração indireta
gênero	agentes de auditoria externa	agentes de responsabilização			agentes de apoio administrativo	
		Tribunal de Contas		Ministério Público de Contas		
espécie	auditores externos	magistrados	magistrados substitutos	membros do MP	especialistas em administração pública	profissionais de saúde (CF, art. 37, XVI, C)
	auxiliares	auxiliares	auxiliares	auxiliares	auxiliares	auxiliares

* Denominação internacional. *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai) < www.intosai.org.br >.

Fonte: FARIA, Diógenes Corrêa Vieira de. Brasília: 2014.

Esta tabela de classificação parte da ideia de que o Estado é agente econômico que capta recursos da sociedade e com ele gera serviços públicos para atender a necessidade do povo, assim como fazem os demais agentes econômicos. No caso em estudo, o dinheiro captado da economia pelo Estado é aplicado para produzir “auditoria governamental”. Para isso, o Estado necessita, para funcionar, que a classe de agentes públicos esteja devidamente organizada. A desorganização tira a transparência, dificulta o controle público e social e resulta em funcionamento ineficiente e ineficaz, demandando mais recursos que o necessário para funcionar, com prejuízo para o desenvolvimento econômico do país: maior “custo Brasil”. No Brasil, são mais de 10.000⁷⁰ profissionais de AEAP nos 34 TCB, com salários que em muitos casos ultrapassam dez mil reais (aproximadamente cinco mil dólares) por

⁷⁰ ANTC. < www.antcbrasil.org.br >

mês. A lacuna na Constituição, de 1988, relativa à falta de diretrizes organizativas da AEAP e de certeza de existência de auditores externos com independência funcional, resulta em perda de transparência e alto risco de desorganização da AEAP na estrutura dos TCB, com impacto no desenvolvimento econômico do país.

Outro aspecto a observar na tabela é que os agentes públicos das IFS, conforme o caso, estão submetidos à ordem do regime jurídico dos agentes públicos federais, estaduais, municipais ou distrital. Os auditores externos e seus auxiliares de controle externo são espécie do gênero de auditoria externa. Os magistrados de contas, seus substitutos e assessores/auxiliares, são espécies de agentes do gênero de agentes inerentes ao Tribunal de Contas. Os agentes inerentes ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público são espécies de agentes do gênero de agentes vinculados à responsabilização (poder de julgar contas e aplicar sanções a responsáveis). Com ou sem Tribunal de Contas, a função comum a todas as IFS é a auditoria externa. Por fim, os especialistas em administração pública e demais profissionais, como da área de saúde e seus auxiliares, são espécie do gênero de agentes de apoio administrativo nas IFS.

Os cargos dos agentes de responsabilização dos TCB estão previstos na Constituição, de 1988, são, portanto, agentes políticos e são regidos por regime jurídico que lhes assegura independência funcional. A lacuna na Constituição, de 1988, exclui dos agentes de auditoria externa a proteção constitucional de independência funcional. A Constituição, de 1988, não assegura a independência funcional aos agentes de auditoria externa, eles estão sujeitos a regime jurídico próprio de agente de apoio administrativo e estão subordinados aos magistrados do TC. Os cargos de agentes de apoio administrativo são criados por lei e estão sujeitos ao regime jurídico único que assegura a subordinação funcional na administração pública.

As normas institutivas dos regimes jurídicos que regem as relações de trabalho entre os agentes públicos do Estado brasileiro estão previstas na Constituição Federal, de 1988. Os regimes jurídicos podem ser classificados em regime jurídico de independência funcional (independência hierárquica), para a organização política, e em regime jurídico de subordinação funcional (subordinação hierárquica), para a organização administrativa. Primeiro, o regime jurídico de independência funcional é aplicável aos agentes políticos. Mello (2009: 246) classifica como agentes políticos “os titulares dos cargos estruturais à organização

política do País, ou seja, ocupantes dos que integram o arcabouço constitucional do Estado, o esquema fundamental do Poder”. Nesse sentido, integram o arcabouço constitucional do Estado, por exemplo, os magistrados (CF/1988, art. 95), os magistrados de contas (CF/1988, art. 73, caput e § 4º, e 75), os membros do Ministério Público junto ao Poder Judiciário (CF/1988, art. 128, § 5º) e membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas (CF/1988, art. 130).

Segundo, o regime jurídico de subordinação hierárquica é aplicável aos agentes públicos integrantes da administração pública, seja servidor ou empregado público, ocupante respectivamente de cargo e emprego público. Para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas, o art. 39, caput, da Constituição Federal, determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem, no âmbito de sua competência, (1) regime jurídico único e (2) planos de carreira (CF/1988).

Mais um aspecto importante refere-se ao termo utilizado para denominar cada espécie de cargo da estrutura dos TCB. Embora a denominação que se atribui a um “ser” não altere a sua natureza, a denominação comum a dois conjuntos de atribuições e responsabilidades distintas (cargo público: art. 3º da Lei 8.112/1990) na mesma instituição prejudica a transparência do Estado e o controle social do gasto público pelos TCB, para, por exemplo, tomar conhecimento de desvio de função e de “inchaço” da área administrativa e, principalmente, para que se assegure ao responsável auditado o direito de ter suas contas auditadas por um agente de auditoria externa, devidamente selecionado em concurso público para esse mister, e não por um agente de apoio administrativo, que realizou concurso público para os afazeres internos do próprio Tribunal. Assim, os termos utilizados para denominar os cargos das espécies de agentes públicos no TCU requer maior racionalidade, pois pode refletir na organização institucional da AEAP na estrutura dos outros TCB, que buscam na regulamentação administrativa da organização do TCU referencial para sua própria organização.

Além disso, a falta de transparência na organização institucional de um TC talvez não impacte tanto na interação social quando se trata de TC com modelo burocrático, verticalizado com todos os esforços concentrados para servir o próprio Estado, a cúpula. No entanto, para avançar no sentido do estabelecimento de modelo gerencial de TC, descentralizado, horizontalizado, com foco no cidadão, a transparência organizacional importa muito para a sociedade.

Diante dessa análise e classificação dos agentes do quadro próprio de pessoal dos TCB, passa-se à análise específica da AEAP na atual estrutura dessas IFS.

4.1.1. O caso da AEAP na estrutura do TCU

A prestação do serviço de controle externo da aplicação dos recursos públicos federais a cargo do Congresso Nacional é função de alta relevância social, econômica e política. O Congresso Nacional, para este mister, é auxiliado pelo desempenho das funções de AEAP e de magistratura de contas pelo TCU (IFS), constitucionalmente integrada por magistrados de contas, sem previsão de auditores externos.

Essa composição de agentes constitucionais dessa IFS dá-se em contradição com o enunciado da teoria institucionalista da escolha racional que preconiza que as funções institucionais determinam a entidade e que a composição da entidade deve ocorrer a partir do desempenho dessas funções.

Portanto, considerando a abordagem institucionalista da escolha racional, o arranjo institucional da AEAP deve ser determinado com base em sua função institucional. Assim, a ausência de regra constitucional sobre a competência e a organização da AEAP, que lhe assegure a independência funcional, constitui lacuna constitucional que gera dificuldades para a AEAP na estrutura do TCU.

Nesse sentido, a Constituinte definiu a denominação e as competências da IFS (CF/1988, art. 71) e, sem tratar da independência funcional dos auditores externos, restringiu-se na definição de regras para a escolha e direitos de natureza subjetiva dos magistrados de contas (CF/1988, art. 73, §§ 1º a 4º) e de direitos subjetivos dos membros do Ministério Público junto ao Tribunal (CF/1988, art. 130).

Ainda, no *caput* do art. 73, estabeleceu que “o TCU, integrado por nove ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional (...)”. É exatamente nesse *caput* do art. 73 que repousa a lacuna constitucional, pois o TCU (IFS) não é integrado só por nove ministros. O TCU, para desincumbir-se das atribuições de controle externo, é integrada por ministros e por auditores externos. Pois, com base na razoabilidade, são as funções

institucionais que definem e determinam a instituição. Quem é integrado exclusivamente por nove ministros é um dos órgãos da IFS, o Plenário ou Tribunal propriamente dito, não a IFS.

Em seguida, em ato legislativo ordinário, diante de lacuna de norma constitucional institutiva da AEAP que assegure a independência funcional dos auditores externos, a escolha do Congresso Nacional foi no sentido de concentrar⁷¹ formalmente as funções de auditoria e de magistratura como competência dos magistrados, subordinando⁷², conseqüentemente, os auditores externos aos magistrados de contas. Esse arranjo institucional⁷³ da AEAP importa, em tese (HALL; TAYLOR, 2003), para o cenário, os símbolos e os protocolos do órgão incumbido dessa função, bem como para a interpretação que os seus agentes têm de si mesmo e de sua linha de ação. De um lado, então, encontra-se a subordinação formal e de outro, a obrigação de os auditores externos manterem atitude de independência.

O arranjo institucional da AEAP na estrutura do TCU, portanto, define a situação dos auditores externos delimitando sua linha de ação, dentro da relação funcional entre magistrados e auditores externos (autoridade-servidor), com base nos esclarecimentos do institucionalismo trazido por Hall e Taylor (2003), para os quais o **indivíduo** é concebido como uma entidade profundamente envolvida nesse mundo de instituições.

A qualificação da AEAP como atividade de secretaria dos TCB prejudica a visibilidade e transparência da natureza finalística de controle externo. As atividades de secretaria têm natureza administrativa e são fiscalizadas pela AEAP. Nesse sentido, o art. 316, do Regimento do STJ⁷⁴, estabelece que “À Secretaria do Tribunal incumbe a execução dos serviços administrativos do Tribunal.”

A apresentação da AEAP aos auditados, às autoridades políticas e à sociedade, como uma secretaria do Tribunal e não como órgão de auditoria do Tribunal expressa a subordinação funcional e a desigualdade política institucional que a reforça.

⁷¹ Lei Orgânica do TCU (LOTUCU), art. 1º c/c art. 62, Lei nº 8.443, de 1992. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm > Acesso em 19/8/2014.

⁷² LOTUCU, art. 65 c/c art. 1º, inc. XIV.

⁷³ LOTUCU, art. 65 c/c arts. 85, 86 e 87.

⁷⁴ Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça (STJ), art. <http://www.stj.jus.br/publicacaoaseriada/index.php/regimento/article/viewFile/1547/1800> >. Acesso em 27/7/2014.

Dessa forma, o Congresso Nacional, ao tempo que impõe ao servidor com função de controle externo o dever de manter atitude de independência, não assegura independência funcional para a função de AEAP. Aliás, contraditoriamente, o arranjo institucional da AEAP configurado pelo Congresso Nacional, sob o regime constitucional de 1988, assegura a subordinação funcional dos servidores com função de controle externo, mediante modelo napoleônico de Tribunal de Contas, burocratizado, verticalizado, centralizado e com toda a estrutura voltada para a cúpula.

A atuação dos auditores externos para cumprimento da missão do órgão de AEAP na estrutura do TCU impacta no **mérito das questões de controle externo**, sendo, isso, mais um motivo para o zelo especial com a organização e funcionamento da AEAP.

Ainda, a LOTCU prevê a existência de órgão de instrução de processo de tomada e prestação de contas (art. 11) e de processo de atos sujeito a registro (art. 40). Entretanto, caso o órgão de instrução considere necessária a citação ou a audiência dos responsáveis ou considere necessárias outras providências para saneamento dos autos, esse não tem independência funcional para livremente adotar as medidas de auditoria que entender necessárias para o esclarecimento dos fatos. O órgão de instrução deverá provocar o magistrado-relator e aguardar que esse magistrado determine que o órgão de instrução cumpra a providência requerida. Existe caso de magistrado que delega essa iniciativa ao órgão de instrução para determinadas situações previsíveis.

Isso significa que o magistrado relator presidirá a instrução do processo (arts. 11 e 40 da LOTCU), semelhante ao que ocorre no processo civil. Mas, indaga-se: no processo civil, o juiz que preside o processo, tira a independência das partes para produzir as provas necessárias à defesa de seus interesses? Pode o juiz cercear a ampla defesa do direito das partes? A resposta é não para essas questões. O juiz não pode tirar a independência das partes para produzir legitimamente as provas do fato. As partes, em regra, têm liberdade para produzir as provas dos fatos e o juiz não pode, nos prazos previstos em lei, impedir que a parte apresente as provas para instruir os fatos alegados, sob pena de ser reconhecido o cerceamento de defesa.

