

O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade

RICARDO LOBO TORRES

A Constituição de 1988 pode ser caracterizada como *compromissária*, por haver resultado do compromisso político entre correntes partidárias antagônicas e ideologicamente irreconciliáveis. Por isso mesmo, exibe contraditoriamente altos e baixos, bons e maus dispositivos, alguns capítulos retrógrados e outros plenamente ajustados à modernidade. Entre estes últimos, pode ser apontado o da Constituição financeira, que abrange as normas sobre o crédito público e o orçamento (arts. 163-169) e sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (arts. 70-75). Realmente, é um subsistema elaborado em estrita consonância com os avanços do constitucionalismo de nações mais desenvolvidas.

Tais observações valem inclusive para as normas sobre o Tribunal de Contas. As Constituições da Alemanha (1949, reformulada em 1967 e 1969), da Itália (1947) e da Espanha (1978) já haviam trazido inúmeros aperfeiçoamentos no campo do controle de contas. Na década de 80 foram introduzidas modificações substanciais nas legislações de vários países (Suécia, Inglaterra, Suíça, Estados Unidos, Canadá), e ainda continua, em outros, a discussão sobre a necessidade de reforma.¹ A perspectiva oferecida pelo direito comparado torna-se, pois, relevante para o exame do novo papel da Corte de Contas.²

¹ Cf. LÜDER, Klaus. "Bedarf es eine Reform des staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland?", *Die Öffentliche Verwaltung*, 42 (23):1005, 1989.

² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "A nova Constituição financeira". In: MERCADANTE, Paulo (Coord.). "Constituição financeira". In: MERCADANTE, Paulo (Coord.). "Constituição financeira" (continua.)

Ricardo Lobo Torres é professor de Direito Financeiro na Universidade do Estado do Rio de Janeiro e nos cursos de mestrado e doutorado em Direito da Universidade Gama Filho; e Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

No texto de 1988, surge a novidade do controle da "legalidade, economicidade e legitimidade". As Constituições anteriores se referiam, apenas incidentalmente, ao controle da legalidade. Agora o Tribunal de Contas estende a sua ação também à economicidade e à legitimidade. É ler o art. 70:

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

O dispositivo encontrou uma primeira inspiração no art. 114 da Constituição de Bonn:

"2. O Tribunal Federal de Contas, cujos membros possuem a independência judicial, controlará as contas assim como a economicidade e a legalidade da gestão orçamentária e econômica."³

Aproxima-se, também, da Constituição da Itália:

"Art. 100. O Tribunal de Contas (*Corte dei Conti*) exerce o controle preventivo quanto à legitimidade dos atos do Governo, como também sobre a exatidão do balanço do Estado."

Tem pontos de contato, igualmente, com o art. 31 da Constituição da Espanha:

"2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía."

(continuação da nota 2)

tituição de 1988: o avanço do retrocesso". Rio de Janeiro: Rio Fundo Ed., 1990, p. 118.

³ "2. Der Bundesrechnungshof, dessen Mitglieder richterliche Unabhängigkeit besitzen, prüft die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmässigkeit der Haus-halts- und Wirtschaftsführung".

A norma do art. 70 da Constituição de 1988 distingue entre a fiscalização formal (legalidade) e a material (economicidade), sintetizadas no controle da legitimidade, isto é, estabelece o controle externo sobre a validade formal, a eficácia e o próprio fundamento da execução orçamentária, como passamos a examinar.

1. Legalidade

O controle da validade formal se concentra sobre a legalidade dos atos e operações necessários à execução do orçamento. Mas não se esgota na legalidade estrita, na mera adequação do ato à lei formal, senão que tem por finalidade preservar a própria *segurança jurídica*.⁴

Assim sendo, o controle da legalidade implica, em uma primeira acepção, o exame da adequação da gestão financeira ao orçamento e às leis materiais dos tributos e da despesa pública, o que compreende inclusive o controle dos atos normativos da administração.

Abrange, também, o exame formal das contas, seus aspectos de certeza, exatidão e correção de números e cálculos.

O controle da legalidade implica ainda o da *superlegalidade*, ou seja, o da *constitucionalidade* das leis e atos administrativos. A matéria sempre foi controvertida no direito brasileiro⁵ e merece exame cuidadoso. A in-

⁴ A Constituição alemã usa a palavra *Ordnungsmässigkeit* (= adequação ao ordenamento), mais abrangente que *Gesetzsmässigkeit* (= adequação à lei) ou *Legalität* (= legalidade). Cf. KAREHNKE, Helmut. "Zur Neufassung des Artikels 114 des Grundgesetzes", *Die Öffentliche Verwaltung*, 1972, p. 148.

