

O TRIBUNAL DE CONTAS COMO ÓRGÃO DE CONTROLE EXTERNO

THE COURT OF AUDITORS AS AN EXTERNAL CONTROL BODY

Área temática: Temas transversais

TIOSSI, Fabiano Martin

e-mail: fabiano.tiozzi@ufms.br

MEDEIROS, Patricia Cardoso

e-mail: patcmedeiros@hotmail.com

RESUMO

A eficácia e o impacto da função fiscalizatória desempenhada pelos Tribunais de Contas no controle da gestão financeira e orçamentária do Setor Público constituem um tema de relevância crucial para a transparência e responsabilidade na administração dos recursos públicos no Brasil. Diante da complexidade das operações governamentais, compreender como esses órgãos desempenham seu papel torna-se essencial para promover uma gestão eficiente e condizente com os princípios da administração pública. Este artigo teve como objetivo apresentar a relevância do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas no gerenciamento dos recursos públicos. Para atingir esse propósito, foi realizada uma revisão bibliográfica e documental fundamentada em fontes acadêmicas e governamentais. As fontes de pesquisa incluíram as bases Google Acadêmico, *Scopus* e *Web of Science*. Inicialmente, exploramos o conceito e a evolução da função controle na administração pública, destacando a transição histórica desde a coleta de recursos para a coroa até a proteção do patrimônio público na contemporaneidade. Abordamos também o planejamento na administração pública, enfatizando sua importância para a alocação eficiente de recursos e a transparência na gestão. Discutimos os diferentes tipos de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas, como auditoria contábil, financeira, operacional, de conformidade e de desempenho, cada uma com seu papel específico na avaliação da gestão pública. Os resultados ainda mostram a identificação dos principais desafios enfrentados pelos Tribunais de Contas, incluindo a limitação de recursos e a necessidade de combate à corrupção e fraudes. Também foi ressaltada a importância de estratégias eficazes e a adoção de abordagens inovadoras. Concluímos que a atuação dos Tribunais de Contas é fundamental para garantir a transparência, a probidade e a eficiência na gestão dos recursos públicos, contribuindo para o fortalecimento do controle externo e a promoção da *accountability* no setor público, aspectos essenciais para o desenvolvimento sustentável e a democracia no Brasil.

Palavras-chave: Função fiscalizatória, Gestão pública responsável, Planejamento público.

ABSTRACT

The effectiveness and impact of the supervisory function performed by the Audit Courts in controlling the financial and budgetary management of the Public Sector constitute a topic of crucial relevance for transparency and responsibility in the administration of public resources in Brazil. Given the complexity of government operations, understanding how these bodies perform their role becomes essential to promote efficient management consistent with the principles of public administration. This article aimed to present the relevance of external control exercised by the Courts of Auditors in the management of public resources. To achieve this purpose, a bibliographic and documentary review was carried out based on academic and governmental sources. The research sources included the Google Scholar, Scopus and Web of Science databases. Initially, we explore the concept and evolution of the control function in public administration, highlighting the historical transition from the collection of resources for the crown to the protection of public assets in contemporary times. We also address planning in public administration, emphasizing its importance for the efficient allocation of resources and transparency in management. We discuss the different types of audits carried out by the Audit Courts, such as accounting, financial, operational, compliance and performance audits, each with its specific role in evaluating public management. The results also show the identification of the main challenges faced by the Audit Courts, including limited resources and the need to combat corruption and fraud. The importance of effective strategies and the adoption of innovative approaches was also highlighted. We conclude that the performance of the Audit Courts is fundamental to guarantee transparency, probity and efficiency in the management of public resources, contributing to the strengthening of external control and the promotion of accountability in the public sector, essential aspects for sustainable development and democracy in Brazil.

Keywords: Supervisory function, Responsible public management, Public planning.

1 INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas exercem um papel fundamental como órgãos fiscalizadores, atuando nos âmbitos federal, estadual e municipal, e são responsáveis por avaliar a conformidade dos atos da gestão pública com as normativas legais vigentes. A legislação brasileira estabelece parâmetros específicos para esses tribunais em suas respectivas esferas, ressaltando a importância de seu papel como instrumentos de controle externo. No nível federal, o artigo 71 da Constituição Federal de 1988 destaca o Tribunal de Contas da União (TCU), enquanto nos estados e municípios, os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais assumem essa função.