O auditor externo representa o olhar técnico e acurado sobre o objeto auditado em benefício daquele que o admite para cumprir seu papel, ou seja, a

sociedade, que segundo os contratualistas da teoria política, institui o Estado por meio do contrato social. Não é razoável suprimir ou restringir a iniciativa do auditor para que pratique os procedimentos pertinentes com sua missão de defesa do interesse público ou filtrar as informações de seus relatórios, levando ao conhecimento da sociedade apenas aquilo que os magistrados de contas entenderem adequado. Pois, auditor é uma autoridade pública que se legitima na “fé pública” a que se confere a uma segunda opinião imparcial e idônea sobre as informações elaboradas pelos auditados (GALVIS; MARCHENA, 2005: 92).

Nesse sentido, o inciso LX do art. 5º da Constituição Federal, de 1988, declara que a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem. Entretanto, a atual Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443, de 1992), não determina a publicidade da íntegra dos relatórios dos auditores externos. O inciso I, § 3º, do art. 1º dessa Lei, estabelece que será parte essencial das decisões do Tribunal ou de suas Câmaras, no relatório do Ministro-Relator, “as conclusões da instrução (do relatório da equipe de auditoria ou do técnico responsável pela análise do processo, bem como do parecer das chefias imediatas, da unidade técnica), e do Ministério Público junto ao Tribunal”.

Assim, relativamente à publicidade dos relatórios dos auditores externos, a garantia de publicidade restringe-se ao que o magistrado relator do processo entender como sendo as conclusões da instrução (do relatório da equipe de auditoria ou do técnico responsável pela análise do processo, bem como do parecer das chefias imediatas e da unidade técnica). Isso importa para a construção de instituições democráticas que permitam a transparência de todo o processo de controle da aplicação de recursos públicos que resulte no empoderamento da sociedade civil organizada, imprensa e os cidadãos para avaliarem o processo político-decisório formal sobre o julgamento das contas de todo agente público.

O atual arranjo institucional do TCU resulta em verticalização e concentração de informação e de decisão de iniciativa de procedimento de auditoria, além do poder de julgar contas, na instância política dessa instituição, constituída por magistrados de contas escolhidos politicamente. Tendo, portanto, importância maior quando se avalia o efeito disso no conjunto desses agentes nos 34 TCB, que, conforme o Relatório da Transparência Brasil⁷⁵ (2014: 1 - 2), padecem de “forte

⁷⁵ Transparência Brasil. “Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas”, Abril de 2014. <www.transparencia.org.br> Acesso em 10/6/2014.

politização dos Tribunais de Contas”, sendo que, dos 238 magistrados de contas pesquisados, nos 34 TCB, “de cada dez conselheiros [magistrados], seis [60%] são ex-políticos, dois [20%] sofrem processos na Justiça ou nos próprios Tribunais de Contas e 1,5 [15%] é parente de algum político local”.

Ademais, o mandato constitucional para os TCB julgarem contas, dando quitação ao administrador pela aplicação dos recursos da sociedade, torna tais IFS mandatárias de poderes que emanam do povo, na forma da Constituição (art. 1º, parágrafo único, CF/1988). Sendo, dessa forma, a participação direta da sociedade na escolha dos agentes políticos com poder de julgar contas um dos grandes temas que podem compor a agenda do desenvolvimento da democracia no Brasil. Pois, “para enfrentar os déficits de nossas democracias, é preciso poder democrático, isto é, capacidade de agir de modo efetivo diante dos problemas para expandir a cidadania. Para construir esse poder, a política é indispensável” (PNUD, 2004: 183).

Oportuno, pois, analisar que o modelo napoleônico de IFS, em sua origem, não objetivou a inserção da sociedade no processo político-decisório formal sobre o julgamento das contas e que tal modelo foi instituído, em 1807, de forma centralizada e voltada para o próprio Estado. Isso teve reflexo no arranjo institucional dos TCB, que desde a sua concepção, em 1890, até a Constituição Federal, de 1988, assegurou que a auditoria, a instrução e o julgamento de contas fossem controlados por magistrados de contas escolhidos pelo chefe do Poder Executivo. E, depois de 1988, esses agentes políticos passaram a ser escolhidos, um terço, pelo chefe do governo, e, dois terços, pelos parlamentares. Assim, a sociedade não participa diretamente da escolha dos agentes políticos que a representa no exercício do poder de julgar as contas dos administradores da aplicação dos recursos públicos (art. 71, inc. II, c/c o art. 73, *caput* e § 2º, CF, de 1988).

Confronta-se, então, tal arranjo institucional com a teoria de democracia de Schumpeter, que, em 1942, segundo Huntington (1994: 16), teria apresentado a formulação mais moderna do conceito de democracia. O “método democrático”, diz Schumpeter, “é o arranjo institucional para se chegar a decisões políticas em que os indivíduos adquirem o poder de decidir através de uma luta competitiva pelos votos do povo”⁷⁶. Desse modo, o poder para julgar as contas nas IFS (TCB), exercido por um órgão colegiado permanente, não é adquirido pelo voto. Registre-se que esse

⁷⁶ SCHUMPETER, Joseph A., *Capitalism, socialism, and democracy*, 2. ed. (New York: Harper, 1947), cap. 21, p. 269, *apud* HUNTINGTON, 1994: 16.

não é o único modelo possível, pois haveria alternativas como, por exemplo, um júri especial de contas, composto por jurados eleitos diretamente pelo povo, ou por outro meio que uma reforma política possa formular.

O fato é que os auditores externos realizam a AEAP e preparam os processos de contas para serem julgados, em última instância, pelos agentes políticos. Assim, a auditoria externa necessita de independência funcional, para constituir livre e objetivamente seus pareceres e dar o suporte necessário para o julgamento de contas, seja por agentes políticos, eleitos diretamente pelo povo ou, na forma atual, escolhidos pelo Governo e pelo Parlamento.

Além disso, no arranjo institucional do TCU atual, o tratamento dispensado ao auditor externo não é de isonomia com os demais atores que atuam no processo de controle externo. O processo de controle externo cumpre seu desiderato pelo desempenho das funções de auditoria, magistratura e Ministério Público, não havendo, por exemplo, superioridade de valor preestabelecido para o parecer do auditor ou do representante do Ministério Público para formação da convicção dos magistrados na apreciação desse processo. Um e outro, igualmente, manifestam-se sobre o mérito das contas que serão julgadas. Os auditores externos fazem auditorias e exames profundos para averiguação da verdade dos fatos e sobre a legalidade, economicidade e legitimidade desses fatos, enquanto os representantes do Ministério Público desempenham em profundidade os seus exames necessários à desincumbência de suas atribuições de fiscal da lei. Enfim, a subordinação institucional da AEAP estabelecida pelo Congresso Nacional é, também por isso, incompatível com sua atuação no processo de controle externo.

Quanto à organização e funcionamento da AEAP, essa atividade típica de Estado não está definida na lei orgânica nem no regimento interno do TCU. A organização institucional da AEAP é estabelecida pelo Tribunal em ato normativo solto, disperso, que dificulta a pesquisa científica de sua trajetória na estrutura desse Tribunal. Atualmente, é a Resolução TCU nº 253, de 2012, que define a estrutura e as competências da secretaria do TCU. A secretaria tem (I) unidades básicas, (II) Secretaria de Controle Interno (Secoi), (III) Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (Seplan); (IV) unidades de assessoramento a autoridades e (V) órgãos colegiados da Secretaria do Tribunal. As unidades básicas são (a) Secretaria-Geral da Presidência (Segepres), (b) Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) e (c) Secretaria-Geral de Administração (Segedam).

Desse conjunto de unidades e órgãos que compõem a secretaria do TCU extrai-se a **Secretaria-Geral de Controle Externo** (Segecex), que tem por finalidade (art. 32) gerenciar as atividades de controle externo, visando a prestar apoio e assessoramento às deliberações do Tribunal. Sua estrutura abrange (I) Secretaria-Geral Adjunta de Controle Externo (Adgecex), (II) quatro coordenações-gerais de controle externo, às quais se vinculam quarenta e cinco unidades técnicas, sendo (a) dezoito secretarias de controle externo e de fiscalização, de âmbito nacional e (b) vinte e seis secretarias de controle externo de âmbito estadual, (c) Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), (III) Secretaria de Recursos (Serur), (IV) Assessoria e (V) Serviço de Administração (SA).

Essa Resolução considerou que a finalidade da Segecex é “gerenciar as atividades de controle externo”. O conceito de controle externo utilizado na referida resolução do TCU é diferente do conceito utilizado neste trabalho. As atividades de controle externo, para os fins deste trabalho, abrangem a AEAP (auditoria) e a magistratura de contas (julgamento de contas). Assim, entende-se a expressão “atividades de controle externo” da resolução como equivalente à expressão “função de auditoria externa”, conceituada no capítulo das considerações metodológicas desta pesquisa, a seguir transcrito:

A **função de auditoria externa**, para os fins desta pesquisa, considerou-se como sendo o conjunto de atividades atribuídas ao auditor externo, ou seja, o preparo ou instrução das contas e demais processo finalístico de controle externo, tais como exame, liquidação e revisão de contas, de ato de admissão e concessão sujeitos a registro, consulta, denúncia, bem como a realização das fiscalizações a cargo do Tribunal de Contas, seja por intermédio de qualquer instrumento de fiscalização, sob qualquer denominação, tais como instrução, auditoria, acompanhamento, levantamento, monitoramento (Regimento Interno do TCU, art. 238 ao 243)⁷⁷.

Assim, a Segecex gerencia as atividades de AEAP. Algumas de suas unidades atuam diretamente (órgão de fiscalização e de instrução, art. 11 e 40, da

⁷⁷ Regimento Interno do TCU < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/regimentos/regimento.pdf> >. Acesso em 29/7/2014.

LOTUCU) e outras indiretamente na função de AEAP. Os órgãos de fiscalização e de instrução têm dependência dos magistrados (Ministro Relator) diretamente na função de AEAP, ou seja, dependência/subordinação funcional. Por outra via, todas as unidades da Segecex têm dependência hierárquica ou administrativa do magistrado (presidente do Tribunal), ou seja, dependência/subordinação administrativa. A tabela a seguir, demonstra o arranjo institucional que sistematiza o controle dos auditores externos pelos magistrados de contas:

Tabela 03: Arranjo institucional da AEAP na estrutura do TCU

(Tribunal)	Plenário do Tribunal de Contas da União	
Magistrados de Contas	Ministro-Relator	Ministro Presidente do Tribunal
Subordinação	Subordinação funcional (órgãos de fiscalização e de instrução)	Subordinação administrativa
(AEAP) Auditores Externos		Secretário Geral de Controle Externo Secretário Geral Adjunta de Controle Externo (I); Assessoria (IV)
		Coordenador Geral de Controle Externo (II)
	Secretário de Controle Externo (II-a, II-b e III)	Secretário de Controle Externo (II-a, II-b e III)
	Diretor	Diretor
	Auditor Federal de Controle Externo-área Controle Externo	Auditor Federal de Controle Externo-área de Controle Externo

Os agentes incumbidos pela AEAP na estrutura do TCU têm sua relação de trabalho com a União regida pelo regime jurídico único (CF/1988, art. 39), regulamentado pela Lei 8.112, de 1990, e pelo plano de carreira estabelecido pela Lei 10.356, de 2001. Assim, os agentes da AEAP do TCU estão submetidos a um regime jurídico típico de administração pública, apesar de o art. 86 da Lei 8.443, de 1992, definir como um de seus deveres a obrigação de manter atitude de independência. Ocorre que a independência funcional depende de regime jurídico-constitucional próprio adequado às peculiaridades do cargo.

Relativamente ao pessoal da secretaria do TCU, sob a ordem constitucional de 1988 e do regime jurídico único dos servidores públicos civis da

União (Lei 8.112/1990), a Lei 10.356, de 2001, transformou os cargos ocupados e vagos de “Analista de Finanças e Controle Externo (AFCE) – Área de Controle Externo” em cargos de “Analista de Controle Externo – Área de Controle Externo” (art. 19). Essa lei transformou, ainda, os cargos ocupados e vagos de AFCE-Analista de Sistemas, AFCE-Programador, AFCE-Bibliotecário, AFCE-Engenheiro, AFCE-Médico, AFCE-Enfermeiro, AFCE-Nutricionista e AFCE-Psicólogo em cargos de Analista de Controle Externo – Área de Apoio Técnico e Administrativo (Art. 20).