⁵ Os defensores da possibilidade de o Tribunal de Contas decretar a inconstitucionalidade das leis e atos administrativos partem em geral da premissa de que aquele órgão exerce função jurisdicional: MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n.º 1, de 1969*. Rio de Janeiro: Forense, 1970, v. 3, p. 249; CAVALCANTI, Themistocles Brandão. "O Tribunal de Contas, órgão constitucional: funções próprias e funções delegadas", *Revista de Direito Administrativo*, 109: 8, 1972: "Exerce o Tribunal de Contas o controle da constitucionalidade usando apenas da técnica da interpretação que conduz à valorização da lei maior(...). Não pode, entretanto, anular o ato, nem anular a lei, mas apenas deixar de aplicá-la por inconstitucional"; ANHAIA MELLO, José Luís. *Da competência do Tribunal de Contas para negar aplicação a leis inconstitucionais*. São Paulo: Saraiva, 1965, p. 17. A posição (continua)

constitucionalidade das leis *in abstracto* não a decretam o Tribunal de Contas nem os órgãos de controle externo ou interno, posto que, além de não exercerem função jurisdicional, limitam-se a apreciar casos concretos. Mas a inconstitucionalidade dos atos administrativos pode ser reconhecida *in casu* pelos órgãos encarregados do controle, que se negarão a aprová-los ou a dar quitação aos responsáveis, alinhando-se com a lei e a Constituição⁶. Se a inconstitucionalidade da lei não a declaram nem o Tribunal de Contas nem os demais órgãos fiscalizadores, por lhes faltar a competência jurisdicional, podem e devem, contudo, propor ao Congresso a sua revogação. A declaração incidental da inconstitucionalidade tornou-se evidente no texto de 1988, mercê da possibilidade de controle da legitimidade.

2. Economicidade

O controle da *economicidade* entende com o exame e fiscalização *material* da execução orçamentária, em contraponto com o formal, que é o da legalidade. Aparece pela primeira vez na Constituição do Brasil, embora já fosse reclamado há muito tempo pela doutrina. A Constituição alemã (art. 114, 2) utiliza o termo *Wirtschaftlichkeit*, que se traduz exatamente por *economicidade*. O conceito de *economicidade*, originário da linguagem dos economistas, corresponde, no discurso jurídico, ao de *justiça*.⁸

Controle da economicidade significa controle da eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na

maximização da receita e da arrecadação⁹. Transcende o mero controle da *economia* de gastos, entendida como aperto ou diminuição de despesa, pois abrange também a receita, na qual aparece como *efetividade* na realização das entradas orçamentárias. É, sobretudo, a justa adequação e equilíbrio entre as duas vertentes das finanças públicas.¹⁰ O controle da economicidade, relevante no direito constitucional moderno, em que o orçamento está cada vez mais ligado ao programa econômico, inspira-se no *princípio do custobenefício*, subordinado à idéia de justiça, que deve prevelecer no fornecimento de bens e serviços públicos.¹¹ Com efeito, o

⁹ Cf. LYRA FILHO, João op. cit., p. 44: "(...) a economicidade refletida no mérito dos custos contabilizados e dos resultados balanceados". Klaus Stern (*Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Múchen: C.H. Beck, 1980) formula o princípio da economicidade (*Wirtschaftlichkeitsprinzip*) de duas maneiras: "permite alcançar os melhores resultados possíveis com certos meios ou determinado resultado com os menores custos possíveis". SCHUPPERT, Gunnar F. "Die Steuerung des Verwaltungshandelns durch Haushalt recht und Haushaltskontrolle". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, 42:259, 1984; HALLER, Heinz. "Einige Überlegungen zur aktuellen und künftigen Bedeutung der Wirtschaftlichkeitsprüfung". *Festschrift für Schäfer*, 1975, p. 259. Gunter Kisker ("Sicherung von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit durch den Rechnungshof". *Neue Juristische Wochenschrift*, 1983, p. 2168) fala em princípio de maximização de benefícios (*Nutzenmaximierungssatz*) e minimização de custos (*Kostenminimierungssatz*), H.H. von Arnim ("Grundprobleme der Finanzkontrolle". *Deutsches Verwaltungsblatt* 1983, p. 664) refere-se ao equilíbrio entre o *Maximalprinzip*, referido à receita, e o *Minimalprinzip*, no que tange à despesa A. Greifeld (*Der Rechnungshof als Wirtschaftlichkeitsprüfer*. Múchen: C. H. Beck, 1981, p. 8) define: "Maximizar o benefício por custo constante e minimizar o custo por benefício constante".

