



DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICO-POLÍTICAS

UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

“LUIS DE CAMÕES”

**O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO NA
PROMOÇÃO DOS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO
SUSTENTÁVEL**

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autora: Ana Carrollina Souza Winter

Orientadores: Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Professor Doutor Ruben Bahamonde

Número da candidata: 30003881

Dezembro de 2020

Lisboa

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família, base de tudo que sou hoje, principalmente em nome da minha avó, Lucy Canavarros (*in memoriam*), e da minha mãe, Terezinha Maria Canavarros Souza, maiores incentivadoras do meu caminho de estudo traçado até aqui. Dedico, ainda, a meu esposo, Marco Aurélio Queiroz de Souza, pois foi ele quem me convidou a realizar o curso, acompanhando-me durante toda a realização deste com palavras de incentivo, apoio e uma grande parceria. Aos meus irmãos, Afonso Winter Junior e Ana Tereza Souza Winter, que sempre me auxiliaram, apoiando, dando força e coragem em todos os momentos. A Deus, fonte de sabedoria.

AGRADECIMENTO

Agradeço à Universidade Autónoma de Lisboa (UAL), na pessoa do Diretor do Curso de Mestrado e também professor Doutor Pedro Trovão do Rosário, pelos ensinamentos e manifestações de apoio e encorajamento à pesquisa científica, pelo qual cumprimento todos os demais professores e funcionários que me receberam em sua instituição e contribuíram para a minha formação. À Professora Doutora Anja Bothe pela forma encantadora que apresentou a matéria que me inspirou a escrever sobre o tema apresentado. Aos meus orientadores, Professores Doutores Paulo Nogueira da Costa e Ruben Bahamonde, que sempre me aconselharam, incentivando o desenvolvimento desta dissertação, bem como pelas valorosas e pertinentes intervenções prestadas ao longo desse processo.

Agradeço ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE/MT), que viabilizou os meus estudos quando da concessão da licença qualificação, cuja gratidão eu represento nas pessoas dos Conselheiros Gonçalo Domingos Neto e Guilherme Antonio Maluf, agradecendo, assim, a todos os meus colegas de trabalho.

Agradeço a todos os servidores do Tribunal de Contas Português, em especial os servidores da Biblioteca, na pessoa de Luís Vieira, e cumprimento todos os demais servidores da casa, local onde me fizeram sentir em casa durante meu ano em Lisboa. Nunca poderei expressar em palavras a gratidão que tenho para com vocês.

Agradeço à minha amiga Lorena Galvão, a principal leitora de todo o material desenvolvido ao longo do mestrado, sempre com palavras de incentivo em muitos momentos difíceis enfrentados.

Agradeço a todos os amigos que fizemos em Lisboa, nas pessoas de Rodrigo e Joana, cumprimento todos os demais amigos: a convivência com vocês neste ano, longe da família e de casa, acalentou o meu coração.

Agradeço a Deus, Criador dos Céus e da Terra, que me permitiu viver esse sonho, sonhos bem maiores que os meus, “infinitamente mais do que tudo o que pedimos ou pensamos” (Efésios 3:20).

“Os direitos humanos são violados não só pelo terrorismo, a repressão, os assassinatos, mas também pela existência de extrema pobreza e estruturas económicas injustas, que originam as grandes desigualdades.”

Papa Francisco

“[...] o desenvolvimento sustentável sugere um mundo em que o progresso económico seja generalizado, a pobreza extrema eliminada, a confiança social encorajada através de políticas que fortaleçam a comunidade e o ambiente protegido da degradação provocada pelo homem.”

Jeffrey D. Sachs, *A era do desenvolvimento sustentável*

RESUMO

A Agenda 2030, declaração internacional firmada pelos 193 países integrantes da Organização das Nações Unidas (ONU), trata-se de um plano de ação para as pessoas, o planeta e a prosperidade que procura fortalecer a paz universal. É a oportunidade de a humanidade alcançar o desenvolvimento de forma sustentável nas suas três dimensões – económica, social e ambiental – até o ano de 2030. Para tanto, far-se-á necessária uma boa governança pública, visto serem os governos os principais atores da Agenda, cabendo a estes o papel de integrar os objetivos da Agenda, denominados Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), de forma a adaptá-los em suas estratégias e planos nacionais. Por meio de revisão da literatura, utilizando-se da metodologia de pesquisa bibliográfica, a presente dissertação tem por objetivo apresentar os contributos que as Instituições Superiores de Controlo (ISC) darão em prol da eficiência, eficácia, prestação de contas e transparência da administração pública quando dos programas públicos desenvolvidos para a implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030, visto que, com suas auditorias independentes, auxiliam os governos a caminharem no sentido do desenvolvimento sustentável. Ademais, conforme o ordenamento jurídico do país, as ISC poderão contribuir de forma que a Agenda tenha uma maior efetividade junto aos governos, visto que suas auditorias podem resultar em sanção ao mau gestor. Ademais, tal contributo será significativo, advindo do novo modelo de auditoria proposto, a auditoria de desempenho, visto que esta tem o condão de aproximar as ISC do poder público, onde nesses casos as ISC passam a ser parceiras do governo apresentando recomendações para melhorias do programa de governo, e não apenas sanção, como tradicionalmente ocorria. Os governos serão responsáveis pelo cumprimento e pela entrega dos resultados esperados pela sociedade, sendo assim, as ISC deverão acompanhar a implementação das políticas públicas, bem como avaliar o desempenho do governo, utilizando suas ferramentas de forma alinhada com os ODS, tudo na busca por um planeta sustentável e pela promoção dos direitos humanos.

Palavras-chave: Desenvolvimento sustentável; Direitos humanos; Agenda 2030; Instituições Superiores de Controlo; Boa governança; Controlo externo.

ABSTRACT

The Agenda 2030, an international declaration signed by 193 United Nations (UN) member States is an action plan for people, the planet and prosperity in search of universal peace. It is the opportunity for human kind to achieve development in a sustainable way in three dimensions – economic, social and environmental, by the year 2.030. Therefore, a good public governance will be necessary, since governments are the main actors of the Agenda, it is their role to integrate the Agenda goals, called Sustainable Development Goals (SDG), so that they are adapted to their own national strategies and plans. Through literature review and using bibliographic research method, the present dissertation has the goal to set forth the contribution that the Supreme Audit Institution (SAI) will give in favor of efficiency, effectiveness, accountability and public administration transparency in the expansion of the public programs to implement the Agenda 2030 sustainable development goals, as the independent audits aid the governments to achieve sustainable development. In addition, according to the countries' legal system, the SAI can contribute in a way that the Agenda has more effectiveness along the governments, since its audits can result in sanction to a bad manager. Furthermore, that contribution will be meaningful, coming from the new audit model proposed, the performance audit, due to its capacity of approaching the SAI to the local authorities, making the SAI become the government partner, presenting recommendations to the improvement of the government program, not only giving sanctions, as in the past. The governments are responsible for the fulfillment and the delivery of expected results to the society, therefore the SAI must follow the implementation of the public politics, and assess the government performance, using its tools aligned with the SDG, all in search of a sustainable planet and the promotion of human rights.

Keywords: Sustainable development; Humans Rights; Agenda 2030; Supreme Audit Institutions; Good Governance; External Control.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE ABREVIATURAS	9
INTRODUÇÃO	10
1 – TRANSFORMANDO NOSSO MUNDO: A AGENDA 2030 PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	13
1.1 A evolução histórica do desenvolvimento sustentável	13
1.2 O desenvolvimento sustentável como direito humano	25
1.3 A Agenda 2030 e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável	31
1.4 A boa governança pública como fator importante na promoção do desenvolvimento sustentável	37
2 – AS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO	44
2.1 Origem histórica das Instituições Superiores de Controlo (ISC)	44
2.2 As Instituições Superiores de Controlo em Portugal e no Brasil	56
2.2.1 Tribunal de Contas em Portugal	56
2.2.2 Tribunal de Contas no Brasil	60
2.3 Organização Internacional das Instituições Superiores de Controlo (INTOSAI)	70
3 – CONTRIBUTO DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO PARA CONCRETIZAÇÃO DOS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	77
3.1 Os mecanismos das ISC no monitoramento e avaliação das ações governamentais para a implementação da Agenda 2030	77
3.2 Modelos de auditoria conforme parâmetro INTOSAI e seu papel na promoção dos ODS	88
3.2.1 Auditoria financeira	88
3.2.2 Auditoria de conformidade	92
3.2.3 Auditoria de desempenho	95
3.2.4 Auditoria integrada	100
3.3 As auditorias como instrumento de mensuração da efetividade dos ODS	101
3.4 As sanções aplicadas pelas ISC e sua contribuição para a implementação dos ODS – uma visão luso-brasileira	103
CONCLUSÃO	111

FONTES DOCUMENTAIS	115
BIBLIOGRAFIA	122

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM).	21
Figura 2. Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).	33
Figura 3. Os 5 Ps da Sustentabilidade. Imagem: Amtrans.	34
Figura 4. Normas ISSAI.	73
Figura 5. Sete grupos regionais.	74

LISTA DE ABREVIATURAS

CO₂ – Gás carbónico

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CRP – Constituição da República Portuguesa

ECOSOC – Conselho Económico e Social das Nações Unidas

EUA – Estados Unidos da América

INTOSAI – Organização Internacional das Instituições Superiores de Controlo

ISSAI – Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo

ISC – Instituição Superior de Controlo

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

LOTUCU – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União

ODM – Objetivos de Desenvolvimento do Milénio

ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

OEA – Organização dos Estados Americanos

OIT – Organização Internacional do Trabalho

OISC/CPLP – Organização das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa

ONU – Organização das Nações Unidas

RITCU – Regimento Interno do Tribunal de Contas da União

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

TCP – Tribunal de Contas Português

INTRODUÇÃO

Todos os países integrantes da Organização das Nações Unidas (ONU) acordaram, em setembro de 2015, em Nova York, o documento intitulado “Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”. Serão 193 nações em busca de um só ideal até o ano de 2030. A meta ambiciosa da Agenda 2030 é que sejamos a primeira geração a erradicar a pobreza extrema, além de pouparmos as gerações futuras dos piores efeitos adversos da mudança climática¹.

A Agenda 2030, organizada em 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e 169 metas, está fundamentada em tratados internacionais de direitos humanos², cujos objetivos universais devem ser implementados de acordo com as prioridades de cada país. Nesse processo, devem estar envolvidos os governos, a sociedade civil e as empresas, tendo por princípio a abordagem dos multiatores (*multistakeholders*) e a inclusão que definiu o lema da agenda como “não deixar ninguém para trás”³.

Em busca de uma evolução sistêmica, a ONU, quando da propositura da Agenda 2030, buscou incluir novos atores por meio da Resolução A/RES/66/209 e reconheceu o papel das Instituições Superiores de Controle (ISC) na promoção da eficiência, da prestação de contas, da efetividade e da transparência na administração pública.

A administração pública tem passado por diversas transformações ao longo dos anos, o que implica saber se as ISC têm acompanhado essas transformações, se mostrando, de fato, efetivas e relevantes nos novos cenários apresentados, contribuindo para a boa governança pública e para as políticas públicas voltadas para a implementação dos ODS.

As ISC são órgãos independentes e autônomos que exercem controle de natureza formal, voltados à verificação da regularidade da execução dos gastos públicos, da legalidade e efetividade dos atos administrativos e da fidedignidade dos demonstrativos contábeis, zelando, assim, pela boa aplicação dos recursos financeiros públicos que serão indispensáveis para a implementação dos objetivos.

¹ UNITED NATIONS – *Plataforma Agenda 2030*. Disponível em: <http://www.agenda2030.org.br/> [Consultado em 10/02/2020].

² Sendo guiada pelos propósitos e princípios da Carta das Nações Unidas, da Declaração Universal dos Direitos Humanos, de tratados internacionais de direitos humanos, da declaração do Milênio, dos resultados da Cúpula Mundial de 2005, além da Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento.

³ UNITED NATIONS – *Plataforma Agenda 2030*. *Op. Cit.*

Além disso, são órgãos que detêm o conhecimento geral da administração de maneira muito singular, visto que seu corpo técnico é especializado em contabilidade pública, direito público, orçamentos públicos, responsabilidade fiscal, finanças públicas, entre outros.

O controlo externo e a *accountability* são pilares de um estado democrático de direito, e uma nação com uma ISC forte e atuante cria um cenário de transparência, equilíbrio e responsabilidade fiscal, inibindo a prática de corrupção⁴.

O presente trabalho busca analisar como as ISC poderão contribuir para a implementação da Agenda 2030 junto aos seus governos nacionais, bem como em quais momentos elas poderão contribuir de forma efetiva, seja na orientação aos governos, na avaliação das ações governamentais, no monitoramento da implementação até a avaliação e na comunicação dos resultados alcançados.

Sendo assim, do ponto de vista metodológico, trata-se de um estudo teórico, em que utilizou-se o método dedutivo, por meio de pesquisa bibliográfica de teses, dissertações, legislações, jurisprudências, com consulta às literaturas nacionais e estrangeiras (quando do último caso, com traduções livres dos autores).

O trabalho foi estruturado em três partes. Na primeira parte, antes de adentrarmos a Agenda 2030 e seus ODS, foi necessária uma análise evolutiva do termo “desenvolvimento sustentável”, bem como sua evolução na história, demonstrando que a aprovação da Agenda 2030 concretiza de maneira definitiva a interligação entre o desenvolvimento sustentável e os direitos humanos. Não só isso, mas o sucesso em sua implementação dependerá da boa governança pública, e para tanto far-se-á necessário mecanismos nacionais de controlo em cada nação signatária, a fim de realizarem o devido monitoramento quando da implementação dos ODS.

Nota-se que, de certa forma, esses mecanismos nacionais de controlo já existem, visto que os países detêm Instituições Superiores de Controlo que são responsáveis pelo controlo financeiro externo da administração pública. Esse assunto será abordado na segunda parte do trabalho, onde será apresentada a origem dessas instituições, exibindo de forma mais detalhada as ISC de Portugal e do Brasil, além de apresentar a INTOSAI, tendo em vista ser esta a principal fonte normativa de controlo externo público no mundo.

⁴ RECH, Celmar; ZORTÉA, Cinthya Hayashida de Carvalho – Domínio contestado: reflexões acerca da corrupção e o papel dos tribunais de contas. In LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). *Tribunal de Contas do século XXI*, 2020. p. 59.

Por fim, a questão principal que pretendemos responder é como as ISC devem atuar a fim de colaborarem efetivamente com a implementação dos ODS, ou seja, em qual estágio da ação governamental elas poderão contribuir e como o farão, seja na formulação, na implementação, no monitoramento ou na avaliação dos ODS. Ademais, quais atribuições legais as ISC detêm para que a ONU as qualificasse para o importante papel de promoção da eficiência, da prestação de contas, da efetividade e da transparência na administração pública.

1 – TRANSFORMANDO NOSSO MUNDO: A AGENDA 2030 PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

1.1 A evolução histórica do desenvolvimento sustentável

O controlo do fogo pelo homem, há milhares de anos, foi um ponto de virada para a evolução do ser humano. No entanto, desde então o planeta começou a sofrer maiores impactos ambientais, que advieram da queima da madeira para a manutenção do fogo, o que provocou uma maior liberação de gás carbónico (CO₂) e vapor d'água na atmosfera^{5/6}.

A Revolução Agrícola pode ser considerada um dos primeiros passos do homem para seu desenvolvimento, é nesse momento que iniciaram a agricultura e a pecuária, ou seja, a humanidade deixa de comer aquilo que a natureza lhe oferece e começa a trabalhar o solo e a cuidar dos animais para sua subsistência⁷.

No entanto, tal avanço foi um grande passo para um planeta ambientalmente desequilibrado, tendo em vista que a agricultura e a pecuária trouxeram consigo o desmatamento e o desgaste do solo e dos rios, conduzindo ainda o homem para um novo modelo de vida, onde este deixa de ser nômade para viver em comunidades⁸.

Importante destacar que, como a população mundial era reduzida nesse momento, a degradação ambiental não trazia impactos relevantes ao planeta⁹.

O principal marco para o desenvolvimento económico mundial, bem como para um efetivo impacto ambiental ao planeta, foi a Revolução Industrial e os avanços tecnológicos advindos dela^{10/11}.

⁵ Vale ressaltar que, mesmo antes do domínio do fogo pelo homem, havia impactos causados pelo próprio planeta, como vulcões em erupção, raios que queimavam árvores, entre outros. No entanto nota-se que eram impactos advindos da natureza, não havia relação com a atividade humana.

⁶ DIAS, Reinaldo – *Sustentabilidade: origem e fundamentos; educação e governança global; modelo de desenvolvimento*, 2015. p. 1-2.

⁷ A primeira Revolução Agrícola deu-se em 10.000 a.C. Houve, ainda, uma segunda Revolução Agrícola no século XVIII, marcada pela aplicação de tecnologia na produção de alimentos e criação de animais.

⁸ DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 4-5.

⁹ Nota-se que a população mundial só começou a crescer de forma significativa depois da segunda Revolução Agrícola e da Revolução Industrial, atingindo a marca de mil milhões de pessoas apenas em 1820; esse montante dobrou até 1930; em 1960 já eram três mil milhões de pessoas e, em 2011, já somos 7 mil milhões de pessoas, devendo chegar a 8 mil milhões em 2024 (in SACHS, Jeffrey D. – *A Era do Desenvolvimento Sustentável*, 2017. p-32-33).

¹⁰ Pode-se entender por Impacto Ambiental toda alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente resultante da atividade humana, seja de forma direta ou indireta (in CARVALHO, Carlos Gomes – *Introdução ao Direito Ambiental*, 2001. p. 44).

¹¹ A Revolução Industrial se deu no final do século XVIII, estendendo-se pela Europa e pelos Estados Unidos no século XIX. É caracterizada pelo avanço tecnológico e, conseqüentemente, fortes mudanças na agricultura, na

A Revolução Industrial não trouxe apenas desenvolvimento económico e avanços tecnológicos à população, também trouxe consigo um acréscimo populacional, que adveio de uma maior capacidade de produzir e estocar alimentos. Sendo esta considerada a segunda Revolução Agrícola, que ocorreu no século XVIII, pode-se constatar que tal crescimento acontece de forma desenfreada até os dias atuais¹².

Notou-se que o aumento da capacidade de produção de alimentos, somado ao surgimento da máquina a vapor, ocasionou um aumento significativo do consumo de energia, que agora provinha de uma nova fonte, o carvão, e, em um momento posterior, o petróleo e seus derivados^{13/14/15}.

Para Sachs, a queima de carvão é o símbolo da Revolução Industrial, ou seja, um símbolo do desenvolvimento económico mundial de longo prazo, que é usado em tão grande escala pelo homem e que coloca em risco a própria civilização, se tornando um dos principais motivos da nossa atual crise ambiental¹⁶.

Diante dessa nova realidade, não demorou muito para o homem e o planeta sofrerem os danos advindos da desenfreada emissão de CO₂ na atmosfera, além do desmatamento generalizado, do aumento populacional e da contaminação do ar, do solo e das águas. Os primeiros efeitos começaram a ser sentidos em grande escala já em 1930, por volta de dois séculos após o início da Revolução Industrial^{17/18}.

indústria e no transporte. Uma de suas grandes consequências foi o êxodo rural, ou seja, a população saiu da Zona Rural para habitar os grandes centros, o que potencializou o consumo de energia pela população, visto que uma de suas principais características foi o aproveitamento do carvão mineral, do ferro, da máquina a vapor, da eletricidade e do petróleo (in DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 10-12).

¹² VEIGA, José Eli da – *Para entender o Desenvolvimento Sustentável*, 2015. p. 12.

¹³ Cabe aqui destacar que a madeira antes utilizada pelo homem trata-se de uma fonte renovável pela natureza, diferentemente do carvão, do petróleo e do gás natural, que são combustíveis fósseis, demoram milhões de anos para se formar e, sendo assim, são considerados não renováveis, ou seja, eles se esgotam.

¹⁴ Para uma melhor análise, ver: AVELÃS NUNES, António José – *Uma Volta ao Mundo das Ideias Económicas. Será a Economia uma Ciência?*, Coimbra: Almedina, 2008. p. 9-25; CALVÃO DA SILVA, João Nuno – *Mercado e Estado – Serviços de Interesse Económico Geral*, Coimbra: Almedina, 2008.

¹⁵ GONÇALVES, Sandro Pereira; SILVA, Sidnéia Alves da; ANACLETO, Rosângela Haydê Gonçalves – *Efeito estufa, suas causas e medidas para amenizar suas consequências*. Disponível em: <http://www.fc.unesp.br/~lavarda/procie/dez14/sandro/index.htm> [Consultado em 31/01/2020].

¹⁶ Informa, ainda, que, em 2010, a humanidade emitiu aproximadamente 14 mil milhões de toneladas de CO₂ na atmosfera provenientes da queima do carvão (in SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 20).

¹⁷ Podemos mencionar a poluição atmosférica no Vale do Meuse, na Bélgica, em 1930, com a morte de 60 pessoas; “A Névoa Matadora” em Londres, em 1952, com mais de mil mortes; envenenamento por mercúrio, na cidade de Minamata, no Japão, em janeiro de 1956, causado pelo descarte industrial em sua baía, com 107 mortes oficiais e milhares em verificações; em 1962, o lançamento do livro *Primavera Silenciosa*, de Rachel Louise Carson, onde alerta sobre os efeitos dos agrotóxicos na natureza; HOGAN, Daniel Joseph – População e meio ambiente: a emergência de um novo campo de estudos (in HOGAN, Daniel Joseph – *Dinâmica populacional e mudança ambiental: cenários para o desenvolvimento brasileiro*. 2007. p. 16-22).

¹⁸ POTT, Crisla Maciel; ESTRELA, Carina Costa – Histórico ambiental: desastres ambientais e o despertar de um novo pensamento. *Revista Estudos Avançados*. 2017. p. 271-272.

A fim de minimizar tais danos, em meados do século XX, os países começaram a legislar sobre o meio ambiente em âmbito nacional^{19/20}. No entanto, logo perceberam que tal ação não seria suficiente, haja vista quando se trata de meio ambiente este não se subdivide, por exemplo, o oceano, que, apesar de sua divisão feita com linhas imaginárias pelo homem, na realidade ele continua sendo um só, da mesma forma o ar que respiramos^{21/22}.

A humanidade já havia constatado ao longo da evolução do mundo que, quando se passa de discussões em âmbito regional para o âmbito internacional – quiçá, global –, o cenário torna-se mais amplo e complexo, se fazendo necessária uma forte cooperação entre os governos e instituições^{23/24}.

Também com esse ideal foi criada a Organização das Nações Unidas (ONU)²⁵, em outubro de 1945, com a ratificação da Carta das Nações Unidas, elaborada e assinada por cinquenta países signatários presentes na Conferência sobre Organização Internacional, realizada em São Francisco (EUA) entre abril e junho de 1945, dentre eles o Brasil^{26/27}.

¹⁹ Citamos como exemplo a aprovação da Lei do Ar Puro da Inglaterra, em 1956, que estabeleceu limites para a emissão de poluentes bem como determinou os níveis aceitáveis de qualidade do ar. De forma semelhante novas leis foram aprovadas na América do Norte e em outros países da Europa Ocidental e no Japão. In GOLDEMBERG, J.; BARBOSA, L. M. A legislação ambiental no Brasil e em São Paulo. *Revista Eco* 21. 2004. Disponível em: www.eco21.com.br/textos/textos.asp?ID=954 [Consultado em 03/02/2020].

²⁰ O termo “meio ambiente” provavelmente foi utilizado pela primeira vez pelo naturalista francês Geoffroy de Saint-Hilaire, em 1835, na obra *Études progressives d'un naturaliste*. Trata-se de um termo de mais fácil intuição do que de uma definição, tendo em vista que nenhuma das duas palavras unívocas, nem “meio” nem “ambiente”, detêm apenas um significado (in MILARÉ, Édís – *Direito do Ambiente; a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência*. 2011. p. 141-143). José Afonso da Silva conceitua o meio ambiente como sendo “a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas” (in SILVA, José Afonso da – *Direito ambiental constitucional*. 2010. p. 18).

²¹ SOARES, Guido Fernando Silva – *A proteção internacional do meio ambiente*. 2003. p. 39.

²² Nota-se que a sustentabilidade não se tratava de algo tão novo, haja vista que a Bíblia, em muitos dos seus livros desde o Velho Testamento, deixa clara a preocupação de Deus em ensinar o seu povo a cuidar da Terra desde a criação do Homem, citamos alguns: Gn 2:15 “¹⁵E tomou o Senhor Deus o homem e o pôs no jardim do Éden para o lavrar e o guardar”; Lv 25:3-5 “³Seis anos semearás a tua terra, e seis anos podarás a tua vinha, e colherás a sua novidade. ⁴Porém, ao sétimo ano, haverá sábado de descanso para a terra, um sábado ao Senhor, não semearás o teu campo, nem podarás a tua vinha. ⁵O que nascer de si mesmo da tua sega não segará e as uvas da tua vide não tratada não vindimarás; ano de descanso será para a terra”.

²³ SOTILLO, José Ángel – *El reto de cambiar el mundo – La Agenda 2030 de desarrollo sostenible*. 2015. p. 39.

²⁴ Desde o final do Século XIX, os países começaram a criar organizações internacionais em assuntos específicos, tendo por finalidade a cooperação mútua, por exemplo, a União Telegráfica Internacional (UIT), fundada em 1865, e a União Postal Universal, fundada em 1874. Hoje, ambas integram o Sistema das Nações Unidas. Em precedência a ONU, em 1919, havia sido criada a Liga das Nações, que deixou de existir com a Segunda Guerra Mundial (in UNITED NATIONS. *A História da Organização*. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/conheca/historia/> [Consultado em 30/01/2020]).

²⁵ Para uma melhor análise sobre a ONU, ver: MIRANDA, Jorge – *Curso de Direito Internacional Público*. 2016. p. 271-284; MACHADO, Jónatas E. M. – *Direito Internacional*. 2019. p. 276-286.

²⁶ UNITED NATIONS. *A História da Organização*. Op. Cit.

²⁷ Portugal foi admitido como membro das Nações Unidas em sessão especial da Assembleia Geral realizada em 14/12/1955, no âmbito de um acordo entre os EUA e a então União Soviética (Resolução 995 (X) da Assembleia Geral). A declaração de aceitação por Portugal das obrigações constantes da Carta foi depositada junto do Secretário-Geral em 21/02/1956 (Registo n.º 3155), estando publicada na *United Nations Treaty Series*, vol. 229, p. 3, 1958.

A criação da ONU levou a diplomacia internacional a um novo patamar, tornando-a forte instrumento de resolução de conflitos entre Estados soberanos, no entanto seu papel vai muito além da busca pela paz entre as nações. A ONU, no preâmbulo da Carta das Nações Unidas, definiu como objetivo, entre outros, “estabelecer condições sob as quais a justiça e o respeito às obrigações decorrentes de tratados e de outras fontes do direito internacional possam ser mantidos”²⁸.

Sendo assim, a ONU, em 3 de dezembro de 1968²⁹, convocou todas as nações para a Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, que ocorreu de 5 a 16 de junho de 1972, em Estocolmo, sendo este um grande marco internacional no que se refere à preservação do ambiente, tendo em vista que foi a primeira conferência intergovernamental sobre a proteção do ambiente^{30/31/32}.