Considerando o princípio constitucional da especificação das funções, o art. 4º da Lei 10.356, de 2001, atribuiu ao cargo público de “Analista de Controle Externo – área Controle Externo” (ACE-CE) “o desempenho de todas as atividades de caráter técnico de nível superior relativas ao exercício das competências constitucionais e legais a cargo do Tribunal de Contas da União.” Ao cargo público de “Analista de Controle Externo – área Apoio Técnico Administrativo” (ACE-ATA), o art. 5º dessa lei atribuiu “o desempenho de todas as atividades administrativas e logísticas de nível superior relativas ao exercício das competências constitucionais e legais a cargo do Tribunal de Contas da União.” Ou seja, o legislador, com base na natureza de auditoria e de apoio administrativo das respectivas atribuições, definiu, no art. 4º, o agente de auditoria externa e, no art. 5º, o agente de apoio administrativo.

Depois, em 2009, o art. 4º, da Lei 11.950, alterou a denominação dos cargos de “Analista de Controle Externo” para “Auditor Federal de Controle Externo”. Assim, o quadro de pessoal do TCU passou a contar com os cargos de “Auditor Federal de Controle Externo – área de controle externo” (AUFC-CE) e de “Auditor Federal de Controle Externo – área de apoio técnico e administrativo” (AUFC-ATA).

Atualmente, tramita um processo administrativo⁷⁸ no TCU com requerimento de grupo de ocupantes do cargo de AUFC-ATA que pretende que os cargos de AUFC-CE e AUFC-ATA sejam considerados cargo único. Nesse processo, o TCU analisa recurso administrativo interposto contra decisão de órgão administrativo do próprio TCU, que considerou tratar-se de dois cargos distintos. Mas, por enquanto, o Tribunal não se manifestou alterando a decisão recorrida. Por isso, para os fins da análise deste trabalho, foi considerado que se tratam de dois

⁷⁸ Processo Administrativo nº 010.357/2011-4. Notícia ANTC, de 3/12/2013. *AUDITAR TENTA CENSURAR ANTC COM AÇÃO EXTRAJUDICIAL.* < http://www.antcbrasil.org.br/?secao=noticias&visualizar_noticia=173 > Acesso em 17/8/2014.

cargos distintos: agente de auditoria externa (AUFC-CE) e agente de apoio administrativo (AUFC-ATA).

A falta de padrão para o termo a ser utilizado para denominar o auditor externo pela União, Estados, Distrito Federal e municípios, além de prejudicar a transparência e comunicabilidade social, causam problemas para a gestão de pessoal, como o discutido no mencionado processo administrativo no TCU. São vários os termos como se mostram na Tabela 04:

Tabela 04: Falta de padrão de identidade nacional do auditor externo.

Tribunal de Contas	AEAP	Administração pública
TCDF	Auditor de Controle Externo	Analista Administração pública
TCE-ES	Auditor de Controle Externo	Analista Administrativo
TCE-RS	Auditor Público Externo	Bibliotecário
TCE-MS	Auditor Estadual de Controle Externo	Técnico de Nível Superior
TCE-MG	Analista de Controle Externo	Médico, Psicólogo, Bibliotecário, Dentista
TCE-MT	Auditor Público Externo	(não identificado)
TCE-GO	Analista de Controle Externo	Cargo único: acumula função de auditoria externa e função administrativa
TCE-PR	Analista de Controle Externo	Cargo único
TCM-RJ	Auditor de Controle Externo	Cargo único
TCE-SP	Agente da Fiscalização Financeira	Agente da Fiscalização Financeira – Administração Agente da Fiscalização Financeira - Informática.
TCU	Auditor Federal de Controle Externo – área Controle Externo	Auditor Federal de Controle Externo – área apoio técnico administrativo Proc. Administrativo nº 010.357/2011-4

Fonte: informações obtidas em leis de criação dos cargos e em regulamentos.

Verifica-se que há caso de TC que denomina o cargo com atribuições de AEAP como “auditor de controle externo” e o cargo com atribuições administrativas como “analista de administração pública” ou “analista administrativo”, a exemplo do TCDF e TCE-ES. Há caso em que denominam ambos de “analista de controle externo” ou de “auditor de controle externo”, podendo constituir cargo único, com acumulação de funções com naturezas distintas. O acúmulo de funções distintas no mesmo cargo (cargo único), atividades de AEAP e atividades administrativas, constitui fato polêmico, por não ser pacífica sua adequação ao princípio da especificação funcional, à transparência da gestão de pessoas e ao disposto no

art. 169, § 4º, da Constituição Federal, que trata da demissão de servidor no caso em que se ultrapassa o limite de despesa estabelecido em lei complementar.

O quadro de pessoal do TCU é o seguinte (Tabela 05):

Tabela 05: Agentes públicos do quadro de pessoal do TCU

CARGO - ESPECIALIDADE	ESTÁVEIS	NÃO ESTÁVEIS	VAGOS	Total
AUFC* - Controle Externo	1394	89	82	1565
AUFC - Apoio Técnico e Administrativo	32	0	0	32
AUFC - Tecnologia da Informação	121	26	0	147
AUFC – Biblioteconomia	12	0	0	12
AUFC - Enfermagem	1	0	0	1
AUFC – Engenharia	3	0	0	3
AUFC - Medicina	10	0	0	10
AUFC - Nutrição	1	0	0	1
AUFC - Psicologia	1	2	0	3
SUBTOTAL (*Auditor Federal de Controle Externo)	1575	117	82	1774
TEFC** - Controle Externo	141	0	0	141
TEFC - Técnica Administrativa	567	72	1	640
TEFC - Técnica Operacional	99	0	0	99
TEFC - Tecnologia da Informação	10	0	0	10
TEFC - Enfermagem	6	0	0	6
SUBTOTAL (**Técnico Federal de Controle Externo)	823	72	1	896
AUX*** - Técnica Operacional	19	0	0	19
SUBTOTAL (***) Auxiliar de Controle Externo)	19	0	0	20
TOTAL*	2417	189	83	2690
AUTORIDADES	VITALÍCIOS		VAGO	Total
Ministro	8		1	9
Ministro-Substituto	4		0	4
Procurador	6		1	7

Fonte: Portal do TCU (Posição de 8/4/2014)⁷⁹

⁷⁹ Demonstrativo da Distribuição de Vagas de Cargo da Secretaria do Tribunal de Contas da União. < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/transparencia/gestao_pessoas/quadro_de_pessoal.pdf >. Acesso em 24/5/2014.

Observe que neste quadro de pessoal do TCU, além dos “servidores” (agentes de auditoria externa e agentes de apoio administrativo), há referência às “autoridades” que também integram o pessoal dessa instituição. A esse respeito, para situar melhor os auditores externos, apresentam-se algumas observações. Primeiro, os Ministros e Ministros-Substitutos são os magistrados do quadro próprio de pessoal do Tribunal de Contas da União, incumbidos das atribuições da judicatura, previsto no art. 71, inc. II, c/c art. 73, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal, de 1988.

Quanto ao ministro-substituto, denominado com o termo “auditor” pelo § 4º do art. 73, da Constituição Federal, de 1988, o legislador ordinário, mediante aprovação do art. 3º da Lei nº 12.811, de 16 de março de 2013, aprovou medida para abrandar o conflito de identidade decorrente do uso de termo que não mantém identidade com as atribuições do cargo, ou seja, o termo “auditor” para denominar cargos com atribuições distintas, no caso, os cargos de ministro substituto e de auditor externo. De acordo com o art. 3º dessa Lei, os titulares dos cargos de “auditor” de que trata o § 4º do art. 73 da Constituição Federal, os quais, nos termos do texto constitucional, substituem os Ministros e exercem as demais atribuições da judicatura, presidindo processos e relatando-os com proposta de decisão, segundo o que dispõe o parágrafo único do art. 78 da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, também serão denominados Ministros-Substitutos.

Para suprimir essa imprecisão terminológica definitivamente dependeria de uma emenda à constituição, dando nova redação ao art. 73, § 4º, da Constituição, de 1988, substituindo o termo “auditor” por “ministro substituto” no referido dispositivo constitucional. Isso é medida O uso

Segundo, os membros do Ministério Público junto ao TCU também integram o quadro de pessoal do Tribunal de Contas da União. Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 789/DF. Conforme o STF, o Ministério Público que atua perante o TCU é órgão de extração constitucional⁸⁰, que se encontra consolidado na “intimidade estrutural” desse Tribunal de Contas, o qual, em função do poder de autogoverno (CF/1988, art. 73, *caput*, *in fine*), está investido da prerrogativa de

⁸⁰ Previsão constitucional do Ministério Público junto ao TCU. CF/1988, art. 73, § 2º, I e art. 130.

iniciar o processo legislativo concernente a sua organização, a sua estrutura interna, a seu quadro de pessoal e a criação dos cargos respectivos.

Conforme o voto condutor do acórdão do STF, na ADI 789/DF, o Ministério Público junto ao TCU não integra a estrutura do Ministério Público, prevista no art. 128 da Constituição (p. 261 do voto). Observa-se, nesse sentido, que o Ministério Público previsto no art. 128, tem sua atividade restrita ao Poder Judiciário. O Ministério Público, para o qual o art. 130 da CF/1988 definiu “garantias de ordens meramente subjetiva, desprovidas de conteúdo orgânico-institucional”, tem sua atividade restrita ao Tribunal de Contas (p. 263 do voto).

Nesse voto, o STF consignou também que o art. 130 da CF/1988 criou para o Tribunal de Contas, no que concerne a esse qualificado corpo de agentes, os Procuradores de Contas, um conjunto de restrições específicas, diferenciando-lhes dos demais integrantes do quadro funcional existente nos TC, atribuindo-lhes os predicamentos da vitaliciedade, da inamovibilidade e da irredutibilidade de vencimentos, e conclui que (p. 270):

Ainda que designado sob esse **nomen juris** - Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União -, é preciso enfatizar que os membros que o compõem vinculam-se à estrutura administrativa dessa Corte de Contas e qualificam-se, embora submetidos a um especial regime jurídico, como servidores integrantes do próprio Quadro de Pessoal desse Tribunal, não obstante haja autores – como CARLOS AYRES BRITTO – que sustentem a vinculação desse Ministério Público especial à estrutura constitucional do Poder Legislativo (**RDP** 69/324). (grifo no original)

De tal modo, os auditores externos, assim como os Procuradores de Contas, sem prejuízo de sua permanência no quadro de pessoal do TCU, necessitam de um especial regime jurídico que lhes assegure arranjo institucional que constitua cenário, símbolos e protocolos que viabilize uma interpretação de si mesmo de tal modo que afete sua identidade, imagem de si e preferências de ação e a sua situação organizacional, que condicione sua linha de ação em conformidade com a independência funcional.

O art. 86, da Lei 8.443 (Lei Orgânica do TCU), 1992, estabelece que é obrigação “do servidor que exerce funções específicas de controle externo no Tribunal de Contas da União” de “manter, no desempenho de suas tarefas, atitude

de independência”, entretanto o mantém sob arranjo institucional que, efetivamente, não lhe oferece suporte para tanto.

A independência do auditor externo está intimamente vinculada com o reconhecimento de princípios institucionais para o órgão de AEAP na estrutura do TCU, com ocorre com o Ministério Público junto a esse Tribunal: a unidade, a indivisibilidade e independência funcional. Nesse sentido, o MPF⁸¹ esclarece que pelo **princípio da unidade**, os seus membros “integram um só órgão e a manifestação de qualquer membro vale como posicionamento de todo o Ministério Público”. Continua, esclarecendo que o **princípio da indivisibilidade** “assegura que os membros não fiquem vinculados aos processos nos quais atuam, podendo ser substituídos por outros”.

E, por fim, informa que ter **independência funcional** significa que cada membro “tem inteira autonomia em sua atuação, que não está sujeito a ordens de superior hierárquico do próprio MPF ou de outra instituição”, assim, “em um mesmo processo, podem adotar posições diferentes. Por outro lado, têm o dever de informar sobre os atos e de fundamentá-los”. Independência funcional assegura que a “hierarquia é considerada apenas para os atos administrativos e de gestão”, cabendo “à chefia da instituição deliberar, por exemplo, sobre a estrutura do MPF e a distribuição dos recursos”.