¹⁰ A legislação alemã acrescentou ao controle da economicidade (*Wirtschaftlichkeit*), previsto na Constituição, o da economia (*Sparsamkeit*). Stern (op. cit., p. 438) esclarece que o conceito de *Sparsamkeit*, que é de minimização de custo (*Aufwandminimierung*), está embutido no de *Wirtschaftlichkeit*, que compreende resultado e custo (*Ergebnis und Aufwand*). Cf. tb. KAREHNKE, op. cit., p. 153; e KISKER, op. cit., p. 2168. A Constituição da Espanha só se refere à economia dos gastos.

¹¹ Cf. STERN, op. cit., p. 1252; A. AMATUCCI, "La intervención de la norma financiera en la economía: Perfiles Constitucionales". In: — e outros. *Seis Estudios sobre derecho constitucional e internacional tributário*. Madrid: Ed. Derecho Financeiro, 1980, p. 33.

(continuação da nota 5)

contrária, fundada na natureza meramente administrativa do controle do Tribunal de Contas, defende-a Alfredo Buzaid, em "O Tribunal de Contas no Brasil", *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, 62:58.

⁶ Cf. MANUZ, Th. In: — Durig, Herzog, Scholz. *Grundgesetz, Kommentar*. München: C.H. Beck, 1987, art. 114, nota 47; AMATUCCI, Andrea. *L'Ordinamento giuridico finanziario*. Napoli: Jovene Ed., 1980, p. 167.

⁷ Cf. LYRA FILHO, João. "O controle público e suas alternativas". *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, 12:44, 1981; SILVA, José Afonso. *Orçamento Programa no Brasil*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 356.

⁸ Cf. VOGEL, Klaus. "Verfassungsrechtliche Grenzen der öffentlichen Finanzkontrolle". *Deutsches Verwaltungsblatt*, 1970, p. 196.

princípio do custo/benefício significa que deve haver adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço;¹² as correntes teóricas americanas da *new public finance* e da *public choice* vêm desenvolvendo esses aspectos, que se projetaram para o tema do controle de contas.¹³

Economicidade é princípio constitucional vazio, como acontece também com a igualdade. Enuncia a necessidade de adequação e equilíbrio entre o mínimo de despesa e o máximo de receita, nas melhores condições possíveis. Não passa de enunciado formal, porque não traz em si qualquer conteúdo ou determinação material, embora tenha por objetivo o controle dos aspectos materiais da execução orçamentária. O jurista alemão Hans Herbert von Arnim, num livro dos mais completos e profundos sobre o assunto, intitulado *Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip* (Economicidade como Princípio Jurídico), recusa-lhe o *status* de princípio de direito, preferindo apelidá-la de "norma fundamental de economicidade" (*Wirtschaftlichkeitsgrundsatz*), caracterizando-a como um "preceito de otimização" (*Optimierungsgebot*), tendo em vista que não diz "o que deve ser otimizado, senão apenas que deve ser otimizado".¹⁴

O princípio da economicidade carece de leitura conjunta com outras novidades introduzidas na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, especialmente a que se refere à aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Ficou aberta a possibilidade de o Tri-

bunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimento, reduções de alíquota, etc.) ou da despesa pública (restituições de tributos, subvenções, subsídios). O assunto reveste-se da maior importância, pois houve nos últimos anos o abuso na concessão de incentivos, camuflados ou não, com reflexos negativos sobre as finanças públicas e a economia do País. O controle da economicidade, no que tange aos incentivos, consistirá no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o Tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico realmente produzido. Sabe-se da perversidade dos incentivos concedidos no Brasil nos últimos anos, alguns em franca contradição com os interesses ecológicos, econômicos e regionais, o que vem fazendo com que o Congresso reoriente as concessões e lhes diminua o número, a exemplo, aliás, do que ocorre em outras nações.¹⁵ Sabe-se, também, que os privilégios financeiros, além da perversidade insita na maior parte das leis que os concederam, foram pessimamente administrados, favorecendo a corrupção e o desvio de dinheiro público. De modo que se torna verdadeiramente importante o aperfeiçoamento do controle da economicidade das subvenções e das renúncias de receita. O Tribunal de Contas da União, aliás, já vem exercitando a competência que lhe atribuiu a Constituição, controlando com maior rigor os incentivos.¹⁶