No entanto, é crucial observar que a eficácia desses Tribunais de Contas não opera isoladamente. Os controles internos, intrinsecamente ligados à gestão pública, desempenham um papel complementar. Eles consistem em mecanismos internos implementados pelos próprios entes públicos para assegurar a legalidade, eficiência e eficácia dos processos

administrativos. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), por exemplo, destaca a necessidade de controle interno como requisito para a gestão fiscal responsável.

No contexto brasileiro, onde as competências e atribuições dos Tribunais de Contas e dos controles internos são definidas por normativas específicas, a harmonização entre essas instâncias é crucial para o alcance de resultados efetivos. A interrelação entre esses controles contribui para um ambiente mais transparente e responsável na gestão dos recursos públicos, minimizando riscos de irregularidades e ineficiências.

Ao longo do texto, são abordados conceitos sobre como o Tribunal de Contas contribui para o efetivo controle dos recursos públicos no Brasil, buscando contribuir para uma compreensão mais aprofundada desse cenário complexo, fornecendo *insights* valiosos para o aprimoramento contínuo dos mecanismos de controle e para a promoção da eficiência na gestão pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A partir deste ponto, serão apresentadas considerações a respeito da literatura que aborda a temática da função controle na Administração Pública. O referencial teórico discorrerá sobre diversos aspectos relacionados ao tema, tido como essencial para a governança e a transparência do setor público.

Primeiramente, será abordada a função controle na Administração Pública, destacando seu papel e importância para a eficiência e eficácia das atividades governamentais. Em seguida, será explorado o controle externo na Administração Pública, com ênfase nas suas características e na sua contribuição para a *accountability* e para a prevenção de irregularidades.

O estudo prosseguirá com uma análise dos Tribunais de Contas no Brasil, instituições fundamentais para o exercício do controle externo, detalhando suas atribuições, competências e a estrutura organizacional que lhes confere legitimidade e autonomia. Na sequência, serão examinados os tipos de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas, diferenciando suas finalidades e métodos aplicados, e como estas auditorias contribuem para o aprimoramento da gestão pública.

Além disso, serão discutidas as bases legais utilizadas pelos Tribunais de Contas no processo de fiscalização, identificando os principais marcos normativos que regulam suas atividades e asseguram a conformidade legal dos procedimentos fiscalizatórios. Por fim, serão

abordados os desafios enfrentados pelos Tribunais de Contas no processo de fiscalização, ressaltando as dificuldades e as limitações encontradas no desempenho de suas funções e propondo possíveis soluções para superar tais obstáculos.

Logo, este referencial teórico visa proporcionar uma compreensão abrangente e detalhada sobre o papel dos Tribunais de Contas no controle das finanças públicas e na promoção da transparência e da responsabilidade na Administração Pública.

2.1 A função controle na Administração Pública

Para compreender o conceito e o propósito da supervisão, é fundamental explorar esta introdução à origem e significado do conceito. Conforme Cury Neto (2012, p. 15) menciona, "a expressão fiscalização estava relacionada à coleta de recursos em benefício da coroa, ou seja, para o monarca". No entanto, ao longo do tempo, passou por transformações, quando ocorreu a separação entre o tesouro do monarca e os recursos do Estado.

Na contemporaneidade, a noção de supervisão está ligada à proteção do patrimônio público, uma vez que o Estado, como o legítimo detentor de todos os ativos que compõem seu patrimônio, não apenas possui autoridade sobre eles, mas também assume a responsabilidade de preservá-los (CURY NETO, 2012).

Compreendemos que o Estado tem a obrigação de cumprir uma função social, e, como proprietário dos ativos e valores que constituem o patrimônio, assume a responsabilidade pela gestão financeira desses recursos. Portanto, é responsabilidade do Estado planejar e organizar seus orçamentos, visando alocar de maneira apropriada os recursos disponíveis nas ações de maior prioridade e essenciais para o adequado desempenho de suas atividades (CURY NETO, 2015).

No que tange à posse, Ribeiro (2009, p. 24) enfatiza que "o controle na administração pública se baseia no fato de que o patrimônio público pertence inteira e exclusivamente ao povo e não aos administradores". Isso implica que a atuação dos gestores públicos deve ser guiada, sem exceção, pelo princípio da indisponibilidade do interesse público, assegurando a máxima transparência em suas ações de gestão.