4.2. A INDEPENDÊNCIA DA AEAP E A INTOSAI (1977)

Inicialmente, cabe esclarecer que os Tribunais de Contas do Brasil (TCB) são instituições fiscalizadoras superiores de finanças públicas (com poder de julgar contas), independente do governo, congêneres aos seus pares na “Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores”⁸² (*International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai*).

⁸¹ Portal do MPF. < <http://www.pgr.mpf.mp.br/conheca-o-mpf/procuradores-e-procuradorias/unidades-e-membros-do-mpf-2> > Acesso em 18/8/2014.

⁸² Tradução usual pelo TCU.

De acordo com o art. 2º do Estatuto da Intosai⁸³, a instituição fiscalizadora superior, seja qual for sua denominação, modalidade de construção ou organização, tendo ou não competência jurisdicional, são aquelas instituições públicas de um Estado ou organismo supranacional que exercem, de forma independente, a máxima função de controle financeiro do dito Estado ou organismo internacional.

As instituições fiscalizadoras superiores de alguns países são puramente instituições de auditoria externa governamental e, de outros, são instituições de auditoria e de julgamento de contas. Atualmente, as 192 instituições fiscalizadoras superiores que são membros da Intosai⁸⁴ têm cada qual o seu arranjo institucional e denominação estabelecidos de acordo com sua realidade histórica, social e política, entre os quais o Tribunal de Contas da União (Brasil), o *Cour des Comptes*⁸⁵ (França), a Auditoria Geral da Nação (Argentina), a Controladoria Geral da República (Chile), o *Government Accountability Office*⁸⁶ (Estados Unidos da América) e o *National Audit Office*⁸⁷ (Reino Unido). Essas e as demais instituições fiscalizadoras superiores podem ser classificadas com base no modelo de Tribunal de Contas e no modelo de Auditoria/Controladoria. Ribeiro (2002: 29) realizou o seguinte levantamento de Tribunais de Contas e Auditorias Gerais, segundo exposto na Tabela 06:

⁸³ Estatuto da Intosai.

⁸⁴ Membros da Intosai. < <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/organisation/lista-de-miembros.html> >. Acesso em 23/7/2014.

⁸⁵ Tribunal de Contas.

⁸⁶ Escritório de Prestação de Contas Governamental, chefiado por Controlador Geral.

⁸⁷ Escritório Nacional de Auditoria, chefiado por Controlador e Auditora Geral.

Tabela 06: Levantamento de espécies de instituição fiscalizadora superior

ESPÉCIE	VINCULAÇÃO PODER	PAÍSES
TRIBUNAL DE CONTAS	Legislativo	Holanda, Mônaco, Luxemburgo, Itália, Espanha, França, Alemanha, Bélgica, Turquia, Coréia, Malásia, Japão, Moçambique, Zaire, Tunísia, Tanzânia, Senegal, Guiné Bissau, Mauritânia, Marrocos, Ilhas Maurício, Líbia, Gana, Gâmbia, Gabão, Argélia, Benin, Angola, Cabo Verde, São Tomé e Príncipe, Uruguai, Brasil
	Judiciário	Grécia e Portugal
AUDITORIA (Controladoria)	Legislativa	EUA, Canadá, México, Equador, Venezuela, Argentina, Costa Rica, Honduras, Nicarágua, Zâmbia, África do Sul, Israel, Índia, Paquistão, Inglaterra, Noruega, Dinamarca, Irlanda, Suíça, Islândia, Hungria, Austrália, Nova Zelândia
	Executiva	Namíbia, Jordânia, Paraguai, Bolívia, Antilhas Holandesas, Cuba, Finlândia, Suécia
	Independente (desvinculadas aos Poderes)	Guatemala, Panamá, Porto Rico, República Dominicana, El Salvador, Suriname, Peru, Colômbia, Chile

Fonte: Ribeiro (2002: 29).⁸⁸Com adaptação.

O Tribunal de Contas da União (Brasil) é uma das instituições fundadoras da Intosai. A Intosai⁸⁹ é uma organização não governamental, autônoma, independente e apolítica, com status especial perante o Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (ECOSOC), tendo, atualmente, 192 membros de pleno direito e cinco membros associados. Sua criação ocorreu 1953, por iniciativa da instituição fiscalizadora superior de Cuba, reunindo 53 IFS no primeiro Congresso da Intosai, em Cuba.

Embora a Intosai tenha se definido como organização apolítica, ela é de fato um agente político que atua no cenário internacional, por exemplo, perante a Organização das Nações Unidas. Além disso, ela como uma associação de IFS coordena os interesses político-institucionais das elites dirigentes das IFS associadas a ela, seja IFS com órgão deliberativo monocrático ou colegiado. A Intosai não representa os interesses institucionais específicos de membros do Ministério Público nem dos auditores externo das IFS dos vários países membros.

⁸⁸ RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *O Controle Externo Federal no Brasil - Uma Análise do Modelo de Gestão Frente às Demandas do Sistema Sócio Político*. Fundação Getúlio Vargas, 2002. < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3393/Renato.pdf?sequence=1> >. Acesso em 26/05/2014.

⁸⁹ Portal Intosai. < <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html> >

Nesse sentido, recentemente, a Assembleia Geral das Nações Unidas⁹⁰, na 91ª sessão plenária, de 22 de dezembro de 2011, aprovou a Resolução A/66/209 que dispõe a promoção da eficiência, a prestação de contas, a eficácia e a transparência da administração pública mediante o fortalecimento das instituições fiscalizadoras superiores. Nessa resolução, a Assembleia Geral das Nações Unidas declara que reconhece a importante função que as instituições fiscalizadoras superiores cumprem para tal desiderato e que para essas instituições desempenharem suas tarefas de forma objetiva e eficaz devem ser independentes da entidade auditada e protegidas de toda influência externa.

Ainda, a Assembleia Geral das Nações Unidas reconheceu e aprovou a cooperação entre a Intosai e as Nações Unidas, bem como incentiva os seus Estados-Membros que continue e intensifique a cooperação com a Intosai. A Assembleia recomendou também aos Estados-membros das Nações Unidas que, de maneira compatível com suas estruturas institucionais nacionais, apliquem os princípios enunciados na Declaração de Lima (sobre as Linhas Básicas da Fiscalização), de 1977, e a Declaração do México (sobre Independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores), de 2007.

O Congresso⁹¹ da INTOSAI é o órgão supremo de sua organização, que se reúne ordinariamente a cada três anos. As suas resoluções se dão por maioria simples de votos, exceto em modificação dos Estatutos, que precisará de uma maioria de dois terços dos votos. E, cada IFS tem direito a um voto, independente do número de seus representantes. Portanto, cabe ao Congresso da Intosai, entre outras atribuições⁹², “com vistas a fomentar um intercâmbio de ideais e experiências,

⁹⁰ Resolução das Nações Unidas A/66/209, de 2011; Declaração de Lima, de 1977; e Declaração do México: < <http://www.intosai.org/es/documentos/intosai/documentos-basicos.html> >. Acesso em 27/7/2014.

⁹¹ Estatuto da Intosai, art. 4. < <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/estatutos/articulo-2-participacion.html> > Acesso em 23/7/2014.

⁹² Estatuto da Intosai. “5.El Congreso de la INTOSAI tendrá las atribuciones y obligaciones siguientes: a) con vistas a fomentar un intercambio de ideas y experiencias, someter a discusión temas de interés común, tanto en sentido técnico como profesional y formular las correspondientes recomendaciones; b) confiar ciertas tareas al Comité Directivo y a la Secretaría General; c) constituir comisiones y confiarles ciertas tareas; d) adoptar los Estatutos de la INTOSAI y sus modificaciones; e) tratar todos los asuntos que el Comité Directivo someta al Congreso; f) aprobar el presupuesto trienal de la INTOSAI de acuerdo con el artículo 9, Párrafos 4 y 5; g) sancionar el informe anual y el estado financiero revisado de la Secretaría General; h) designar, a propuesta del Comité Directivo, el país cuya Entidad Fiscalizadora Superior organice el próximo Congreso; i) decidir, como autoridad suprema de la INTOSAI, sobre las cuestiones relativas a la cooperación internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores; j) designar, a propuesta del Comité Directivo, los auditores de la Organización; k) decidir cualquier cuestión relacionada con los propósitos de esta Institución que no estén especificados en estos Estatutos.

submeter à discussão temas de interesse comum, tanto em sentido técnico como profissional e formular as correspondentes recomendações.”

O fomento e intercâmbio de ideias e experiências a respeito de auditoria do setor público entre as instituições fiscalizadoras superiores dos países membros foi declarado como o fim maior da criação da Intosai⁹³. E, para isso, a Intosai sistematiza suas contribuições por meio de normas internacionais das Instituições Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)⁹⁴. Essas normas versam, essencialmente, sobre os requisitos de auditoria governamental externa e contêm princípios fundamentais para o funcionamento das IFS.

As ISSAI estão estruturadas em quatro níveis (nível um: ISSAI 1; nível dois: ISSAIs 10-99; nível três: ISSAIs 100-999; nível quatro: ISSAIs 1000-5999), sendo o nível um reservado aos princípios fundamentais da Intosai, equivalentes aos princípios presentes na Declaração de Lima⁹⁵. O nível dois estabelece pressupostos para funcionamento dessas instituições, declarando pré-requisitos básicos sobre funcionamento e conduta profissional para essas instituições. O nível três declara os princípios fundamentais de auditoria (financeira, conformidade e operacional). E, por fim, o nível quatro traduzem os princípios fundamentais de auditoria em diretrizes operacionais, para que, mais específicas e detalhadas, possam ser utilizadas diariamente nas tarefas de auditoria.

Relativamente à independência das Instituições Fiscalizadoras Superiores, a Declaração de Lima, de 1977, defende que essas instituições devem ser independentes da entidade auditada e protegidas contra influências externas (em seu art. 5º, item 1), mas reconhece que, sendo parte do Estado como um todo, não se deve pretender independência absoluta, mas independência funcional e organizacional necessária para desempenhar suas tarefas (art. 5º, item 2). A Intosai recomenda nessa declaração que as normas gerais dessa independência devam ser asseguradas pela Constituição e que a independência e o mandato de auditoria

⁹³ Estatuto da Intosai, art. 1º. “*Artículo 1 - NOMBRE Y FINALIDAD - La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), es un organismo autónomo, independiente y apolítico, creado como una institución permanente para fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países miembros, en lo que se refiere a la auditoría gubernamental. Tiene su sede en Viena, Austria.*”

⁹⁴ *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)* < <http://es.issai.org/introducci%C3%B3n/> > Acesso em 1º/8/2014.

⁹⁵ Declaração de Lima, aprovada pelo IX Congresso da Intosai, Lima (Peru), 17 a 26 de outubro de 1977, versa sobre as linhas básicas da auditoria.

dessas instituições devem ser protegidos juridicamente pelo supremo tribunal (art. 5º, item 3).

Quanto à independência dos agentes das instituições fiscalizadoras superiores, a Intosai, por meio dessa Declaração de Lima⁹⁶ (seção/art. 6º), reconhece dois grupos com garantias diferentes: os membros⁹⁷ (*member*) e o pessoal especializado em auditoria (*audit staff*) dessas instituições auditoras. Primeiro, a Intosai declara que “a independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparavelmente vinculada à independência de seus membros” e “a independência dos membros deve ser garantida pela Constituição”. Por outro lado, a Intosai limita-se a recomendar que o pessoal de auditoria⁹⁸ fique livre influência ou dependência de organização auditada.

O problema observado quanto à aplicação do discurso⁹⁹ da Intosai, no caso brasileiro, é que ele não promove o equilíbrio entre as funções de auditoria e de magistratura nos TCB. Essa declaração advoga a independência da instituição fiscalizadora superior, externamente, mas reafirma, assim, internamente, nessas instituições, uma concentração de poder e de dominação. Não parece adequada, portanto, a defesa da independência funcional de forma parcial, promovendo uma concepção centralizadora e verticalizada das IFS, em especial no que possa interferir no arranjo institucional dos TCB.