¹² Brennan, Geoffrey, & Buchanan, James. "The logic of tax limits: alternative constitutional constraints on the power to tax". *National Tax Journal*, 32 (2): 14, 1979: "A questão constitucional central para cada cidadão pode ser assim enunciada: como cada um pode obter o benefício pelo fornecimento de bens públicos (*public goods*) sem se expor a grande exploração pelo governo - exploração sob a forma de carga tributária desastrosamente excessiva (*disastrously excessive tax burdens*) e correspondentemente excessiva oferta de bens públicos.

¹³ Cf. Musgrave, Richard A. "Cost-benefit analysis and the theory of public finance". In: Layard, R. (Coord.). *Cost-benefit analysis*. London: Penguin Books, 1981, p. 101; K. Stern, op. cit., p. XIX.

¹⁴ Berlin: Duncker & Humblot, 1988, p. 37.

¹⁵ A doutrina germânica defende a "demolição dos incentivos fiscais (*Abbau von Steuervergünstigungen*). Cf. TIPKE, Klaus. "Über Steuervergünstigungen - Abbau-theoretische Überlegungen". *Finanz-Rundschau*, 1989, p. 186.

¹⁶ Cf. SOUZA, Luciano Brandão Alves de. "A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União", *Revista de Direito Administrativo*, 175:40, 1989: "Matéria que já vem merecendo especial atenção do corpo deliberativo é o aprimoramento dos mecanismos destinados a propiciar uma melhor e mais abalizada avaliação dos sistemas de incentivos fiscais, consubstanciados nos fundos de investimentos regionais e setoriais - FINOR, FINAM, FIET. Os resultados das auditorias programáticas realizadas constituíram verdadeiro diagnóstico. R e -

(continua)

A economicidade, que adquire voz constitucional no capítulo do controle (art. 70), é, embora lá esteja implícito, um dos mais importantes princípios do orçamento público.¹⁷ Na Constituição da Espanha, chega a aparecer na Declaração de Direitos e Deveres do Cidadão (art. 31, 2). Na Alemanha, a Lei do Orçamento Federal (BHO), de 1969, diz, no art. 7.º:

"1. Devem ser observados na elaboração e na execução do orçamento os princípios da economicidade (Wirtschaftlichkeit) e da economia (Sparsamkeit). 2. Devem ser realizados exames segundo o custo/benefício (Nutzen-Kosten-Untersuchungen) das medidas com significação financeira relevante".

O regulamento daquela lei, baixado em 1973 (Vorläufige Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung Vorl – VVBHO), define a economicidade como "a relação favorável entre os meios e os fins, que consiste ou em obter um certo resultado com a menor utilização de meios possível ou o melhor resultado possível com a utilização de certos meios".¹⁸

3. Legitimidade

O controle da *legitimidade* é o que se exerce sobre a *legalidade* e a *economicidade* da execução financeira e orçamentária. As finanças públicas no Estado social de direito, que, ao contrário do Estado guarda-noturno ou do Estado liberal do século passado, tem a sua dimensão intervencionista e assistencialista, não se abrem apenas para a tomada de contas ou para o exame formal da legalidade, senão que exigem também o controle

(continuação da nota 16)

velaram distorções, abusos e irregularidades, resultantes, em boa parte, da precariedade e morosidade dos instrumentos de ação fiscal". Cf. tb. "Tribunal de Contas, controle e economicidade, auditoria operacional". *Revista de Direito Administrativo*, 117:109-120, 1989.

¹⁷ Cf. BADURA, Peter, *Staatsrecht*. München: C. H. Beck, 1986, p. 544.