Conforme a Constituição Federal de 1988, há duas instâncias de supervisão em vigor, a saber: a fiscalização interna, que ocorre no âmbito do ente ou órgão sob supervisão, e a

supervisão externa, realizada por agentes que operam fora da esfera do ente ou órgão sujeito à supervisão.

De acordo com as explicações de Carvalho Filho (2023), essa distinção na supervisão se relaciona com o escrutínio da legalidade dos atos administrativos, que pode ser conduzido por órgãos internos à mesma administração ou por órgãos pertencentes a um poder diferente. Essas duas instâncias são apresentadas como controle interno e controle externo.

O controle interno não prevalece sobre o controle externo, mas, em vez disso, realiza tarefas que oferecem suporte a este, requerendo também que seus representantes informem ao Tribunal de Contas pertinente sobre qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob a ameaça de responsabilidade conjunta (MOREIRA *et al*, 2017).

Assim, o controle interno exerce a função de uma ferramenta gerencial administrativa cujo propósito é manter a supervisão sobre as atividades do Estado, assegurando a integridade dos processos administrativos.

De acordo com as diretrizes apresentadas por Di Pietro (2010), é possível afirmar que o controle externo está inserido na categoria mais abrangente do controle da Administração Pública, sendo obrigatório conforme o artigo 71 da Constituição Federal de 1988. Essa forma de supervisão implica na fiscalização realizada por um dos poderes sobre o outro, e sua natureza pode ser administrativa, legislativa ou judiciária, dependendo da entidade responsável. No âmbito da auditoria de questões contábeis, financeiras e orçamentárias, a Constituição determina que o controle externo seja de competência do Congresso Nacional, com a colaboração do Tribunal de Contas.

A importância do planejamento estratégico na administração pública, como mencionado anteriormente, reforça a necessidade de uma supervisão eficaz para garantir que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e em conformidade com as políticas e regulamentos estabelecidos. O planejamento permite que a administração pública estabeleça metas claras, aloque recursos de forma adequada e avalie regularmente o progresso e o desempenho das atividades governamentais, contribuindo para a prestação de serviços de qualidade à população e para o alcance dos objetivos de desenvolvimento sustentável.

De acordo com Cordery e Hay (2018), o planejamento na administração pública contribui para:

-Alinhamento de objetivos: Um planejamento bem elaborado permite que a administração pública alinhe seus objetivos com as demandas da sociedade e as políticas públicas estabelecidas, garantindo que os recursos sejam direcionados para áreas prioritárias.

- Racionalização de recursos: Ao antecipar e prever as necessidades futuras, o planejamento ajuda a administrar os recursos de forma mais eficiente, evitando desperdícios e redundâncias.

- Melhoria da tomada de decisão: O planejamento fornece uma base sólida para a tomada de decisões, ao fornecer informações claras sobre metas, objetivos e estratégias a serem seguidas.

- Transparência e prestação de contas: Um processo de planejamento aberto e participativo aumenta a transparência e a *accountability* na gestão pública, permitindo que os cidadãos e as partes interessadas conheçam as prioridades e acompanhem a implementação das políticas públicas.

- Promoção da inovação: O planejamento estratégico incentiva a inovação e a criatividade na busca por soluções para os desafios enfrentados pela administração pública, estimulando a melhoria contínua dos serviços prestados à sociedade.

Em resumo, o planejamento eficaz é essencial para o sucesso da administração pública, pois contribui para a alocação eficiente de recursos, a tomada de decisões fundamentadas e a prestação de serviços de qualidade à população.

2.2 O controle externo na Administração Pública

No que tange à fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) determina o controle externo, que é responsabilidade do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas. De acordo com a doutrina, essa fiscalização se divide em duas acepções: a primeira, em um sentido amplo, abrange o controle jurisdicional (realizado pelo Poder Judiciário), o controle pelo Ministério Público e o controle popular ou democrático, além do controle exercido pelo Poder Legislativo. Este último, executado com o auxílio do Tribunal de Contas, constitui a segunda acepção, ou seja, o controle externo em sentido estrito.

Conforme Meirelles (2010, p.741), "o controle externo visa confirmar a integridade da Administração e a isonomia da proteção e da aplicação dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento". O autor destaca ainda que esse controle é, essencialmente, um controle político de conformidade contábil e financeira.