Além disso, da disposição da Intosai, na ISSAI 100, que pretende que a função de auditoria da IFS, do tipo de Tribunal de Contas, fique a cargo do titular da IFS, no caso os membros (magistrados), remete a Platão que, em *A República*, argumentou que “Se fosse necessário decidir qual dessas virtudes é a que, pela sua presença, contribui em maior dose para a perfeição da cidade, seria (...) [a] virtude

⁹⁶ Declaração de Lima, versão do texto em inglês: < http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/E_Lima_Mexico_2013.pdf >

⁹⁷ “Os membros são definidos como as pessoas que têm de tomar as decisões para a Instituição Suprema de Auditoria e que são responsáveis por essas decisões perante terceiros, ou seja, os membros de um órgão colegiado de tomada de decisão ou a cúpula de uma Instituição Suprema de Auditoria monocraticamente organizada.” Declaração de Lima, art. 6º, item 1: “Members are defined as those persons who have to make the decisions for the Supreme Audit Institution and are answerable for these decisions to third parties, that is, the members of a decision-making collegiate body or the head of a monocratically organised Supreme Audit Institution.”

⁹⁸ Declaração de Lima, art. 6º, item 3. “In their professional careers, audit staff of Supreme Audit Institutions must not be influenced by the audited organisations and must not be dependent on such organisations.”

⁹⁹ FOUCAULT, Michel. *A Ordem do Discurso. L'ordre du discours. Leçon inaugurale au Collège de France prononcée le 2 décembre 1970*. Éditions Gallimard, Paris, 1971. Tradução de SAMPAIO, Laura Fraga A. S. São Paulo: Edições Loyola. 2009.

pela qual cada um se ocupa da sua tarefa própria e não interfere na dos outros."¹⁰⁰ Remete, ainda, ao Congresso Nacional brasileiro que, em 1911, resolveu (Decreto 2.511, art. 6º) que as funções de julgamento no Tribunal de Contas deveriam ser separadas das funções do preparo do processo, norteadas a criação de um corpo deliberativo e um corpo instrutivo para o Tribunal de Contas.

Em análise com base em ensinamentos de North (1990 e 1994), a Intosai evidencia-se, assim, como instância de planificação internacional das regras e arranjos das instituições fiscalizadoras superiores, que refletem interesses das lideranças políticas das instituições que a integram. A Intosai, assim, articula politicamente o interesse das mencionadas lideranças políticas no cenário internacional e viabiliza o desenvolvimento dessas instituições fiscalizadoras superiores na medida da percepção ideológica dessas elites, que podem impulsionar ou frear as mudanças nas regras e arranjos institucionais que possam lhes beneficiar ou não, fazendo incluir ou excluir certos assuntos e grupos¹⁰¹. Nesse contexto, por meio do arranjo institucional idealizado pela Intosai, extrai-se, portanto, um perfil coadjuvante dos auditores nas relações profissionais com a elite política das IFS, estabelecida com base no poder de barganha de cada um desses grupos.

A possibilidade de desenvolvimento institucional possibilitada pelo conhecimento, especialmente das autoridades políticas, a respeito da asseguuração de órgão de auditoria externa e de auditores, devidamente delimitados e com garantia de independência funcional, requer a organização dos interessados, pois “quanto menor a contestação e quanto maior a base de consentimento e adesão do grupo, mais estável se apresentará o ordenamento estatal, unindo a força ao poder e o poder à autoridade”, sendo que se “o consentimento social for fraco, a autoridade refletirá essa fraqueza; onde for forte, a autoridade se achará robustecida” (BONAVIDES, 2007: 115).

¹⁰⁰ Platão (1997: 132).

¹⁰¹ BACHRACH E BARATZ, 1963.

4.3. ASSOCIAÇÕES REPRESENTANTES DOS AGENTES DO TCB

Esta seção objetiva mostrar a interatividade entre os auditores externos e os demais agentes públicos dos TCB, especialmente os magistrados de contas, com base na “representação política alternativa” desses agentes promovida por suas associações nacionais, que “oferecem canais adicionais aos mecanismos convencionais a suas demandas no campo político-institucional” (ALMEIDA; LÜCHMANN; RIBEIRO, 2012).

Os dados que o embasam foram coletados no portal dos TCB e nos sites das respectivas associações nacionais. Foi encontrada uma significativa presença de vínculos associativos nacionais consolidados ou em consolidação nas carreiras dos magistrados de contas, de membros do Ministério Público de Contas, dos auditores externos e dos servidores públicos em geral dos TCB com concentração em determinadas modalidades associativas. Os dados sugerem determinados vínculos associativos e pertencimento político e, no seu conjunto, mostram que a análise das relações entre associativismo e representação política fornece importantes chaves para a compreensão dos processos que envolvem a lacuna na Constituição Federal, de 1988, a respeito dos auditores externos na estrutura dos TCB.

Antes, porém, observa-se que o recente associativismo dos agentes dos TCB ocorreu em contexto de também recente expansão do associativismo moderno na América Latina, especialmente no Brasil.

Nesse sentido, segundo Avritzer (1997), o primeiro movimento que representou a criação de uma esfera societária, no Brasil, foi o abolicionismo, mas somente a partir de meados dos anos 70 do século XX, com o “novo associativismo”, ocorre mudanças na arena societária que indicam a ruptura tanto “com o baixo ritmo de constituição de associações civis”, quanto “com o padrão homogeneizador de ação coletiva”, que prevaleceu no Brasil e noutros países latino-americanos, como o México e Argentina, desde meados dos anos 30 (CALDERÓN, 1995 *apud* AVRITZER 1997).

Entre outros fenômenos que teriam levado a essa mudança no padrão de ação coletiva, Avritzer (1997) aponta a “construção de solidariedades locais”, com proliferação de práticas de autoajuda, como meio de sobrevivência nos “diferentes

regimes autoritários latino-americanos”, que se desresponsabilizaram pela questão social e diminuíram “os direitos e os serviços sociais aos quais a população tinha acesso”, (...) “introduzidas tanto por movimentos sociais quanto por associações civis”, (...) construindo, “no nível local, da ideia da comunidade como autônoma e solidária”.

Outro dado que vale a pena mencionar é a conclusão de Avritzer (1997), no sentido de que os “dados em relação ao número de associações de profissionais mostram que quase todas foram criadas no período pós-1970”. Santos (1993, *apud* AVRITZER 1997) cita dados sobre a criação dessas associações nas cidades de São Paulo e do Rio de Janeiro. “Na cidade de São Paulo 92,5% das associações de profissionais de saúde, 88,11% das de advogados, 81,8% das de professores e 79,1% das de artistas foram criadas depois de 1970”. “Na cidade do Rio de Janeiro, 83% das associações de profissionais de saúde, 76,2 das de advogados, 66,7 das de médicos também foram criadas depois de 1970”. Além dessas, teria ocorrido nesse período significativo número de criação de associações civis em torno de direitos humanos, da mulher e de ecologia.

O advento da Carta Magna, de 1988, consagrada como a Constituição Cidadão em razão da expansão dos direitos e garantias fundamentais, consolidou as bases para a institucionalização das associações no Brasil, nos seguintes incisos do art. 5º:

(...)

XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar;

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

XIX - as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado;

(...)

Enfim, a criação de associações nacionais pelos agentes do TCB, em certa medida, contribui para formação do conceito de capital social, sociedade civil e movimentos sociais que relacionam o associativismo com os processos de ampliação e de aprofundamento da democracia. Elas fazem parte da sustentação de

“perspectivas alternativas ou renovadoras da democracia, seja por desempenharem funções de cooperação com os governos [e com os parlamentos], por ampliarem espaços de representação política e/ou contestarem padrões culturais e institucionais” (ALMEIDA; LÜCHMANN; RIBEIRO, 2012). Além disso, essas associações oferecem aos agentes dos TCB o exercício da política como prática positiva de promoção de indivíduos "mais cidadãos", aumentando seu senso de eficácia política e desenvolvendo virtudes cívicas, servindo como escolas de cidadania (FUNG, 2003; PATEMAN, 1992; PUTNAM, 1996; WARREN, 2001 *apud* ALMEIDA; LÜCHMANN; RIBEIRO, 2012).

Assim, as associações nacionais constituídas pelos agentes do quadro de pessoal dos TCB constituem fenômenos políticos recentes, criadas em maioria depois da promulgação da Constituição, de 1988. As associações nacionais de agentes do TCB, segundo predomínio do interesse de classe, são as seguintes:

- magistrados titulares (Ministro e Conselheiro): Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon, criada em 1992)¹⁰²; Instituto Rui Barbosa (IRB, criada em 1973)¹⁰³, Colégio de Corregedores e Ouvidores dos Tribunais de Contas do Brasil (CCOR, criado em 2005)¹⁰⁴;

- magistrados substitutos (criada em 2009): Associação Nacional dos Auditores (Ministros e Conselheiros Substitutos) dos Tribunais de Contas (Audicon)¹⁰⁵;

- membros do Ministério Público de Contas (criada em 1992): Associação Nacional do Ministério Público de Contas (Ampcon)¹⁰⁶;

- auditores de controle externo (criada em 2012): Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC)¹⁰⁷; e

- servidores públicos em geral dos TCB: Federação Nacional das Entidades dos Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil (FENASTC, criada em 1992)¹⁰⁸ e Federação Nacional dos Servidores Públicos dos Tribunais de Contas (FENACONTAS).

¹⁰² Atricon: < <http://www.atricon.org.br> >. Acesso em 18/8/2014.

¹⁰³ IRB: < <http://www.irbcontas.org.br> >. Acesso em 18/8/2014.

¹⁰⁴ CCOR: < <http://www.ccortc.com.br/site/> >. Acesso em 18/8/2014.

¹⁰⁵ Audicon: < <http://www.audicon.org.br/v1/estatuto/> >. Acesso em 18/8/2014.

¹⁰⁶ Ampcon: < <http://www.ampcon.org.br/ampcon/> > Acesso em 18/8/2014.

¹⁰⁷ ANTC: < <http://www.antcbrasil.org.br/> > Acesso em 18/8/2014.

¹⁰⁸ Fenastc: < <http://www.fenastc.org.br/> > Acesso em 18/8/2014.

Relativamente à articulação política internacional dos agentes dos TCB, apenas os magistrados possuem representações institucionalizadas com abrangência mundial, pela Intosai (criada em 1977), e regional, pela Olacefs (criada em 1963)¹⁰⁹.

Os dirigentes máximos do órgão com função de AEAP dos 34 TCB não estão organizados em associação, uma espécie de “Colégio de Auditores Gerais dos TCB”, como estão os Corregedores e Ouvidores desses Tribunais no “Colégio Corregedores e Ouvidores dos Tribunais de Contas do Brasil”. Esse seria um importante instrumento de identificação de necessidades institucionais da AEAP dos 34 TCB, de forma sistematizada, com base em informações oficiais, para aperfeiçoamento e valorização da função da AEAP na estrutura dos TCB, relacionados, por exemplo, com o estabelecimento de padrão nacional de organização e funcionamento do órgão de auditoria de controle externo dos Tribunais de Contas, de identidade nacional dos auditores externos, de atribuições de auditoria externa e de independência funcional da AEAP.

As associações dos magistrados dos TCB prestam relevante serviço para o aperfeiçoamento dos TCB, por viabilizar a articulação institucional entre os integrantes da alta administração desses Tribunais, sem prejuízo do tratamento de eventuais interesses corporativos daqueles agentes, que se beneficiam das facilidades e privilégios decorrentes da posição institucional que ocupam. Em algumas de suas ações as associações e os TCB parecem se confundir. Essa interação se evidencia, por exemplo, no seguinte trecho do preâmbulo da Declaração de Fortaleza¹¹⁰, de 6 de agosto de 2014:

(...)

Assim, os Tribunais de Contas do Brasil, a Atricon, a Abracom, o IRB e o Colégio de Corregedores e Ouvidores, por decisão plenária do seu IV Encontro Nacional e do XIII Encontro do Colégio dos Corregedores e Ouvidores, realizados em Fortaleza-CE, no período de 4 a 6 de agosto de 2014, com o objetivo de alinhar as iniciativas dos Tribunais de Contas às demandas sociais, considerando as relevantes competências constitucionais que exercem na garantia do regime democrático e da efetivação do princípio republicano, especialmente na orientação, no combate à corrupção e no controle do gasto público, e com base em amplo debate visando à “implantação de um sistema integrado de controle da

¹⁰⁹ Olacefs: < <http://www.olacefs.com/> > Acesso em 18/8/2014.

¹¹⁰ Atricon. Declaração de Fortaleza: < http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/DECLARACAO_DE_FORTALEZA.pdf > Acesso em 18/8/2014.