A Conferência das Nações Unidas de Estocolmo, em 1972, elevou o meio ambiente como uma questão de relevância internacional, que resultou na Declaração das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, que continha 109 recomendações e, também, um manifesto ambiental com 19 princípios, documento que tornava pública a convicção dos 113 Estados

²⁸ “Nós, os povos das Nações Unidas, resolvidos a preservar as gerações vindouras do flagelo da guerra, que por duas vezes, no espaço da nossa vida, trouxe sofrimentos indizíveis à humanidade, e a reafirmar a fé nos direitos fundamentais do homem, na dignidade e no valor do ser humano, na igualdade de direito dos homens e das mulheres, assim como das nações grandes e pequenas, e a estabelecer condições sob as quais a justiça e o respeito às obrigações decorrentes de tratados e outras fontes do direito internacional possam ser mantidos, e a promover o progresso social e melhores condições de vida dentro de uma liberdade ampla. E para tais fins, praticar a tolerância e viver em paz, uns com os outros, como bons vizinhos, e unir as nossas forças para manter a paz e a segurança internacionais, e a garantir, pela aceitação de princípios e a instituição dos métodos, que a força armada não será usada a não ser no interesse comum, a empregar um mecanismo internacional para promover o progresso econômico e social de todos os povos” (in UNITED NATIONS – *A carta das Nações Unidas*. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/carta/> [Consultado em: 30/01/2020]).

²⁹ O ano de 1968 realmente foi um ano marcante para a história ambiental, visto que nesse ano realizaram-se três eventos mundiais sobre o tema (Criação do Clube de Roma – organização informal que tinha como finalidade discutir temas relacionados com o ambiente humano –, Sessão do ECOSOC da ONU – primeira vez que a ONU discute matéria ambiental –, e duas relevantes publicações, Conferência da Biosfera promovida pela UNESCO – sendo considerada a primeira conferência que tratou de temas que levariam ao conceito de desenvolvimento sustentável), bem como houve duas publicações que debateram o tema (*A bomba populacional*, de Paul Ehrlich – questionando a possibilidade de o planeta suportar a vida de bilhões de pessoas –, *A tragédia dos comuns* – de Garrett Hardin, que questiona a exploração do meio ambiente em benefício privado). (In DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 92-95).

³⁰ GOMES, Carla Amado – *Direito Internacional do Ambiente: uma abordagem temática*, 2018. p. 15.

³¹ SOARES, Guido Fernando Silva – *Op. Cit.*, 2003. p. 41-45.

³² MACHADO, Jónatas E. M. – *Op. Cit.*, 2019. p. 605.

presentes na Conferência, bem como se tornou instrumento fundamental, haja vista ter refletido de forma direta nos ordenamentos jurídicos dos países participantes^{33/34/35/36}.

Apesar da declaração não apresentar de forma expressa o termo “desenvolvimento sustentável”³⁷, constata-se que a base já estava sendo preparada, visto que este pode ser notado de forma indireta desde o seu preâmbulo, até em alguns de seus princípios, haja vista tal declaração buscar um equilíbrio entre o desenvolvimento económico e uma redução dos impactos ambientais. Nesse sentido, destacam-se os princípios 2³⁸, 14³⁹ e 23^{40/41}.

Na verdade, o equilíbrio entre o desenvolvimento e a preservação ambiental já era uma preocupação que, apesar de ainda não expressa, já podia ser notada no relatório “Limites do Crescimento”, também conhecido como “Relatório *Meadows*”, publicado no início do ano de 1972 pelo Clube de Roma, que sustentava que “medidas tecnológicas são acrescentadas às políticas que regulam o crescimento do processamento anterior, com o fim de produzir um estado de equilíbrio que seja sustentável em um futuro longínquo”^{42/43}.

³³ GOMES, Carla Amado – *Op. Cit.*, 2018. p. 18.

³⁴ SILVA, Ana Rodrigues da – A Responsabilidade Ambiental por actos de direito internacional público. *In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 2002. p. 431.

³⁵ RIBEIRO, Victor Pereira – Aplicação da teoria do fato consumado como instrumento de Direitos Humanos na solução de situações práticas de Direitos Ambientais. *Direitos Humanos e Meio Ambiente*, 2017. p. 271.

³⁶ Adveio da Declaração de Estocolmo a introdução do Título VII à Parte III do Tratado da Comunidade Económica Europeia (CEE), intitulado “O Ambiente”, a partir de então a legislação comunitária passou a exercer um vigoroso direito uniforme supranacional entre os Estados-membros no que diz respeito ao direito ambiental regional e internacional. No Brasil, o reflexo foi a criação da Secretaria Especial de Meio Ambiente em âmbito federal (*in* SOARES, Guido Fernando Silva – *Op. Cit.*, 2003. p. 47).

³⁷ A palavra “sustentável” é originada do latim (*sus-tenete*) e significa “sustentar, suportar ou manter, defender, conservar-se, manter-se, impedir a ruína ou a queda, ter-se em pé” (*in* KAMIYAMA, A. – *Desenvolvimento sustentável*, 2011; ALVES, Benedito Antonio – A governança da sustentabilidade ambiental a cargo dos Tribunais de Contas no Século XXI. *In* LIMA, Edilberto Carlos Pontes – *Tribunal de Contas no Século XXI*, 2020. p. 21).

³⁸ Princípio 2. Os recursos naturais da terra incluídos o ar, a água, a terra, a flora e a fauna e especialmente amostras representativas dos ecossistemas naturais devem ser preservados em benefício das gerações presentes e futuras, mediante uma cuidadosa planificação ou ordenamento (*in* APA – Agência Portuguesa do Ambiente. *Declaração de Estocolmo sobre o meio ambiente humano*. Disponível em: https://apambiente.pt/_zdata/Políticas/DesenvolvimentoSustentavel/1972_Declaracao_Estocolmo.pdf [Consultado em: 03/02/2020]).

³⁹ Princípio 14. O planeamento racional constitui um instrumento indispensável para conciliar às diferenças que possam surgir entre as exigências do desenvolvimento e a necessidade de proteger e melhorar o meio ambiente. (*Ibidem*).

⁴⁰ Princípio 23. Sem prejuízo dos critérios de consenso da comunidade internacional e das normas que deverão ser definidas a nível nacional, em todos os casos será indispensável considerar os sistemas de valores prevaletentes em cada país e a aplicabilidade de normas que, embora válidas para os países mais avançados, possam ser inadequadas e de alto custo social para países em desenvolvimento. (*Ibidem*).

⁴¹ SILVEIRA, Henrique Lago da – *O Princípio do Desenvolvimento Sustentável na Imposição de Barreiras climáticas unilaterais ao comércio internacional de bens*. 2013. p. 39. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/107273> [Consultado em 05/02/2020].

⁴² MEADOWS, Donella H.; MEADOWS, Dennis L.; RANDERS, Jorgen; BEHRENS III, W. W. – *Limites do Crescimento: Um relatório para o projeto do Clube de Roma sobre o dilema da humanidade*. 1973. p. 162.

⁴³ O Clube de Roma foi fundado em 1966 pelo italiano Aurelio Peccei, presidente honorário da Fiat e presidente do Comitê Económico da OTAN, e pelo cientista escocês Alexander King, e era constituído por cientistas, economistas, políticos, diplomatas e académicos preocupados com o futuro da humanidade, na ordem política,

Tal relatório concluiu, quanto à preservação ambiental, que o crescimento económico e populacional deveria estacionar. Caso a humanidade prosseguisse a utilizar-se dos recursos naturais de maneira desordenada, como vinha fazendo desde a Revolução Industrial, tais recursos se esgotariam em um período inferior a cem anos^{44/45}.

Tendo em vista que o Relatório *Meadows* e a Declaração de Estocolmo não conseguiram frear a crescente deterioração do planeta, que, pelo contrário, só se agravava⁴⁶, a Assembleia Geral das Nações Unidas⁴⁷, em 1983, aprovou a criação de uma Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, tendo como presidente dos trabalhos a ex-primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland. A comissão teve por objetivo promover audiências pelo mundo com especialistas de diversas áreas, apresentando ao final um relatório dessas discussões e propondo uma “agenda global para a mudança”^{48/49}.

A conclusão do trabalho resultou no relatório que foi divulgado em outubro de 1987 sob o título “Nosso Futuro Comum”. Mais conhecido como “Relatório Brundtland”, apresentou tanto os avanços quanto os retrocessos globais no que se refere ao desenvolvimento humano, social e económico, e de forma mais destacada apresentou a crescente disparidade entre os países mais ricos e os mais pobres⁵⁰.

O relatório apresenta, ainda, de forma inédita, o conceito de desenvolvimento sustentável como sendo “o desenvolvimento que encontra as necessidades atuais sem comprometer a habilidade das futuras gerações de atender suas próprias necessidades”,

económica e social com relação ao meio ambiente. O Relatório “Limites do Crescimento” foi desenvolvido por uma equipe de cientistas do Instituto de Tecnologia de Massachusetts, liderada por Dennis e Donella Meadows. O Clube de Roma ainda debate temas como a problemática ambiental e o desenvolvimento sustentável (www.clubofrome.org), tendo sempre entre os seus membros personalidades como o rei Juan Carlos I, da Espanha, e Fernando Henrique Cardoso, ex-presidente do Brasil (in GOMES, Carla Amado – *Op. Cit.*, 2018. p. 14; OLIVEIRA, Leandro Dias – Os “Limites do Crescimento” 40 anos depois: Das “Profecias do Apocalipse Ambiental” ao “Futuro Comum Ecologicamente Sustentável”. *Revista Continentes*. 2012. p. 77).

⁴⁴ Redação Pensamento Verde – *Clube de Roma e o relatório “Os limites do crescimento”* (1972). 2014. Disponível em: <https://www.pensamentoverde.com.br/sustentabilidade/clube-roma-relatorio-limites-crescimento-1972/> [Consultado em 04/02/2020].

⁴⁵ OLIVEIRA, Leandro Dias – *Op. Cit.*, 2012 p. 74.

⁴⁶ WILENSKY, Alfredo Héctor; JANUÁRIO, Rui – *Direito Internacional Público Contemporâneo*. 2003. p. 66

⁴⁷ Para uma melhor análise sobre a Assembleia Geral da ONU, ver: MIRANDA, Jorge – *Op. Cit.*, 2016. p. 276-277; MACHADO, Jónatas E. M. – *Op. Cit.*, 2019. p. 279-280.

⁴⁸ GUERRA, Sidney; GUERRA, Caio Grande – *Desenvolvimento Sustentável à Luz do Direito Internacional Ambiental*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=f365c0cee72aa186> [Consultado em 03/02/2020].

⁴⁹ DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 46.

⁵⁰ CUTANDA, Blanca Lozano – *Derecho Ambiental Administrativo*, 2010. p. 70.

trazendo como novidade a ideia de preservação para atender às futuras gerações, colocando-as em pé de igualdade com as atuais^{51/52/53}.

Definiu, ainda, que, para o alcance de um desenvolvimento sustentável, a humanidade deve observar o equilíbrio de três pilares, sendo eles o crescimento econômico, a inclusão social e a proteção ambiental^{54/55}. Por fim, o relatório sugeriu à Assembleia Geral das Nações Unidas a convocação de uma nova Conferência Internacional⁵⁶.

Nesse sentido, a Assembleia Geral das Nações Unidas aprovou a Resolução n. 44/228, em 22 de dezembro de 1989, convocando todos os países para a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, na cidade do Rio de Janeiro, no Brasil, que ficou conhecida como “ECO 92”, “Cimeira da Terra”, “Rio 92” ou “Cúpula da Terra”, em que estavam presentes 40 mil pessoas, entre elas 106 chefes de Estado, no período de 3 a 14 de junho de 1992^{57/58/59}.

Foi na Cimeira da Terra que a terminologia “desenvolvimento sustentável”, apresentada no Relatório Brundtland, foi discutida internacionalmente, ganhando amplitude e visibilidade mundial^{60/61}. Outro marco da Cimeira da Terra foi que dela resultaram três

⁵¹ UNITED NATIONS – *A ONU e o Meio Ambiente*. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente/> [Consultado em 30/01/2020].

⁵² VEIGA, José Eli da – *Op. Cit.*, 2015. p. 9.

⁵³ Nota-se que, apesar de o Relatório ser o marco inicial no direito internacional do termo “desenvolvimento sustentável”, este já havia sido citado em 1980 na “Estratégia para conservação do mundo”, documento preparado pelo *International Union for Conservation of Nature and Natural Resources* (IUCN), definindo como: “A integração de conservação e desenvolvimento para garantir que as modificações no planeta realmente garantam a sobrevivência e o bem-estar de todas as pessoas” (in REI, Fernando Cardozo Fernandes – *Direito ambiental internacional*. 2015. p. 117; LOBO, Carlos Baptista – *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, 2019. p. 59).

⁵⁴ ONU – *A ONU e o Meio Ambiente*. *Op. Cit.*

⁵⁵ CRAVO, Rita Delgado Oliveira Nunes – *A Evolução do Desenvolvimento Sustentável em Portugal nos últimos 30 anos*, 2018. p. 1-2.

⁵⁶ GUERRA, Sidney; GUERRA, Caio Grande – *Op. Cit.*, p. 10.

⁵⁷ SOARES, Guido Fernando Silva – *Op. Cit.*, 2003. p. 53-56.

⁵⁸ ALVAREZ, Albino Rodrigues; MOTA, José Aroudo – *Sustentabilidade Ambiental no Brasil: biodiversidade, economia e bem-estar humano*, 2010. p. 29.

⁵⁹ Vale registrar que quando da convocação da ECO 92 o mundo já tinha sido testemunha de graves acidentes ambientais, tais como: 1976, acidente industrial provocado por uma empresa suíça na cidade de Seveso, Itália; 1978, despejo de material radioativo proveniente de acidente com o satélite artificial soviético no Canadá; 1978, acidente marítimo, com o superpetroleiro *Amoco Cádiz*, na costa Bretã, na França; 1984, explosão de oleodutos da Petrobras, devido ao vazamento de gasolina em Cubatão-SP, Brasil; 1984, vazamento de gás tóxico em uma fábrica de pesticidas, na cidade de Bhopal, na Índia; 1986, acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, URSS; 1986, contaminação do Rio Reno por produtos químicos agrícolas, na empresa química Sandoz, na Suíça, o que ameaçou o abastecimento de água potável da Alemanha e da Holanda; 1984-1987, a morte de 60 milhões de pessoas pelo mundo devido à desnutrição e à ingestão de água imprópria para o consumo, segundo o relatório “Nosso Futuro Comum” (in GRANZIERA, Maria Luiza Machado, *Direito Ambiental*, 2014. p. 41-42).

⁶⁰ GOMES, Carla Amado – *Op. Cit.*, 2018. p. 22.

⁶¹ Vale ressaltar que, quando da Conferência do Rio, a Guerra Fria já tinha acabado (1947-1991), e a ONU pôde voltar todos os seus esforços às questões que afetam toda a humanidade, em busca de um desenvolvimento de forma sustentável (in SOTILLO, José Ángel – *Op. Cit.*, 2015. p. 55-57).

importantes documentos, sendo eles a Declaração de Princípios para a Gestão Sustentável das Florestas⁶², a Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento⁶³ e a Agenda 21⁶⁴, sem contar os inúmeros tratados assinados na oportunidade, podendo destacar, entre eles, a convenção da biodiversidade^{65/66}.

A Agenda 21⁶⁷ foi o documento mais importante aprovado na Cimeira da Terra. Consistiu num amplo plano de ação mundial, que foi muito além das questões ambientais, procurando versar sobre questões relativas ao desenvolvimento, tais como a pobreza e a dívida externa dos países em desenvolvimento, que de alguma forma impactam o meio ambiente^{68/69}.

O documento contém 40 Capítulos, 115 Programas e aproximadamente 2.500 ações de diversas áreas, dentre elas: saúde, educação, meio ambiente, saneamento, habitação e assistência social. Todas a serem atingidas de forma integrada, para que a população mundial alcançasse o desenvolvimento sustentável, principal objetivo da Agenda, até o novo milênio^{70/71}.

Em 2000, a ONU realizou a “Conferência do Milênio”, ou “Cúpula do Milênio”, no período de 6 a 8 de setembro, na cidade de Nova York, nos EUA, onde os líderes de 189 países se juntaram a fim de assinarem a Declaração do Milênio (A/RES/55/2), que estabeleceu os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), demonstrados na Figura 01⁷².

⁶² A Declaração de Princípios para a Gestão Sustentável das Florestas visava à proteção das florestas, dada sua importância na neutralização de carbono, no entanto não obteve muito êxito, tendo em vista a dificuldade de acordo entre os países do Norte e do Sul sobre a gestão das florestas tropicais (*in* GOMES, Carla Amado – *Op. Cit.*, 2018. p. 27).

⁶³ A Declaração do Rio reafirma os mais importantes princípios da Declaração de Estocolmo, ademais apresenta uma preocupação com a proteção dos interesses das gerações presentes e futuras, com uma abordagem do desenvolvimento sustentável entre todos os Estados, instituindo importantes regras: o princípio do poluidor-pagador, o da prevenção, a integração da proteção ao meio ambiente em todas as esferas da política e das atividades normativas dos Estados, a aplicação dos estudos de impacto ambiental e a consagração do princípio da internalização de custos externos (*in* SOARES, Guido Fernando Silva – *Op. Cit.*, 2003. p.63-64).

⁶⁴ A palavra *agenda* é de origem latina e pode ser traduzida literalmente como “coisas que devem ser realizadas”. Sendo assim, “Agenda 21” significava as coisas que deveriam ser realizadas pelos Estados até o início do século XXI (*in* SOARES, Guido Fernando Silva – *Op. Cit.*, 2003. p.66-67).

⁶⁵ GOMES, Carla Amado – *Op. Cit.*, 2018. p. 24.

⁶⁶ SOARES, Guido Fernando Silva – *Op. Cit.*, 2003. p. 56.

⁶⁷ UNITED NATIONS – *Agenda 21*. Disponível em: <http://www.ecologiaintegral.org.br/Agenda21.pdf> [Consultado em 05/02/2020].

⁶⁸ SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e – *Direito Ambiental Internacional*, 2002. p. 38.

⁶⁹ UNITED NATIONS – *A ONU e o Meio Ambiente. Op. Cit.*

⁷⁰ HOGAN, Daniel Joseph. *Op. Cit.*, 2007. p. 64.

⁷¹ A principal crítica à agenda foi que esta não determinou de onde sairiam os recursos para sua devida implementação (*in* GRANZIERA, Maria Luiza Machado, *Op. Cit.*, 2014. p. 53).

⁷² SOTILLO, José Ángel – *Op. Cit.*, 2015. p. 62-67.



Figura 1. Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM). Imagem disponível em: <http://www.agenda2030.org.br/sobre/> [Consultado em 10/02/2020].

A declaração definiu 08 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), 21 metas e 60 indicadores, que deveriam ser atingidos até o ano de 2015, todos com a finalidade precípua de construir um mundo mais justo e melhorar a condição de vida das pessoas mais vulneráveis no planeta^{73/74}.

Teve como principal característica chamar a atenção do mundo para um trabalho em conjunto com os governos, especialistas e sociedade civil, a fim de melhorar as condições de vida da população mais pobre do planeta⁷⁵. Foi o primeiro marco global que buscou resultados para políticas de desenvolvimento.

Nesse momento a preocupação deixou de centrar-se em questões meramente ambientais, visto que a agenda apresentava dilemas coletivos abordando um olhar no desenvolvimento humano ao trazer temas como direitos humanos, infância, população, desenvolvimento social, habitação e alimentação em conjunto com os temas ambientais.

Para tanto, pode notar-se, a partir dos ODM demonstrados na Figura 01, que a humanidade e seus representantes têm demorado a entender de fato que o desenvolvimento

⁷³ O compromisso era para que as nações trabalhassem juntas a fim de atingirem os oito objetivos propostos (in UNITED NATIONS – *Os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio*. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/os-oito-odms/> [Consultado em 10/02/2020]).

⁷⁴ Para cada um dos 08 objetivos propostos, foram estabelecidas 21 metas, que seriam acompanhadas por meio de 60 indicadores quantitativos (in ROMA, Júlio César – Os objetivos de desenvolvimento do milênio e sua transição para os objetivos de desenvolvimento sustentável. *Revista Ciência e Cultura*. 2019. p. 33-39. Disponível em: http://cienciaecultura.bvs.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0009-67252019000100011 [Consultado em 10/02/2020]; ALONSO, José Antonio; AGUIRRE, Pablo; SANTANDER, Guillermo – *El nuevo rostro de la cooperación internacional para el desarrollo*, 2019. p. 28.

⁷⁵ SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 158-161.

deve dar-se de forma “sustentável”, visto que dos 08 ODM aprovados apenas um deles tem a abordagem da sustentabilidade: 7 – Garantir a Sustentabilidade Ambiental⁷⁶.

Em 2002, ou seja, dez anos após a Cimeira da Terra, a ONU convocou nova Conferência Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável, dessa vez a ser realizada na cidade de Joanesburgo, na África do Sul. Esta ocorreu entre os dias 26 de agosto e 4 de setembro, tendo por principal finalidade uma avaliação da Agenda 21, e ficou conhecida como Rio+10⁷⁷.

A conferência buscou medidas para que os Estados conseguissem colocar em prática as ações propostas na Agenda 21, procurando apresentar ações concretas, além de identificar as metas de forma quantitativa para que estas pudessem ser definitivamente alcançadas⁷⁸.

Nota-se nesse momento uma evolução na busca pelo desenvolvimento sustentável, tendo em vista que começaram a procurar uma abordagem mais prática com o envolvimento de mais áreas, passando a englobar o desenvolvimento económico, a inclusão social e a sustentabilidade ambiental^{79/80}.

Vinte anos após a Cimeira da Terra, no período de 13 a 22 de junho de 2012, uma nova conferência é realizada pela ONU, a Rio+20, novamente sediada na cidade do Rio de Janeiro, tendo por objetivo acelerar as metas de desenvolvimento, renovando os compromissos firmados na Agenda 21, bem como nos ODM. Tal conferência resultou no documento “O Futuro que Queremos”^{81/82}.

No entanto, apesar dos esforços até então empregados, bem como ao analisar os resultados alcançados⁸³, viu-se que havia muito ainda a ser feito para alcançar um desenvolvimento sustentável que, para Sachs, implica um “crescimento económico socialmente inclusivo e ambientalmente sustentável”⁸⁴.

⁷⁶ VEIGA, José Eli da – *Op. Cit.*, 2015. p. 19-20.

⁷⁷ UNITED NATIONS – A ONU e o Meio Ambiente. *Op. Cit.*

⁷⁸ GUERRA, Sidney; GUERRA, Caio Grande. *Op. Cit.*, p. 19.

⁷⁹ SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 16.

⁸⁰ REI, Fernando Cardoso Fernandes – *Op. Cit.*, 2015. p. 125.

⁸¹ GUERRA, Sidney; GUERRA, Caio Grande. *Op. Cit.*, p. 24.

⁸² UNITED NATIONS – *O Futuro que Queremos*. Disponível em: <http://www2.mma.gov.br/port/conama/processos/61AA3835/O-Futuro-que-queremos1.pdf> [Consultado em 10/02/2020].

⁸³ Segundo Sachs, a taxa de pobreza per capita, ou seja, a taxa que mede a percentagem da população abaixo de um determinado limiar de pobreza, caiu pela metade em 2010 (21%) se compararmos com o ano 1990 (43%). Também pode-se notar avanços em outras áreas: podemos citar o controle do vírus HIV pelos medicamentos antirretrovirais, muito estimulado pelos programas de saúde e promovido com estímulo dos ODM (*in* SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 158-162).

⁸⁴ SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 14.

Ademais, visto que o prazo para a implementação dos ODM já estava findando e muito ainda havia para ser feito, houve a necessidade de discutir novas metas para o período pós-2015. Assim, o documento citado propôs a criação de um grupo de trabalho para a elaboração de um novo plano de ação, com novos objetivos mundiais para o desenvolvimento sustentável^{85/86}.

Nasceram então os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), que vieram a substituir os ODM, que se encontravam defasados. Os novos objetivos entrariam em vigor a partir de 2015 e deveriam ser implementados até o ano de 2030⁸⁷.

Nota-se uma grande diferença na elaboração dos ODM e dos ODS. Enquanto os primeiros foram desenvolvidos a portas fechadas por um grupo de especialistas, os ODS foram discutidos de forma democrática pelos 193 países-membros da ONU, além da sociedade civil e outras partes interessadas⁸⁸.

Outra diferença entre esses objetivos é que, enquanto os ODM eram voltados aos países em desenvolvimento, os ODS devem ser aplicados a todo o mundo, inclusive aos países desenvolvidos⁸⁹.

Nesse sentido, em setembro de 2015, a Assembleia Geral das Nações Unidas adotou uma nova resolução intitulada “Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”, aprovando na íntegra os ODS, sendo o que se tem de mais atual em termos estratégicos em busca de um desenvolvimento sustentável^{90/91}.

Além de colocar o desenvolvimento sustentável no centro das discussões internacionais novamente, haja vista a Agenda 2030 ser a melhor tradução do que significa sustentabilidade nos dias atuais, visto que de uma meta de ODM podemos destacar que todos os ODS de alguma forma referem-se ao conceito de desenvolvimento sustentável^{92/93}.

⁸⁵ WILENSKY, Alfredo Héctor; JANUÁRIO, Rui – *Op. Cit.*, 2003. p. 88-89.

⁸⁶ DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 53.

⁸⁷ DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 112.

⁸⁸ VEIGA, José Eli da – *Op. Cit.*, 2015. p. 22-23.

⁸⁹ SOTILLO, José Ángel – *Op. Cit.*, 2015. p. 92-93.

⁹⁰ UNITED NATIONS – *Resolução A/RES/70/1*. Disponível em: http://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf [Consultado em 10/02/2020].

⁹¹ DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 49.

⁹² BALERA, Wagner; SILVA, Roberta Soares da – *Comentários aos objetivos de desenvolvimento sustentável*, 2018. p. 273.

⁹³ Os ODS são: (1) erradicar a pobreza em todas as suas formas em todas as partes; (2) acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar, melhorar a nutrição e promover a agricultura sustentável; (3) assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar de todos em todas as idades; (4) garantir uma educação de qualidade e equitativa e promover as oportunidades de aprendizagem permanente para todos; (5) alcançar a igualdade de gênero e a autonomia de todas as mulheres e meninas; (6) garantir a disponibilidade e gestão sustentável da água e saneamento

A nova agenda também terá o papel de fazer uma aproximação entre o desenvolvimento e o meio ambiente, visto que o mundo precisa se desenvolver para acabar de vez com a fome e a pobreza extrema⁹⁴. No entanto, para garantir a sobrevivência dessa geração e das gerações futuras, faz-se necessário que esse desenvolvimento seja realizado de maneira sustentável⁹⁵. A Agenda 2030 pode representar, depois de tantos anos, “uma agenda global para a mudança”, o que já era proposto pelo Relatório de Brundtland, em 1988.

Ademais, viu-se que não se faz necessário cessar o desenvolvimento, mas sim optar por um caminho que garanta que esse desenvolvimento seja integrado e participativo, considerando o uso racional dos recursos naturais.

Nota-se que o conceito de desenvolvimento sustentável foi se apurando com o tempo e inclui a sustentabilidade social, de forma essencial, elevando-se a um caráter de universalização, além da necessidade da efetivação de todos os direitos humanos⁹⁶.

Essa nova conceituação representou uma conquista para a dignidade da pessoa humana, tendo em vista que levou ao desenvolvimento de um verdadeiro programa de ação humanista desencadeado pela ONU, quando a Agenda 2030 tem a máxima de “não deixar ninguém para trás”, ou seja, um alvo prático de concretização de direitos humanos disseminado em todo o planeta⁹⁷.

para todos; (7) garantir o acesso à energia confiável, sustentável e moderna para todos; (8) promover um crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, um emprego pleno e produtivo e um trabalho digno para todos; (9) construir infraestruturas resistentes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e promover a inovação; (10) reduzir a desigualdade dentro e entre países; (11) tornar as cidades e assentamentos humanos inclusivos, seguros, resistentes e sustentáveis; (12) assegurar padrões de consumo e produção sustentáveis; (13) adotar medidas urgentes para combater as mudanças climáticas e seus impactos; (14) conservar e utilizar de modo sustentável os oceanos, os mares e os recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável; (15) proteger, restaurar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, o manejo sustentável das florestas, combater a desertificação e deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade; (16) promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, facilitar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis; (17) fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria mundial para o desenvolvimento sustentável.