Segundo Ferreira (2012), um marco significativo na evolução do controle na Administração Pública foi a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que promoveu grande avanço na padronização dos orçamentos e balanços patrimoniais da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Além disso, Ferreira (2012) descreve que esta Lei estabeleceu a universalidade do controle, abrangendo todos os atos da Administração através de receitas ou despesas. Outro destaque da Lei foi a implementação do controle individual sobre cada funcionário da Administração que seja responsável por bens e valores públicos.

Os Tribunais de Contas no Brasil têm experimentado significativas transformações em sua atuação, especialmente desde 1988, com a ampliação de suas atribuições pela Constituição Federal. O fortalecimento do controle externo gerou um crescente questionamento sobre a fiscalização realizada pelos Tribunais de Contas, tanto em relação aos limites de sua atuação quanto à efetividade de seus resultados. Em decorrência dessas questões, os Tribunais de Contas sentem-se constantemente ameaçados de extinção e buscam ser reconhecidos como instituições que proporcionam um retorno valioso sobre os investimentos em suas organizações (LIMA, 2022).

Independentemente do modelo de instituição de controle externo e das formas de fiscalização utilizadas, a medição dos resultados provenientes da atuação dessas instituições, sejam diretos ou indiretos, intencionais ou não, é um desafio global que só recentemente começou a ser abordado.

No Brasil, é notório o esforço dos Tribunais de Contas em se posicionar como instituições que oferecem um retorno valioso sobre os investimentos recebidos, o que motivou iniciativas para o desenvolvimento de metodologias de mensuração de resultados provenientes das ações de fiscalização. No entanto, os resultados práticos desse esforço ainda não foram sistematicamente levantados, nem as metodologias propostas foram analisadas de forma comparativa. Além disso, até o momento, não há levantamento que mapeie a instituição e o grau de maturidade dos processos de trabalho para mensurar e consolidar os resultados das fiscalizações.

2.3 Os Tribunais de Contas no Brasil

O papel e a atuação dos Tribunais de Contas no Brasil foram se transformando gradualmente ao longo dos cerca de cem anos de controle externo no país, desde a criação do

Tribunal de Contas da União em 1890. Conforme Medeiros, (2022, p.149) "o Tribunal do presente é assim marcado pela matriz da Constituição de 1988, embora ela não tenha representado uma ruptura em relação ao desenho anterior, mas um capítulo a mais num histórico de mudanças graduais". A Constituição de 1988, ao incorporar o debate internacional sobre instituições de controle externo, inovou ao expandir a atuação do controle externo para além da legalidade, estabelecendo a atribuição de realizar auditorias operacionais.

Para entender a trajetória dos Tribunais de Contas (TCs) no Brasil, é necessário considerar o cenário internacional do controle externo e suas diferentes formas de estruturação. Willeman (2016) identifica três modelos básicos de instituições superiores de controle (ISCs):

- (i) o modelo de *Westminster*, adotado nos EUA e em países da *Commonwealth*, que consiste em uma auditoria ou controladoria-geral monocrática onde o auditor-geral encaminha relatórios ao Parlamento;
- (ii) o modelo napoleônico, adotado na França e em outros países europeus, que envolve julgamentos e agrega uma competência judicial ou quase-judicial à função fiscalizatória; e
- (iii) o modelo colegiado de auditoria ou controladoria-geral, adotado na Holanda, Alemanha e Argentina, que é uma variação do modelo *Westminster*, exceto pela composição colegiada das instâncias dirigentes

No Brasil, o modelo de estruturação do controle externo é o napoleônico, de modo que os TCs, além de realizar fiscalizações, como nos demais modelos de entidades de fiscalização superior (EFSs), também possuem função judicante.

Ainda, os Tribunais de Contas no Brasil têm uma origem histórica e funcional complexa, que envolve tanto aspectos políticos quanto administrativos. Segundo Nascimento (2017), os Tribunais de Contas são órgãos auxiliares do Poder Legislativo, cuja função principal é fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, visando garantir a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos administrativos.

A história dos Tribunais de Contas no Brasil remonta ao período imperial. De acordo com Di Pietro (2017), com a promulgação da Constituição de 1824, houve a previsão de um Conselho de Estado, que tinha entre suas atribuições a fiscalização das contas públicas. No entanto, somente a partir da Constituição de 1891 é que se estabeleceram os Tribunais de Contas nos moldes mais próximos aos atuais.