Administração Pública, buscando a uniformização de procedimentos e garantindo amplo acesso ao cidadão às informações respectivas”, aprovam as seguintes diretrizes: (...) Declaração de Fortaleza, de 2014.

As associações dos magistrados, indicadas no trecho do preâmbulo da Declaração de Fortaleza, apresentam dezenove diretrizes para aperfeiçoamento dos TCB. Essas diretrizes abordam temas relevantes para os TCB, inclusive com diretrizes que afetam diretamente o funcionamento da AEAP e a atividades dos auditores externos nesses TCB. Entretanto, o que entra ou não na agenda de aperfeiçoamento dos TCB foi aprovada exclusivamente por esse grupo de agentes dos TCB. Isso remete a Bachrach e Baratz (1963), que entendiam que a elite dirigente desenha os arranjos institucionais com determinado padrão que implica a exclusão e inclusão de certos assuntos e grupos.

No caso, os assuntos fundamentais para a AEAP na estrutura dos TCB, declarados pelos auditores externos no art. 3º do estatuto da ANTC, não foram incluídos para definição das diretrizes dos TCB, anunciadas na Declaração de Fortaleza:

Art. 3º A ANTC tem como fundamentos:

I - a identidade nacional do Auditor de Controle Externo;

II - a independência funcional dos Auditores de Controle Externo;

III - a dignidade do cargo de Auditor de Controle Externo, que decorre das atribuições legais que lhe são conferidas para o exercício de fiscalizações, auditorias governamentais e demais ações típicas de controle externo inseridas na competência dos Tribunais de Contas;

IV - a indispensabilidade do Auditor de Controle Externo como agente legítimo para o exercício das fiscalizações, das auditorias governamentais e de outras ações típicas na unidade de controle externo dos Tribunais de Contas;

V - a inviolabilidade do Auditor de Controle Externo por seus atos e manifestações no exercício das atribuições do cargo, nos limites da lei;

VI - o padrão nacional de organização e funcionamento da unidade de controle externo dos Tribunais de Contas;

VII - a imprescindibilidade do Tribunal de Contas independente, imparcial e apartidário, como instância julgadora e garantidora do devido processo legal na esfera do controle externo.

Os auditores externos declaram no art. 3º, inc, VII, do estatuto de sua associação nacional, o reconhecimento de que é fundamental a imprescindibilidade do Tribunal de Contas, ou seja, a necessidade dos agentes de responsabilização

(magistrados e membros do Ministério Público), “independentes, imparciais e apartidários, como instância julgadora e garantidora do devido processo legal na esfera do controle externo”. Entretanto, os auditores externos, ainda, não encontraram espaço político no ambiente dos magistrados dos TCB, para obter a cooperação desses juízes no sentido de os fundamentos, acima transcritos, declarados por eles, delimitarem o arranjo institucional da AEAP na estrutura dos TCB.

Como se verifica nas dezenove diretrizes da Declaração de Fortaleza¹¹¹, os pontos fundamentais para a AEAP declarados por auditores externos no art. 3º do estatuto da ANTC, com exceção do inc. VII desse artigo estatutário, não foram incluídos da agenda política definida pelos magistrados para os TCB. As diretrizes da Declaração de Fortaleza são, em resumo, as seguintes: (1) reafirmar compromisso com a criação de conselho de controle e fiscalização dos TCB; (2) exigir aplicação da “Lei da Ficha Limpa” para candidatos a membro dos TCB; (3) aperfeiçoar o processo de escolha de membros dos TCB; (4) aperfeiçoar o marco de licitação e contrato, sem prejuízo do poder geral de cautela dos TCB; (5) assegurar cumprimento da Lei de Acesso à Informação; (6) ampliar parceria para controle público e social; (7) estimular o desempenho institucional dos TCB; (8) desenvolver auditorias operacionais; (9) agilizar a instrução/apreciação e o julgamento dos processos; (10) adotar controle preventivo e concomitante para evitar prejuízos ao erário; (11) observar, em sua composição, organização e funcionamento, o modelo instituído pela Constituição da República; (12) melhorar a governança dos TCB com desenvolvimento de seu controle interno; (13) promover o aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados; (14) fortalecer a imagem institucional; (15) gestão de informações estratégicas; (16) reforçar as corregedorias dos TCB; (17) fortalecer as ouvidorias dos TCB; (18) exigir pagamento por ordem cronológica pela administração pública; e (19) fomentar aquisições públicas de induzam o desenvolvimento nacional e redução das desigualdades regionais.

Como dito, as questões que são fundamentais para a AEAP na estrutura dos TCB, com exceção do art. 3º, VII, do estatuto da ANTC, não foram incluídos na agenda política anunciadas na Declaração de Fortaleza. A exceção mencionada se refere às diretrizes dois e três dessa Declaração, que dizem respeito à

¹¹¹ Atricon. Declaração de Fortaleza: < http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/DECLARACAO_DE_FORTALEZA.pdf > Acesso em 18/8/2014.

imprescindibilidade de agentes de responsabilização (Tribunal de Contas) independentes, imparciais e apartidários. A inclusão desses itens na agenda está associada com o movimento que a ANTC e a Ampcon iniciaram¹¹² para evitar a escolha de Senador da República para o cargo de ministro em razão de incompatibilidade do candidato com os requisitos constitucionais previstos no art. 73, § 1º, II (reputação ilibada). O Senador desistiu da candidatura depois que o Presidente do TCU divulgou nota pública¹¹³ alertando que para dar posse a membros do Tribunal seriam apreciados os requisitos constitucionais (09/04/2014; 16h06).

¹¹² Ampcon Notícia, 3/4/2014, ANTC & AMPCON preparam II Ato Público Pela Moralidade na Indicação de Ministro do TCU. < http://www.ampcon.org.br/ampcon/ampcon/noticias_ampcon/1/0/1536/ANTC_&_AMPCON_preparam_II_Ato_P%C3%BAblico_Pela_Moralidade_na_Indica%C3%A7%C3%A3o_de_Ministro_do_TCU.html > Acesso em: 18/8/2014.

¹¹³ Portal TCU Notícias: < http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/detalhes_noticias?noticia=5035526 > Acesso em 18/8/2014.

CONCLUSÃO

Esta dissertação em Ciência Política tem como preocupação o estudo das dificuldades da Auditoria Externa na Administração Pública (AEAP) na estrutura dos Tribunais de Contas do Brasil (TCB). Em tese, estas dificuldades estão associadas com a ausência de regras constitucionais norteadoras da organização e funcionamento do referido órgão público. Isto é, na Constituição Federal, de 1988, não há regra explícita baseada nessa função institucional e no papel dos auditores externos. Ademais, essa lacuna de norma constitucional que deveria instituir a AEAP possibilita que legisladores ordinários, no exercício da autonomia federativa, criem 34 Tribunais de Contas com arranjos institucionais distintos. Os arranjos distintos criam problema de vulnerabilidade para a transparência e para o bom e livre funcionamento do órgão de auditoria externa, dentro dos limites de sua competência, e para a real independência funcional dos auditores governamentais externos, na fiel execução de suas atribuições.

Nesse contexto, a questão principal que orientou a pesquisa foi: até que ponto a falta de previsão, na Constituição Federal de 1988, de órgão e agentes específicos de auditoria externa provoca dificuldade de organização e funcionamento da auditoria externa na estrutura dos TCB? O objetivo logrado pelo estudo tratou de analisar as atrofias no arranjo institucional (organizacional e funcional) da auditoria externa nos TCB, que possam existir em razão da falta de previsão de órgão e agentes específicos de auditoria na Constituição Federal, de 1988.

Os resultados indicam que a ausência de uma clara e autônoma norma constitucional institutiva da AEAP, na estrutura dos TCB, constitui-se em omissão fundamental que geram dificuldades para o funcionamento efetivo da AEAP. A lacuna está associada ao surgimento e manutenção significativa de diferenças estruturais e funcionais entre as AEAP dos TCB e à ampliação da interferência da elite política composta de magistrados, na organização e funcionamento da AEAP, especialmente, na independência dos auditores externos.

Assim, postulou-se uma relação negativa direta entre as diferenças estruturais – funcionais, a interferência política, os incentivos institucionais padronizados e a capacidade independente de agir dos auditores. Por extensão, a

satisfação dos interesses dos cidadãos brasileiros tem ligação direta com a capacidade da AEAP dos TCB de operar com maior independência.

O referencial teórico, que se resumiu em arcabouço analítico do estudo, está relacionado com a teoria constitucional, que se desdobrou em abordagem institucional (velho e novo institucionalismo), pela qual cogitou-se as perspectivas sobre a independência funcional do auditor externo e a natureza da elite política integrada ao TCB. O critério fundamental de análise e interpretação de dados é que a instituição se define com base em sua função histórica, lógica e organizacional, conforme preceituam os teóricos do institucionalismo da escolha racional, que compõem uma das correntes do institucionalismo. Assim, a análise crítica da função de AEAP, no arranjo institucional do Estado brasileiro, tem por base o valor dessa função, o seu desempenho, para definir e determinar a sua instituição.

A metodologia adotada na pesquisa deriva da natureza do tema sobre as dificuldades da AEAP na estrutura dos TCB, com certos traços históricos transbordados para os dias atuais; e, do referencial teórico alicerçado em estudos científicos específicos sobre Instituições Fiscalizadoras Superiores (IFS). Ressalta-se que são escassos e desorganizados os estudos científicos sobre as IFS, praticamente inexistentes. Mais escassos ainda são os trabalhos científicos relativos ao estudo, com natureza exploratória, da estrutura e funcionamento da AEAP no Brasil como fenômeno social e político. Diante disso, para manter o foco na descoberta científica de resposta para o problema desta pesquisa social, adotou-se a estratégia da pesquisa documental, que enfrenta limitações inerentes às dificuldades de coleta de dados sobre a organização e funcionamento da AEAP nos TCB.

As observações decorrentes das análises empíricas feitas nos capítulos III e IV confirmam a hipótese de associação entre a lacuna na Constituição Federal, de 1988, o arranjo institucional da AEAP nos TCB e a interferência da elite política composta de magistrados de contas na organização e funcionamento da AEAP, especialmente na independência funcional dos auditores externos.

Observou-se dos resultados que não havia precedentes nacionais de referencial para a criação da instituição auditora suprema do Brasil. Com o advento da República brasileira, ocorrido em 1889, foi realizado estudo para a implantação da instituição auditora da aplicação dos recursos da Nação. O modelo napoleônico, com concepção centralizadora, verticalizada e voltada para o próprio Estado,

compôs o referencial consignado na exposição de motivos do Decreto nº 966-A, de 1890, por meio do qual o Governo Provisório militar criou o Tribunal de Contas no iniciante contexto político republicano brasileiro.

O traço estruturante do Tribunal de Contas, em 1890, ensejou uma estrutura burocrática hierarquizada, com concentração das deliberações em seu ápice. Tal estrutura era constituída pelo corpo de membros (magistrados), escolhidos pelo chefe do ente auditado (Presidente da República), e com o funcionamento de todas as demais unidades dessa organização orientadas para servir a cúpula. Dessa forma, o arranjo institucional estabelecido, com processo de trabalho, verticalizado e centralizado, avocava para a instância política a iniciativa por meio da qual os profissionais de AEAP teriam para, sem interferência de agente politicamente escolhido, exercer, com independência funcional, o seu natural protagonismo na função de AEAP livre e objetivamente, com foco na interação social e na promoção da cidadania.

— Outra evidência resultante da pesquisa foi a constatação de que a **trajetória da AEAP na estrutura do Tribunal de Contas revelou uma sedimentação de subordinação e uma dependência de trajetória – *path dependence*.** Três fases são marcantes da sedimentação da subordinação funcional e da falta de previsão do órgão de auditoria e dos agentes dessa função típica de Estado na Constituição de 1988. A primeira trata do estabelecimento do arranjo institucional da AEAP na estrutura do TCU, ocorrida entre 1890 e 1967. A segunda fase versa sobre a constitucionalização do órgão de AEAP, no período de 1967 a 1988. E, por fim, a terceira fase aborda a lacuna da AEAP na Constituição de 1988.

Destaca-se que, durante a primeira fase da trajetória da AEAP na estrutura do TCU, o traço definidor da organização e do funcionamento da AEAP derivou-se dos atos do próprio governo. Uma vez consolidado o arranjo institucional da AEAP, a sua implementação foi delegada aos magistrados de contas, que passou a fazê-la por meio de normas esparsas, fora da lei de organização do TCU e do seu regimento interno. Assim, os magistrados passam a ter o pleno domínio do arranjo institucional que estabelece a relação entre eles e os auditores externos.