⁹⁴ O Banco Mundial define pobreza extrema como o rendimento abaixo de um limiar de pobreza de 1,25 dólar americano por dia, calculado a preços internacionais de 2005 – sendo assim, em 2010, existiam 1.200 milhões de pessoas vivendo na pobreza extrema. Para Jeffrey Sachs, tal definição é restrita, sendo o correto definir a pobreza extrema segundo a capacidade de os indivíduos satisfazerem suas necessidades básicas, sendo essas necessidades: alimentação, água potável, saneamento, alojamento, vestuário, acesso a cuidados de saúde, ao ensino básico e a serviços essenciais como transporte, energia e ligação à Internet. No entanto, não há dados mundiais para aferir este indicador (in SACHS, Jeffrey D. *Op. Cit.*, 2015. p. 154).

⁹⁵ VEIGA, José Eli da – *Op. Cit.*, 2015. p. 23.

⁹⁶ SACHS, Igany – *Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado*, 2008. p. 36-37.

⁹⁷ BALERA, Wagner; SILVA, Roberta Soares da – *Op. Cit.*, 2018. p. 274-275.

1.2 O desenvolvimento sustentável como direito humano

O conceito de direitos humanos elaborado pela ONU enuncia que esses direitos são “garantias jurídicas universais que protegem indivíduos e grupos contra ações ou omissões dos governos que atentem contra a dignidade humana”^{98/99}.

Tais direitos centram-se na dignidade da pessoa humana, detendo uma extensão universal, ou seja, basta a condição de ser pessoa humana, tendo em vista que todos os cidadãos têm que ter seus direitos preservados¹⁰⁰.

Apresenta um carácter indivisível quando apenas um direito é violado, visto que todos os direitos do indivíduo devem ser respeitados, tanto os direitos civis e políticos, quanto os direitos sociais, económicos e culturais^{101/102}. E, por fim, são inalienáveis, haja vista tais direitos não poderem ser transferidos a outrem nem a título de cedência nem de forma onerosa, visto que fazem parte da essência da pessoa¹⁰³.

O respeito à dignidade da pessoa humana era causa de preocupação já em textos datados antes de Cristo¹⁰⁴, no entanto tais direitos só foram reconhecidos de fato após os horrores da Segunda Guerra Mundial, na qual, entre 1939 e 1945, houve 11 milhões de mortos, sendo 6 milhões de judeus no genocídio dos nazistas contra os judeus europeus^{105/106}.

⁹⁸ Destacando entre esses direitos o direito à vida, à liberdade, à segurança, à personalidade jurídica, à igualdade, à proteção legal, à justiça, ao asilo, entre outros, além da proibição da escravatura ou servidão; da tortura e das penas e tratamentos cruéis; da prisão, da detenção ou do exílio arbitrários, entre outros.

⁹⁹ PORTUGAL, Ministério Público de Portugal – *O que são os Direitos Humanos*. Disponível em: <http://gddc.ministeriopublico.pt/pagina/o-que-sao-os-direitos-humanos> [Consultado em 04/02/2020].

¹⁰⁰ Independentemente de raça, sexo, língua, religião, condição política e social etc.

¹⁰¹ PIOVESAN, Flávia – *Direitos Humanos, o princípio da dignidade humana e a constituição de 1988*, 2004.

¹⁰² Nesse sentido Hector Gros Espiell analisa de forma detalhada essa indivisibilidade, bem como a interdependência dos direitos. Para tanto, ver: ESPIELL, Hector Gros. *Los derechos económicos, sociales y culturales en el sistema interamericano*, 1986.

¹⁰³ Nota-se que o Preâmbulo da Declaração já considera os direitos humanos como inalienável: “*Considerando que o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e dos seus direitos iguais e inalienáveis constitui o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo*”.

¹⁰⁴ Podemos citar entre esses textos o Código de Hamurabi (1780 a. C.), como o Cilindro de Cirilo, o Grande (539 a.C.) (in TAVARES, Raquel – *Direitos Humanos de onde vêm, o que são e para que servem?* 2013. p. 17).

¹⁰⁵ A Convenção para a Prevenção e a Repressão do Crime de Genocídio, de 1948, dispõe em seu art. 2º o conceito de genocídio como sendo: “destruição, no todo ou em parte, de qualquer grupo de pessoas, em razão de raça, etnia credo religioso ou outras condições ou características sua, tal como assassinato de membros do grupo, dano grave à integridade física ou mental de membros do grupo, submissão intencional do grupo a condições de existência que lhe ocasionem a destruição física total ou parcial, medidas destinadas a impedir os nascimentos no seio de grupo e transferência forçada de menores do grupo para outro grupo”. (Convenção para a prevenção e repressão do crime de genocídio. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/segurancapublica/convencao....crime_genocidio.pdf [Consultado em 12/02/2020]).

¹⁰⁶ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira – *Curso de direitos humanos*, 2017. p. 64/66.

Assim, como já citado, em 1945 foi criada a Organização das Nações Unidas e, em 1948, foi proclamada a Declaração Universal dos Direitos Humanos, marco da internacionalização dos direitos humanos¹⁰⁷.

No entanto, muito antes os direitos humanos já tinham sido objeto de estudo por diversos filósofos e juristas¹⁰⁸. Podemos citar como marco o Tratado de Vestefália, de 1648¹⁰⁹, visto que este afirmou os princípios da soberania estadual, bem como da não ingerência em assuntos internos dos outros Estados, além de dispor sobre a liberdade religiosa¹¹⁰.

Os Direitos Humanos têm como forte precedente o direito internacional humanitário^{111/112}, que, diferentemente dos direitos humanos, tem por finalidade defender a vida, a saúde e a dignidade das vítimas de guerras internacionais ou não, impondo limites à atuação do Estado¹¹³.

Outras instituições que precederam a ONU e tiveram papel substancial na concepção atual dos direitos humanos foram a extinta Liga das Nações (1920-1946), que em sua convenção já previa de forma genérica sanções económicas e militares aos Estados que violassem os direitos humanos, e a Organização Internacional do Trabalho (OIT), criada em 1919, com o objetivo de estabelecer critérios primários de proteção ao trabalhador, visando garantir aos trabalhadores condições de dignidade e bem-estar social^{114/115}.

Dadas tais experiências, viu-se a necessidade de proteção dos direitos humanos de forma a ultrapassar as fronteiras estatais, bem como afastar a soberania estatal, admitindo-se a intervenção externa, visto que os direitos humanos encontram-se em uma ordem internacional¹¹⁶.

¹⁰⁷ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira – *Op. Cit.*, 2017. p. 66.

¹⁰⁸ Podemos citar a título exemplificativo: São Tomás de Aquino, Pico dela Mirandola, Hugo Grócio, Samuel Pufendorf, Edward Coke, Roger Williams, John Milton, Christian Wolf, Baruch Spinoza, John Locke, entre outros (in MACHADO, Jónatas E. M. – *Op. Cit.*, 2019. p. 397).

¹⁰⁹ Tratado que pôs fim à Guerra dos Trinta Anos.

¹¹⁰ TAVARES, Raquel – *Op. Cit.*, 2013. p. 17.

¹¹¹ O direito internacional humanitário teve como origem as convenções de Genebra, após a batalha de Solferino, em junho de 1859. Em 1864, delegados de 16 nações europeias adotam a convenção para melhorar a situação dos feridos e doentes das forças armadas em campanha, já consagrando os princípios da universalidade e da tolerância em relação à raça, à nacionalidade e à religião (in DEYRA, Michel – *Direito Internacional Humanitário*, 2001. p. 13).

¹¹² Sobre Direito Internacional Humanitário, ver: GOUVEIA, Jorge Bacelar – *Direito Internacional Humanitário*, Coimbra: Almedina, 2006; BORGES, Leonardo Estrela – *O Direito Internacional Humanitário*, Belo Horizonte, 2006; SILVA, José Luís Moreira da – *Direito dos Conflitos Internacionais*, Lisboa, 2003, p. 23 e ss.; CUNHA, Joaquim da Silva – *Direito Internacional Público – as relações internacionais*, III, Lisboa, 1990, p. 197 e ss.

¹¹³ MARTINS, Ana Maria Guerra – *Direito Internacional dos Direitos Humanos*. 2006. p. 98.

¹¹⁴ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira – *Curso de Direito Internacional Público*, 2019. p. 760-761.

¹¹⁵ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira – *Op. Cit.*, 2017. p. 61/62.

¹¹⁶ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira – *Op. Cit.*, 2019 p. 761.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos¹¹⁷ não ficou como o único documento de proteção aos direitos humanos. Juntam-se a ela os Pactos Internacionais sobre os Direitos Económicos, Sociais e Culturais e o Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos, bem como seus dois protocolos facultativos – todos esses instrumentos integram a Carta Internacional dos Direitos do Homem. Ressalta-se que os pactos foram firmados apenas em 16 de dezembro de 1966¹¹⁸.

Ademais, após a carta ainda houve outros pactos internacionais, declarações e diversas convenções, que foram fundamentais para um progressivo desenvolvimento e codificação desses direitos^{119/120}.

Após a Declaração, os direitos humanos foram se desenvolvendo ao longo dos diferentes contextos históricos para se moldar às novas necessidades da humanidade. Nesse sentido, eles passaram por um processo evolutivo. Em 1979, o jurista Karel Vasak classificou essa evolução dos direitos humanos em três gerações, utilizando os princípios da Revolução Francesa, de forma metafórica, para nomeá-las: liberdade, igualdade e fraternidade¹²¹.

Na primeira geração, a dos direitos da liberdade, tratava-se de liberdades individuais, do direito de participação política, sendo eles o direito à vida e à integridade física, a liberdade de pensamento e de expressão, o direito ao voto, entre outros. Nota-se que neste momento funda-se o conceito de Estado de direito, quando o Estado se submete ao direito positivo, com a finalidade de garantir aos indivíduos seus direitos^{122/123}.

Na segunda geração, a da igualdade, foram desenvolvidos os direitos económicos, sociais e culturais, sendo estes o direito à educação, à assistência sanitária, à proteção contra o desemprego, a um salário digno, ao descanso e lazer, a uma reforma digna e ao acesso aos bens culturais¹²⁴.

¹¹⁷ A Declaração traz os princípios e as normas gerais de direitos humanos, já os pactos definem direitos específicos e as restrições ao seu exercício.

¹¹⁸ UNITED NATIONS – *A Carta Internacional dos Direitos Humanos*, 2001. p. 3-6.

¹¹⁹ Além da ONU, a UNESCO e a OIT, entre outras organizações internacionais, têm contribuído para a construção e o estabelecimento dos direitos humanos.

¹²⁰ MARTINS, Ana Maria Guerra – *Op. Cit.*, 2006. p. 100-101.

¹²¹ LIMA, George Marmelstein – *Críticas à teoria das gerações (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais*. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4666> [Consultado em 13/02/2020].

¹²² OLIVEIRA, Bárbara Nazareh e outras – *Os Direitos Fundamentais no Timor Leste: Teoria e Prática*, 2015. p. 35.

¹²³ Estado de direito é um estado que se opõe a um Estado absoluto, visto que, no Estado de direito, o Estado tem poderes limitados na Constituição, sendo esta, além de limitadora do Estado, uma garantidora dos direitos fundamentais ao cidadão.

¹²⁴ Surge com o Pacto Internacional sobre os Direitos Económicos, Sociais e Culturais e o Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos.

E os de terceira geração, que são os direitos da fraternidade, sendo estes o direito ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade. Quanto ao meio ambiente, como já mencionado, tal preocupação começou a partir da década de 1960^{125/126}.

Após a classificação dada por Karel Vasak, a doutrina fala ainda em uma quarta geração dos direitos humanos. Para Paulo Bonavides, “são direitos da quarta geração o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo. Deles depende a concretização da sociedade aberta para o futuro, em sua dimensão de máxima universalidade”¹²⁷.

Pode-se observar que a internacionalização dos direitos humanos (1948) e do direito ambiental (1972) só ocorreu após a Segunda Guerra Mundial e a criação da ONU¹²⁸, ganhando força e maior relevância na segunda metade do século XX, quando o homem percebe que a guerra não era a única ameaça à humanidade, mas o dano causado ao meio ambiente pelo próprio homem também se tratava de uma ameaça¹²⁹.

Visto que para o homem gozar de todos os seus direitos humanos já estabelecidos nas normas internacionais este necessita incontestavelmente sobreviver e, para tal, necessita do ar puro, da água limpa e dos alimentos que provêm de uma terra fértil¹³⁰.

Assim, verifica-se que as normas internacionais de proteção ao meio ambiente são um complemento das normas de direitos humanos, pois ambas tratam de um bem único – o direito à vida e à saúde humana¹³¹.

Nesse sentido, os direitos humanos incluíram o direito ao meio ambiente sadio e o direito ao desenvolvimento sustentável não de forma expressa, mas de forma implícita, já na Declaração Universal dos Direitos Humanos, visto que neste momento já se notava

¹²⁵ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira – *Op. Cit.*, 2017. p. 53.

¹²⁶ Ana Maria Martins especifica as datas das fases dos direitos humanos: 1ª fase (1945 a 1948); 2ª fase (1948 a 1966); 3ª fase (1967 a 1989); 4ª fase (1989 até a atualidade). MARTINS, Ana Maria Guerra – *Op. Cit.*, p. 101-103.

¹²⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 2007. p. 571.

¹²⁸ Importante salientar que a Segunda Guerra Mundial trouxe consigo danos também na área ambiental, quando dos bombardeios, necessidade de locomoção de cidades inteiras, alterando o meio ambiente, sem contar com os efeitos sentidos até os dias de hoje devido às explosões atômicas de Hiroshima e Nagasaki (*in* DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 86-87).

¹²⁹ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira; TEIXEIRA, Gustavo de Faria Moreira. O direito internacional do meio ambiente e o greening da Convenção Americana sobre Direitos Humanos. *Revista Direito GV* [online]. 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322013000100008&lng=en&nrm=iso [Consultado em 27/02/2020].

¹³⁰ CARVALHO, Edson Ferreira de – *Meio Ambiente e Direitos Humanos*, 2011. p.152.

¹³¹ SOARES, Guido Fernando Silva – *Op. Cit.*, 2003. p. 171-173.

preocupação com as necessidades básicas humanas, como o direito à vida, à saúde e à alimentação¹³².

O direito a um ambiente sadio, como garantia de direitos humanos, passou a ser incluído nos ordenamentos internacionais de forma expressa somente a partir de 1972. Nesse sentido, a Organização dos Estados Americanos (OEA) reconheceu que o Princípio 1 da Declaração de Estocolmo provavelmente é a declaração mais antiga que vincula os direitos humanos e o direito ao meio ambiente quando declara “o direito fundamental à liberdade, à igualdade e a condições adequadas, num meio ambiente de qualidade tal que permita levar uma vida digna e goza de bem-estar e é portador solene de obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente, para as gerações presente e futuras”^{133/134/135}.

De forma regional, em 1981, a Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos torna-se a primeira convenção regional a declarar como direito humano o direito a “um meio ambiente geral satisfatório, propício ao seu desenvolvimento”¹³⁶.

De maneira semelhante, em 1988, o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Económicos, Sociais e Culturais, conhecido como Protocolo de San Salvador, garante o acesso ao ambiente sadio^{137/138/139}.

Como explica Albergaria, a sustentabilidade como direito humano parte do princípio de que o sujeito do direito não é o meio ambiente equilibrado, mas sim um ambiente equilibrado

¹³² DE JESUS, Ana; OLIVEIRA E SILVA, Bruno – Ambiente, “economia verde” e Direitos Humanos. *Análise Social*, 2017. p. 310.

¹³³ Conselho permanente da organização dos estados americanos. *AG/Res. 1819 (XXXI-O/01)*, Relatório Direitos Humanos e Meio Ambiente, 4 de abril de 2002. Disponível em: <http://www.oas.org/consejo/pr/cajp/Documentos/cp09486p08.doc> [Consultado em 27/02/2020].

¹³⁴ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira; TEIXEIRA, Gustavo de Faria Moreira. *Op. Cit.*, p. 204.

¹³⁵ Tal vinculação tornou-se cada vez mais comum nas normas de direito internacional, cita-se: 1) os §§ 5º e 20 da Carta Mundial da Natureza, 1982; 2) Declarações de Cartagena sobre refugiados, 1984 e de San José sobre refugiados e Migrantes forçados, 1994; 3) art. 24, 2, alínea C, da Convenção das Nações Unidas sobre os Direitos da Criança, 1989.

¹³⁶ Artigo 24 – Todos os povos têm direito a um ambiente geral satisfatório, propício ao seu desenvolvimento. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/africa/banjul.htm> [Consultado em 27/02/2020].

¹³⁷ COMPARATO, Fábio Konder – *A afirmação histórica dos direitos humanos*, 2011. p. 407-417.

¹³⁸ Artigo 11 Direito a um meio ambiente sadio: 1. Toda pessoa tem direito a viver em meio ambiente sadio e a contar com os serviços públicos básicos. 2. Os Estados-Partes promoverão a proteção, preservação e melhoramento do meio ambiente. Disponível em: http://www.cidh.org/Basicos/Portugues/e.Protocolo_de_San_Salvador.htm [Consultado em 27/02/2020].

¹³⁹ De maneira semelhante outras convenções regionais conciliaram o meio ambiente e os direitos humanos, sendo: a) A Comissão Económica das Nações Unidas para a Europa, na Convenção Aarhus, em 1998; b) Na Liga Árabe, A Carta Árabe dos Direitos Humanos, de 2004; c) Na Declaração dos Direitos Humanos, da Associação das Nações do Sudeste Asiático, em 2012. (in DE JESUS, Ana; OLIVEIRA E SILVA, Bruno – *Op. Cit.*, 2017. p. 313).

destinado a todos, o que é indispensável a uma qualidade de vida sadia, ou seja, um reconhecimento da dignidade da pessoa humana¹⁴⁰.

Nesse sentido, o autor realça a característica de universalidade, visto que tal direito, como denomina de “dignidade ambiental”, ou é para todos ou não é de ninguém, visto que um ambiente degradado produzirá efeitos a qualquer cidadão¹⁴¹.

Apenas em dezembro de 1986 que nasceu a expressão “direito humano ao desenvolvimento”, na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, por meio da Resolução n. 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, que declarou logo no seu artigo 1º que: “O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável, em virtude do qual toda pessoa e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político”^{142/143}.

Depois disso, em 1992, com a Cimeira da Terra e com a consolidação do termo “desenvolvimento sustentável”, em que o ser humano passa a ser o centro das preocupações nas questões ambientais, principalmente as pessoas marginalizadas, viu-se que o meio ambiente sadio é questão *sine qua non* para o respeito aos direitos humanos^{144/145}.

A conexão entre os ramos do direito, há pouco citados, fica clara na Declaração de Direitos Humanos de Viena, em 1993, que reconheceu, no artigo 11, que “o descarte de substâncias tóxicas e perigosas e de lixo constitui, potencialmente, uma séria ameaça aos direitos humanos, à vida e à saúde de todos”¹⁴⁶.

Ademais, a Declaração de Viena, em seu artigo 5º, declara ainda que todos os direitos humanos são indivisíveis, interdependentes e inter-relacionados. Assim, a comunidade

¹⁴⁰ ALBERGARIA, Bruno – *O Estado Sustentável Democrático de Direito pela ótica topológica*, 2018. p. 379-380.

¹⁴¹ ALBERGARIA, Bruno – *Op. Cit.*, 2018. p. 379-380.

¹⁴² Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/decl_direito_ao_desenvolvimento.pdf [Consultado em 27/02/2020].

¹⁴³ MARCO, Crithian Magnis de; MEZZAROBIA, Oribes. O Direito Humano ao Desenvolvimento Sustentável: Contornos Históricos e Conceituais. *Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, 2017. p. 333. Disponível em: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1066/623> [Consultado em 03/03/2020].

¹⁴⁴ DIAS, Reinaldo – *Op. Cit.*, 2015. p. 108.

¹⁴⁵ O princípio primeiro da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento assim declarou: “Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza”. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-meio-ambiente-e-desenvolvimento.html> [Consultado em 03/03/2020].

¹⁴⁶ CARVALHO, Edson Ferreira de – *Op. Cit.*, 2011. p. 156.

internacional deve tratar, além dos direitos humanos, do direito ao meio ambiente sadio, globalmente, de forma justa e equitativa, no mesmo pé de igualdade e com igual ênfase¹⁴⁷.

Essa ligação ficou ainda mais evidente em 2000 com o advento da Cúpula do Milênio e seus 08 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), tendo em vista que tal compromisso, firmado por 189 países, foi direcionado para as pessoas^{148/149}.

No entanto, tal ligação teve seu ápice em 2015 com a aprovação da Agenda 2030, agenda social muito mais ampla que a anterior. Trata-se, pois, de uma agenda que visa concretizar o desenvolvimento sustentável respeitando os direitos humanos em todo o planeta, com a máxima de “não deixar ninguém para trás”¹⁵⁰, visto que a comunidade internacional já havia observado que os tratados e convenções de direitos humanos não estavam sendo suficientes para resguardar tais direitos. Nesse sentido, a agenda traria medidas práticas na promoção dos direitos humanos, abordando-os em todas as suas dimensões, sejam elas civil, económica, social ou cultura¹⁵¹.

Nesse sentido, conclui Sotillo que “sim o desenvolvimento é um direito humano, visto que não se pode ter direitos humanos sem o desenvolvimento, nem desenvolvimento sem os direitos humanos”¹⁵².

Para tanto, podemos concluir que um meio ambiente sadio é essencial para o pleno gozo e a garantia dos direitos humanos. Assim, os objetivos de desenvolvimento sustentáveis e os direitos humanos estão ligados de forma reforçadora, visto que os direitos humanos refletem-se nos objetivos da agenda, principalmente no princípio geral da não discriminação, quando declara o objetivo de “não deixar ninguém para trás”.

1.3 A Agenda 2030 e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

A Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável, ocorrida no Rio de Janeiro em 2012 e conhecida como “Rio+20”, apresentou o documento “O Futuro que

¹⁴⁷ Declaração de Direitos Humanos de Viena. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/viena/viena.html> [Consultado em 03/03/2020].

¹⁴⁸ SOTILLO, José Ángel – *Op. Cit.*, 2015. p. 68, 92-93.

¹⁴⁹ Eventos que antecederam a Cúpula e foram essenciais para a sua adoção: 1993 – Conferência Mundial sobre Direitos Humanos, Viena; 1994 – Conferência Internacional sobre População e Desenvolvimento, Cairo; 1995 – Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Social, Copenhague; 1995 – 4ª Conferência Mundial sobre Mulheres, Pequim; 1996 – Conferência sobre Assentamentos Humanos, Istambul; 1996 – Cúpula Mundial da Alimentação, Roma.

¹⁵⁰ BALERA, Wagner; SILVA, Roberta Soares da – *Op. Cit.*, 2018. p. 275.

¹⁵¹ *Idem* – *Op. Cit.*, 2018. p. 18.

¹⁵² “Y si el desarrollo es un derecho humano, no puede haber derechos humanos sin desarrollo ni desarrollo sin derechos humanos” (in SOTILLO, José Ángel – *Op. Cit.*, 2015. p. 108).

Queremos”, que reafirmou a importância do respeito aos direitos humanos, do direito ao desenvolvimento, a um padrão de vida adequado, à alimentação, à água, à igualdade de gênero, ao Estado de direito, entre outros¹⁵³.

Estabeleceu, ao final, um processo visando à negociação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), indicando que tal negociação deveria ser realizada de forma coletiva e participativa¹⁵⁴.

Desse modo, em setembro de 2015, em Nova York, 193 países-membros da ONU oficialmente adotaram o documento intitulado “Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”, que é um dos pactos globais mais transcendentais da história moderna¹⁵⁵.

Uma agenda internacional a longo prazo, ou seja, um projeto de governança global visando ao desenvolvimento sustentável, que engloba uma multiplicidade de temas, compreendendo todas as áreas da vida em torno da ideia da sustentabilidade¹⁵⁶.

Trata-se de um plano de ação composto por quatro partes, sendo: uma declaração que contém a visão, os princípios e compromissos da ONU; os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, que são 17¹⁵⁷, e suas 169 metas; um quadro de indicadores globais para auxiliar no

¹⁵³ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado; LEAL, César Barros – *Direitos Humanos e Meio Ambiente*, 2017. p. 36.

¹⁵⁴ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado; LEAL, César Barros – *Op. Cit.*, 2017. p. 37.

¹⁵⁵ AMIEIRO, Margarita Alfaro; CAREAGA, Silvia Arias; ROMERO, Ana Gamba – *Agenda 2030 – Claves para la transformación sostenible*, 2019. p. 13.

¹⁵⁶ LAVALL, Tuana Paula; OLSSON, Giovanni – Governo Global e o Desenvolvimento na sua pluridimensionalidade: um olhar sobre a Agenda 2030 das Nações Unidas. In *Direito e Desenvolvimento*, 2019. p. 53.

¹⁵⁷ Os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável são: ODS 1. Acabar com a pobreza extrema em todas as suas formas, e em todos os lugares. ODS 2. Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável. ODS 3. Assegurar uma vida sustentável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades. ODS 4. Assegurar a educação inclusiva e equitativa de qualidade e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos. ODS 5. Alcançar igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas. ODS 6. Assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e do saneamento para todos. ODS 7. Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia para todos. ODS 8. Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo, e trabalho decente para todos. ODS 9. Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação. ODS 10. Reduzir as desigualdades entre os países e dentro deles. ODS 11. Tornar as cidades e assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis. ODS 12. Assegurar padrões sustentáveis de produção e consumo. ODS 13. Tomar medidas urgentes para combater a mudança do clima e seus impactos. ODS 14. Conservar e promover o uso sustentável dos oceanos, mares e recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável. ODS 15. Proteger, restaurar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra, e estancar a perda da biodiversidade. ODS 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis. ODS 17. Fortalecer os mecanismos de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.

acompanhamento e avaliação da agenda; e, por fim, uma seção sobre meios de implementação e de parcerias globais^{158/159}.

Os 17 objetivos aprovados na agenda, demonstrados na Figura 02, têm como base a Resolução A/RES/66/288 e se subdividem em 169 metas, englobando as três dimensões do desenvolvimento sustentável: económico, social e ambiental¹⁶⁰, o que irá representar um grande desafio aos governos, à sociedade civil e ao setor privado^{161/162}.



Figura 2. Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Imagem: ONU. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/brasil-avanca-no-cumprimento-das-metas-de-desenvolvimento-da-onu/>

A dimensão social está relacionada às necessidades humanas, tais como saúde, educação, melhoria de qualidade de vida e justiça; a dimensão económica versa sobre o uso e

¹⁵⁸ LAVALL, Tuana Paula; OLSSON, Giovanni – *Op. Cit.*, 2019. p. 57.

¹⁵⁹ BRASIL – *Indicadores brasileiros para o desenvolvimento sustentável*. Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/home/agenda> [Consultado em 03/03/2020].

¹⁶⁰ Nota-se que alguns autores referem-se a quatro dimensões incluindo a dimensão institucional que seria a capacidade de colocar em prática os ODS, podemos citar Enid Rocha Andrade da Silva. (*in* Os objetivos do desenvolvimento sustentável e os desafios da nação. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4441430/mod_resource/content/1/Silva_2015_Os%20objetivos%20do%20Desenvolvimento%20Sustentavel%20e%20Desafios%20da%20Nacao.pdf [Consultado em 10/02/2020]). Já para Paulo Nogueira, a quarta dimensão seria a financeira, visto que para a implementação dos objetivos se faz necessário a “mobilização de recursos financeiros suficientes” (*in* COSTA, Paulo Nogueira da – *O Tribunal de Contas e a boa governança*, 2017. p. 258). Agora para Ignacy Sachs são oito as dimensões da sustentabilidade: Social; Cultural; Ecológica; Ambiental; Territorial; Económica; Política Nacional; e, Política Internacional. (*in* SACHS, Ignacy – *Caminhos para o desenvolvimento sustentável*, 2009. p. 85-87). No entanto, consideramos três, tendo em vista que o preâmbulo da Agenda 2030 apresenta apenas as três dimensões. (UNITED NATIONS - Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2015/10/agenda2030-pt-br.pdf> [Consultado em 10/02/2020]).