Os Tribunais de Contas têm um papel crucial no sistema de controle externo, atuando de forma preventiva e corretiva na gestão dos recursos públicos. Ainda conforme Di Pietro (2017), eles exercem suas funções por meio de auditorias, inspeções, pareceres e julgamentos das contas dos gestores públicos.

Sua existência se justifica pela necessidade de garantir a transparência, a eficiência e a probidade na gestão dos recursos públicos, prevenindo desvios e irregularidades. Além disso, como ressalta (2015), os Tribunais de Contas desempenham um papel importante no fortalecimento do sistema democrático, ao proporcionar maior controle social sobre a administração pública.

Atualmente, o sistema de controle externo brasileiro é composto por 33 Tribunais de Contas, sendo 1 nacional e 32 subnacionais, organizados de acordo com a competência de fiscalização territorial:

- 1 Entidade de Fiscalização Superior, o TCU, responsável pela fiscalização dos recursos arrecadados pela União, incluindo sua aplicação na administração pública direta e indireta;
- 27 Tribunais de Contas Estaduais (TCEs), incluindo o Tribunal de Contas do Distrito Federal, que fiscalizam as administrações direta e indireta dos Estados e do Distrito Federal. Exceto nos casos dos TCEs da Bahia, Goiás e Pará, os TCEs também fiscalizam as administrações direta e indireta dos municípios de cada unidade federativa;
- 3 Tribunais de Contas Municipais (TCMs) da Bahia, Goiás e Pará, responsáveis pela fiscalização das administrações direta e indireta dos municípios desses estados, enquanto os respectivos TCEs fiscalizam exclusivamente as administrações estaduais;
- 2 Tribunais de Contas do Município (TCMs) de São Paulo e do Rio de Janeiro, que fiscalizam as administrações dessas duas cidades. Os demais municípios do Estado de São Paulo são fiscalizados pelo TCE-SP e os do Estado do Rio de Janeiro pelo TCE-RJ.

É comum que os Tribunais de Contas subnacionais reproduzam em seus Regimentos Internos as disposições do TCU referentes à fiscalização, subdividindo-a em levantamento, auditoria, acompanhamento, inspeção e monitoramento. Essa subdivisão, idealizada pelo TCU, é exclusiva do Brasil e não se assemelha à classificação de outros países. Internacionalmente, a auditoria é o principal instrumento de fiscalização das EFSs, enquanto levantamento e monitoramento são considerados fases desse instrumento. Não há referências ao termo acompanhamento nas ISSAIs ou na literatura internacional sobre controle externo.

2.4 Tipos de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas

Fundamento em Melo e Gomes (2013), Motta (2008) e Oliveira e Beuren (2017), os Tribunais de Contas no Brasil realizam diversos tipos de auditorias para garantir a correta aplicação dos recursos públicos e a eficiência da administração pública. As principais auditorias realizadas incluem:

- Auditoria contábil: Focada na verificação da precisão dos registros contábeis e demonstrações financeiras, assegurando que estejam de acordo com os princípios contábeis e normas vigentes.

- Auditoria financeira: Avalia a gestão financeira de uma entidade pública, incluindo a análise da arrecadação de receitas e execução de despesas, com o objetivo de verificar a legalidade e legitimidade das operações financeiras.

- Auditoria operacional: Examina a eficiência, eficácia e economicidade das operações e programas governamentais. Busca avaliar se os recursos públicos estão sendo utilizados de maneira adequada para atingir os objetivos planejados.

- Auditoria de conformidade: Verifica se as ações e operações das entidades públicas estão em conformidade com as leis, regulamentos e normas aplicáveis, incluindo a verificação de contratos e acordos.

- Auditoria de desempenho: Avalia o desempenho de programas e atividades governamentais em termos de resultados alcançados, comparando-os com os objetivos e metas estabelecidos, focando na eficácia e impacto das políticas públicas

Marques (2018) ressalta a importância dos Tribunais de Contas utilizarem diferentes tipos de auditoria para cumprir eficazmente suas funções de fiscalização e controle dos gastos públicos.