Outra característica da trajetória da AEAP, na estrutura do TCU, se revela pela constitucionalização do órgão de auditoria financeira e orçamentária, na Constituição de 1967, destaca-se, no contexto da reforma da administração pública promovida pelo Governo Militar. No momento seguinte, houve retrocesso com o

advento da Constituição Federal de 1988, que suprimiu o órgão de auditoria do plano constitucional. Implica que, embora a constitucionalização tenha sido positiva para transparência e padronização da AEAP nos TCB, a presença formal de órgão específico da AEAP na Constituição de 1967 não alterou pontos-chaves que resultariam em independência funcional dos auditores externos, mantendo-se o curso institucional dependente, ou seja, *path dependent*, a subordinação desses agentes aos magistrados no arranjo institucional do TCU.

As análises também revelaram que a **lacuna de norma institutiva da AEAP na Constituição de 1988 tem sido prejudicial à transparência e à delimitação padronizada das atividades específicas dos TCB**. A falta de previsão de órgão de auditoria na Constituição prejudica, primeiro, a transparência e a delimitação padronizada da competência e organização da AEAP nos 34 TCB; e, segundo, prejudica a independência funcional dos auditores externos. A aprovação de norma constitucional que supra tal lacuna, com padronização da AEAP, resultaria em melhoria na transparência, na organização, no funcionamento, no intercâmbio e troca de informações e experiências, com resultado positivo para a sociedade.

Entretanto, os benefícios plenos que a sociedade espera da atuação dos milhares de auditores externos que ela financia no país dependem também de norma constitucional específica que garanta a esses profissionais de AEAP independência funcional para atuar de acordo com critérios técnicos e sem interferência de agente politicamente escolhido por parlamentares e por chefes de governo federal, estadual, distrital ou municipal, conforme o caso. A participação de agente político agrega a percepção especial ao processo de controle externo, mas condicionar a atuação dos auditores externos às escolhas políticas pode resultar em inclusão ou exclusão de matérias ou pessoas com base em critérios incompatíveis com o regime republicano e democrático.

Além disso, a lacuna na Constituição Federal, de 1988, relativa à omissão de norma institutiva da AEAP, permite que o legislador ordinário defina a função de auditoria como competência dos magistrados de contas, ao tempo que retira a independência funcional do auditor externo e o torna mero auxiliar dos magistrados. Assim, a independência funcional da AEAP depende de dispositivo constitucional que estabeleça a relação de coordenação funcional entre os auditores externos e os magistrados de contas.

Assim, a lacuna relativa à independência funcional do auditor externo está exatamente no *caput* do art. 73, da Constituição, de 1988, que declara que: “o TCU, integrado por nove ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional (...)”. Pois, com base na razoabilidade, a entidade fiscalizadora, com funções institucionais de auditoria e de magistratura, não pode ser integrada só por nove ministros (magistrados), pois estes têm seus afazeres típicos da judicatura. A auditoria é atividade típica de auditor. Assim, considerando que a instituição é definida por suas funções institucionais, conforme a abordagem institucionalista da escolha racional, a IFS, com mandato constitucional para julgar contas, é, então, constituída por magistrados e por auditores.

Outra conclusão relevante da pesquisa diz respeito ao arranjo institucional atual da AEAP nos TCB, que incorpora elementos de subordinação continuada. Conforme o conceito *path dependence*, os traços estruturantes do TCU definidos em 1890 e sedimentados durante a trajetória dessa instituição, define praticamente sem resistência o modelo atual de TCB. O arranjo institucional da AEAP na estrutura dos TCB, sob o regime constitucional de 1988, assegura a subordinação funcional dos auditores externos, mediante modelo napoleônico de Tribunal de Contas burocratizado, verticalizado, centralizado e com toda a estrutura voltada para a cúpula, conforme os traços estruturantes definidos no início da República e sedimentado ao longo da trajetória dessas IFS. Essa verticalização e concentração de informação e de decisão de iniciativa de procedimento de auditoria na instância de agentes escolhidos politicamente tem importância maior quando se avalia o conjunto desses agentes nos 34 TCB, no contexto da qualidade da política nacional e do grau de esclarecimento e de participação política da sociedade.

Neste sentido, verifica-se que o Congresso Nacional mantém o arranjo institucional da AEAP, mediante cenário, símbolos e protocolos de órgão administrativo subordinado aos magistrados, interferindo na interpretação que os auditores externos têm de si mesmo e da situação em que se encontram, determinando, assim, sua linha de ação. Existe uma incoerência entre a situação de subordinação institucional e a necessidade de independência da função de AEAP desempenhada pelos auditores externos. A manutenção do arranjo institucional da AEAP sem os requisitos de independência funcional dos auditores externos distorce

a sua natureza, a identidade, a imagem que eles têm de si mesmo e suas preferências de ação.

Apesar de a lei impor ao auditor externo o dever individual de manter atitude de independência, não assegurou um arranjo institucional adequado para a sua independência funcional. Aliás, contraditoriamente, o arranjo institucional da AEAP configurado pelo Congresso Nacional, sob o regime constitucional de 1988, assegura a subordinação funcional dos servidores com função de controle externo, mediante modelo napoleônico de Tribunal de Contas burocratizado, verticalizado, centralizado e com toda a estrutura voltada para a cúpula.

O arranjo atual criado pelo legislador infraconstitucional, diante de lacuna de norma constitucional institutiva da AEAP, que assegure a independência funcional dos auditores externos, concentra formalmente as funções de auditoria e de magistratura como competência dos magistrados, subordinando, conseqüentemente, os auditores externos aos magistrados de contas.

Ademais, observou-se que a influência internacional para manutenção da subordinação da AEAP nos TCB é incoerente e contraproducente. A Intosai, do ponto de vista político, é uma associação de IFS que coordena os interesses político-institucionais das elites dirigentes das IFS associadas a ela, seja IFS com órgão deliberativo monocrático ou colegiado. Essa entidade não representa os interesses institucionais específicos de membros do Ministério Público nem dos auditores externo das IFS dos vários países membros.

Em análise com base em ensinamentos de North (1990 e 1994), a Intosai evidencia-se, assim, como instância de planificação internacional das regras e arranjos das instituições fiscalizadoras superiores, que refletem interesses das lideranças políticas das instituições que a integram. A cúpula, assim, articula politicamente o interesse das mencionadas lideranças políticas no cenário internacional e viabiliza o desenvolvimento dessas instituições fiscalizadoras superiores na medida da percepção ideológica dessas elites, que podem impulsionar ou frear as mudanças nas regras e arranjos institucionais que possam lhes beneficiar ou não, fazendo incluir ou excluir certos assuntos e grupos. Nesse contexto, por meio do arranjo institucional idealizado pela Intosai, extrai-se, portanto, um perfil coadjuvante dos auditores nas relações profissionais com a elite política das IFS, estabelecida com base no poder de barganha de cada um desses grupos.

Relativamente à independência dos agentes das instituições fiscalizadoras superiores, a Intosai, por meio da Declaração de Lima (seção/art. 6º), reconhece dois grupos com garantias diferentes: os membros (*member*) e o pessoal especializado em auditoria (*audit staff*) dessas instituições auditoras. Primeiro, a Intosai declara que “a independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparavelmente vinculada à independência de seus membros” e “a independência dos membros deve ser garantida pela Constituição”. E, restringe o conceito de membros, qualificando-os como “os membros de um colégio instituído para tomar decisões” ou, com concentração de poder maior no âmbito da IFS, “o Diretor de uma Instituição Fiscalizadora Superior organizada monocraticamente”. Por outro lado, a Declaração de Lima limita-se a recomendar que o pessoal de auditoria fique livre influência ou dependência de organização auditada, sem dispor sobre diretrizes gerais da interferência desses membros na atuação dos auditores externos, sobre a publicidade dos relatórios desses auditores e sobre a participação direta da sociedade na escolha desses membros, de modo a assegurar o efetivo compromisso desses membros com a sociedade e não com a elite política que os escolhe.

O problema é que esse discurso¹¹⁴ da Intosai não promove o equilíbrio entre as funções de auditoria e de magistratura nos TCB. Essa declaração advoga a independência da instituição fiscalizadora superior, externamente, mas reafirma, assim, internamente, nessas entidades, a concentração de poder nos magistrados e a dominação dos auditores externos pelos magistrados. Não parece adequada, portanto, a defesa da independência funcional de forma parcial, promovendo uma concepção centralizadora e verticalizada das IFS, em especial no que possa interferir no arranjo institucional dos TCB.

Os agravantes conservadores do modelo napoleônico de instituição fiscalizadora superior (Tribunal de Contas) revigoram uma instituição auditora centralizada e voltada para o próprio Estado, com restrição do livre e objetivo exercício da auditoria externa e com exclusão da sociedade do processo político decisório. A força dos auditores externos parece estar na garantia de sua livre e objetiva atuação e na sua capacidade de inserir os cidadãos historicamente

¹¹⁴ FOUCAULT, Michel. *A Ordem do Discurso. L'ordre du discours. Leçon inaugurale au Collège de France prononcée le 2 décembre 1970*. Éditions Gallimard, Paris, 1971. Tradução de SAMPAIO, Laura Fraga A. S. São Paulo: Edições Loyola. 2009.

marginalizados no processo político-decisório formal sobre o julgamento das contas de todo agente público. A AEAP, ao oferecer aos cidadãos uma segunda opinião independente e inteligível sobre as contas da gestão de todo agente público, empodera a sociedade para que ela própria tenha condições de exercer o direito de decidir e de ser ouvida no julgamento de contas, diretamente ou por meio de representantes eleitos para rol de jurados a serem sorteados publicamente para júri especial de contas.

Cabe destacar por fim, dentre os resultados da pesquisa, a constatação de que o associativismo dos agentes do TCB tem papel importante no desenrolar de propostas para a emenda constitucional em prol de uma maior autonomia. Como mencionado no capítulo IV, os anos 70 do século XX é o marco a partir do qual o associativismo ganhou corpo na sociedade brasileira. Esse marco importa para entender o conceito de *path dependence* aplicado à trajetória da AEAP nos TCB e a condição de apatia política dos auditores externos relativa à subordinação aos magistrados praticamente em movimento inercial a partir da criação do TCU, em 1890.

O problema é que sem independência funcional cresce a interferência de agentes politicamente escolhidos na atuação dos auditores externos e isso pode ser objeto de debate pela sociedade, com vistas a confirmar se essa continua sendo a escolha pública, se é que houve escolha da sociedade a esse respeito. Lembre-se que o Estado brasileiro começou sem participação da sociedade, assim como foi o Tribunal de Contas planejado pelo Governo Provisório após a proclamação da República.

Para promover uma avaliação pública e política do arranjo institucional dos TCB, os agentes dessas instituições podem valer-se de suas associações. As associações dos magistrados foram criadas a mais tempo e mantêm relação estreita com os TCB, em alguns casos até sendo confundidas com instituições públicas.

De outro lado, embora as associações nacionais de auditores de controle externo, ministros-substitutos, de membros do Ministério Público de Contas e dos servidores em geral dos TCB não influenciam tanto quanto as associações dos magistrados dos TCB, no âmbito dessas IFS, mesmo que haja resistência às mudanças por parte da elite política dos TCB, essas associações podem atuar junto ao Congresso Nacional e demais autoridades públicas, bem como com a sociedade, para promover o bom debate republicano e democrático.

Enfim, esta pesquisa em Ciência Política e seus resultados guardam importantes implicações teóricas para o estudo das políticas públicas. A análise dos pressupostos de formulação e implementação da AEAP na estrutura dos TCB com base na teoria política, especialmente por meio da abordagem institucional e da teoria da democracia, contribuiu para a sistematização do conhecimento sobre as dificuldades dessa função pública, do qual podem surgir novos questionamentos.