¹⁶¹ LOBO, Carlos Baptista – *Op. Cit.*, 2019. p. 74-76.

¹⁶² UNITED NATIONS – *Plataforma Agenda 2030*. *Op. Cit.*

o esgotamento dos recursos naturais, o consumo de energia, entre outros; e a dimensão ambiental refere-se à preservação e conservação do meio ambiente¹⁶³.

Nota-se que são objetivos complexos e detalhados que implicam medidas específicas a serem dotadas. Esses objetivos e metas propostos abrangem diversas áreas, desde economia, saneamento, educação, energia, meio ambiente, entre outros, e começaram a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2016, com a finalidade de que sejam totalmente implementados até o final do ano de 2030^{164/165}.

Os ODS foram desenvolvidos diante do princípio de que, para os países e as empresas se desenvolverem, estes devem concentrar-se em respeitar as pessoas, o planeta, a prosperidade, a paz e a parceria, o que se denomina “5 Ps”, conforme demonstrado pela Figura 03. Ademais cada um dos 17 objetivos está ligado a um dos “Ps”¹⁶⁶.



Figura 3. Os 5 Ps da Sustentabilidade. Imagem: Amtrans. Disponível em: <https://www.amtrans.com.br/post/os-5-ps-da-sustentabilidade/pt> [Consultado em 18/09/2020].

¹⁶³ LAVALL, Tuana Paula; OLSSON, Giovanni – *Op. Cit.*, 2019. p. 59.

¹⁶⁴ ONU – *Plataforma Agenda 2030. Op. Cit.*

¹⁶⁵ DUARTE, Sofia Santos Tânia – *O Setor Financeiro e o Crescimento Sustentável – A nova finança do século XXI*, 2019. p. 27.

¹⁶⁶ DUARTE, Sofia Santos Tânia – *Op. Cit.*, 2019. p. 27-28.

Na verdade, trata-se de uma continuidade dos 08 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, mas não uma mera continuidade, visto que esses objetivos foram ampliados e aprofundados a fim de adaptarem-se aos novos desafios do atual cenário mundial¹⁶⁷.

Diversamente dos ODM, os ODS vieram com o objetivo de “não deixar ninguém para trás”. Nesse sentido, os objetivos propostos devem ser implementados em todos os países, incluindo agora os países desenvolvidos, não sendo restritos apenas aos países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos, como eram os ODM^{168/169}.

Outra diferença importante entre eles é que, enquanto os ODM têm um enfoque simples e setorial, os ODS propostos na Agenda 2030 deverão ser trabalhados num sistema integrado e complexo, sob um enfoque sistêmico¹⁷⁰.

É nesse sentido que os ODS enfatizam fortemente a interdependência dos objetivos, metas e abordagens propostas, bem como a necessidade de implementá-los de forma integrada e coordenada, haja vista que todos são universais e indivisíveis¹⁷¹, até pelo fato de os objetivos serem correlacionados e por terem como base o princípio da indivisibilidade dos direitos humanos¹⁷².

No entanto, trata-se de um documento não vinculativo juridicamente nem jurisprudencialmente, como a maioria dos documentos jurídicos internacionais, principalmente os de direito internacional do meio ambiente, tais como resoluções da ONU, declarações, acordos políticos, orientações, declarações de princípios, entre outros¹⁷³.

¹⁶⁷ BRASIL, Ministério dos Direitos Humanos – *A Declaração Universal dos Direitos Humanos e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável*, 2018. p. 3. Disponível em: <https://www.mdh.gov.br/biblioteca/declaracao-universal-dudh/cartilha-dudh-e-ods.pdf@@download/file/Cartilha%20DUDH%20e%20ODS.pdf> [Consultado em 14/02/2020].

¹⁶⁸ CRAVO, Rita Delgado Oliveira Nunes – *Op. Cit.*, 2018. p. 9.

¹⁶⁹ AMIEIRO, Margarita Alfaro; CAREAGA, Silvia Arias; ROMERO, Ana Gamba – *Op. Cit.*, 2019. p. 18.

¹⁷⁰ DUTRA, Paula Hebling – Os objetivos de desenvolvimento sustentável e as entidades fiscalizadoras superiores. *Princípios e meios de implementação: o papel dos governos na Agenda 2030*. Curso TCU. 2020.

¹⁷¹ BRASIL, Ministério dos Direitos Humanos – *Op. Cit.*, 2018. p. 3-4.

¹⁷² São princípios da Agenda 2030: não deixar ninguém para trás – deve ser alcançada por todos os países; universalidade – cada país deve considerar sua estratégia de desenvolvimento e suas prioridades quando da implementação dos ODS; integralidade e indivisibilidade dos ODS – a implementação deve se dar mediante uma interconexão entre os ODS, suas metas e as três dimensões do desenvolvimento sustentável de forma integrada; enfoque inclusivo e participativo – requer a participação de todos os atores; apropriação nacional – os ODS deverão se adaptar ao contexto de cada país, quando na definição das metas nacionais; enfoque baseado nos direitos humanos – os governos devem garantir a todos os cidadãos os princípios da universalidade, igualdade e sem discriminação.

¹⁷³ CARVALHO, Edson Ferreira de – *Op. Cit.*, 2011. p. 199.

Na verdade, possuem apenas um poder moral de coerção ou, ainda, um compromisso de boa-fé, o que é denominado no âmbito jurídico de normas de “*soft law*”¹⁷⁴, haja vista as obrigações apresentadas serem de forma genérica^{175/176}.

Ademais, caso essas obrigações fossem coercitivas, ou seja, tivessem natureza jurídica “*hard law*”¹⁷⁷, inibiriam a participação dos Estados, o que impossibilitaria a assinatura de um documento tão amplo como a Agenda 2030, que, apesar de não ter eficácia jurídica imediata, tem o condão de discutir e divulgar o assunto tanto em âmbito internacional, quanto em âmbito nacional¹⁷⁸.

Nota-se que tais normas só terão eficácia efetiva quando forem transpostas para o direito interno de cada país¹⁷⁹.

Os ODS materializam um amplo consenso da comunidade internacional sobre os desafios globais que deverão ser enfrentados de forma coletiva. Sendo assim, possuem uma forte e evidente força moral junto às nações signatárias.

A Agenda 2030 tem o papel de orientar a política dos governos dos 193 países signatários para que estes se empenhem em alinhar as prioridades nacionais com os objetivos e metas propostos pela agenda e em trabalhar em conjunto buscando erradicar a pobreza e enfrentar as mudanças climáticas até 2030.

Visto que, para alcançar os resultados transformadores propostos pela agenda, os governos devem não só adotar os ODS, mas também se comprometer em concretizá-los, no plano interno, não medindo esforços para cumpri-los por meio de uma boa governança¹⁸⁰.

A nova agenda é uma oportunidade para o aperfeiçoamento da gestão pública, visto que as políticas públicas nacionais estarão voltadas às dimensões social, ambiental e económica do desenvolvimento sustentável, em pleno cumprimento aos direitos humanos¹⁸¹.

¹⁷⁴ Não há na doutrina uma definição adequada para o termo, mas podemos traduzir para o português como “direito maleável”, ou “quase direito”, composto por premissas vagas, imprecisas, sem caráter obrigatório nem previsão de sanções. Fernández de Casadevante Romaní explica *soft law* como sendo: “obligaciones internacionales de carácter general, cuyo contenido no se halla muy concretado, y que permiten una gran libertad de actuación a los Estados, en el sentido de que éstos consideran que contienen un grado de obligatoriedad muy reducido debido en unos casos de la naturaleza jurídica de los textos que las incorporan (Resoluciones, Recomendaciones, Declaraciones, etc.) al lenguaje utilizado (el condicional o formulaciones vagas), o la generalidad con que son expresados” (in ROMANÍ, Carlos Fernández de Casadevante – *La protección del Medio Ambiente em Derecho Internacional*, 1991. p. 103).

¹⁷⁵ MACHADO, Jónatas. E. M. – *Op. Cit.*, 2019. p. 139.

¹⁷⁶ DUARTE, Maria Luísa – *Direito Internacional Público e Ordem Jurídica Global do Século XXI*. 2017. p. 167.

¹⁷⁷ Pode-se definir como o direito em sentido estrito, que é preciso, obrigatório e sancionatório.

¹⁷⁸ DUARTE, Maria Luísa – *Op. Cit.*, 2017. p. 169.

¹⁷⁹ ALBERGARIA, Bruno – *Op. Cit.*, 2018. p. 308-309.

¹⁸⁰ SOTILLO, José Ángel – *Op. Cit.*, 2015. p. 106.

¹⁸¹ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado; LEAL, César Barros – *Op. Cit.*, 2017. p. 46.

Por termos um mundo cada vez mais integrado e globalizado, tais ações serão necessárias não só em nível nacional, mas também em nível internacional, ou seja, far-se-á necessária uma rede social global que deverá trabalhar de forma interligada, a fim de solucionar problemas, tomar decisões e implementar os ODS^{182/183}.

Tendo como uma de suas principais contribuições o estabelecimento de prazo e mecanismos de monitoramento, em nível transversal e de forma integrada nas ações de governo, na sociedade civil e no setor privado. Propondo uma aproximação entre a governança do desenvolvimento, os direitos humanos e o meio ambiente¹⁸⁴.

1.4 A boa governança pública como fator importante na promoção do desenvolvimento sustentável

Para o sucesso na implementação da Agenda 2030, serão necessários os esforços não só dos governos, mas também do setor privado, da sociedade civil, do sistema das Nações Unidas e de outros atores¹⁸⁵.

De forma indiscutível, os governos têm papel relevante na busca do caminho rumo ao desenvolvimento sustentável. E, para tanto, os governos vão precisar abandonar velhos hábitos, tais como: corrupção, insegurança, violência, injustiça e má governança, haja vista tais práticas impedirem a transparência, a participação popular e suas liberdades fundamentais¹⁸⁶.

Nesse sentido, a ONU tem considerado a boa governança (*good governance*) como um dos principais fatores na promoção do desenvolvimento, visto que tal característica governamental contribui para promover “a igualdade, a participação, o pluralismo, a transparência, a responsabilidade e o Estado de Direito”¹⁸⁷, levando à erradicação da pobreza bem como a proteção do meio ambiente, em busca de meios sustentáveis de subsistência¹⁸⁸.

A governança surgiu inicialmente nas entidades privadas e vem sendo incorporada ao setor público, proveniente de um processo de modernização deste setor, o que vem garantindo

¹⁸² ALONSO, José Antonio; AGUIRRE, Pablo; SANTANDER, Guillermo – *Op. Cit.*, 2019. p. 16.

¹⁸³ SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 528.

¹⁸⁴ VEIGA, José Eli da – *Op. Cit.*, 2015. p. 119.

¹⁸⁵ UNITED NATIONS – *Agenda 2030. Op. Cit.*

¹⁸⁶ UNITED NATIONS – *A ONU e a governança*. 2009. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/acao/governanca/> [Consultado em 17/03/2020].

¹⁸⁷ UNITED NATIONS – *Op. Cit.*, 2009.

¹⁸⁸ COMISSÁRIO DA AUDITORIA DE MACAU – *A Gestão das finanças públicas, os objetivos de desenvolvimento sustentável e o papel das instituições superiores de controlo*. 2019. p. 2. Disponível em: <http://www.oisccplp.org/cplp/seminarios/vi-praia-cabo-verde-2019.htm> [Consultado em 16/03/2020].

transparência e responsabilidade aos governos, conduzindo a administração pública a um nível de maior eficiência e agilidade^{189/190}.

Não é a governança apenas uma nova nomenclatura, mas deve ser encarada como uma nova visão da administração pública que traz consigo novas práticas, o que refletirá em um serviço de melhor qualidade ao cidadão¹⁹¹.

Mas o que vem a ser boa governança? Trata-se de um conceito amplo que compreende diversos significados, que estão sempre relacionados. Esse termo foi utilizado pela primeira vez nos debates de desenvolvimento no documento intitulado “Governance and Development”, de 1992, onde o Banco Mundial conceituou a boa governança como sendo “o exercício da autoridade, controle, administração, poder de governo” ou, ainda, de forma mais relevante, “a maneira pela qual o poder é exercido na gestão dos recursos económicos e sociais de um país, para o seu desenvolvimento”. Em suma, é a “capacidade dos governos de planejar, formular e implementar políticas e cumprir funções”^{192/193}.

O Banco Mundial, já em 1992, alertava que a má governança, ou seja, a falta de prestação de contas (*accountability*¹⁹⁴) e a corrupção são prejudiciais aos programas sociais e de redução de pobreza, além dos programas de proteção ambiental¹⁹⁵.

A Comissão sobre Governança Global¹⁹⁶ conceitua governança como sendo a “totalidade dos diversos modos pelos quais os indivíduos e as instituições públicas e privadas

¹⁸⁹ O termo “governança” tem como sinônimo “ato ou efeito de governar, governação” (in DICIONÁRIO Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/governan%C3%A7a> [Consultado em 16/03/2020]).

¹⁹⁰ FREITAS, Carla Alexandra dos Santos – *Boa Governação na cooperação internacional para o desenvolvimento*, XXII Congresso Internacional do Centro Latino Americano para el Desarrollo (CLAD) sobre a Reforma do Estado e da Administração Pública, 2017. p. 15. Disponível em: http://repap.ina.pt/bitstream/10782/680/1/CLAD2017%20Boa%20governan%C3%A7a%20na%20coop%20intern%20desen_CF.pdf [Consultado em 19/03/2020].

¹⁹¹ GOMIDES, Jose Eduardo; SILVA, Andrea Candida – *O Surgimento da expressão “Governance”, Governança e Governança Ambiental: um resgate teórico*. 2009. p. 179. Disponível em: <https://seer.pgskroton.com/index.php/rcger/article/view/2618> [Consultado em 19/03/2020].

¹⁹² GONÇALVES, Alcindo – *O conceito de governança*. In XIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI. 2005. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/078.pdf> [Consultado em 16/03/2020].

¹⁹³ WORLD BANK – *Governance and Development*. 1992. p. 3. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/604951468739447676/pdf/multi-page.pdf> [Consultado em 18/03/2020].

¹⁹⁴ O termo *accountability* surge após a década de 80 nos países de tradição anglo-saxã. Não há tradução precisa para a língua portuguesa, sendo definido na doutrina como o “dever de prestar contas”, ou ainda, “o dever de transparência” (in PASCOAL, Valdecir – *Direito Financeiro e Controle Externo*, 2015. p. 08).

¹⁹⁵ WORLD BANK – *Op. Cit.*, 1992. p. 10.

¹⁹⁶ A Comissão sobre Governança Global, criada em 1992, emitindo o relatório *Our Global Neighborhood* em 1995, relatório este onde foi definido o conceito do termo “governança”.

administram seus problemas comuns. É um processo contínuo pelo qual é possível acomodar interesses conflitantes ou diferentes e realizar ações cooperativas”¹⁹⁷.

A boa governança busca o desenvolvimento de metas e programas que levem a administração pública a suprir as necessidades da população com eficiência e transparência, ou seja, a prestação de serviços de interesse comum de forma econômica e eficaz¹⁹⁸. Um princípio a ser seguido por todos os países-membros da ONU em todos os seus trabalhos e ações¹⁹⁹.

Tornando-se, desde então, tema essencial às atividades governamentais, visto que visa a um Estado eficiente em todas as dimensões, seja ela econômica ou social, estando presente em todas as reuniões, assembleias, conferências e documentos oficiais ligados à ONU, bem como a outras instituições transnacionais²⁰⁰.

Não se trata de uma inovação da Agenda 2030²⁰¹: pode-se notar que os compromissos anteriores, desde a Agenda 21²⁰², a Declaração do Milênio²⁰³ e os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM)²⁰⁴, já enfatizavam a importância e incentivavam a implementação de bons elementos de governança pública.

Em 2002, o documento intitulado *Consenso de Monterrey*, resultado da Conferência Mundial sobre Financiamento para o Desenvolvimento, realizada na cidade mexicana de

¹⁹⁷ COMMISSION ON GLOBAL GOVERNANCE. *Our global neighborhood: the report of the commission on global governance*. 1995. p. 53.

¹⁹⁸ SÁ, Filipe – *Barcarena (PA): Ponto fora da curva* – Boas Práticas na Utilização da Agenda 2030 de Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, 2019. p. 3. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/26484> [Consultado em 19/03/2020].

¹⁹⁹ GONÇALVES, Alcindo; Costa, José Augusto Fontoura. *Governança global e regimes internacionais*, 2011. p. 22.

²⁰⁰ ALVES, Benedito Antonio – *Op. Cit.*, 2020. p. 26.

²⁰¹ “Um mundo em que a democracia, a boa governança e o Estado de Direito, bem como um ambiente propício em níveis nacional e internacional, são essenciais para o desenvolvimento sustentável, incluindo crescimento econômico inclusivo e sustentado, desenvolvimento social, proteção ambiental e erradicação da pobreza e da fome. Um mundo em que o desenvolvimento e a aplicação da tecnologia são sensíveis ao clima, respeitem a biodiversidade e são resilientes” (in UNITED NATIONS – *Agenda 2030. Op. Cit.*, 2015).

²⁰² UNITED NATIONS – *Agenda 21. Op. Cit.*

²⁰³ “A realização destes objectivos depende, entre outras coisas, de uma boa governação em cada país. Depende também de uma boa governação no plano internacional e da transparência dos sistemas financeiros, monetários e comerciais.” (in UNITED NATIONS – Declaração do Milênio. Disponível em: <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/library/ods/declaracao-do-milenio.html> [Consultado em 16/03/2020]).

²⁰⁴ “El logro de esos objetivos depende, entre otras cosas, de la buena gestión de los asuntos públicos en cada país. Depende también de la buena gestión de los asuntos públicos en el plano internacional y de la transparencia de los sistemas financieros, monetarios y comerciales. (...) V. Derechos humanos, democracia y buen gobierno” (in UNITED NATIONS – *Resolução A/RES/55/2. Objetivos de Desenvolvimento do Milênio*. Disponível em: <https://undocs.org/es/A/RES/55/2> [Consultado em 16/03/2020]).

Monterrey, os estados reconhecem a boa governança como essencial para o desenvolvimento sustentável, um crescimento económico sustentável e para a erradicação da pobreza²⁰⁵.

A Agenda 2030 reconhece a necessidade de “construir sociedades pacíficas, justas e inclusivas que ofereçam igualdade de acesso à justiça e que são baseadas no respeito aos direitos humanos (incluindo o direito ao desenvolvimento), em um efetivo Estado de direito e boa governança em todos os níveis e em instituições transparentes, eficazes e responsáveis”²⁰⁶.

Nota-se que o trabalho de instituições fortes, com clareza quando da definição de metas e na transparência das informações, é essencial para a implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) de forma eficiente e eficaz.

A boa governança em matéria ambiental pode ser observada nos 17 objetivos propostos pela Agenda 2030. De forma transversal, no entanto, fica evidenciada de forma direta nos objetivos 16 (paz, justiça e instituições capazes) e 17 (parceria e meios de implementação, o que alguns denominam como a dimensão institucional do desenvolvimento sustentável)²⁰⁷.

Nesse sentido, para Sachs, a nova Agenda apresenta uma quarta dimensão ao desenvolvimento sustentável, que seria a dimensão institucional, e nessa dimensão a boa governança trata-se de um forte pilar de sustentação, que, para o autor, seria “acima de tudo, não fazer mal”²⁰⁸.

Em busca de uma boa governança pública, o Banco Mundial sugeriu que a administração pública observe sete princípios, sendo eles: a legitimidade, a equidade, a responsabilidade, a eficiência, a probidade, a transparência e a *accountability*^{209/210}.

No entanto, não há um exemplo de boa governança a ser seguido por todos os países, visto que cada país tem as suas peculiaridades. Sendo assim, faz-se necessário que as abordagens, muitas vezes, tenham que ser adaptadas à realidade de cada país²¹¹.

²⁰⁵ UNITED NATIONS – *Monterrey Consensus on Financing for Development*, 2003. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/overview/monterrey-conference.html> [Consultado em 21/08/2020].

²⁰⁶ ONU – *Agenda 2030*. *Op. Cit.*, 2015.

²⁰⁷ FREITAS, Carla Alexandra dos Santos – *Op. Cit.*, 2017. p. 2.

²⁰⁸ SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 535.

²⁰⁹ WORLD BANK. Chapter 12. Governance and management. In *Global Evaluations Sourcebook*, 2007.

²¹⁰ BRASIL, Tribunal de Contas da União – *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração*, 2014. p. 33. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/30/C3/5F/CA/EBDEF610F5680BF6F18818A8/Referencial_basico_governanca.PDF [Consultado em 20/03/2020].

²¹¹ UNITED NATIONS – *Development Report 2019: The Future is Now – Science for Achieving Sustainable Development*. 2019. p. 29-30. Disponível em: https://brasilnaagenda2030.files.wordpress.com/2019/09/24797gsdr_report_2019.pdf [Consultado em 20/03/2020].

Para a ONU, as características de uma boa governança são instituições que sejam eficazes, eficientes, responsáveis, participativas, orientadas, transparentes, acessíveis, inclusivas, além de constituírem um Estado de direito. Tais características, difíceis de serem alcançadas, devem ser buscadas pelos governos a fim de garantir um desenvolvimento humano sustentável^{212/213}.

Assim, para que essas modulações sejam realizadas de forma efetiva, faz-se necessário que a implementação da Agenda 2030 e de seus ODS tenha um poderoso sistema de monitoramento e avaliação, com a finalidade de ajudar os governos e demais interessados a aferir, o quanto antes, se as medidas tomadas estão produzindo o efeito esperado, bem como onde se fazem necessárias as devidas correções²¹⁴.

Embora muitos dos objetivos possam ser resolvidos em âmbito local ou nacional, alguns deles, tais como a poluição, as inundações, ou o surto de doenças, como a recente COVID-19²¹⁵, entre outros, transcendem as fronteiras nacionais, ou seja, deverão contar com uma resposta integrada, muitas vezes de várias de cidades ou até mesmo de vários países, em uma governança multinível^{216/217}.

Nesse sentido, a implementação da Agenda 2030 e a busca de uma transformação do mundo dependerão de forças múltiplas, um verdadeiro empenho na busca de acordos políticos eficazes, ou seja, novas estratégias políticas de cooperação, um esforço em rede, na procura por soluções eficientes, com a finalidade de alcançar o desenvolvimento sustentável e a inclusão social de forma global²¹⁸.

Não se trata de um processo que exclui o Estado, mas, sim, um processo que busca novos atores para trabalharem em conjunto com o Estado na busca de soluções para problemas comuns.

²¹² UNITED NATIONS – Development Report 2019: *The Future is Now*. Op. Cit., p. 29-30.

²¹³ UNITED NATIONS – *What is Good Governance*, 2009. Disponível em: <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf> [Consultado em 29/10/2020].

²¹⁴ *Idem* – Op. Cit., p. 30.

²¹⁵ É uma doença infecciosa causada pelo coronavírus, denominado SARS-CoV-2, que causa infecções respiratórias e foi descoberto em 31/12/2019, após casos registrados na cidade de Wuhan, na China. Altamente contagioso, deu origem a uma pandemia global (situação de saúde pública na qual a doença se propaga pelo mundo de forma rápida e simultânea).

²¹⁶ A governança multinível é tratar da “distribuição de poder, papéis, riscos, recompensas e responsabilidades entre os atores envolvidos [...] equilíbrio dinâmico entre autonomia, inserção e regulação de múltiplos autores” (in KNOPP, Glauco – Governança Social, território e desenvolvimento. *Perspectivas em Políticas Públicas*, 2011. p. 58).

²¹⁷ UNITED NATIONS – Development Report 2019: *The Future is Now*. Op. Cit., p. 30.

²¹⁸ GOMIDES, Jose Eduardo; SILVA, Andrea Candida – Op. Cit., 2009. p. 180-181.

A governança global, como vimos, é essencial para o alcance dos ODS e se faz com o envolvimento, de forma simultânea, de um conjunto de nações mundiais, de organizações não governamentais internacionais e empresas transnacionais, entre outros atores, que terão sua atuação ultrapassando os limites das fronteiras nacionais²¹⁹.

Nesse sentido, em 2015, na Etiópia, foi firmada a Agenda de Ação de Addis Ababa, uma agenda de cooperação e de parceria global que visa apoiar a implementação da Agenda 2030, fornecendo uma estrutura global de financiamento em áreas de necessidades globais e alinhando todos os fluxos de financiamento às prioridades económicas, sociais e ambientais.

Para tal, a citada agenda reforça a boa governança em todos os níveis, bem como a importância dos mecanismos nacionais de controlo, como as ISC de cada país, o que leva a aumentar significativamente a transparência tanto no orçamento, quanto na contratação pública²²⁰.

Para que a boa governança seja uma realidade tanto em âmbito nacional quanto em âmbito internacional, a Assembleia Geral das Nações Unidas, pela Resolução A/RES/66/209²²¹ de 2011, reconheceu o papel das Instituições Superiores de Controlo (ISC) na promoção da eficiência, na prestação de contas, na efetividade e na transparência da administração pública²²².

Para que a Agenda 2030 seja implementada nos países, superando os desafios encontrados pelos ODM, faz-se necessário um acompanhamento de forma permanente. Em busca de uma verdadeira implementação e monitoramento dos ODS, a ONU convocou as instituições superiores de controlo, por meio da INTOSAI²²³, para participarem da Agenda

²¹⁹ GONÇALVES, Alcindo Fernandes; COSTA, J. A. F. *Op. Cit.*, 2011. p. 22-23.

²²⁰ UNITED NATIONS – *Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development*. 2015. p. 15. Disponível em: https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA_Outcome.pdf [Consultado em 14/07/2020].

²²¹ UNITED NATIONS – *Resolução A/66/209*. 2014. Disponível em: http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=%20A/RES/66/209&Lang=S [Consultado em 21/03/2020].

²²² A terminologia utilizada neste trabalho é “Instituições Superiores de Controlo (ISC)”, no entanto, no Brasil é mais conhecida como Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), podendo ser conhecida também como Instituição Fiscalizadora Superior (IFS), Instituição Superior de Auditoria (ISA), *Supreme Audit Institutions* (SAI) e *Institutions Suprêmes de Contrôle des Finances Publiques* (ISC).

²²³ INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras) é uma organização autónoma, não governamental, independente e apolítica com status consultivo especial junto ao Conselho Económico Social (ECOSOC) das Nações Unidas. Tem como finalidade: incentivar o apoio mútuo; fortalecer o intercâmbio de ideias, conhecimentos e experiências; atuar como porta-voz, globalmente reconhecido pelas EFS dentro da comunidade internacional; desenvolver padrões para auditoria do setor público; promover a boa governança e a capacitação, cooperação e melhoria contínua do desempenho das EFS (*in* INTOSAI – *Estatuto*. 2016. Disponível em: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/EN_Statuten_December_2016.pdf [Consultado em 20/03/2020]).

2030, através da Resolução A/69/228 de 2014²²⁴, na qual ficou reforçada a importância dessas instituições.

Tendo em vista que são muitos os objetivos, e o seu alcance exigirá um esforço coletivo, somente com o contributo das organizações internacionais, dos órgãos da administração pública de cada país, junto com a iniciativa privada e a população, a Agenda 2030 poderá ser uma realidade.

A seguir, versaremos a respeito das Instituições Superiores de Controlo no mundo, com um enfoque maior às ISC de Portugal e do Brasil, abordaremos, ainda, quanto à Organização Internacional das Instituições Superiores de Controlo (INTOSAI).