¹⁸ "Die günstigste Zweck – Mittel – Relation besteht darin, dass entweder ein bestimmtes Ergebnis mit möglichst Geringem Einsatz von Mitteln oder mit einem bestimmten Einsatz von Mitteln das bestmögliche Ergebnis erzielt wird."

de gestão, a análise de resultados e a apreciação da justiça e do custo/benefício, a ver se o cidadão realmente obtém a contrapartida do seu sacrifício econômico.¹⁹

O aspecto da legitimidade, por conseguinte, engloba todos os *princípios constitucionais orçamentários e financeiros*, derivados da idéia de segurança jurídica ou de justiça, que simultaneamente são princípios informativos do controle. A análise do exato cumprimento do princípio da *capacidade contributiva*, que manda cobrar impostos de acordo com a situação de riqueza de cada um, do princípio da *redistribuição de rendas*, que proclama a necessidade da justiça redistributiva, do princípio do *equilíbrio financeiro*, que postula a adequação entre receita e despesa para a superação das crises provocadas pelo endividamento público, por exemplo, participam do controle de legitimidade.²⁰

Indubitável que a novidade constitucional do controle do aspecto da legitimidade significa abertura para a *política*. Entenda-se: não para a política partidária, nem para a pura atividade política ou discricionária, mas para a *política fiscal, financeira e econômica*. O intervencionismo e a ampliação do papel do Estado atual acarretam a necessidade das decisões políticas, da implementação de políticas e do aperfeiçoamento da política do bem-estar (*public policy, public purpose*), seja na via da elaboração dos planos e do orçamento, seja no momento posterior do con-

¹⁹ Cf. Vilaça, Marcos Vinícius. "Contas públicas e descentralização". *Jornal do Brasil*, 30 maio 1988: "A legitimidade formal das ações do governo é sua conformidade à lei. A legitimidade substantiva envolve o bom uso dos recursos públicos, bom uso significando ao mesmo tempo, o seu emprego socialmente desejado, tecnicamente factível e economicamente eficiente. A legitimidade substantiva, em suma, mede-se na escala dos resultados". KAREHNKE, op. cit., p. 155; Matucci, "La intervención de la norma financiera...", cit., p. 33; LORAS, A. F. "Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales". In: *Las Cortes Generales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1987, v. 2, p. 987.

²⁰ Cf. ALBIÑANA, Cesar. "Prólogo". In: S. Fernandez-Victorio y Camps. *El control externo de la actividad financiera de la administración Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977, p. XIII; ESCRIBANO LÓES, Francisco. *Presupuesto del Estado y constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 328.

trole de sua execução, que não pode deixar de ser *político, finalístico, valorativo* e balizado constitucionalmente pelos princípios financeiros.²¹ O aspecto político do controle se estende também ao Tribunal de Contas, que, sobre exercer fiscalização idêntica à do Congresso quanto à legalidade e economicidade da gestão financeira, precisa dotar as suas decisões do mesmo conteúdo e extensão dos atos administrativos que controla,²² sem, todavia, substituir as decisões da política econômica pelas suas preferências.²³ Há que se distinguir entre o controle dos objetivos das decisões políticas, vedado à Corte de Contas, e o controle das contas dos órgãos políticos ou das premissas constitucionais (legalidade e economicidade) das decisões políticas, plenamente compatível com a nova estrutura democrática do País.²⁴

A abertura do controle financeiro para a política, que sempre foi motivo de grande controvérsia,²⁵ torna-se possível, repita-se, diante da reforma constitucional que autoriza o controle dos aspectos da legitimidade e da economicidade.²⁶ Pesava sobre o Tribunal

de Contas, como ademais sobre o Banco Central e até sobre o próprio Poder Judiciário, a suspeita de falta de legitimação para as decisões políticas, por ausência de representação popular na investidura de seus membros; hoje a Constituição eliminou o problema, como prever expressamente o controle da legitimidade, que tem entre as suas consequências o controle incidental da constitucionalidade das leis. A questão se resolve sob a ótica dos princípios superiores da democracia e da divisão de poderes.²⁷

O dispositivo constitucional que prevê o controle da legitimidade (art. 70) deve ser lido em conjunto com outras normas, especialmente a que declara: "Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União" (art. 74, § 2.º); e a que determina: "As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei" (art. 31, § 3.º). Quer dizer: a legitimação popular para deflagrar o processo de controle externo dá legitimidade política ao Tribunal de Contas. Nesta década final do século XX cresce a importância da participação popular sobre os mecanismos institucionais do Estado para a garantia da liberdade e a promoção da justiça social. Os arts. 73, § 2.º, e 31, § 3.º, estão em simetria com outros dispositivos da Declaração de Direitos (art. 5.º, itens LXX, LXXI, LXXIII), ou seja, a iniciativa do povo para provocar o controle das irregularidades e ilegalidades no

21 Cf. VIALON, Friedrich Karl. *Haushaltsrecht*. Berlin: Verlag Franz Vahlen, 1959, p. 49; BATTIS, Ulrich. "Rechnungshof und Politik". *Die öffentliche Verwaltung* 1976, p. 725; op. cit., p. 152.