A utilização de tipos de auditoria diversificados permite aos Tribunais de Contas avaliar diferentes aspectos da gestão pública, tais como a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a eficácia dos atos administrativos. Além disso, como mencionado por Marques (2018), a aplicação de diferentes abordagens de auditoria permite uma análise mais abrangente e aprofundada das operações governamentais, possibilitando a identificação de possíveis irregularidades, fraudes ou desperdícios de recursos públicos.

Por exemplo, a auditoria operacional pode ser utilizada para avaliar a eficiência e a eficácia dos programas e políticas públicas, identificando áreas onde há margem para melhorias no uso

dos recursos. Já a auditoria de conformidade é fundamental para verificar se os atos administrativos estão em conformidade com as normas legais e regulamentares aplicáveis.

Assim, a utilização de tipos de auditoria pelos Tribunais de Contas é crucial para garantir a transparência, a probidade e a eficiência na gestão dos recursos públicos, contribuindo para o fortalecimento do controle externo e para a promoção da *accountability* no setor público.

3 METODOLOGIA

A pesquisa teve como objetivo apresentar a relevância do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas no gerenciamento dos recursos públicos. Para atingir esse propósito, foi conduzida uma revisão bibliográfica e documental, fundamentada em fontes acadêmicas e governamentais.

As seguintes etapas foram realizadas:

1. *Definição dos termos de busca/ palavras-chave*

Para identificar a literatura relevante sobre o tema, foram selecionados os seguintes termos de busca: "controle externo", "controle externo na administração pública", "tribunais de contas", "métodos de fiscalização", "desafios na fiscalização pública" e "tipos de auditorias públicas".

2. *Seleção de fontes de pesquisa*

Foram utilizadas diversas bases de dados acadêmicas e governamentais para realizar a pesquisa, incluindo o Google Acadêmico, *Scopus* e *Web of Science*. Essas plataformas foram escolhidas devido à sua abrangência e credibilidade na disponibilização de artigos científicos e documentos oficiais.

3. *Estratégia de busca*

A pesquisa foi conduzida por meio de uma estratégia de busca sistemática, utilizando os termos selecionados de forma combinada e refinando os resultados conforme necessário. Foram explorados os títulos, resumos e palavras-chave dos documentos encontrados para identificar aqueles que melhor atendiam aos objetivos da pesquisa.

4. *Crítérios de inclusão e exclusão*

Os critérios de inclusão para a seleção dos documentos foram: relevância para o tema da pesquisa, disponibilidade em texto completo e idioma compreensível para o estudo. Foram excluídos documentos duplicados, não pertinentes ao assunto ou que não estivessem acessíveis para análise.

5. *Análise e síntese dos resultados*

Os documentos selecionados foram analisados de forma crítica, destacando os principais conceitos, abordagens e descobertas relacionadas ao processo de fiscalização dos órgãos de controle externo e seu papel na regulação dos gastos públicos. As informações relevantes foram sintetizadas e organizadas para compor o corpo do artigo.

6. *Discussão e conclusões*

Com base nos resultados da análise, foram elaboradas discussões para explorar as implicações dos achados para a teoria e prática do controle externo na administração pública. Além disso, foram formuladas conclusões que refletissem as principais contribuições da pesquisa e possíveis direções para futuros estudos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os Tribunais de Contas no Brasil desempenham um papel fundamental na fiscalização das contas públicas, assegurando a legalidade, eficiência, eficácia e transparência na gestão dos recursos públicos. Para cumprir suas funções, esses Tribunais se baseiam em uma série de legislações que estabelecem normas e diretrizes específicas para o controle contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. O Quadro 1 apresenta as principais legislações utilizadas por estes órgãos no processo de fiscalização, com uma breve explicação de cada uma.

QUADRO 1: Principais legislações utilizadas pelos TCs.

Legislação	Tratativas
Constituição Federal de 1988	Estabelece as competências dos Tribunais de Contas, especialmente nos artigos 70 a 75, que tratam da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades públicas.

Lei nº 4.320/1964	Define normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)	Define normas para a responsabilidade na gestão fiscal, incluindo regras para controle de gastos e endividamento dos entes públicos.
Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/1992)	Dispõe sobre a organização, competências, jurisdição e funcionamento do Tribunal de Contas da União (TCU).
Lei nº 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações e Contratos)	Regula as licitações e contratos administrativos de obras, serviços, compras e alienações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
Lei nº 13.303/2016 (Lei das Estatais)	Estabelece o estatuto jurídico das empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
Instruções Normativas e Resoluções dos Tribunais de Contas	Normas complementares expedidas pelos próprios Tribunais de Contas que detalham procedimentos específicos para a fiscalização.
Regimentos Internos dos Tribunais de Contas	Regulam o funcionamento interno, as competências e os procedimentos administrativos e de fiscalização dos Tribunais de Contas.