²²⁴ “*Destacando* la necesidad de la creación de capacidad como instrumento para promover el desarrollo y acogiendo con beneplácito la cooperación a este respecto entre la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Naciones Unidas: 1. *Reconoce* que las entidades fiscalizadoras superiores solo pueden desempeñar sus tareas de forma objetiva y eficaz si son independientes de la entidad auditada y están protegidas de toda influencia externa; 2. *Reconoce también* la importante función que cumplen las entidades fiscalizadoras superiores en la promoción de la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública, lo que contribuye a la consecución de los objetivos y las prioridades de desarrollo nacionales, así como de los objetivos de desarrollo convenidos internacionalmente; 3. *Toma nota con aprecio* de la labor realizada por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores para promover una mayor eficiencia, rendición de cuentas, eficacia y transparencia y el ingreso y el uso eficientes y efectivos de recursos públicos en beneficio de los ciudadanos; 4. *Toma nota con aprecio también* de la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, de 1977²²⁴, y la Declaración de México sobre Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, de 2007²²⁴, y alienta a los Estados Miembros a que, de manera compatible con sus estructuras institucionales nacionales, apliquen los principios enunciados en esas declaraciones; 5. *Alienta* a los Estados Miembros y a las instituciones competentes de las Naciones Unidas a que continúen e intensifiquen su cooperación, incluso en materia de creación de capacidad, con la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, a fin de promover la buena gobernanza a todos los niveles garantizando la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia mediante el fortalecimiento de las entidades fiscalizadoras superiores, incluido, cuando proceda, el perfeccionamiento de los sistemas de contabilidad pública; 6. *Reconoce* la función de las entidades fiscalizadoras superiores en el fomento de la rendición de cuentas de los gobiernos por su utilización de los recursos y su desempeño en el logro de los objetivos de desarrollo; 7. *Toma nota* del interés de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores en la agenda para el desarrollo después de 2015; 8. *Alienta* a los Estados Miembros a que presten la debida consideración a la independencia y la creación de la capacidad de las entidades fiscalizadoras superiores en forma acorde con sus estructuras institucionales nacionales, así como a la mejora de los sistemas de contabilidad pública, de conformidad con los planes nacionales de desarrollo en el contexto de la agenda para el desarrollo después de 2015; 9. *Destaca* la importancia de que prosiga la cooperación internacional para apoyar a los países en desarrollo en lo que respecta a la creación de capacidad, los conocimientos y las mejores prácticas relativas a la contabilidad pública y la auditoría.” (in UNITED NATIONS – *Resolução A/69/228*. 2014. Disponível em: http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/69/228&Lang=S [Consultado em 20/03/2020]).

2 – AS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO

2.1 Origem histórica das Instituições Superiores de Controlo (ISC)

As Instituições Superiores de Controlo são órgãos, em seus respectivos países, responsáveis pelo controlo financeiro externo da administração pública, de acordo com o ordenamento jurídico de cada país²²⁵.

Tavares²²⁶ define controlo externo como órgão que, além de assegurar a legalidade, tem o propósito de informar aos cidadãos e seus representantes (Poder Legislativo) sobre como são geridos os recursos públicos, com consequente responsabilidade nos termos da lei, contribuindo para o equilíbrio da vida financeira pública²²⁷.

Esse controlo exercido, em sua maioria, por um outro poder, de forma independente, muita das vezes é atribuído ao Poder Legislativo ou ainda ao Poder Judiciário, tendo em vista que o controlo será praticado na sua essência em relação ao Poder Executivo, visto que cabe ao Executivo a função precípua de administrar e gerir os recursos públicos^{228/229}.

As ISCs são instituições públicas encarregadas do controlo externo, ou seja, de fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, bem como a gestão financeira pública.

Os antecedentes históricos universais do controlo público são especificados em diferentes abordagens pelos estudiosos, haja vista não ser possível que eles sejam demonstrados de forma cronológica absoluta, tanto sua implementação, quanto evolução, uma vez que a história não ocorre de forma ordenada em todos os lugares e ao mesmo tempo.

Sendo assim, vamos tentar apresentar a origem do controlo em uma linha do tempo, sempre que esta se fizer possível.

Quando o homem começou a se organizar em grupos sociais, ou melhor, em sociedade, e passou a concentrar o poder nas mãos dos seus representantes, deu-se início assim aos primeiros governos²³⁰ e ao surgimento do Estado em uma sociedade politicamente

²²⁵ Administração pública “é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos” (in MEIRELLES, Hely Lopes – *Direito Administrativo brasileiro*, 2003. p. 63).

²²⁶ TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998. p. 23-24.

²²⁷ De forma distinta, o controlo interno é exercido no âmbito da própria administração.

²²⁸ LIMA, Luiz Henrique – *Controle Externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas*, 2019. p. 3.

²²⁹ MEIRELLES, Hely Lopes – *Op. Cit.*, 2003. p. 59.

²³⁰ José Afonso da Silva define governo como o “conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, ou o conjunto de órgãos supremos a quem incumbe o exercício das funções do poder político” (in SILVA, José Afonso da – *Curso de Direito Constitucional positivo*, 1998. p. 112).

organizada^{231/232/233}. Com o recolhimento de impostos para manutenção do governo e para execução de serviços e obras, viu-se a necessidade de um controle do dinheiro público, ou seja, controle da receita arrecadada, bem como da despesa executada^{234/235}.

O controle do dinheiro público, mesmo que de forma primitiva e não institucional, remonta à Antiguidade, podendo destacar-se como uma das funções mais antigas do Estado²³⁶. Teve seus primeiros registros já quando da descoberta da escrita, em diferentes civilizações, como no Egito (3200 a.C.), onde os responsáveis pela cobrança dos impostos eram os escribas, que fiscalizavam as actividades de abertura de canais de irrigação, construção de represas, templos, palácio, pirâmides, entre outras²³⁷.

Em 1300 a.C., o Código de Manu²³⁸, que estatuiu a cobrança anual de tributos por comissários reais, estatuiu também que seriam designados inspetores para fiscalizar a conduta desses comissários²³⁹.

Na China, em torno de 500 a.C., o órgão de controle sofreu influência do pensamento político de Confúcio²⁴⁰. Todas as contas públicas eram fiscalizadas para não sofrerem desvios, inclusive as contas dos reis, haja vista que as rendas públicas não faziam parte do patrimônio dos reis²⁴¹.

²³¹ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby – *Ministério Público junto aos Tribunais de Contas*, 1993. p. 233-234.

²³² BARROS, Lucivaldo Vasconcelos – TCU: Presença na História Nacional. In Brasil. Tribunal de Contas da União. *Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras*, 1999. p. 222.

²³³ “A denominação Estado (do latim *status* = estar firme), significando situação permanente de convivência e ligado à sociedade política, aparece pela primeira vez em *O Príncipe*, de Maquiavel, escrito em 1513, passando a ser usada pelos italianos, sempre ligada ao nome de uma cidade independente, por exemplo *stato do Firenze*. Durante os séculos XVI e XVII, a expressão foi sendo admitida pelos franceses, ingleses e alemães. [...]. De qualquer forma, é certo que o nome Estado, indicando uma sociedade política, só aparece no século XVI [...]”. Mantidos grifos originais (in DALLARI, Dalmo de Abreu – *Op. Cit.* p. 62). Darcy Azambuja define estado como sendo uma “organização político-jurídica de uma sociedade para realizar o bem público, com governo próprio e território determinado” (in AZAMBUJA, Darcy – *Teoria geral do estado*, 1963. p. 8).

²³⁴ A palavra “Controle” provém do latim fiscal medieval “contra rotulum” e do termo em francês “Contre-rolê – Contrôle” e significa ato ou efeito de controlar, monitorar, fiscalizar ou examinar de forma minuciosa. No Direito Administrativo tem significado de “controle-direção” e “controle-verificação” (in GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho – *Op. Cit.* 1992. p. 21-22).

²³⁵ CHADID, Ronaldo – *A função social do Tribunal de Contas no Brasil*, 2019. p. 137-138.

²³⁶ Viu-se desde o princípio que o homem, por natureza, tendia, quando da administração de bens, a utilizá-los em benefício próprio, até mesmo contrariando a legislação vigente (in PELEGRINI, Marcia – *A competência sancionatória do tribunal de contas*, 2014. p. 91).

²³⁷ AGUIAR, Simone Coêlho – *Origem e Evolução dos Tribunais de Contas*. p. 2. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d90d801833a681b1> [Consultado em 27/04/2020].

²³⁸ Trata-se de um conjunto de leis da época clássica hindu que abordava a prática do bem e do mal e suas consequências em formas de versos. Sua autoria é atribuída a Manu, herói mitológico (in ENCICLOPÉDIA eletrônica Barsa. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil Publicações Ltda, 1999).

²³⁹ MILESKE, Helio Saul – *Tribunal de Contas: evolução, natureza, funções e perspectivas futuras*, 2009. p. 4.

²⁴⁰ Confúcio (551-479 a.C.) foi um filósofo chinês, cujas ideias serviram de norma de comportamento à sociedade chinesa durante mais de dois mil anos, e exerceu grande influência sobre toda a cultura da Ásia Oriental.

²⁴¹ COSTA, Luiz Bernardo Dias – *Tribunal de Contas: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito*, 2006. p. 21.

No Império Persa, o governo de Dario I, datado de 521 a 486 a.C., realizou uma reforma político-administrativa, criando o cargo de “olhos e ouvidos do rei”, pessoas que eram incumbidas de vigiar os governadores das províncias persas, também no sentido de fiscalizar a cobrança de impostos, bem como o uso do tesouro real²⁴².

Em Roma, o Senado Romano, com o apoio dos questores, classe de magistrados que tratavam das finanças de Roma, fiscalizava o uso dos recursos do Tesouro, em 509 a.C., nos *Tabularii* e *Numerarii*^{243/244}.

A Grécia é considerada por muitos o berço dos atuais Tribunais de Contas, com os denominados legisperitos já no século V a.C.²⁴⁵. Na cidade-estado Atenas, especificamente, as contas dos administradores públicos eram gravadas em pedras, onde eram julgadas por uma corte composta por dez lojistas – os *hellenotamiai*, eleitos anualmente por uma assembleia popular, cabendo sanções, inclusive sob pena de decapitação^{246/247/248}. Tais contas ainda eram gravadas em pedras para posteriormente serem expostas ao público²⁴⁹.

Na obra *Política*, de Aristóteles²⁵⁰ (384-322 a.C.), já pode-se notar uma preocupação quanto à prestação de contas dos recursos públicos. Nota-se ainda como o autor defendia a existência de um magistrado (auditor) dedicado às contas para a punição dos responsáveis por fraudes e desvios nos gastos públicos²⁵¹.

²⁴² INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). *Auditoria: Registros de uma Profissão*, 2006. p. 43. (Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2> [Consultado em 27/04/2020]).

²⁴³ Órgãos romanos, os *tabularii* se ocupavam da contabilidade, e os *numerarii* eram encarregados de controlar a lista dos corpos das tropas e seus membros.

²⁴⁴ SIQUEIRA, Bernardo Rocha – *O Tribunal de Contas da União de ontem e de hoje*, 1999. p. 14.

²⁴⁵ Nota-se que foi a origem da democracia, com uma nova constituição criada por sete sábios, sendo um deles Sólon, que instituiu o Tribunal de Justiça, onde os magistrados eram eleitos por uma Assembleia Legislativa, transferindo, de forma inédita, o poder do soberano para um conjunto de cidadãos comuns (in FÉDER, João – O Tribunal de Contas e o Homem Público, Conferência pronunciada no I Encontro de Dirigentes Estaduais, promovido pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina. In *O Controle do dinheiro público*, 1988. p. 19).

²⁴⁶ SIQUEIRA, Bernardo Rocha – *Op. Cit.*, 1999. p. 14.

²⁴⁷ COSTA, Luiz Bernardo Dias – *Op. Cit.*, 2006. p. 21.

²⁴⁸ PESSOA, Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula – Tribunais de Contas: origem, evolução e natureza do controle financeiro. *Revista Controle*, 2005. p. 30.

²⁴⁹ BARROS, Lucivaldo Vasconcelos – *TCU: Presença na História Nacional*, 1999. p. 223.

²⁵⁰ “Embora nem todas as funções de que acabamos de falar participem do manejo do dinheiro público, mas como algumas estão amplamente envolvidas nisso, é preciso que haja acima delas um outro magistrado que, sem que ele mesmo administre coisa alguma, faça com que os outros prestem contas de sua administração e a corrijam. Uns o chamam auditor; outros, inspetor de contas; outros, grande procurador” (in ARISTÓTELES – *Política*. Tradutor Pedro Constantin Toles. 2006. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4667987/mod_resource/content/1/A%20Política%20-%20Aristoteles.pdf [Consultado em 23/04/2020]).

²⁵¹ LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.* 2019. p. 2.

Com a queda do Império Romano²⁵² no ano de 476 (início da Idade Média), surge então o feudalismo²⁵³, momento em que o poder se concentra na mão dos monarcas. Trata-se de um sistema mais complexo.

Sendo assim, houve a necessidade de um maior controlo e publicidade dos atos, controlo esse que tinha como finalidade uma prestação de contas ao Rei. Visto que o monarca teve de delegar muitas das funções de confiança²⁵⁴, que ao longo do tempo foram se tornando tão necessárias, passando então à criação do *conselho* do rei, com funções nas áreas judicial, administrativa e financeira²⁵⁵. Foi nesse contexto que surgiram as primeiras instituições e legislações no âmbito do controlo de recursos públicos, visto que dentro do *conselho* do rei existiam as Câmaras de contas^{256/257}.

A Inglaterra, em 1178, possuía o *Exchequer*, um Tribunal de Justiça Financeiro, órgão responsável por controlar as despesas oficiais, composto por *Barons of the Exchequer*, senhores feudais incumbidos de realizar registros contábeis para a corte^{258/259}.

Já no final do século XIII, o rei Eduardo I, na Inglaterra, utilizou o termo “auditor” quando concedeu aos barões o poder de nomear representantes oficiais, ordenando até mesmo a conferência das contas do testamento de sua falecida esposa. Constatase daí o que podem ser os primeiros relatórios de auditoria, denominados *Probatur sobre as Contas*²⁶⁰.

Na França, em 1256, época do rei Luís IX, a instituição denominada “Chambre des Comptes” (Câmara de Contas) tinha como competência o controlo dos recursos públicos. Tal órgão tinha o poder de sentenciar à prisão ou à morte aqueles que fraudassem o Tesouro do Rei.

²⁵² O Império Romano, o maior da Antiguidade, ia desde a Península Ibérica (Portugal e Espanha), a oeste, até a Mesopotâmia (grande parte dessa região é hoje ocupada pelo Iraque), a leste, e desde a Britânia (ao norte – atual Inglaterra) até o Egito (ao sul).

²⁵³ O feudalismo foi um sistema político, económico e social organizado a partir da propriedade da terra, modelo de vida rural, com poder fragmentado, onde o Rei concebia terra aos Senhores Feudais. Estes, por sua vez, concediam a terra a um suserano e o vassalo, que tinham obrigações mútuas, como auxílio militar e proteção jurídica; e no final da pirâmide, há a figura dos servos, que eram obrigados a cultivar as terras do seu senhor e entregar-lhes parte da sua produção.

²⁵⁴ Essas funções de confiança eram exercidas pelo *royal chamberlain* (camareiro real), *hall* (mordomo-mor, responsável pelo palácio, corte de leis e salão de jantar), *chapel* (responsável pelo altar real e as relíquias), *coutyard* (administrava os estábulos, cavalos, armaduras e armas), figuras que foram evoluindo com o passar dos anos até que passaram a formar o quadro de conselheiros do reino (*royal councillors*) (in PESSOA, Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula – *Op. Cit.*, 2005. p. 32-33).

²⁵⁵ SILVA, Artur Adolfo Cotias e – O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). In *Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras*, 1999. p. 21.

²⁵⁶ SILVA FILHO, João Antônio da – *Tribunais de Contas no Estado Democrático e os desafios do controle externo*, 2019. p. 31.

²⁵⁷ SUBI, Henrique Romanini; JUNQUEIRA, Michelle Asato (Org.). *Tribunal de contas: reflexões além da fiscalização*, 2015. p. 13.

²⁵⁸ AGUIAR, Simone Coêlho – *Op. Cit.*, p. 9.

²⁵⁹ SIQUEIRA, Bernardo Rocha – *Op. Cit.*, 1999. p. 145.

²⁶⁰ INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). *Op. Cit.*, 2006. p. 43.

A sentença era cumprida no pátio do próprio órgão. Tal instituição foi extinta com a Revolução Francesa^{261/262}.

Em 1320, ainda na França, o rei Philippe le Long editou a lei de *Vivier-en-Brie*, transformando a Câmara de Contas em instituição soberana, junto ao Parlamento e ao Conselho do Rei²⁶³.

Na Espanha, em 1317, com a criação do parlamento, denominado “Las Cortes de Carrión”, este passou a exigir do monarca as contas dos impostos arrecadados. Sendo assim, em 1328, exigiu ao rei Alfonso XI que este consultasse a corte antes de realizar qualquer pagamento²⁶⁴.

No entanto, a gestão do dinheiro público iniciou-se de forma efetiva com a criação, no reinado de Juan II de Castilla, em 1436, de “La Casa de Cuentas de Valladolid” e de “La Contaduría Mayor de Cuentas”, sendo considerada antecessora do Tribunal de Contas Espanhol²⁶⁵.

Na Itália, no Ducado de Saboia, que viria a ser o Reino do Piemonte da Sardenha, em 1351, foi criada a “Camera dei Conti”, por Amedeo VI. A ela deveriam prestar contas todos os que administravam dinheiro público, além da contabilidade, da cobrança dos impostos, entre outras funções^{266/267}.

Em Portugal, em 5 de julho de 1389, D. João I instituiu a Casa dos Contos, que tinha como atribuição, além da tesouraria, a fiscalização da receita e despesa pública. Esta funcionou até 1761, quando da criação do Erário Régio²⁶⁸.

Nota-se que nesse período o Brasil, colônia portuguesa, regia-se pelas leis portuguesas, e em 1680 criou a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionada a Lisboa, bem como as Juntas das Fazendas das Capitânias²⁶⁹.

²⁶¹ AGUIAR, Simone Coêlho – *Op. Cit.*, p. 10.

²⁶² SIQUEIRA, Bernardo Rocha – *Op. Cit.*, 1999. p. 145.

²⁶³ ROSSI, Danilo Valdir Vieira – *O Tribunal de Contas e a qualidade da democracia: um comparativo entre modelos institucionais*, 2017. p. 127.

²⁶⁴ COLMENERO, Ramón Bonnel – El Tribunal de Cuenta. In *Saberes: Revista de Estudios Jurídicos, Económicos y Sociales*, vol. 4. 2006. p. 2-3.

²⁶⁵ *Idem* – *Op. Cit.*, 2006. p. 3.

²⁶⁶ CONGIU, Silvana – *La Corte dei Conti, evoluzione storica, tutela e valori etici*. Discorso Corte dei Conti, 2012. Disponível em: <http://www.studiolegalecongiucastelli.it/agenda/discorso-corte-dei-conti/> [Consultado em 27/04/2020].

²⁶⁷ LAINO, Aurelio – *Corte dei conti e Ragioneria Generale dello Stato, una collaborazione storica*, 2019. Disponível em: <https://www.oralegalenews.it/magazine/06-aprile/la-corte-dei-conti-e-la-ragioneria-generale-dello-stato-una-collaborazione-storica/4735/2019/> [Consultado em 27/04/2020].

²⁶⁸ TAVARES, José F. F.; MARTINS, Guilherme D’ Oliveira – O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa. In *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*, 2011. p. 19.

²⁶⁹ TENÓRIO, Igor – Direito Financeiro Brasileiro. *Revista do Tribunal de Contas da União*, abr. 1973. p. 73-91.

Com o enfraquecimento do feudalismo e o início da monarquia absolutista e dos grandes impérios, coube aos grandes monarcas abarcar o controlo financeiro de seus reinos²⁷⁰. Nesse sentido, em 1661, o Império Austríaco criou a Câmara de Contas, *Hofrechnkammer*, que influía na administração financeira do Estado²⁷¹. E, em 1714, a Prússia criou a Câmara Superior de Contas, *Generalrechnkammer*, pelo rei Frederico Guilherme I, na cidade de Berlim²⁷², com a finalidade de fazer a revisão de contas dos administradores²⁷³.

Em 1767, Carlos III, o rei da Espanha, instituiu o Tribunal Maior de Contas, na cidade de Buenos Aires, Argentina, com jurisdição nas províncias do Rio da Prata, Paraguai e Tucumán²⁷⁴.

Em Portugal, em 1761, dom José instituiu o Erário Régio (ou Tesouro Real), em substituição à Casa dos Contos, onde buscou uma centralização de poder, ficando instituído que as rendas da Coroa deveriam dar entrada por ali, e esta receita suportaria as despesas da Coroa^{275/276}.

Com a mudança da família real portuguesa para o Brasil (1808-1821), D. João VI, em 28 de junho de 1808, expediu alvará real criando o Erário Régio e o Conselho da Fazenda no Brasil. Nesse breve período o Brasil deixa de ser colônia para ser a sede do governo português. O Erário Régio era responsável pela guarda dos tesouros reais, e o Conselho da Fazenda controlava os gastos públicos²⁷⁷.

No entanto, três movimentos se destacaram nos séculos XVII e XVIII, a fim de limitar o poder da monarquia, dando origem ao constitucionalismo moderno. Tais movimentos ficaram conhecidos como as revoluções burguesas.

²⁷⁰ SIQUEIRA, Bernardo Rocha – *Op. Cit.*, 1999. p. 146.

²⁷¹ BARROS, Lucivaldo Vasconcelos – *Op. Cit.*, 1999. p. 224.

²⁷² Sua sede foi transferida posteriormente para a cidade de Potsdam em 1818.

²⁷³ SIQUEIRA, Bernardo Rocha – *Op. Cit.*, 1999. p. 146.

²⁷⁴ BARROS, Lucivaldo Vasconcelos – *Op. Cit.*, 1999. p. 225.

²⁷⁵ Outro fato que influenciou o fim da Casa dos Contos foi o grande terremoto de 1755, seguido dos incêndios que desolaram boa parte da cidade de Lisboa, destruindo inclusive a sede da Casa dos Contos, que estava estabelecida no Terreiro do Paço, à época (in TAVARES, José F. F. – *O Tribunal de Contas – Do visto em especial – Conceito, Natureza e enquadramento na actividade de administração*, 1998. p. 27).

²⁷⁶ TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998. p. 26.

²⁷⁷ ANDRIOLO, José Leonardo. 4º Lugar: Rui Barbosa e a defesa da probidade e do controle na gestão pública. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. – *Rui Barbosa: uma visão do controle do dinheiro público*, 2000. p. 195.

O primeiro deles ocorreu na Inglaterra, a Revolução Gloriosa, no período de 1660-1688, marco inicial do liberalismo na Inglaterra, bem como do conceito da separação de poderes de Locke e da distribuição de competências²⁷⁸.

A seu passo, a Revolução Americana, que estabeleceu a Constituição americana em 1787, primeira Constituição escrita em nome do povo, apesar de não instituir um órgão de controlo de Contas, estabeleceu normas de controlo quando determinou que “nenhuma verba em dinheiro poderá sair do tesouro público, a não ser para fim determinado por lei; e será regularmente publicado um relatório e conta fiel das receitas e despesas públicas”²⁷⁹.

E, por último, em 1789, ocorreu a Revolução Francesa²⁸⁰, e com ela o fim da Monarquia Constitucional e a instauração da República na França. Um dos marcos da revolução foi a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Em seus artigos 14º e 15º²⁸¹, tal declaração consagrou o princípio da prestação de contas como um dos pilares do Estado Democrático de Direito²⁸², sendo a introdução do controlo externo na era moderna.

Constata-se que este controlo externo declarado vai além do controlo da despesa, mas, também, um importante controlo do orçamento, haja vista que, com a revolução, implementou-se a votação, pelos representantes do povo, tanto da despesa quanto da receita pública²⁸³.

²⁷⁸ Na obra *Two treatises of government*, Locke sustenta os princípios da Liberdade política e se opõe ao absolutismo real, formulando a teoria da separação dos poderes. Para mais informações, ver: CAETANO, Marcelo – *Manual de ciência política e direito constitucional*, 1977. p. 190.

²⁷⁹ *Apud* FÉDER, João – O tribunal de contas, o estado e a constituinte. Conferência pronunciada no Cinquentenário do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 27 de junho de 1985. *In O controle do dinheiro público*, 1988. p. 82.

²⁸⁰ A partir da Revolução Francesa o Estado se institucionaliza, sendo que as principais características do Estado de direito são a submissão ao império da lei, a divisão dos poderes e a garantia dos direitos individuais. Assim, a Revolução Francesa de 1789 marcou o nascimento dos direitos fundamentais no mundo moderno ao levantar a bandeira da liberdade, igualdade e fraternidade entre os homens e suas garantias individuais, tendo como pano de fundo a ingerência abusiva e lesiva do Estado Soberano, no desempenho de suas atribuições, na vida privada de seus súditos (*in* SILVA, José Afonso da – *Curso de direito constitucional positivo*, 1992. p. 100. POLARINI, Giovana Meire – A eficácia vertical e horizontal das normas de direitos fundamentais. *In* GOZZO, Débora (Coord.). *Informação e direitos fundamentais: a eficácia horizontal das normas constitucionais*, 2012. p. 39).

²⁸¹ Artigo 14º. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

Artigo 15º. A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração (*in* UNITED NATIONS – Declaração de direitos do homem e do cidadão, 1789. 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> [Consultado em 29/04/2020]).

²⁸² “[...] se se concebe o Estado como pessoa, como sujeito de direito, deve-se admitir, ao mesmo tempo, que ele fique sob alçada do direito; que é não só titular de direitos subjetivos, mas também obrigado pelo direito objetivo, pela regra de direito” (*in* DUGUIT, Leon – *Fundamentos do direito*, 2005. p. 51).

²⁸³ O orçamento trata-se de uma peça que definirá a previsão das receitas e a fixação das despesas em um determinado período (*in* PASCOAL, Valdecir – *Op. Cit.*, 2015. p. 17).

Por ser o parlamento um órgão político, este não tinha imparcialidade para realizar o controlo externo. Para tanto, foi necessária a criação de órgão independente²⁸⁴, visto que, nesse momento, o Estado desempenhava uma intensa atividade financeira, tendo em vista que o Estado aumentou suas atribuições, para tanto sobreveio o aumento de impostos, tornando assim a atividade de controlo essencial para um adequado funcionamento das atividades estatais²⁸⁵.

Começa-se a consolidar a estrutura de um Estado Democrático de Direito, e percebe-se logo de início que este não poderá se solidificar sem um sistema de controlo, assegurando que o Estado atue em observância aos seus princípios e ordenamentos jurídicos²⁸⁶. Nesse sentido, fez-se necessária a criação de instituições específicas para gerir esse sistema^{287/288}.

Nesse contexto, Napoleão Bonaparte instala na França, mediante lei de 16 de setembro de 1807²⁸⁹, o que se considera o primeiro Tribunal de Contas da era moderna, *Cour des Comptes*, conhecido como modelo judicial ou napoleônico, tribunal esse autónomo, ou seja, um tribunal que não pertence nem ao Executivo nem ao Legislativo. Tal instituição serviu de modelo para a criação de instituições similares em diversos países²⁹⁰.

A principal e fundamental diferença dessa instituição para as até então existentes era que, enquanto as anteriores tinham como principal missão controlar o dinheiro da coroa, dos imperadores, ou ainda, dos ditadores, o Tribunal de Contas Francês instituído após a Revolução Francesa teve por objetivo controlar o dinheiro do povo²⁹¹.

Respeitando a estrutura de tribunal, em principal nos estados democráticos²⁹², foram criadas diversas instituições similares pelo mundo: em 1830, na Bélgica, o *Rekenhof*²⁹³; em 1833, na Grécia, a *Court of Audit* (ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ)²⁹⁴; em 1834, no Uruguai, o *Tribunal de*

²⁸⁴ FÉDER, João – *Erário: o dinheiro de ninguém*, 1997. p. 4-5.