22 Cf. BATTIS, op. cit., p. 723; VOGEL, K. op. cit., p. 194; BALEEIRO, Aliomar. "O Tribunal de Contas e o controle de execução orçamentária". *Revista de Direito Administrativo*, 31:10, 1953.

23 LALUMIÈRE, Pierre. *Las finances publiques*, Paris: Lib. Armand Colin, 1970, p. 394) adverte: "Um exame da eficácia da gestão no nível das grandes decisões econômicas ou financeiras (ex: política de produção de energia atômica) comportaria assim uma intervenção do controle num domínio que deve ser reservado aos ordenadores dotados de responsabilidade políticas".

24 Cf. von ARNIM, H. H. *Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip*, cit., p. 108.

25 Contra a política no controle: SCHAFER, Hans. "Der Bundesrechnungshof im Verfassungsgefüge der Bundesrepublik". *Die Öffentliche Verwaltung*, 1971, p. 543; LYRA FILHO, João, op. cit., p. 40.

26 Cf. KISKER, op. cit., p. 2168: "Quando os órgãos de controle, por temerem ser acusados de politização, renunciam à apreciação da finalidade jurídico-política, deles então há pouco a esperar para a segurança da economicidade e da economia (*Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit*); BATTIS, op. cit., p. 726; SIGG, Wolfgang. *Die Stellung der Rechnungshöfe im politischen System der Bundesrepublik Deutschland*. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 75. O Min. Bento José Bugarin, em sessão realizada no Tribunal de Contas da União

(*Revista de Direito Administrativo*, 177:114, 1989), disse, com muita propriedade: "O TCU começa a deixar de lado sua tradicional cautela, e até mesmo timidez, diante dos aspectos políticos da atuação do Estado, para adentrar, de forma objetiva e clara, a análise aprofundada da realidade administrativa, extraindo conclusões e procurando gerar consequências aperfeiçoadoras dos procedimentos adotados".

27 Cf. von ARNIM, H. H. *Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip*, cit., p. 122: "O Tribunal de Contas pode tornar objeto do seu controle as decisões políticas, inclusive as do legislador. Os princípios da democracia e da separação de poderes não se opõem, senão que exigem tal controle".

campo financeiro tem a mesma dimensão democrática dos instrumentos processuais acionáveis na defesa dos direitos difusos, como sejam a ação popular, a ação civil pública e o mandado de injunção. O Tribunal de Contas se transforma em "advogado da comunidade".²⁸

De notar, finalmente, que o controle do aspecto da legitimidade, sendo uma *garantia institucional da liberdade*,²⁹ legitima a própria ordem financeira. Só o controle rápido,

eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos legitima o tributo, que é o preço da liberdade.³⁰ O controle, como garantia dos direitos fundamentais, na exata observação de K. VOGEL,³¹ não sofre *limitações constitucionais*, mas estímulos para a sua plena realização. O controle da legitimidade, que é da própria moralidade,³² só agora se positivou na Constituição, mas já era reclamado há muito pelos juristas brasileiros.³³

²⁸ A expressão é de W. Sigg (op. cit., p. 27): "Rechnungshof als Sachwalter der Allgemeinheit".

²⁹ Cf. STERN, op. cit., p. 418; HAVERKATE, Görg. "Der Schutz subjektiv-öffentlicher Rechts in der Rechnungsprüfung". *Archiv des öffentlichen Rechts*, 107:543, 1982.

³⁰ ALBIÑANA, op. cit., p. VIII: "Tan pronto se plantea una reforma de nuestro sistema tributario surgen vocés que niegan toda base – jurídica y moral – al impuesto, por no existir un eficaz control del gasto público o por la falta de productividad del mismo".

³¹ Op. cit., p. 200.

³² Cf. MIRIMONDE, A. P. *La cour des comptes*. Paris: Sirey, 1947, p. 8.

³³ SEABRA FAGUNDES, Miguel. "Reformas Essenciais ao Aperfeiçoamento das Instituições Políticas Brasileiras". *Revista de Direito Administrativo*, 43:12, 1956: "O controle de contas, como hoje se exerce, é puramente formal, o que vale dizer: nada significa com relação à legitimidade e moralidade da aplicação das dotações orçamentárias. Resulta apenas no coonestamento de tudo quanto se faz".