Fonte: Os autores.

Essas legislações fornecem o arcabouço jurídico necessário para que os Tribunais de Contas possam realizar suas funções de forma eficaz e transparente, contribuindo para a boa governança e a correta aplicação dos recursos públicos.

Compreender os desafios enfrentados pelos Tribunais de Contas no Brasil é essencial para avaliar a eficácia de seu papel no controle externo da gestão pública. Diversos autores contribuem para essa compreensão, destacando aspectos fundamentais que influenciam o desempenho dessas instituições. Conti, Moutinho e Nascimento (2022) ressaltam a limitação de recursos como um desafio central. A restrição orçamentária muitas vezes compromete a capacidade dos Tribunais de Contas de realizar auditorias abrangentes e eficazes, dificultando a identificação de irregularidades e o monitoramento adequado da gestão pública. Além disso, a falta de recursos pode levar à necessidade de priorizar auditorias, o que pode resultar na negligência de áreas críticas que requerem atenção urgente.

Além disso, podemos mencionar a corrupção e as fraudes como obstáculos significativos. A complexidade e a sofisticação dessas práticas demandam estratégias de combate cada vez mais eficazes por parte dos Tribunais de Contas, incluindo aprimoramento de técnicas de auditoria e fortalecimento da cooperação interinstitucional. A interação com outras entidades, como o Ministério Público e a Polícia Federal, é vital para a troca de informações e a realização de investigações conjuntas, aumentando a eficácia das ações de fiscalização.

Diante desses desafios, os Tribunais de Contas enfrentam a necessidade de adotar abordagens inovadoras e multidisciplinares, integrando tecnologias avançadas que podem otimizar a análise de dados e a detecção de irregularidades. O fortalecimento de parcerias estratégicas com instituições acadêmicas e organizações da sociedade civil pode também contribuir para a capacitação dos servidores e a troca de boas práticas. Além disso, é fundamental promover uma cultura organizacional pautada pela ética e pela transparência, assegurando que todos os colaboradores estejam comprometidos com a missão de fiscalização.

Somente assim poderão cumprir sua missão de contribuir para a eficiência, a eficácia e a probidade na gestão dos recursos públicos, fortalecendo a democracia e promovendo o desenvolvimento sustentável do país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle externo realizado pelos Tribunais de Contas é essencial para assegurar a legalidade, eficiência e transparência na administração dos recursos públicos. Este estudo destacou a importância desses órgãos no contexto brasileiro, detalhando suas funções, os tipos de auditorias que realizam e os desafios enfrentados na fiscalização da gestão pública.

A análise histórica mostrou que os Tribunais de Contas no Brasil evoluíram significativamente desde a sua criação, especialmente após a Constituição de 1988, que ampliou suas atribuições e responsabilidades. Essa evolução foi crucial para o fortalecimento do controle externo, que passou a incluir não apenas a verificação da legalidade dos atos administrativos, mas também auditorias operacionais voltadas para a eficiência e eficácia das políticas públicas.

Os tipos de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas, como auditoria contábil, financeira, operacional, de conformidade e de desempenho, são ferramentas fundamentais para garantir uma gestão pública transparente e responsável. Cada tipo de auditoria possui um foco

específico, permitindo uma análise abrangente dos diferentes aspectos da administração pública e ajudando a identificar áreas que necessitam de melhorias.

Apesar da importância e das contribuições dos Tribunais de Contas, o estudo também evidenciou os desafios significativos que esses órgãos enfrentam. Entre eles, destacam-se a limitação de recursos, a corrupção e as fraudes. A restrição orçamentária muitas vezes impede a realização de auditorias abrangentes e eficazes, dificultando a identificação de irregularidades e o monitoramento adequado da gestão pública. Além disso, a corrupção e as fraudes apresentam um obstáculo contínuo, exigindo estratégias de combate cada vez mais sofisticadas.