²⁸⁵ MILESKI, Hélio Saul – *O Controle da gestão pública*, 2018. p. 219.

²⁸⁶ São princípios como a legalidade, moralidade, efetividade, publicidade, motivação, impessoalidade, economicidade, razoabilidade, entre outros.

²⁸⁷ CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias – Os Tribunais de Contas na era da governança pública: focos, princípios e ciclos estratégicos de controle externo. In LIMA, Edilberto Carlos Pontes – *Tribunal de Contas do século XXI*, 2020. p. 320.

²⁸⁸ COSTA, Luiz Bernardo Dias – *Op. Cit.*, 2006. p. 37.

²⁸⁹ Do período da revolução que extinguiu a Câmara de Contas até a criação do Tribunal de Contas (1791-1807), o controlo foi realizado de forma tímida por um órgão de controlo da contabilidade criado pelo Parlamento (in ROSSI, Danilo Valdir Vieira – *Op. Cit.*, 2017. p. 128).

²⁹⁰ NETO, Jayme Baleeiro – *As Organizações e o Controle dos Tribunais de Contas*, 2004. p. 11.

²⁹¹ FÉDER, João – *Op. Cit.*, 1997. p. 70.

²⁹² Tais Instituições Superiores de Controlo podem atender a qualquer regime político, vimos ser possível até em uma monarquia absolutista, no entanto é nos Estados democráticos que assumem a sua plenitude, com a honrosa missão de informar os cidadãos e seus representantes como é gerido o recurso público, com o devido apuramento de responsabilidade, nos casos em que se fizer necessário (in MARTINS, Guilherme D'Oliveira; TAVARES, José F. F. – *O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa*, 2011. p. 16-17).

²⁹³ Tendo seus primeiros membros nomeados em 1931. Para mais informações acerca do *Rekenhof*, acessar: <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/HistoricalSurvey.html>.

²⁹⁴ Para mais informações sobre o Tribunal de Contas Helénico, acessar: <https://www.elsyn.gr/el/istoriki-anadromi>.

*Cuentas de la República Oriental*²⁹⁵; em 1842, em Portugal, o *Tribunal de Contas*²⁹⁶; em 1851, na Espanha, o *Tribunal de Cuentas*²⁹⁷; em 1862, na Itália, a *Corti dei Conti*²⁹⁸; em 1891, no Brasil, o *Tribunal de Contas*, entre outros²⁹⁹.

Esse sistema de tribunais de contas ficou conhecido também como modelo d'Orsay ou, ainda, sistema de fiscalização jurisdicional³⁰⁰. São órgãos colegiados, independentes e autônomos, e suas decisões têm poder coercitivo, podendo impor até sanções pecuniárias³⁰¹. Seus membros por muitas vezes recebem garantias equivalentes aos integrantes do Poder Judiciário, são nomeados por longos períodos e, em muitos casos, seus Ministros ou Conselheiros detêm cargos vitalícios^{302/303}.

Os tribunais de contas não foram o único modelo de controlo externo adotado pelos países, no que se refere à estrutura, organização, poderes e relacionamento, visto que cada país é dotado de poder e autonomia para escolher o modelo de controlo externo que melhor se adéqua a sua política, cultura e tradição. Sendo assim, outro sistema clássico de controlo, que foi muito disseminado, é o sistema de Auditorias Gerais, também conhecido como modelo de Westminster^{304/305}.

As Auditorias Gerais são influenciadas pelo modelo de administração britânica, ou seja, pelo sistema de governo parlamentar, filiadas aos princípios da “*Common Law*”^{306/307}. Possuem caráter singular, ou seja, o controlo é realizado de forma unipessoal; emitem pareceres

²⁹⁵ Nessa data tratava-se de uma *Comissão de Contas*; somente com a Constituição de 1934, o Tribunal de Contas foi incorporado à organização institucional do País. Para mais informações sobre o *Tribunal de Cuentas* de Uruguai, acessar: https://www.tcr.gub.uy/institucional_antecedentes.php.

²⁹⁶ *Tribunal do Tesouro Público*. Detalharemos acerca do Tribunal de Contas Português em tópico próprio.

²⁹⁷ Para mais informações sobre o *Tribunal de Cuentas Espanhol*, acessar: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/la-institucion/historia/index.html>.

²⁹⁸ Para mais informações sobre a *Corte dei Conti*, acessar: www.corteconti.it.

²⁹⁹ SPECK, Bruno Wilhelm – *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil*, 2000. p. 28.

³⁰⁰ As ISC com função jurisdicional são reconhecidas como uma organização que pode realizar todos os tipos de auditoria que uma ISC deve realizar e que, além disso, é investida com o poder de decidir sobre a responsabilidade das pessoas passíveis de serem legalmente responsabilizadas em caso de irregularidade ou má administração. In INTOSAI-P 50 – *Principios fundamentales de las actividades jurisdiccionales de las EFS*. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-50-principles-of-jurisdictional-activities-of-sais/> [Consultado em 27/04/2020].

³⁰¹ LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 12-13.

³⁰² A vitaliciedade trata-se de garantia de perder o cargo somente mediante decisão judicial, transitada em julgado, necessária para o exercício da função (in MORAES, Alexandre – *Direito constitucional administrativo*, 2007. p. 219).

³⁰³ LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 13.

³⁰⁴ PESSOA, João Gustavo de Paiva; SILVA, José Alexandre Fonseca da – *Sistemas de controle externo: abordagem sobre o sistema anglo-saxão e latino-americano*, jul.-dez. 2012. p. 232.

³⁰⁵ CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias – *Op. Cit.*, 2020. p. 320.

³⁰⁶ Termo em inglês que significa “direito comum” a toda a Inglaterra, tendo em vista que provinha dos Tribunais de Westminster, e suas decisões vinculavam toda a Inglaterra (in RAMIRES, Maurício – *Crítica à aplicação de precedentes no direito brasileiro*, 2010. p. 63).

³⁰⁷ Nota-se que, por vezes, determinados países substituíram o modelo de controlo, conforme reestruturação de seu modelo de Estado, dentre eles, podemos citar o Chile.

ou recomendações – estes têm apenas o caráter opinativo ou consultivo, visto que tais órgãos não detêm poderes jurisdicionais. Apesar disso, são órgãos independentes, visto que seus auditores-gerais, mesmo nomeados pelo Parlamento, detêm um mandato fixado antecipadamente³⁰⁸. Outra característica importante das auditorias é que em sua maioria possuem vínculo com o Parlamento ou Congresso³⁰⁹.

Com base nesse modelo, podemos citar a criação das seguintes auditorias: em 1866, no Reino Unido (Inglaterra), *National Audit Office*³¹⁰; em 1878, no Canadá, *Office of the Auditor General*³¹¹; em 1921, nos Estados Unidos da América, *U.S. Government Accountability Office*³¹²; em 1923, na Irlanda, *Comptroller and Auditor General*³¹³; em 1924, na Finlândia, *Valtiontalouden tarkastusvirasto*³¹⁴; em 1927, no Chile, *Contraloría General de la República*³¹⁵; em 1976, na Dinamarca, *Rigsrevisionen*³¹⁶, entre outros³¹⁷.

Há, ainda, um terceiro modelo, pouco disseminado, conhecido como modelo misto: são nomeados “tribunais de contas” e têm estrutura de colegiado, no entanto não exercem função jurisdicional³¹⁸. Nestes moldes, foram instituídos, em 1814, nos Países Baixos, o *Algemene Rekenkamer*³¹⁹; em 1840, em Luxemburgo, a *Cour des Comptes*³²⁰; em 1948, na

³⁰⁸ LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 12.

³⁰⁹ CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura. O papel do Tribunal de Contas e os Desafios frente ao Terceiro Milênio. In *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 2000.

³¹⁰ Inicialmente denominado *Comptroller and Auditor General*; para mais informações sobre a História da *National Audit Office*, acessar: <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/>.

³¹¹ Para mais informações do *Office of the Auditor General*, acessar: https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html.

³¹² Anteriormente, *General Accounting Office*, até 2004. Para mais informações sobre o GAO, acessar: <https://www.gao.gov/about/what-gao-is/history/>.

³¹³ Para mais informações sobre o *Comptroller and Auditor General*, acessar: <https://www.audit.gov.ie/en/About-Us/THE-COMPTROLLER-AND-AUDITOR-GENERAL/>.

³¹⁴ Após a implantação do sistema parlamentarista. Antes o controle era realizado pela *General revision Court*, que foi criada em 1824. Para mais informações, acessar: <https://www.vtv.fi/en/naof/history/>.

³¹⁵ Anteriormente o controle era exercido pelo *Tribunal de Cuentas*, instituído em 1839; para mais informações sobre a história da controladoria, acessar: <https://www.contraloria.cl/web/cgr/que-hacemos>.

³¹⁶ Para mais informações sobre a história da *Rigsrevisionen*, acessar: <https://uk.rigsrevisionen.dk/about-us/history-and-background/>.

³¹⁷ SPECK, Bruno Wilhelm – *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil*, 2000. p. 28.

³¹⁸ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 50.

³¹⁹ Para mais informações sobre o *Algemene Rekenkamer*, acessar: <https://english.rekenkamer.nl/>.

³²⁰ Este, criado em 1999, sucedeu a antiga *Chambre des Comptes*; para mais informações, acessar: <https://cour-des-comptes.public.lu/fr/cour/fr.html>.

Alemanha, o *Bundesrechnungshof*^{321/322}; e em 1975, na União Europeia, o *European Court of Auditors*^{323/324}.

Ademais, dentre os modelos de Tribunal de Contas (Corte de Contas) que foram surgindo pelos países, podemos destacar três principais sistemas que se disseminaram pelo mundo. São eles: o francês, o italiano e o belga, os quais têm como principal diferença o momento da fiscalização³²⁵.

Nota-se que no sistema francês o controlo é realizado *a posteriori*, ou seja, depois que todos os atos tenham sido realizados³²⁶. Já no sistema italiano o controlo é realizado *a priori*, ou seja, antes mesmo que o ato seja realizado, podendo ser utilizado o veto *absoluto*³²⁷. E, por fim, o sistema belga, onde o controlo é *prévio*, com veto *relativo*, também antes da realização do ato, no entanto neste caso o registro não é recusado, ocorre uma advertência ao administrador, e a Corte de contas registra o ato sob reserva^{328/329/330}.

Nesse contexto, há autores que defendem categorizações mais específicas. Citamos Carvalho e Rodrigues, que esclarecem que existem quatro modelos de ISC no mundo: (a) os tribunais com função jurisdicional, como ocorre na França, Bélgica e Portugal; (b) os tribunais sem função jurisdicional, como os Países Baixos, a Alemanha e o Tribunal de Contas Europeu; (c) a auditoria independente, chefiada por um auditor-geral ou presidente, como ocorre na

³²¹ O Tribunal de Contas Federal da Alemanha (*Bundesrechnungshof*) não pode fazer determinações ou estabelecer sanções, o órgão auditado pode ou não acatar as sugestões e recomendações. O que ocorre é uma publicação dos relatórios junto à mídia, quando o gestor não sana as falhas apresentadas pelo Tribunal, e uma forte participação da sociedade e da opinião pública junto ao Parlamento (in CASTRO, Leonardo C. – *O Controle externo alemão e português e experiências na Administração Pública: busca de práticas eficientes e métodos através de experiência de cooperação técnica*. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/Management/GestaoPublicacao/DocumentoId?IdFile=68cee8c5-2e79-4c8b-b69d-a23e958fa723> [Consultado em 04/05/2020]).

³²² Mais informações sobre o *Bundesrechnungshof* disponíveis em: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/institution/geschichte/geschichte>.

³²³ Com sede em Luxemburgo, iniciou o funcionamento em 1977, substituiu a Comissão de Fiscalização que desde 1958 desempenhava a função de controlo. Para mais informações sobre o *European Court of Auditors*, acessar: <https://www.eca.europa.eu/pt/Pages/History.aspx>.

³²⁴ Para mais informações sobre as Instituições Superiores de Controlo da União Europeia, acessar: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/pt/#h-16>.

³²⁵ CRETELLA JÚNIOR, José – *Tratado de Direito Administrativo*, 1970. p. 105.

³²⁶ Nesses casos argumenta-se que o controlo prévio deverá ser realizado pelo controlo interno, ou seja, o controlo realizado pela própria administração pública, sobre seus atos e actividades.

³²⁷ Nota-se que tal decisão acarretaria uma anulação do ato do Governo, visto que estas decisões são irrecorríveis (in SANTOS, Jair Lima – *Tribunal de Contas da União & Controles Estatal e Social da Administração Pública*, 2011. p. 56).

³²⁸ MILESKI, Hélio Saul – *Op. Cit.*, 2018. p. 224-225.

³²⁹ SANTOS, Jair Lima – *Op. Cit.*, 2011. p. 56.

³³⁰ O Brasil adotou um modelo eclético, visto que possui características dos três sistemas (in SANTOS, Jair Lima – *Op. Cit.*, 2011. p. 56).

Hungria, Reino Unido e Estados Unidos; (d) um modelo específico, chefiado por um presidente e auditoria em níveis central, regional e local, como ocorre na Áustria e Eslovênia^{331/332}.

Quanto à forma de fiscalização, havia ainda uma clara diferença entre o modelo de Tribunal de Contas e o modelo de Auditoria-Geral, visto que no primeiro o foco era apenas na legalidade e regularidade, enquanto no segundo havia uma preocupação quanto ao resultado, ou seja, era realizada uma análise de desempenho da despesa^{333/334/335}.

No entanto, nota-se que os atuais Tribunais de Contas passaram por um processo evolutivo, incorporando à sua fiscalização de legalidade aspectos atinentes ao mérito do ato, como economicidade, eficiência, legitimidade e eficácia do gasto público³³⁶.

Apesar das diferenças destacadas, de maneira geral, tais instituições contribuem para uma melhor transparência dos Estados, responsabilização dos agentes públicos e melhoria dos gastos, exercendo papel fundamental para que o Estado forneça ao cidadão uma política pública de qualidade³³⁷.

O controlo nas contas públicas é totalmente necessário em um Estado Democrático de Direito, haja vista que não há um país democrático sem que este tenha um órgão de controlo

³³¹ CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; RODRIGUES, Ricardo Schneider – O tribunal de contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, jan./mar. 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21056/aec.v18i71.844> [Consultado em 07/05/2020].

³³² Os autores concluem que o sistema brasileiro se aproxima bastante do sistema francês, a despeito de incorporar características de diferentes cortes europeias.

³³³ Ainda, há autores, como Gualazzi e Zymler, que identificam que o controlo externo se institucionalizou pelos países seguindo cinco modelos principais, sendo: o *anglo-saxônico*: modelo de controladoria geral, que reporta seus resultados ao Parlamento; o *latino*: órgão colegiado com funções jurisdicionais, como na Itália, França; o *germânico*: órgão colegiado, possui atribuições de controlo e alguma função de natureza consultiva em relação ao Parlamento e ao Governo, como na Alemanha e Áustria; o *escandinavo*: o controlo é exercido por diversos órgãos, dentre eles os revisores parlamentares, como na Suécia e, por fim, o *latino-americano*: o controlo é exercido tanto por controladoria quanto por Tribunal de Contas, estando estes situados dentro da órbita do poder legislativo, não tendo competência jurisdicional (in GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho – *Op. Cit.*, 1992. p. 28-29; ZYMLER, Benjamin – *Direito administrativo e controle*, 2015. p. 167-168).

³³⁴ Outra diferenciação que se pode fazer quanto às ISC é no que diz respeito à sua vinculação, visto que tanto as cortes de contas quanto as controladorias por vezes estão vinculadas a algum Poder. Dentre as Cortes de Contas, podemos destacar países que se vinculam ao Poder Legislativo: Alemanha, Angola, Bélgica, Brasil, Espanha, França, Itália, Moçambique, entre outros, sendo esses maioria; entre os que se vinculam ao Poder Judiciário, podemos citar Grécia e Portugal. Quanto às Controladorias de Contas, temos Chile, Colômbia, Panamá, Peru, entre outros, que não têm vínculo com nenhum poder. Enquanto Bolívia, Finlândia, Paraguai e Suécia são exemplos de países que se vinculam ao Poder Executivo. Já os países que se vinculam ao Poder Judiciário, que nesse caso são a maioria, podemos citar: África do Sul, Argentina, Canadá, Dinamarca, Equador, EUA, Índia, Irlanda, México, Noruega, Reino Unido, Venezuela (in BROW, Renato Jorge – *Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil*: o TCU – uma análise jurídico-administrativa, 2002. p. 18).

³³⁵ PASCOAL, Valdecir – *Direito Financeiro e Controle Externo*, 2015. p. 137.

³³⁶ CITADINI, Antônio Roque – *O controle externo da Administração Pública*, 1995. p. 19.

³³⁷ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 39-40.

externo eficaz, que tenha por missão a fiscalização da boa gestão do dinheiro público. Vejamos agora como se estabeleceram as ISC de Portugal e do Brasil³³⁸.

2.2 As Instituições Superiores de Controlo em Portugal e no Brasil

2.2.1 Tribunal de Contas em Portugal

O Tribunal de Contas Português foi criado por Decreto, em 10 de novembro de 1849, substituindo o Conselho Fiscal de Contas (1844-1849). Nasce em Portugal o controlo financeiro externo independente, sob forte influência do modelo jurisdicional francês, sendo um dos seus principais poderes a emissão de parecer sobre as contas do Estado, bem como o julgamento das contas e da responsabilidade financeira^{339/340}.

No entanto, a origem da função de controlo externo financeiro em Portugal remonta ao ano de 1389, quando do 1º Regimento da Casa dos Contos no reinado de D. João I, conforme já relatado^{341/342/343}.

Em 1881, houve uma reformulação quanto às suas atribuições, sendo incluída a fiscalização prévia, conforme o modelo belga. Vale ressaltar que tal atribuição permanece em vigor e desempenha papel importante na atual instituição³⁴⁴.

Em 1911, com a implementação da República, o tribunal foi extinto, assumindo o papel de controlo externo o Conselho Superior da Administração Financeira do Estado (1911-1919), tendo este sido logo substituído, em 1919, pelo Conselho Superior de Finanças³⁴⁵.

Com a instauração da ditadura militar de Oliveira Salazar³⁴⁶, em 1926, o conselho foi extinto, sendo criado novamente o Tribunal de Contas, em 1930, após uma reorganização

³³⁸ CITADINI, Antônio Roque – *Op. Cit.*, 1995. p. 12.

³³⁹ Tendo em vista que emitia parecer sobre as contas do Estado e realizava o julgamento de contas e da responsabilidade financeira (*in* TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998. p. 26-28).

³⁴⁰ MARTINS, Guilherme d'Oliveira; TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 2011. p. 23.

³⁴¹ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 101.

³⁴² A Casa dos Contos foi substituída pelo Erário Régio em 1761, esta substituída em 1832 pelo Tribunal do Tesouro Público, e em 1844 o Conselho Fiscal de Contas assume as funções de controlo, apesar de um período curto, o Conselho começa a desenvolver a ideia de independência formal do órgão de controlo (*in* TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998. p. 26-28).

³⁴³ BARRETO, Pedro Humberto Teixeira – *O Sistema de Tribunais de Contas e Instituições Equivalentes*, 2004. p. 152-153.

³⁴⁴ Nos termos do artigo 5º, n. 1, alínea “c”, da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas de Portugal. Para mais informações sobre a fiscalização prévia “visto”, ver: TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998; SOUSA, Domingos Pereira – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, 2017. p. 305-308.

³⁴⁵ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 97.

³⁴⁶ A ditadura foi instaurada através de um golpe em 28 de maio de 1926, realizado por militares conservadores, conhecido como ditadura nacional. Em 1933, Salazar assumiu o cargo de presidente do Conselho dos Ministros

financeira do Estado, conforme Decreto n. 18.962, de 25 de outubro de 1930, regulado pela lei orgânica, esta aprovada pelo Decreto n. 22.257, de 25 de fevereiro de 1933^{347/348}.

Finda a ditadura, e iniciado o Estado Democrático de Direito em Portugal, adveio a Constituição Portuguesa de 1976. Com isso, o Tribunal de Contas Português se torna um órgão independente de controlo externo, tendo suas competências definidas pela Constituição, mais precisamente após as revisões constitucionais de 1989³⁴⁹, de 1997³⁵⁰ e de 2006^{351/352}. Ademais, o Tribunal foi inserido no rol dos Tribunais superiores portugueses, ou seja, pertencente ao poder judicial, conforme alínea “c”, do artigo 209.º da CRP³⁵³, como “órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas”, em Portugal³⁵⁴.

O tribunal é composto pelo Presidente e por 16 juízes, em sua sede Lisboa, e nas suas secções regionais (Açores e Madeira), por um juiz em cada, conforme dispõe o artigo 14.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas – LOPTC³⁵⁵. Os juízes são recrutados através de concurso curricular, mediante júri, gozam das garantias de inamovibilidade e irresponsabilidade, estando estes sujeitos apenas à Constituição e à lei³⁵⁶.

Sua sede está organizada em três secções, sendo que a primeira secção é responsável pela fiscalização prévia e concomitante; a segunda secção fiscaliza os atos concomitantes e

(Chefe de Estado), iniciando aí a ditadura salazarista, conhecida como Estado Novo, regime antidemocrático, antiliberal, corporativista, colonialista e conservador. Em 1968, Salazar foi substituído por Marcello Caetano. Em 25 de abril de 1974, houve a Revolução dos Cravos, onde as tropas portuguesas ocuparam locais importantes em Lisboa ordenando a destituição de Marcello do comando, sendo destituída a ditadura no país e implementado o regime democrático (*in* História do Mundo. Salazarismo. Disponível em: <https://www.historiadomundo.com.br/idade-contemporanea/salazarismo.htm> [Consultado em 12/05/2020]).

³⁴⁷ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 97.

³⁴⁸ FRANCO, António de Souza; PAIXÃO, Judite Cavaleiro – *Tribunal de Contas (25.10.1930 – 31.12.1992)*, p. 629.

³⁴⁹ A Lei n.º 86/89, de 8 de setembro, garantiu a independência do Tribunal, ante o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, afirmando o seu autogoverno, como exemplo os juízes deixaram de ser nomeados pelo Governo, para serem recrutados por concurso curricular. Ademais, ampliou a competência do Tribunal, quando incluiu no artigo 219.º possibilidade de que lei ordinária atribuisse-lhe novas competências, entre outras mudanças substanciais (*in* COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 101-104).

³⁵⁰ A Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, destaca-se pela criação da fiscalização concomitante. Os processos de efetivação de responsabilidade financeira foram elucidados e tipificados, bem como foi criada a 3ª Secção com competência para julgar referidos processos (*in* COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 104-107).

³⁵¹ A Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, teve como principal reforma a alteração da jurisdição do órgão, visto que todos os utilizadores e gestores de dinheiro ou outros valores públicos poderão ser responsabilizados pelo Tribunal (*in* MARTINS, Guilherme d’Oliveira; TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 2011. p. 39).

³⁵² MARTINS, Guilherme d’Oliveira; TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 2011. p. 26.

³⁵³ Art. 209.º Categoria de Tribunais

1. Além do Tribunal Constitucional, existem as seguintes categorias de tribunais:

- a) O Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância;
- b) O Supremo Tribunal Administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais;
- c) O Tribunal de Contas.

³⁵⁴ Artigo 214.º da CRP.

³⁵⁵ Artigo 14.º da LOPTC.

³⁵⁶ Artigo 7.º, n. 2, artigo 8.º, n. 1, e artigo 18.º, n. 1, todos da LOPTC.

sucessivos, ficando cada juiz responsável por determinada área; e a terceira secção encarregar-se da efetivação de responsabilidades financeiras e de multas, pelos julgamentos^{357/358/359}. Quanto às secções regionais, elas estão em concordância com a Constituição e detêm competência plena em razão da matéria, em sua respectiva região³⁶⁰.

O Presidente do Tribunal de Contas Português é nomeado e exonerado pelo Presidente da República, com mandato de quatro anos, que pode ser prorrogado por igual período³⁶¹. Sua competência está definida no artigo 74.º, n. 1, da LOPTC. Dentre essas competências, pode-se destacar a de votar o parecer sobre a Conta Geral do Estado.

O Tribunal de Contas Português, apesar de estar incluso na organização judiciária portuguesa, apresenta características distintas dos demais tribunais, haja vista que sua competência não fica limitada à função jurisdicional, cabendo-lhe o controlo prévio de legalidade e a função de auditoria do recurso público³⁶².

Tem suas competências definidas pela Constituição, em seu artigo 214.³⁶³, cabendo-lhe verificar a legalidade da despesa, atrelados aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade³⁶⁴. Além das competências constitucionais atribuídas, o artigo 5.º da LOPTC³⁶⁵ atribui-lhe competências complementares.

³⁵⁷ Artigos 77.º, 78.º e 79.º da LOPTC.

³⁵⁸ Sobre cada Secção, ver de forma detalhada: CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira – *Finanças Públicas e Direito Financeiro: Noções Fundamentais*, 2018. p. 441-450.

³⁵⁹ GAMEIRO, António Ribeiro; COSTA, Nuno Moita da; PIMENTEL, Liliana Marques – *As finanças públicas e o seu controlo*, 2020. p. 272.

³⁶⁰ Artigo 214.º Tribunal de Contas

4 – Nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira há secções do Tribunal de Contas com competência plena em razão da matéria na respectiva região, nos termos da lei.

³⁶¹ Artigo 214.º, n. 2, da CRP.

³⁶² ANTUNES, Carlos Alberto Morais – O Julgamento do tribunal de contas no âmbito da responsabilização financeira. In *Revista do Tribunal de Contas*, 2010. p. 26.

³⁶³ Artigo 214.º Tribunal de Contas

1 – O Tribunal de Contas é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe, competindo-lhe, nomeadamente:

- a) Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social;
- b) Dar parecer sobre as contas das Regiões Autónomas do Açores e da Madeira;
- c) Efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei;
- d) Exercer as demais competências que lhes forem atribuídas por lei.

³⁶⁴ GAMEIRO, António Ribeiro; COSTA, Nuno Moita da; PIMENTEL, Liliana Marques – *Op. Cit.*, 2020. p. 270.

³⁶⁵ Art. 5.º Compete, em especial, ao Tribunal de Contas:

- a) Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, bem como sobre a conta da Assembleia da República;
- b) Dar parecer sobre as contas das regiões autónomas, bem como sobre as contas das respetivas Assembleias Legislativas;
- c) Fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos atos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, diretos ou indiretos, para as entidades referidas no n.º 1 e nas alíneas a), b) e c) do n.º 2 do artigo 2.º, bem como para as entidades, de qualquer natureza, criadas pelo Estado ou por quaisquer outras entidades públicas para desempenhar funções

Sua jurisdição não se restringe simplesmente à natureza da entidade fiscalizada, conforme determinado pelo n. 1 e pelo n. 2, do artigo 2.º, da LOPTC, mas fundamenta-se também no tocante à atividade de recolha, utilização e gestão de dinheiro e valores públicos, como visto no n. 3 do já citado artigo^{366/367/368}.

Ademais, efetua também fiscalização, em âmbito nacional e em cooperação com órgãos comunitários competentes, quanto à cobrança de recursos e à aplicação dos recursos financeiros oriundos da União Europeia^{369/370}. Realiza, ainda, quando convocado, em sistema de cooperação com o Tribunal de Contas Europeu³⁷¹, a fiscalização nos Estados-Membros da União Europeia, da gestão de receitas e despesas da União³⁷².