Por fim, cabe aos cientistas, aos profissionais, à sociedade e aos demais interessados promoverem junto ao Congresso Nacional amplo debate, no contexto da administração gerencial de Estado republicano e democrático, sobre a independência funcional dos auditores externos e sobre a razoabilidade da subordinação dos auditores externos aos magistrados de contas, assim como sobre os meios de tornar os auditores externos instrumentos para o exercício da cidadania.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ABERBACH, Joel D. et al. (1981) *Bureaucrats and Politicians in Western Democracies*. London: Harvard University Press.
- ABREU, Geraldo Marcio Rocha de e ABREU, Luciana Mêes. “A Fiscalização de Obras pelo Tribunal de Contas da União como Marco Constitucional das Relações entre os Poderes da República”. *Estudos Legislativos 20 Anos da Constituição Brasileira*, Brasília: Centro de Informação e Documentação, 2010.
- ALMEIDA, Carla; LUCHMANN, Lígia; RIBEIRO, Ednaldo. Associativismo e representação política feminina no Brasil. *Rev. Bras. Ciênc. Polít.*, Brasília, n. 8, Agosto de 2012. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-33522012000200009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 10 Agosto 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S0103-33522012000200009>.
- ARAÚJO, Luís Alberto David e JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraíva, 1998.
- ARISTÓTELES. *A Política*. Rio de Janeiro, Ediouro, 1994.
- AVRITZER, Leonardo. Um Desenho institucional para o novo associativismo. *Lua Nova*, São Paulo, n. 39, 1997. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451997000100009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 10 de agosto de 2014 <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64451997000100009>.
- AURELIO, Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1986.
- BACHRACH, P. and BARATZ, M.S. 1963. “Decisions and Nondecisions: An Analytical Framework.” *American Political Science Review*, 57: 632-642.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. “Teoria da Constituição”. *Revista da Informação Legislativa*, v. 15, n. 58, 1978, p. 27 - 54.
- BOBBIO, Noberto; MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. Universidade de Brasília: EdUnB, 1991.
- BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 14 Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- CASTARDO, Hamilton Fernando. *Natureza Jurídica do Tribunal de Contas no Ordenamento Brasileiro*. Dissertação de Mestrado. Piracicaba: UNIMEP, 2007. <<https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/2006/YTAVWAIQBHIT.pdf>>. Acesso em: 29/10/2013.

CHRISTENSEN, Jorgen G. "Bureaucratic Autonomy as a Political Asset". In: PETERS, G. & PIERRE, J. (Eds) - *Politicians, Bureaucrats and Administrative Reform*. New York: Routledge, 2001.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, outubro 2008. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122008000500003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 13 de agosto de 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122008000500003>.

DIAS, Reinaldo. *Ciência Política*. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: O Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro. Editora Nova Fronteira, 3ª Edição, 1999.

FILHO, Ferreira e GONÇALVÉS. *Direitos humanos fundamentais*. 13ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2011.

GALVIS, Omar de Jesús Montilla; MARCHENA, Luis Guillermo Herrera. *El Deber Ser de la Auditoría*. Universidad. ICESI. 2005. <http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232006000100004> Acesso em 4/8/2014.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 3ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 1991.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R.. As três versões do neo-institucionalismo. *Lua Nova*, São Paulo, n. 58, 2003. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452003000100010&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 06/8/2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64452003000100010>.

HYDEN, G., Court, J. and MEASE, K. (2004) "Making Sense of Governance: Empirical Evidence from Sixteen Countries". Boulder/London: Lynne Rienner Publishers.

Holanda, Cristina Buarque de. *Teoria das elites*. Rio de Janeiro: Zahar, 2011.

IRB, Instituto Rui Barbosa. Normas de Auditoria Governamental – NAG Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro. 2010. <http://www.tc.df.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=e8add8c6-3daa-49c3-8390-5e407af89dc7&groupId=20402> Acesso em 9/8/2014.

JIMÉNEZ, Magda Catalina. "La Importancia del Accountability Social para la Consolidación de la Democracia en América Latina". *Revista de Relaciones Internacionales, Estrategia Y Seguridad*, Bogotá/Colômbia, vol. 7, nº 2, p. 97-130, Jul.-dez. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S1909-30632012000200005&script=sci_arttext>. Acesso em 8/9/2013.

KAUFMAN, Herbert. Major Players: Bureaucracies in American Government. *Public Administration Review*, v 61, n 1, 2001. p. 18-42.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Derecho y del Estado*. Imprensa Universitária: Mexico, 1950.

KUHN, Thomas S. (1962), *A Estrutura das Revoluções Científicas*. Chicago, Chicago University Press. São Paulo: Editora Perspectiva, 1998.

LAZARI, Igor de; FARONI, Fabrício. Constitucionalismo e Institucionalismo Norte-Americanos: A Atualidade Dos Framers. 2011. Disponível em < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=bbb001ba009ed117> > Acesso em 8/8/2014.

LONGMAN, *Dictionary of Contemporary English*. Essex: Pearson Educational Ltd, 2003.

LOWNDES, Vivien. "Institutionalism", In: MARSH and STOKER (eds). *Theory and Methods in Political Science*. London: Pelgrave Macmillan, 2002.

MARTINEZ, Paulo. *A Teoria das Elites*. São Paulo: Scipione, 1997.

McLEAN, Iain. *Oxford Concise Dictionary of Politics*. Oxford: Oxford University Press, 1996.

MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. *Governo Eletrônico No Brasil: Aspectos Institucionais e Reflexos na Governança*. Dissertação de Mestrado. Brasília: Universidade de Brasília, 2004.

MICHELS, Robert. *Sociologia dos Partidos Políticos*. Brasília: UnB, 1913/1982.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 26ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

NAGEL, José. "A Fisionomia Distorcida do Controle Externo". *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 31, n. 86, 2000, p. 21 - 40.

NASCIMENTO, Dinalva Melo do. *Metodologia do Trabalho Científico – Teoria e Prática*. 2ª Edição Revista e Atualizada. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

NORTH, Douglas C. (2000) "Understanding Institutions". In: Menard, Claude (Ed): *Institutions, Contracts and Organizations: Perspectives from New Institutional Economics*. Northampton, Edward Elgar Publishing

NORTH, Douglas (1990) *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

NORTH, Douglas (1991) "Institutions". *Journal of Economic Perspectives*, v. 5, n. 1, p. 97-112,

NORTH, Douglas (1994). "Economic Performance through Time". *The American Economic Review*, v. 84, n. 3, p. 359 – 368.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). History of the NAO. Disponível em: <<http://www.nao.org.uk/about-us/role-2/what-we-do/history-of-lhe-nao/>>. Acesso em 30/10/2013.

ASSEMBLEIA NACIONAL DA FRANÇA. Declaração dos Direitos dos Homens e do Cidadão. 1789. Biblioteca virtual da Universidade de São Paulo (USP). Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>> Acesso em 29/10/2013.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração dos Direitos Humanos. 1947. <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm> Acesso em: 29/10/2013.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos. 1966. <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/pacto_dir_politicos.htm> Acesso em: 29/10/2013.

O'DONNELL, Guillermo. "Delegative Democracy". *Journal of Democracy*, v. 5, n. 1, 1994. <http://isites.harvard.edu/fs/docs/icb.topic925740.files/Week%206/ODonnell_Delegative.pdf>. Acesso em 28/10/2013.

MAGID, Alvin (1980) – "Role Theory," *Political Science, and African Studies*". *World Politics*, Vol. XXXII, No 2, p 311-330.

McANULLA, S. (2002) – *Structure and Agency*, In: Marsh, D. and Stoke, G., *Theory and Methods in Political Science*. New York: Pelgrave Macmillan.

MARCH, J. G. and OLSEN, J. (1984) – "The New Institutionalism: Organizational Factors in Political Science". *American Political Science Review*, 78: 734-49

MARCHENA, Luis Guillermo Herrera; GALVIS, Omar de Jesús Montilla. *El deber ser de la auditoría*. Universidad ICESI. Estudios Gerenciales (Colombia) n. 98, 2006. Disponível em <<http://www.scielo.org>> Acesso em 8 out. 2013.

MORTEL, E.V. (2000) *An Institutional Approach to Transition Processes*. Rotterdam: Erasmus University.

O'DONNELL, Guillermo. "Accountability horizontal e novas poliarquias". Lua Nova, São Paulo, n. 44, 1998. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451998000200003&lng=pt&nrm=iso>. Acessos em 12 out. 2013. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>.

PECI, Alketa; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; e CLEGG, Stewart R.. A Construção do "Real" e Práticas Discursivas: o Poder nos Processos de Institucionaliz(ação). RAC, v. 10, n. 3, Jul./Set. 2006. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v10n3/a04v10n3.pdf>> Acesso em 03/08/2014.

PERES, Paulo Sérgio. *Comportamento ou instituições? A evolução histórica do neo-institucionalismo da ciência política*. Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo, v. 23, n. 68, Oct. 2008. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext>

&pid=S0102-69092008000300005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 29 de julho de 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-69092008000300005>.

PETERS, G. and PIERRE, J. 2001. "Developments in intergovernmental relations: towards a multi-level governance." *Policy & Politics* 29(2): 131-135.

PLATÃO. A república. Tradução de Enrico Corvisieri. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

PNUD, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. *A Democracia na América Latina rumo a uma democracia de cidadãos e cidadãs*. 2004

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Jair Lima. "O TCU e os Controles Estatal e Social da Administração Pública". *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 33, n. 94, 2002, p. 13 – 47.

SCLIAR, Wremyr. *Controle externo brasileiro - Poder Legislativo e Tribunal de Contas*. Brasília: Revista de Informação Legislativa a. 46 n. 181 jan./mar. 2009.

SINGER, André. Rousseau e o federalista: pontos de aproximação. Lua Nova, São Paulo, n. 51, 2000.

Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452000000300004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 08 de Agosto de 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64452000000300004>.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro. Companhia Editora Forense. 26ª Edição, 2005.

SILVA, José Afonso da. "Curso de Direito Constitucional Positivo". *Revista dos Tribunais*, 1989.

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

THE PUBLIC RISK MANAGEMENT ASSOCIATION. "A Structured Approach to Enterprise Risk Management (ERM) and Requirements of ISO 3100". AIRMIC, IRM: 2010. Disponível em: <www.theirm.org/documents/SARM_FINAL.pdf> Acessado em 09 de Fevereiro de 2014.

STAPENHURST, Rick e O'BRIEN, Mitchell. "Accountability in Governance". *World Bank Paper 4*, World Bank Institute. <http://siteresourcesworldbank.org/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/Resources/AccountabilityGovernance.pdf>. Acesso em : 01 Fevereiro de 2014.

WEBER, Max. *Economia e Sociedade*. Brasília: EdUnB, 1991.

BRASIL, República Federativa. União. Congresso Nacional. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 05 out. 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 set. 2013.

_____. União. Congresso Nacional. Lei Complementar nº 135, de 2010. **Diário Oficial da União**. Brasília, 7 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp135.htm>. Acesso em: 21 set. 2013.

_____. União. Congresso Nacional. Lei nº 8.443, de 1992. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 de julho de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm>. Acesso em: 16 set. 2013.

_____. União. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 246, de 2011. **Boletim do Tribunal de Contas da União - Especial**, Brasília, DF, 2 de janeiro de 2012 - Ano XLV - Nº 1 <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/regimentos/regimento.pdf>>. Acesso em 15 set. 2013.

_____. União. Congresso Nacional. Lei nº 12.811, de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12811.htm>. Acesso em: 29 out. 2013.

_____. Distrito Federal. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Diário Oficial do Distrito Federal. Brasília, 6 de julho de 2009. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: 22 set. 2013.

_____. Estado de Goiás. Assembleia Legislativa. Constituição do Estado de Goiás. Goiânia, 5 de outubro de 1989. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm>. Acesso em: 29/10/2013.

_____. Governo Provisório. Exposição de Motivos de Rui Barbosa sobre a Criação do Tribunal de Contas. Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 30, n. 82, out/dez 1999. p. 254-263.

BRASIL, República dos Estados Unidos do. Governo Provisório. Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 30, n. 82, out/dez 1999. p. 253-254.

MAGID, Alvin (1980) – “Role Theory,” *Political Science, and African Studies*”. *World Politics*, Vol. XXXII, No 2, p 311-330.

McANULLA, S. (2002) – *Structure and Agency*, In: Marsh, D. and Stoke, G., *Theory and Methods in Political Science*. New York: Pelgrave Macmillan.

MARCH, J. G. and OLSEN, J. (1984) – “The New Institutionalism: Organizational Factors in Political Science”. *American Political Science Review*, 78: 734-49

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. Pág. 21. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

ROSSETI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. 17ª Edição. São Paulo: Atlas, 1997.