Para superar esses desafios, é necessário adotar abordagens inovadoras e multidisciplinares. A integração de tecnologias avançadas, como inteligência artificial e *big data*, pode aprimorar as técnicas de auditoria, permitindo uma análise mais precisa e eficiente dos dados públicos. Além disso, o fortalecimento de parcerias estratégicas com outras instituições, tanto nacionais quanto internacionais, pode melhorar a cooperação e a troca de informações, essencial para combater a corrupção e as fraudes de maneira mais eficaz.

Outro aspecto fundamental é a promoção de uma cultura organizacional pautada pela ética e pela transparência. Isso inclui a capacitação contínua dos auditores e a implementação de programas de integridade e *compliance* dentro dos próprios Tribunais de Contas. A transparência nas ações e decisões desses órgãos também é crucial para aumentar a confiança da sociedade na gestão pública.

Dada a importância dos Tribunais de Contas e os desafios enfrentados, futuras pesquisas podem explorar diversas áreas para contribuir com o aprimoramento do controle externo no Brasil. Estudos sobre o impacto das tecnologias avançadas no controle externo podem revelar como a implementação de inteligência artificial, *machine learning* e *big data* pode melhorar a eficiência e eficácia das auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas. Além disso, a análise dos resultados práticos das auditorias operacionais pode mostrar como essas auditorias têm contribuído para a melhoria da eficiência e eficácia das políticas públicas.

Investigações sobre as melhores práticas e programas de capacitação para os auditores destes órgãos podem identificar lacunas e propor melhorias para assegurar uma auditoria mais qualificada e competente. Também é importante explorar formas de fortalecer a cooperação entre os Tribunais de Contas e outras instituições de controle, como o Ministério Público e a Controladoria-Geral da União, visando uma abordagem mais integrada e eficaz no combate à corrupção e fraudes. Examinar iniciativas que aumentem a transparência dos Tribunais de

Contas e promovam a participação ativa da sociedade no processo de fiscalização pode contribuir para um controle social mais robusto. Além disso, o desenvolvimento de metodologias para avaliar o impacto das políticas públicas fiscalizadas pelos Tribunais de Contas pode verificar se os objetivos previstos foram alcançados e identificar áreas de aprimoramento.

De forma geral, espera-se que este estudo ofereça *insights* valiosos para fortalecer a atuação dos Tribunais de Contas e, conseqüentemente, melhorar a gestão dos recursos públicos no Brasil. É essencial que o controle externo continue evoluindo para enfrentar os desafios contemporâneos e cumprir seu papel de garantir a probidade e a eficiência na administração pública.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 maio. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 06 jun. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 06 jun. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 jul. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Acesso em: 10 maio. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Institui a Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 abr. 2021. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 12 jun. 2024.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. Atlas; 37^a edição, 2023.

CONTI, José Mauricio; MOUTINHO, Donato Volkers; NASCIMENTO, Leandro Maciel do. **Controle da Administração Pública no Brasil**. - São Paulo : Blucher, 2022.

CURY NETO, Michel. **A competência fiscalizatória prévia do tribunal de contas nas licitações públicas**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-14032013-160800/>>. Acesso em: 20 de set. 2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25^a ed. São Paulo, Atlas, 2012.

Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HAY, David; CORDERY, Carolyn. The value of public sector audit: Literature and history. **Journal of Accounting Literature**, v. 40, p. 1-15, 2018. Disponível em <https://doi.org/10.1111/faam.12185>

LIMA, E. C. P. Prefácio. In: CONTI, J. M.; MOUTINHO, D. V.; NASCIMENTO, L. M. (orgs). **Controle da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2022. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/08/controle-daadministracao-publica.pdf>

MARQUES, Rui Oliveira. **Auditoria Governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, C. R., & Gomes, E. O. **Auditoria Governamental: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; SOUZA, P. M. Controle interno como instrumento de gestão pública. **RIC - Revista de Informação Contábil** - ISSN 1982-3967 - Vol. 11, no 4, p. 39-53, Out-Dez/2017.

MOTTA, P. R. **Controle Externo: Fundamentos e Perspectivas**. Brasília: Editora Brasília Jurídica, 2008.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

OLIVEIRA, D. C.; BEUREN, I. M. **Auditoria no Setor Público**. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Sistema de controle dos gastos públicos do governo federal: uma ênfase no Programa Bolsa Família. 2009. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07102009-145113/pt-br.php>>. Acesso em: 10 de out. 2023.