No âmbito de sua competência, o Tribunal tem contribuído para assegurar a legalidade, a regularidade e a boa gestão dos recursos públicos. Para tanto, como vimos, este tem a função

administrativas originariamente a cargo da Administração Pública, com encargos suportados por financiamento direto ou indireto, incluindo a constituição de garantias, da entidade que os criou;

d) Verificar as contas dos organismos, serviços ou entidades sujeitas à sua prestação;

e) Julgar a efetivação de responsabilidades financeiras de quem gere e utiliza dinheiros públicos, independentemente da natureza da entidade a que pertença, nos termos da presente lei;

f) Apreçar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira das entidades referidas nos n.º 1 e 2 do artigo 2.º, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno;

g) Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º;

h) Fiscalizar, no âmbito nacional, a cobrança dos recursos próprios e a aplicação dos recursos financeiros oriundos da União Europeia, de acordo com o direito aplicável, podendo, neste domínio, atuar em cooperação com os órgãos comunitários competentes;

i) Exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei.

³⁶⁶ Artigo 2.º Âmbito de competência

3 – Estão ainda sujeitas à jurisdição e ao controlo financeiro do Tribunal de Contas as entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos, na medida necessária à fiscalização da legalidade, regularidade e correção económica e financeira da aplicação dos mesmos dinheiros e valores públicos.

³⁶⁷ MARTINS, Guilherme d'Oliveira – A reforma do Tribunal de Contas em 2006. *In Revista do Tribunal de Contas*, 2006. p. 33.

³⁶⁸ “[...] a consagração do princípio da perseguição do dinheiro e valores públicos, onde quer que ele se encontrem, isto é, independentemente da natureza das entidades que os têm à sua guarda, com o consequente alargamento do âmbito do controlo jurisdicional do Tribunal”. Nesse sentido, ver: *O Tribunal de Contas na atualidade*, Tribunal de Contas. p. 4. Disponível em: https://erario.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf [Consultado em 14/05/2020].

³⁶⁹ Alínea “h”, artigo 5.º, da LOPTC.

³⁷⁰ A União Europeia foi criada com a finalidade de formar uma união económica e política de características únicas no mundo; composta por 28 países, abrange grande parte do continente europeu, sendo o principal bloco comercial do mundo.

³⁷¹ O Tribunal de Contas Europeu foi instituído em 1977. Trata-se de um órgão colegiado, com sede em Luxemburgo, composto por 28 membros, sendo um representante de cada Estado-Membro (artigo 285.º do TFUE), estes nomeados pelo Conselho por um período de seis anos renovável (artigo 286.º do TFUE). Os membros escolhem entre si o Presidente, que terá o mandato por um período de três anos, renovável. Exercem suas funções de forma independente, bem como se beneficiam das mesmas prerrogativas e imunidades dos juizes do Tribunal de Justiça. Serão escolhidos entre personalidades que pertençam ou tenham pertencido, em seus respectivos estados, a instituições de fiscalização externa ou que possuam qualificação para tal função (n. 1 do artigo 286.º do TFUE), garantindo um colegiado técnico.

³⁷² Artigo 287.º, n. 3, do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia.

de controlo orçamental, além de analisar os atos e fatos a fim de apurar se houve irregularidades, emitindo parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a segurança social e decisões jurisdicionais, sendo que estas produzem efeitos às partes, visto que tais decisões proferidas pelo Tribunal de Contas têm natureza obrigatória^{373/374}.

A sua não observância, ou seja, quando o Gestor deixa de acatar recomendações reiteradas da Corte de Contas, de forma injustificada, está sujeita a sanções pecuniárias, conforme artigos 65.^{o375} e 66.^{o376} da LOPTC. Além de multas, caso o Tribunal reconheça que houve desvio de dinheiro ou, ainda, pagamentos indevidos, condena o responsável a repor as importâncias abrangidas pela infração, conforme preceitua o artigo 59.^{o377} da referida Lei. Fazendo, ainda, o encaminhamento do processo ao Ministério Público (artigo 57.^{o378}). Das decisões proferidas pelo Tribunal de Contas Português, cabe recurso apenas para o Tribunal Constitucional.

Pode-se constatar que o controlo da actividade financeira, seja pelas observações, recomendações ou mesmo pela aplicação de multas, se revela por vezes muito além de uma missão pedagógica, tratando-se de um contributo às actividades dos entes públicos³⁷⁹.

2.2.2 Tribunal de Contas no Brasil

O controlo externo no Brasil remonta ao período colonial³⁸⁰, como já mencionado, neste período tal controlo detinha a finalidade de fiscalizar as finanças da Coroa Portuguesa.

³⁷³ Artigo 8º da LOPTC

2 – As decisões jurisdicionais do Tribunal de Contas são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas.

³⁷⁴ CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira – *Op. Cit.*, 2018. p. 423-424.

³⁷⁵ Artigo 65.º Responsabilidades financeiras sancionatórias

1 – O Tribunal de Contas pode aplicar multas nos casos seguintes:

j) Pelo não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal;

³⁷⁶ Artigo 66º Outras Infrações

1 – O Tribunal pode ainda aplicar multas nos casos seguintes:

a) Pela remessa intempestiva e injustificada das contas ao Tribunal;

b) Pela falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter;

c) Pela falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações;

d) Pela falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal;

³⁷⁷ Artigo 59.º Reposições por alcances, desvios e pagamentos indevidos

1 – Nos casos de alcance, desvio de dinheiros ou valores públicos e ainda de pagamentos indevidos, pode o Tribunal de Contas condenar o responsável a repor as importâncias abrangidas pela infração, sem prejuízo de qualquer outro tipo de responsabilidade em que o mesmo possa incorrer.

³⁷⁸ Artigo 57.º Relatórios

1 – Sempre que os relatórios das ações de controlo do Tribunal, bem como os relatórios das ações dos órgãos de controlo interno, evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, os respetivos processos são remetidos ao Ministério Público, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 5.º e no artigo 89.º.

³⁷⁹ TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998. p. 23-24.

³⁸⁰ O Período colonial no Brasil compreende o período de 1530 a 1822.

Já em 1822, com a Proclamação da Independência, deu-se como consequência a elaboração da primeira Constituição Brasileira. Esta foi outorgada em 25 de março de 1824, por D. Pedro I³⁸¹, dando início ao controle externo no Brasil com a finalidade do controle do recurso público. Para tanto, tal Carta, de forma expressa, em seu artigo 170.º, criou o *Thesouro Nacional*, instituição que julgaria as contas dos responsáveis pelo recurso público^{382/383}.

No entanto, somente com a Proclamação da República, em 1889³⁸⁴, foi criado o Tribunal de Contas da União, em 7 de novembro de 1890, pelo Decreto n.º 966-A³⁸⁵, instituído por marechal Deodoro da Fonseca³⁸⁶, chefe do Governo Provisório, sob a iniciativa do Ministro da Fazenda, Rui Barbosa^{387/388}. Tal tribunal já nasceu com a função de examinar, revisar e julgar as contas dos responsáveis pela receita e despesa pública, nos termos do artigo 4.º do referido decreto³⁸⁹.

Mas tão somente a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, que institucionalizou o Tribunal de Contas,

³⁸¹ D. Pedro I (1798-1834) – Filho de D. João e D. Carlota Joaquina, casou-se em 1816 com D. Maria Leopoldina, arquiduquesa da Áustria. Foi o primeiro Imperador do Brasil, proclamou a Independência brasileira, em 7 de setembro de 1822, governando o País até 1831, quando abdicou do trono em nome do seu filho D. Pedro de Alcântara e regressou a Portugal (*in* SIMÕES, Edson – *Tribunais de Contas: controle externo das contas públicas*, 2014. p. 55-56).

³⁸² Artigo 170.º. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de “Thesouro Nacional” aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Províncias do Imperio. BRASIL – *Constituição Política do Império do Brasil*, 25 de março de 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm [Consultado em 27/05/2020].

³⁸³ SILVA, Artur Adolfo Cotias e – *Op. Cit.*, 1999. p. 27.

³⁸⁴ A República foi proclamada em 15 de novembro de 1889, por um golpe militar, liderado por Marechal Deodoro da Fonseca, o que levou ao exílio de D. Pedro II do Brasil (1825-1891), que sucedeu o Pai (D. Pedro I), com cinco anos de idade, após este abdicar do trono. Em 1840, aos 14 anos, assume o poder (*in* SIMÕES, Edson – *Op. Cit.*, 2014. p. 59-60).

³⁸⁵ BRASIL – *Decreto 966-A*, de 7 de novembro de 1890. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html [Consultado em 27/05/2020].

³⁸⁶ Marechal Deodoro da Fonseca (1827-1892) – Proclamou a República, exercendo a chefia do Governo Provisório na República (1889-1891) e a presidência (1891). Fechou o Congresso Nacional em uma tentativa de Golpe de Estado e acabou renunciando para o vice-presidente Floriano Peixoto (*in* SIMÕES, Edson – *Op. Cit.*, 2014. p. 59-60).

³⁸⁷ Rui Barbosa (1849-1923) – Advogado, escritor, jornalista. Durante o Império, defendeu as reformas de ensino e a emancipação dos escravos. Com a Proclamação da República, foi Ministro da Fazenda, participando da elaboração da Constituição de 1891 (*in* SIMÕES, Edson – *Op. Cit.*, 2014. p. 59-60).

³⁸⁸ CHADID, Ronaldo – *Op. Cit.*, 2019. p. 163.

³⁸⁹ SILVA, Artur Adolfo Cotias e – *Op. Cit.*, 1999. p. 36.

determinando que os seus membros fossem nomeados pelo Presidente da República, com a aprovação do Senado, somente perdendo seus lugares por sentença^{390/391/392}.

Em 1896, pelo Decreto Legislativo n.º 392, criava-se a primeira Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. O sistema de fiscalização adotado de forma predominante foi o belga, visto que o exame era prévio e o registro sob reserva combinado com o feito a *posteriori*³⁹³. Teve suas competências ampliadas com a Constituição de 1934, sendo-lhe atribuído o poder de julgamento das contas dos responsáveis por dinheiro ou bens públicos. Foi inserido no capítulo denominado “órgãos de cooperação nas atividades governamentais”^{394/395}.

Com o autoritarismo de Getúlio Vargas³⁹⁶, período que ficou conhecido como o Estado Novo na Era Vargas, e a sua Constituição de 1937³⁹⁷, o Tribunal de Contas foi mantido e inserido no âmbito do Poder Judiciário, no entanto teve sua competência reduzida, visto que não lhe competia mais emitir o parecer prévio das contas prestadas pelo Presidente da República³⁹⁸.

³⁹⁰ O Decreto n.º 1.166, de 17 de dezembro de 1892, regulamentou-o permitindo o seu funcionamento. Tendo sua instalação ocorrido, em 17 de janeiro de 1893, onde funcionava o Tesouro Nacional (*in* CHEKER, Monique – *Ministério Público junto ao Tribunal de Contas*, 2009. p. 26). BRASIL – *Decreto n.º 1.166*, de 17 de dezembro de 1892. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1166-17-dezembro-1892-523025-publicacaooriginal-1-pe.html> [Consultado em 27/05/2020].

³⁹¹ Artigo 89.º 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. BRASIL – *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm [Consultado em 27/05/2020].

³⁹² SILVA, Artur Adolfo Cotias e – *Op. Cit.*, 1999. p. 36.

³⁹³ SIMÕES, Edson – *Op. Cit.*, 2014, p. 64-66.

³⁹⁴ Seção II, Do Tribunal de Contas.

Artigo 99.º É mantido o Tribunal de Contas, que, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, acompanhará a execução orçamentária e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos. BRASIL – *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm [Consultado em 27/05/2020].

³⁹⁵ FÉDER, João – Introdução. *In O Controle do dinheiro público*, 1988. p. 3.

³⁹⁶ A *Era Vargas* é o nome que se dá ao período em que Getúlio Vargas governou o Brasil por 15 anos, de forma contínua (de 1930 a 1945). Esse período foi um marco na história brasileira, em razão das inúmeras alterações que Getúlio Vargas fez no país, tanto sociais quanto econômicas. Dentre esse período deu-se o Estado Novo (1937-1945) quando, em 10 de novembro de 1937, foi anunciada a ditadura no Brasil, sob o pretexto de um plano comunista para a tomada de poder. Para tanto, Vargas fechou o congresso após decretar estado de sítio e impôs ao País uma nova Constituição, de tendência fascista. Com a participação do Brasil na Segunda Guerra Mundial, contra os Nazistas, o que contradizia o seu governo, bem como com a derrota dos Nazistas na Guerra, o Governo Vargas se fragilizou e se viu obrigado a convocar novas eleições, que foram vencidas pelo candidato oficial do governo, o general Eurico Gaspar Dutra (*in* Só história. *Era Vargas*. Disponível em: <https://www.sohistoria.com.br/ef2/eravargas/> [Consultado em 14/05/2020]).

³⁹⁷ Constituição elaborada sem aprovação de uma Assembleia Constituinte. BRASIL – *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm [Consultado em 27/05/2020].

³⁹⁸ PELEGRINI, Marcia – *Op. Cit.*, 2009. p. 94.

A democracia foi restabelecida em 1945, e a Constituição de 1946 incluiu o Tribunal de Contas no âmbito do Poder Legislativo. O tribunal recuperou sua independência e alargou, ainda mais, sua competência, conforme artigo 77.³⁹⁹, atribuindo-lhe a prerrogativa de julgar as contas das entidades autárquicas, de examinar a legalidade dos contratos administrativos, bem como das aposentadorias, reformas e pensões⁴⁰⁰.

Nessa ocasião, adotou-se um sistema misto, incorporando parte de todos os sistemas citados anteriormente: o italiano, quando determina o veto em caráter proibitivo, ou seja, absoluto (§ 3º, Artigo 77, CF/46); o belga, quando possibilita o registro sob reserva (§ 3º, Artigo 77, CF/46); e o francês, quando ainda há possibilidade do registro *a posteriori* (§ 2º, Artigo 77, CF/46)^{401/402}.

A Constituição de 1967⁴⁰³ e a Emenda Constitucional n.º 1 de 1969⁴⁰⁴ mantiveram o Tribunal de Contas da União vinculado ao Poder Legislativo, no entanto retiraram muitas competências importantes, tais como a de julgar previamente os atos e contratos dos gestores de despesa, bem como a de julgar a legalidade das concessões de aposentadoria, reformas e pensões⁴⁰⁵.

Depois de um longo processo de redemocratização⁴⁰⁶, a democracia foi restabelecida no país e, em 5 de outubro de 1988, foi promulgada nova Constituição da República Federativa

³⁹⁹ Art. 77. Compete ao Tribunal de Contas:

I – acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento;

II – julgar as contas dos responsáveis por dinheiro público e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas;

III – julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões.

BRASIL – *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm [Consultado em 27/05/2020].

⁴⁰⁰ CHEKER, Monique – *Op. Cit.*, 2009, p. 28.

⁴⁰¹ Art. 77 (...) § 1º Os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional. § 2º Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste. § 3º Em qualquer caso, a recusa do registro por falta de saldo no crédito ou por imputação a crédito impróprio terá caráter proibitivo. Quando a recusa tiver outro fundamento, a despesa poderá efetuar-se, após despacho do Presidente da República, registro sob reserva do Tribunal de Contas e recurso *ex officio* para o Congresso Nacional.

⁴⁰² SIMÕES, Edson – *Op. Cit.*, 2014, p. 74.

⁴⁰³ Golpe militar, em 31 de março de 1964, pelo General Olímpio Mourão Filho, sendo instituído um regime autoritário militar no país. Houve eleições em 1966, com regras determinadas pelo Ato Institucional n.º 4, que elegeu o candidato único, Marechal Costa e Silva.

⁴⁰⁴ BRASIL – *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm [Consultado em 27/05/2020].

⁴⁰⁵ CHADID, Ronaldo – *Op. Cit.*, 2019, p. 165.

⁴⁰⁶ Esse período durou de 1975 a 1985, entre os governos dos generais Ernesto Geisel e João Figueiredo. Tal processo compreendeu uma série de medidas que, de forma progressiva, ampliou as garantias individuais e a liberdade de imprensa, até que depois de 21 anos de ditadura foram convocadas novas eleições indiretas, de um presidente civil, sendo eleito Tancredo Neves, o qual faleceu antes da posse, sendo dado posse ao seu vice-presidente, José Sarney.

do Brasil – CRFB⁴⁰⁷, que ficou conhecida como a “Constituição Cidadã”, por garantir liberdades civis, bem como atribuir deveres ao Estado.

No âmbito do controle externo, tal poder ficou a cargo do Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas⁴⁰⁸. Apesar de constar como órgão auxiliar do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas não tem subordinação ao legislativo, bem como não integra sua estrutura, sendo para tanto órgão autônomo⁴⁰⁹.

Neste momento, é necessário abrir um parêntese para explicar uma peculiaridade dos órgãos de fiscalização em um país de dimensões continentais. Por tal razão, o Brasil adotou o sistema de federalismo, ou seja, dividiu seu território em estados e municípios, os quais detêm autonomia nos termos constitucionais⁴¹⁰. Sendo assim, o país, além do Tribunal de Contas da União, tem os Tribunais de Contas Estaduais, o Distrital, o dos Municípios e os Municipais, o que totaliza a quantia de 33 tribunais de contas no Brasil⁴¹¹.

Já em 1891, foi criado o primeiro Tribunal de Contas Estadual do Brasil, no estado do Piauí. Ao longo do século XX todos os estados instituíram seus tribunais de contas. Esses tribunais detêm competência de analisar as contas do estado e dos municípios jurisdicionados, com duas exceções, que demonstraremos^{412/413}.

⁴⁰⁷ BRASIL – *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm [Consultado em 27/05/2020].

⁴⁰⁸ Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...)

⁴⁰⁹ Nesse sentido, podemos citar o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello: “Como o texto Maior desdenhou em designá-lo Poder. Basta-nos uma conclusão ao meu ver irrefutável: O Tribunal de Contas, em nosso sistema, é um conjunto orgânico perfeitamente autônomo” (*Apud* JACOBY, Fernandes – *Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul*, nov. 1999), e ainda Medauar: Se a sua função é de atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas da Constituição, é de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes. (MEDAUAR, Odete – *Controle da Administração Pública*, 1993. p. 140).

⁴¹⁰ Artigo 18.º da CRFB/88.

⁴¹¹ GUERRA, Evandro Martins – *Controle Externo da Administração Pública*, 2019. p. 172-173.

⁴¹² A Emenda n.º 1 à Constituição de 1967, conforme § 1º do artigo 6.º, que determinou a criação de Tribunal de Contas Estadual, em todos os estados.

⁴¹³ Histórico de criação dos Tribunais de Contas Estaduais e Distrital (*in* GUERRA, Evandro Martins – *Op. Cit.*, 2019. p. 160-161):

1891 – Tribunal de Contas do Estado do Piauí.

1915 – Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

1921 – Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

1935 – Tribunais de Contas dos Estados de Minas Gerais, do Ceará e do Rio Grande do Sul.

1946 – Tribunal de Contas do Maranhão.

1947 – Tribunais de Contas dos Estados de Alagoas e do Paraná.

1950 – Tribunal de Contas do Estado do Amazonas.

1951 – Tribunal de Contas do Estado do Pará.

1952 – Tribunal de Contas do Estado de Goiás.

1953 – Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

1957 – Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

1960 – Tribunal de Contas do Distrito Federal.

1961 – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte.

A primeira exceção refere-se a municípios que instituíram tribunal de contas municipal, como é o caso do município de São Paulo e do município do Rio de Janeiro. A estes é delegada a análise de contas do respetivo município. A permissão de criação da corte de contas foi concedida na Constituição de 1967, no entanto a CRFB/88 vetou de forma expressa a criação de novos tribunais de contas municipais⁴¹⁴.

A segunda exceção refere-se à criação dos Tribunais de Contas dos Municípios, nos estados da Bahia, de Goiás e do Pará. Nesses casos, cabe a eles a competência de fiscalizar todos os municípios de seu estado^{415/416}.

O TCU é composto por nove ministros; e os demais tribunais de contas, por sete conselheiros, escolhidos entre brasileiros que satisfaçam aos requisitos do § 1º do artigo 73.º da

-
- 1967 – Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.
 - 1970 – Tribunais de Contas dos Estados da Paraíba e de Sergipe.
 - 1975 – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.
 - 1980 – Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.
 - 1983 – Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.
 - 1987 – Tribunal de Contas do Estado do Acre.
 - 1989 – Tribunal de Contas do Estado de Tocantins.
 - 1991 – Tribunais de Contas dos Estados do Amapá e de Roraima.
 - 1995 – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

⁴¹⁴ A criação do Tribunal de Contas Municipal deu-se no § 3º do artigo 16.º da Constituição de 1967, onde permitiu que municípios com população superior a dois milhões de habitantes e renda tributária acima de quinhentos milhões de cruzeiros novos pudessem instituir tribunais de contas. Em 1969, houve a criação do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, e, em 1980, a criação do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. O § 4º do artigo 31 da Constituição de 1988 proibiu, de forma expressa, a criação de novos Tribunais de Contas Municipais, recepcionando os já criados (São Paulo e Rio de Janeiro). Em regra, tem-se que o controle externo dos municípios seria realizado pela Câmara Municipal, com auxílio dos Tribunais de Contas estaduais, podendo ser ele Tribunal de Contas do Estado ou Tribunal de Contas dos Municípios. Visto que não há óbice quanto à criação pelos Estados, de órgão estadual denominado Tribunal de Contas dos Municípios, que será responsável por todos os municípios do estado, conforme entendimento do Ministro Celso de Melo na ADI 687, j. 2-2-1995, P, DJ de 10-2-2006 (*in* STF – *A Constituição e o Supremo*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=456> [Consultado em 18/05/2020]).

⁴¹⁵ Histórico de criação dos Tribunais de Contas Municipais (*in* GUERRA, Evandro Martins – *Op. Cit.*, 2019. p. 160-161):

- 1970 – Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.
- 1977 – Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás.
- 1980 – Tribunal de Contas dos Municípios do Pará.

⁴¹⁶ O Estado do Ceará, recentemente, em 21 de julho de 2017, aprovou emenda à Constituição Estadual extinguindo o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará, sendo as atribuições deste recepcionadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

CRFB⁴¹⁷. Eles detêm as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça^{418/419}.

O processo de escolha dos ministros/conselheiros se dá pela indicação do Poder Legislativo quando de dois terços das vagas (seis ministros e quatro conselheiros); quanto ao um terço restante das vagas, a escolha de uma vaga competirá ao chefe do Poder do Executivo, e as duas vagas restantes serão determinadas mediante uma lista tríplice que será elaborada pelos Ministros do TCU. Essa lista deverá cumprir a reserva de vaga, respectivamente: uma vaga a auditores e outra vaga aos membros do Ministério Público de Contas^{420/421}.

Por escopo do trabalho, vamos nos ater às peculiaridades do TCU: o seu plenário é composto pelos nove ministros e dirigido pelo seu Presidente⁴²². Possui competências privativas, conforme Regimento Interno do Tribunal de Contas da União – RITCU^{423/424}, dentre elas a de emitir parecer prévio das Contas do presidente da República e a de decidir acerca dos recursos contra decisões das Câmaras⁴²⁵.

O Presidente é eleito pelos ministros, e entre estes, para cumprir mandato de um ano, permitida a recondução, com competência determinada no artigo 70.º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – LOTCU⁴²⁶ e nos artigos 28.º e 30.º do RITCU⁴²⁷.

Seus ministros dividem-se em duas Câmaras, as quais têm competência determinada pelo artigo 17.º do RITCU⁴²⁸. Cada Câmara é composta por quatro ministros, fazendo parte

⁴¹⁷ Art. 73. § 1º Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I – mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;

II – idoneidade moral e reputação ilibada;

III – notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV – mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

⁴¹⁸ § 3º do artigo 73.º da CRFB/88.

⁴¹⁹ O Superior Tribunal de Justiça tem competência atribuída pela Constituição em seu artigo 105.º. A remuneração de seus ministros é estipulada nos parâmetros do inciso V do artigo 93.º da CRFB/88. Para mais informações sobre o Superior Tribunal de Justiça, acessar: <http://www.stj.jus.br/>.

⁴²⁰ A Constituição de 1988, em seu artigo 130.º, inovou quando previu o Ministério Público “junto ao Tribunal de Contas”. Ver melhor sobre o Ministério Público de Contas em: CHEKER, Monique – *Op. Cit.*, 2009; LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019, p. 82-83.

⁴²¹ § 2º do artigo 73.º da CRFB/88.

⁴²² LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019, p. 170-172.

⁴²³ Instrumento que regulamenta as Leis Orgânicas.

⁴²⁴ Resolução TCU n.º 155, de 4 de dezembro de 2002.

⁴²⁵ Artigos 15.º e 16.º do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União – RITCU, e § 1º do artigo 67.º da LOTCU.

⁴²⁶ Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992.

⁴²⁷ § 1º do artigo 69 da LOTCU.

⁴²⁸ Art. 17. Compete à Primeira e à Segunda câmaras deliberar sobre:

I – prestação e tomada de contas, inclusive especial;

II – ato de admissão de pessoal da administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público federal;

integrante, também, um representante do Ministério Público de Contas, bem como a atuação de um Ministro Substituto, conforme artigos 11.º e 13.º do RITCU^{429/430/431/432}.

A Constituição de 1988 ampliou o controlo exercido pelo Tribunal de Contas da União – TCU, garantindo a este autonomia e independência. Quanto ao seu âmbito de atuação, este agora abrange toda a função administrativa, nos moldes do parágrafo único do artigo 70.º da CRFB/88. Sendo assim, tanto a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária, será passível de controlo externo⁴³³.

O Tribunal de Contas da União tem sua competência definida pela Constituição Federal, no artigo 71.^{o434}, e em sua Lei Orgânica. Entre as competências destaca-se a função de

III – a legalidade, para fins de registro, de concessão de aposentadoria, reforma ou pensão a servidor público e a militar federal ou a seus beneficiários;

IV – representação, exceto a de que trata a alínea “l” do inciso I do art. 15;

V – realização de inspeção, ressalvado o disposto na alínea “j” do inciso I do art. 15;

VI – relatório de fiscalização, exceto as de que tratam as alíneas “j”, “l”, “m” e “n”, do inciso I do art. 15;

VII – pedido de reexame, recurso de reconsideração e embargos de declaração apresentados contra suas próprias deliberações, bem como agravo interposto a despacho decisório proferido em processo de sua competência.

⁴²⁹ Artigo 67.º da LOTCU c/c artigo 7.º do RITCU.

⁴³⁰ Os Ministros Substitutos, ou Auditores, são nomeados pelo Presidente da República, mediante concurso público de provas e título, e, nos termos da Lei, seu cargo é de carácter vitalício, sendo considerados membros do Tribunal de Contas da União (*in* LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 181-182).

⁴³¹ LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 172-173.

⁴³² Em respeito ao pacto federativo, e conforme parágrafo único do artigo 75.º da CRFB/88, cada Tribunal Estadual terá sua organização, composição e fiscalização determinadas por legislação específica; sendo assim, as Constituições Estaduais, Lei Orgânica do Tribunal e Regimento Interno do Tribunal disporão sobre os Tribunais de Contas Estaduais ou dos Municípios respectivamente. Quanto aos Tribunais de Contas do Município, a Constituição Federal não deixou tal determinação; sendo assim, são regidos pela própria CRFB/88, tendo seus preceitos basilares reafirmados na Lei Orgânica do Município, bem como na Lei Orgânica do Tribunal. Veja anexo 1 (*in* SIMÕES, Edson – *Op. Cit.*, 2014. p. 304).

⁴³³ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

⁴³⁴ Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por recurso público, competindo-lhe decidir sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e sobre a renúncia de receitas^{435/436}.

Sendo assim, nota-se que o Tribunal de Contas no Brasil detém poder jurisdicional, sobre seus jurisdicionados, e da decisão prolatada, ou seja, do julgamento das contas, não é admitida revisão de mérito por qualquer outro órgão ou Poder. Tendo em vista que a matéria da decisão é de competência privativa destes tribunais, o que pode haver é a declaração de nulidade da decisão por irregularidade formal grave ou manifesta ilegalidade^{437/438/439}.

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;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

⁴³⁵ Inciso II, artigo 71.º, da CRFB c/c § 1º, inciso I, do artigo 1.º, da LOTCU.

⁴³⁶ Nessa competência inclui julgar as contas do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público e dos próprios Tribunais de Contas (*in* SIMÕES, Edson – *Op. Cit.*, 2014. p. 240).

⁴³⁷ Jurisdicionados é todo aquele sobre quem o órgão exerce a jurisdição.

⁴³⁸ Nesse sentido o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Min. Carlos Aires Brito, defende: “a função jurisdicional do Estado é competência exclusiva do Poder Judiciário. (...) Algumas características de jurisdição, no entanto, permeiam os julgamentos a cargo dos Tribunais de Contas. Primeiramente, porque os Tribunais de Contas julgam sob o critério exclusivamente objetivo. Segundamente, porque o fazem com a força ou a irretratabilidade que é própria das decisões judiciais com trânsito em julgado” (*in* O regime constitucional dos tribunais de contas, *Revista Diálogo Jurídico*, 2001. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/noticias/o-regime-constitucional-dos-tribunais-de-contas-ayres-brito/> [Consultado em 20/05/2020]).

⁴³⁹ DAL POZZO – Gabriela Tomaselli Bresser Pereira – *As funções do tribunal de contas e o estado de direito*, 2010. p. 97.

Além da função jurisdicional mencionada, para o devido exercício do controle externo, os tribunais de contas no Brasil possuem como principais funções a fiscalizadora⁴⁴⁰, a opinativa⁴⁴¹, a consultiva⁴⁴², a ouvidora⁴⁴³ e a corretiva^{444/445/446}.

Ademais, sua função corretiva permite que suas decisões tenham eficácia junto aos seus jurisdicionados e empresas contratadas pelo poder público, visto que, ao realizar determinações corretivas, pode, ainda, condenar o gestor público ao pagamento de multas e ao ressarcimento de dano ao erário, além da inabilitação ao cargo público; e quanto às empresas, estas podem ser declaradas inidôneas para participar de licitação na Administração Pública^{447/448/449}.

Outra sanção aplicável ao agente político, de caráter político, é a inclusão deste (Presidente da República, Governador do Estado, Prefeito Municipal, entre outros) no cadastro a ser enviado à Justiça Eleitoral, a partir do qual o responsável poderá figurar na lista de

⁴⁴⁰ Trata-se da realização de inspeção e auditorias em qualquer unidade administrativa dos três poderes, ou da administração direta e indireta, de acordo com os incisos IV, V, VI e XI do artigo 71.º da CRFB/88.

⁴⁴¹ Na função opinativa, verifica-se a emissão de parecer prévio das contas do Gestor (inciso I do artigo 71.º da CRFB/88).

⁴⁴² Na função consultiva, as cortes de contas realizam um importante papel junto ao jurisdicionado, quando este solicita junto ao Tribunal a *consulta*, que terá importante papel orientador, bem como deliberativo, visto que quando da publicação da resposta da *consulta*, esta assume caráter normativo junto aos seus jurisdicionados (artigo 1.º, inciso XVII, da LOTCU). (LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 90).

⁴⁴³ Nos tribunais de contas são recebidas e processadas denúncias feitas por qualquer cidadão, partido político, associação civil ou sindicato, além de representação feita pelo controle interno, pela Câmara de Vereadores, e pelos auditores e membros do Ministério Público de Contas (§ 2.º do artigo 74.º da CRFB/88).

⁴⁴⁴ A Constituição deixou para que a norma infraconstitucional determinasse quais as sanções cabíveis aos gestores, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, inciso VIII do artigo 71.º da CRFB/88 e artigos 1.º, IX; 19.º; 23.º, III “a” e “b”; 26; 27; 42 § 2.º, todos da LOTCU.

⁴⁴⁵ Nesse sentido, vale citar Ribeiro, que entende que “o modelo de Tribunal de Contas desenvolvido e implementado no País é único no mundo. Não corresponde ao Modelo Tradicional de Tribunal de Contas, uma vez que assume funções fiscalizadoras que seriam típicas de controladoria, bem como procura assumir papel de ouvidoria e órgão consultivo. As suas estruturas organizacionais e seus processos decisórios são um misto dos processos e formas de decidir do Legislativo e do Judiciário. Esse hibridismo e adaptabilidade são características bem típicas do Brasil e das instituições brasileiras” (in BROW, Renato Jorge – *Op. Cit.*, 2002. p. 94).

⁴⁴⁶ GUERRA, Evandro Martins – *Op. Cit.*, 2019. p. 176.

⁴⁴⁷ Licitação – “Procedimento administrativo, de observância obrigatória pelas entidades governamentais, em que, observada a igualdade entre os participantes, deve ser selecionada a melhor proposta dentre as apresentadas pelos interessados” (in ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente – *Direito Administrativo*, 2005. p. 413). De acordo com o artigo 3.º da Lei 8.666/93, destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

⁴⁴⁸ Artigos 16.º, 46.º, 57.º, 58.º e 60.º da LOTCU (Lei nº 8.443/1992).

⁴⁴⁹ ZYMLER, Benjamin – *Op. Cit.*, 2015. p. 205.

inelegíveis. Tal sanção é aplicada somente quando do julgamento irregular das contas, conforme prescreve a alínea “g” do artigo 1.º da Lei Complementar n.º 64/90^{450/451}.

Dessa forma, tem-se que as decisões dos tribunais de contas no Brasil podem resultar na prolação de acórdãos condenatórios, suficientes para aplicação em desfavor do responsável de sanções, sejam elas em âmbito civil, criminal ou até mesmo eleitoral, o que poderá contribuir para uma melhora na atividade de gestão do Estado, assunto que aprofundaremos em momento oportuno.

2.3 Organização Internacional das Instituições Superiores de Controlo (INTOSAI)

Com o objetivo de promover um intercâmbio de informação e de experiências no âmbito do controlo externo, representantes de 34 países – entre eles, Brasil e Portugal – se reuniram em Havana, Cuba, em novembro de 1953, para fundar a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)⁴⁵². À época, os representantes decidiram realizar de forma regular, a cada três anos, um congresso da INTOSAI em distintos lugares. Ao todo já foram realizados 23 congressos, sendo o mais recente na Rússia^{453/454}.

Trata-se de uma organização autónoma, não governamental, independente e apolítica; estabelecida como instituição permanente, é a principal fonte normativa de controlo externo público no mundo⁴⁵⁵. Tem *status* consultivo especial junto ao Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (ECOSOC), com sede na cidade de Viena, na Áustria⁴⁵⁶.

⁴⁵⁰ Art. 1º São inelegíveis:

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do artigo 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição;

⁴⁵¹ ZYMLER, Benjamin – *Op. Cit.*, 2015. p. 218.

⁴⁵² COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017, p. 41.

⁴⁵³ 1953 – Cuba; 1956 – Bélgica; 1959 – Brasil; 1962 – Áustria; 1965 – Israel; 1968 – Japão; 1971 – Canadá; 1974 – Espanha; 1977 – Peru; 1980 – Quênia; 1983 – Filipinas; 1986 – Austrália; 1989 – Alemanha; 1992 – Estados Unidos; 1995 – Egito; 1998 – Uruguai; 2001 – República Popular da Coreia; 2004 – Hungria; 2007 – México; 2010 – África do Sul; 2013 – China; 2016 – Emirados Árabes; 2019 – Rússia.

⁴⁵⁴ INTOSAI. *Acerca de nosotros*. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/sinopsis> [Consultado em 22/05/2020].

⁴⁵⁵ QUIRINO, Ana Elen Felix – *INTOSAI x IFAC: Diferença nos Padrões de Auditoria, Financeira*, Monografia apresentada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, 2014. p. 21. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/11557/1/2014_AnaElenFelixQuirino.pdf [Consultado em 22/05/2020].

⁴⁵⁶ INTOSAI. *Acerca de nosotros*. *Op. Cit.*

A INTOSAI é a segunda maior organização internacional do mundo⁴⁵⁷. Atualmente possui 195 membros plenos⁴⁵⁸, cinco membros associados⁴⁵⁹ e um membro afiliado⁴⁶⁰. Tem como órgãos o Congresso (artigo 3º do Estatuto), designado por INCOSAI, que se reúne de três em três anos, o Conselho Directivo (artigo 5º), o Secretariado Geral (artigo 6º), Grupos de Trabalho Regionais (artigo 7º) e Comissões (artigo 8º), além de dois auditores (artigo 10º)⁴⁶¹.

A organização internacional é mantida com recursos provenientes de quotizações de seus membros, bem como donativos de particulares e instituições públicas ou privadas, possível receita própria da INTOSAI, e outro rendimento aprovado pelo Conselho de Administração, conforme estipulado pelo artigo 12.º de seu Estatuto⁴⁶².

Tem por finalidade “fornecer apoio às ISC; fomentar o intercâmbio de ideias, conhecimentos e experiências; atuar como porta-voz, globalmente reconhecido pelas ISC dentro da comunidade internacional; definir padrões para auditoria do setor público; promover a boa governança e apoiar a capacitação, cooperação e melhoria contínua do desempenho das ISC”⁴⁶³.

Ademais, ainda promove a boa governança, o que permitirá que as ISC ajudem seus respectivos governos a melhorar o desempenho, aumentar a transparência, garantir a responsabilidade, manter a credibilidade, combater a corrupção, promover a confiança da população e promover o recebimento e uso eficaz dos recursos públicos⁴⁶⁴, além de desenvolver as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (*International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI), que visam orientar os membros da INTOSAI acerca da

⁴⁵⁷ Sendo a primeira organização da ONU.

⁴⁵⁸ São membros titulares da INTOSAI toda Instituição Superior de Controlo dos países-membros da ONU ou de qualquer de suas agências especializadas, conforme informação no sítio da organização disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members>, bem como as Instituições Superiores de Controlo Supranacionais, nesse caso tem-se a European Court of Auditors, conforme informação no sítio da organização. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members/sais-of-supranational-organizations> [Consultado em 22/05/2020].

⁴⁵⁹ São membros associados: *The Institute of Internal Auditors* (IIA), *The World Bank*, Organização ISC da Comunidade de Língua Portuguesa (CPLP), *Unin économique et Monétaire Ouest Africaine* (UEMOA), *Association ISC Commun l’usage du français* (AISCCUF). Vale ressaltar que estes não têm privilégio de voto, podendo apenas participar dos eventos e beneficiar-se dos recursos da INTOSAI, conforme informação no *site* da organização. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members/associate-members> [Consultado em 22/05/2020].

⁴⁶⁰ GUAM – *Office of Public Accountability*, conforme informação no *site* da organização. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members/affiliate-members> [Consultado em 22/05/2020].

⁴⁶¹ INTOSAI – *Conclusões e Recomendações dos Congressos*, 2010. p. 10.

⁴⁶² INTOSAI. *Estatuto*. Artigo 12.º, setembro 2019. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/EN_Statutes_September_2019.pdf [Consultado em 25/05/2020].

⁴⁶³ INTOSAI. *Estatuto*. Artigo 1.º, n. 2, setembro 2019.

⁴⁶⁴ INTOSAI. *Estatuto*. Art. 1.º, n. 2, setembro 2019.

realização de auditorias independentes e eficazes, visando a um aperfeiçoamento da administração pública⁴⁶⁵.

O sistema de normas proposto pela INTOSAI iniciou-se com a Declaração de Lima (ISSAI 1), aprovada em 1977, durante o IX INCOSAI, realizado em Lima, Peru.

Ela é considerada a Carta Magna de controlo externo público, visto que apresenta os princípios fundamentais da estrutura das ISSAIS, para tal exige que o controlo seja realizado de forma independente do governo⁴⁶⁶. Ademais, a referida declaração conceitua os controlos em interno e externo, de legalidade e operacional⁴⁶⁷.

Outra importante declaração é o documento aprovado no XIX INCOSAI, realizado no México, em 2007, conhecida como a Declaração do México sobre Independência, sendo aprovados oito princípios essenciais para a realização do controlo externo de forma adequada no sector público^{468/469}.

Há mais de quatro décadas a INTOSAI fornece uma estrutura institucionalizada para as ISC melhorarem suas auditorias. Esta estrutura existe através de um conjunto de princípios, normas profissionais e diretrizes de boas práticas para auditores públicos, designando padrões

⁴⁶⁵ Essas normas são discutidas em reuniões do Comitê Diretor e sancionadas nos Congressos.

⁴⁶⁶ Foi renomeado como INTOSAI-P1, com alterações editoriais em 2019. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> [Consultado em: 25/05/2020].

⁴⁶⁷ LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 19.

⁴⁶⁸ Renomeada para INTOSAI-P-10, com alterações editoriais em 2019. Princípio 1. A existência de uma estrutura constitucional/legal/jurídica adequada e efetiva e de dispositivos de aplicação de facto dessa estrutura. Princípio 2. A independência de dirigentes e membros da ISC (de instituições colegiadas), incluindo estabilidade no cargo e imunidade legal no exercício normal das suas funções. Princípio 3. Um mandato suficientemente amplo e total discricionariedade no exercício das funções da ISC. Princípio 4. Acesso irrestrito a informações. Princípio 5. O direito e a obrigação de produzir relatórios sobre o trabalho. Princípio 6. A liberdade de decidir o conteúdo e a tempestividade dos relatórios de auditoria e de publicá-los e divulgá-los. Princípio 7. A existência de mecanismos efetivos de monitoramento das recomendações das ISC. Princípio 8. Autonomia financeira, gerencial/administrativa e disponibilidade de recursos humanos, materiais e económicos adequados. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/> [Consultado em 25/05/2020].

⁴⁶⁹ As ISSAIS são estabelecidas de forma hierárquica, dentre quatro níveis, sendo a única considerada de nível 1 a Declaração de Lima, que trata dos princípios fundamentais; no nível 2 temos os pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das ISC: ISSAI 11 – Diretrizes e Boas Práticas da INTOSAI relacionadas com a independência das ISC; ISSAI 12 – Valor e Benefício das ISC; ISSAI 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*; ISSAI 21 – Princípios de Transparência e *Accountability* – Boas Práticas; ISSAI 30 – Código de Ética e ISSAI 40 – Controle de qualidade para as ISC. Os princípios fundamentais da auditoria estão no nível 3 e englobam as ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira, ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional e ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade. Já o nível 4 apresenta as auditorias do nível 3 de forma mais específica e detalhada, trata-se das diretrizes gerais de auditoria; são elas: ISSAI 3000 – Norma para auditoria operacional; ISSAI 3100 – Orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional; Apêndice ISSAI 3100 – Construindo a função de auditoria operacional; ISSAI 3200 – Orientações para o processo de auditoria operacional e ISSAI 4000 – Norma para auditoria de conformidade. TCU – Fiscalização e Controle. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> [Consultado em 25/05/2020].

internacionais de auditoria de alta qualidade para o setor público. Estes são continuamente remodelados para atender aos desafios modernos.

Nesse sentido, em dezembro de 2016 no Emirados Árabes, durante o XXII INCOSAI, foi aprovado um projeto para revisar o marco das ISSAIs. O novo marco, denominado “Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP)”, se estruturou em três grupos de documentos: - Princípios da INTOSAI (INTOSAI-P) - Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) - Orientações da INTOSAI (GUID), que foi aprovado de forma definitiva no XXIII INCOSAI, em 2019, realizado em Moscou na Rússia.

Sendo assim, os padrões internacionais oficiais de auditoria do setor público, foram alterados para um novo formato, sendo eles de três tipos, os princípios gerais (INTOSAI-P), as normas (ISSAI) e as orientações (GUID), a maioria das ISSAI tiveram suas siglas alteradas ou foram renumeradas, conforme demonstrado na figura 04.

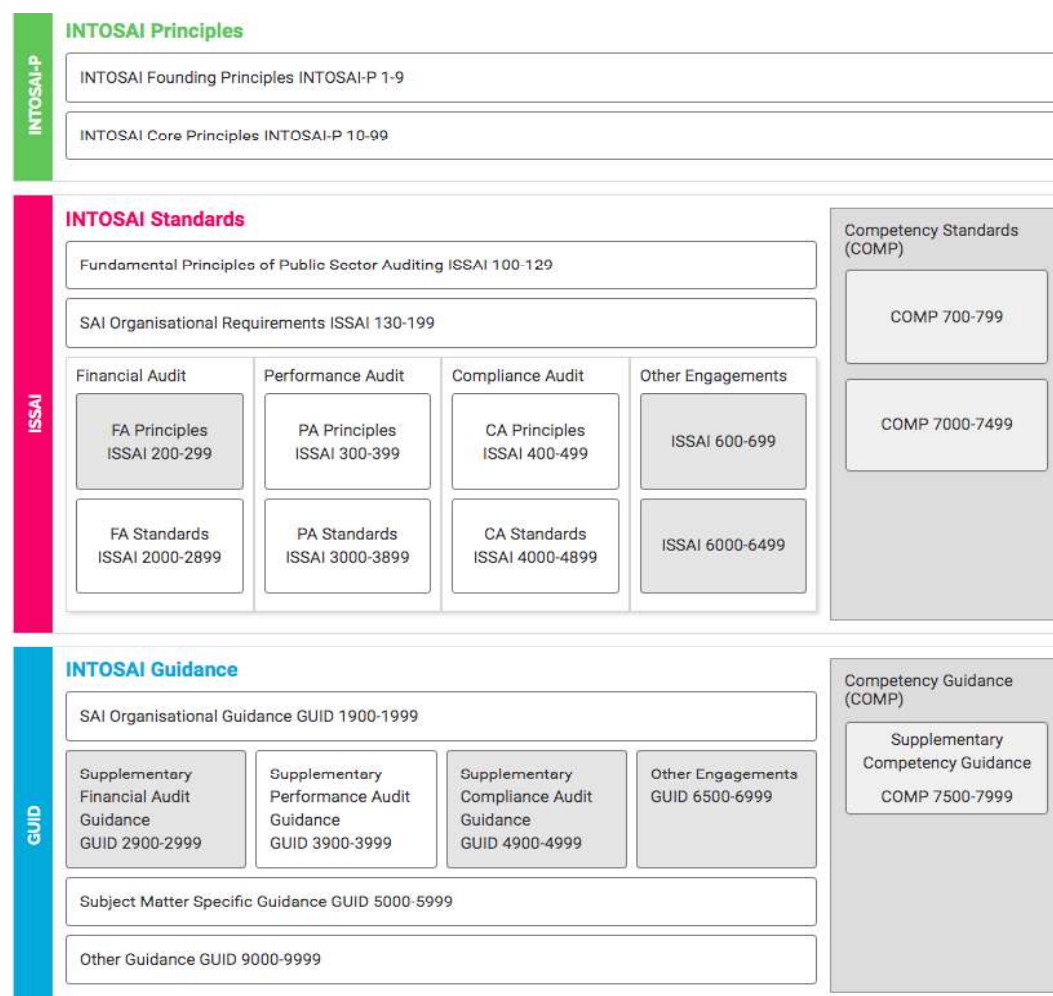


Figura 4. Normas ISSAI. Fonte: ISSAI – Pronouncements Professional. 2019. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> [Consultado em 08/07/2020].

As ISSAIS têm por objetivo garantir a qualidade das auditorias realizadas, fortalecer a credibilidade dos relatórios de auditoria apresentados aos usuários, aumentar a transparência da auditoria, especificar a responsabilidade do auditor em relação às outras partes e definir os diferentes tipos de auditoria para o setor público⁴⁷⁰.

O conjunto das ISSAIs, apresentado na figura 04, é baseado em um conjunto básico de conceitos e princípios que visam definir a auditoria do setor público.

No que refere-se à cooperação profissional e técnica, além da troca de experiências entre países geograficamente próximos, as Instituições Superiores de Controlo ainda se juntaram em sete grupos regionais, conforme demonstrado na figura 05⁴⁷¹.



Figura 5. Sete grupos regionais. Fonte: INTOSAI. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/organizaciones-regionales#&gid=lightbox-group-40&pid=0> [Consultado em 26/05/2020].

Tais organizações têm como finalidade a pesquisa científica especializada, a fim de promover a formação, a especialização e a assessoria junto às ISC, com o objetivo de promover o desenvolvimento e aperfeiçoamento do controlo externo.

Nota-se que essa parceria tem possibilitado a realização de auditorias de forma coordenada, em âmbito transnacional ou global, em várias matérias, dentre elas as que são de

⁴⁷⁰ ISSAI – *About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements* – IFPP. Disponível em: <https://www.issai.org/about/> [Consultado em 08/07/2020].

⁴⁷¹ AFROSAI (African Organisation of Supreme Audit Institutions), 1976; ARABOSAI (Arab Organisation of Supreme Audit Institutions), 1976; ASOSAI (Asian Organisation of Supreme Audit Institutions), 1978; PASAI (Pacific Organisation of Supreme Audit Institutions), 1985; CAROSAI (Caribbean Organisation of Supreme Audit Institutions), 1988; EUROSAI (European Organisation of Supreme Audit Institutions), 1989; e OLACEFS (Organização Latino-Americana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores), 1991.

caráter transnacional, como é o caso das auditorias ambientais. Para tanto, a INTOSAI criou um grupo especializado (INTOSAI-WGEA)⁴⁷².

Importante esclarecer que como cada Instituição Superior de Controlo detém competência para auditar dentro de seu país, quando dessas auditorias transnacionais com a participação da ISC do país auditado, devem ser respeitadas as competências conferidas a cada ISC, para não dar margem a discussões quanto à violação da soberania do país⁴⁷³.

Ademais, cabe aqui apresentar um dos membros associados à INTOSAI, desde 2010, que também promove ações de cooperação técnica entre países de Língua Portuguesa, a Organização das ISC da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (OISC/CPLP).

A OISC/CPLP foi criada para fomentar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento de suas instituições-membros, entre eles Brasil e Portugal, mediante a cooperação técnica, científica e cultural no âmbito do controlo e da fiscalização do recurso público, de acordo com o artigo 2.º de seu Estatuto^{474/475}.

Do exposto, conclui-se que não foi por acaso que a ONU reconheceu a importância das ISC na promoção da eficiência, prestação de contas, eficácia e transparência da administração pública, bem como, nos termos da Resolução A/69/228 de 2014, as convocou para participarem da Agenda 2030, visando uma melhor implementação e monitoramento dos ODS.

⁴⁷² Sobre auditoria, coordenada pelo TCU/Brasil, que lançou uma cartilha sobre o assunto, onde explica: “A cooperação entre o Tribunal de Contas da União (TCU) e as entidades de controle externo nacionais e internacionais na realização de auditorias coordenadas revela grande potencial de sinergia quanto à troca de informações e adoção de abordagem sistêmica sobre um tema de interesse comum. A necessidade de encontrar soluções comuns para problemas de escala regional, nacional ou internacional é um dos fatores que justifica o desejo dessas entidades em fomentar trabalhos em regime de cooperação. Com enfoque no planejamento integrado, trabalhos dessa natureza combinam diversas auditorias, sobre o mesmo tema, executadas simultaneamente por diferentes entidades fiscalizadoras”. Ainda, conceitua as auditorias coordenadas como sendo “uma combinação das auditorias conjuntas e paralelas. Normalmente, possuem um núcleo comum de questões a serem analisadas, ainda que outras sejam incluídas de acordo com o interesse de cada instituição participante. As fiscalizações são conduzidas simultaneamente, produzem relatórios independentes e costumam apresentar um relatório consolidado em adição aos relatórios individuais elaborados por cada instituição” (BRASIL, Tribunal de Contas da União – *Orientações sobre auditorias coordenadas*, 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E701C7A670170542BEDA36DA4>) [Consultado em 26/05/2020].

⁴⁷³ ALVES, Benedito Antonio – *Op. Cit.*, 2020. p. 32.

⁴⁷⁴ Suas Instituições-membros são: Tribunal de Contas de Angola; Tribunal de Contas da União – Brasil; Tribunal de Contas de Cabo Verde; Tribunal de Contas da Guiné-Bissau; Tribunal Administrativo de Moçambique; Tribunal de Contas de Portugal; Tribunal de Contas de São Tomé e Príncipe e Câmara de Contas do Timor-Leste. Disponível em: <http://www.oiscclp.org/cplp/a-organizacao/instituicoes-membros.htm>. [Consultado em 26/05/2020].

⁴⁷⁵ OISC/CPLP. *Estatuto OISC/CPLP*. Disponível em: <http://www.oiscclp.org/cplp/a-organizacao/estatuto.htm>. [Consultado em 26/05/2020].

Dessa forma, a INTOSAI, em seu plano estratégico 2017-2022, estabeleceu como prioridade a avaliação e o monitoramento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável estabelecidos na Agenda 2030⁴⁷⁶.

Os governos são os principais responsáveis pela implementação da Agenda, em todos os níveis, seja ele nacional, regional e mundial, até 2030. Sendo assim, as ISC, mediante suas auditorias, que veremos a seguir, poderão contribuir a fim de identificar possíveis melhorias a serem realizadas para uma efetiva implementação dos ODS, bem como para supervisionar o trabalho dos governos.

⁴⁷⁶ INTOSAI – *Plano Estratégico 2017-2020*. Disponível em: https://dev.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/SP_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.PDF [Consultado em 26/05/2020].

3 – CONTRIBUTO DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO PARA CONCRETIZAÇÃO DOS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

3.1 Os mecanismos das ISC no monitoramento e avaliação das ações governamentais para a implementação da Agenda 2030

Os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável estabelecidos pela Organização das Nações Unidas, como já abordado, não tratam de novos desafios para a comunidade internacional, visto que boa parte deles estavam compreendidos nos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), os precursores dos ODS, ou ainda, já foram tema de diversos debates, estando por vezes compreendidos em outras resoluções internacionais adotadas anteriormente pela ONU.

Não versam, portanto, acerca de problemas desconhecidos, mas de dificuldades já identificadas e abordadas anteriormente pela comunidade internacional, que de certa forma não foram solucionadas totalmente, o que vem dificultando um padrão mínimo de vida para grande parte da população mundial, bem como um meio ambiente sadio e equilibrado, sendo estas condições necessárias à efetividade de diversos direitos da pessoa humana, tanto para as gerações atuais quanto futuras⁴⁷⁷.

No entanto, a nova agenda apresenta como inovação o fato de que os governos deverão considerá-la como um todo, ou seja, terão que dar um enfoque integrado, uma inter-relação aos objetivos, estes deverão ser todos observados em sua totalidade quando da implementação de uma política pública, visto que um não pode ser implementado em detrimento de outro.

Como também já relatado, os ODS compreendem 17 objetivos e 169 metas, e foram assim estabelecidos para que se pudesse calcular em que medida tais metas vão sendo alcançadas, estruturando-se em um marco de resultados. Além de seus objetivos e metas, a Agenda 2030 tem ainda as metas específicas, ou seja, os meios de implementação, que apontam caminhos para o alcance dos objetivos⁴⁷⁸.

Os meios de implementação estão demonstrados de forma específica no objetivo 17 “Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento

⁴⁷⁷ DUTRA, Paula Hebling – Framework de resultados de auditorias nos temas dos objetivos de desenvolvimento sustentável. *Fiscalização e desenvolvimento sustentável*, 2016. p. 34. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/66/94> [Consultado em 08/06/2020].

⁴⁷⁸ DUTRA, Paula Hebling – Os objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores. *O papel das entidades Fiscalizadoras na Agenda 2030*, 2020.

sustentável”, no entanto eles estão também em todos os outros 16 objetivos, visto que há objetivos que já oferecem uma estratégia definida para sua implementação, facilmente identificados, tendo em vista que estes se apresentam com um número e uma letra, note-se: “16.a fortalecer as instituições nacionais relevantes, inclusive por meio da cooperação internacional, para a construção de capacidades em todos os níveis, em particular nos países em desenvolvimento, para a prevenção da violência e o combate ao terrorismo e ao crime”^{479/480}.

Esse árduo e ambicioso trabalho para implementação da Agenda 2030 deverá contar com a mobilização de múltiplos atores, ou seja, uma grande aliança onde se pode destacar três grandes grupos: a sociedade civil, o setor privado e o governo.

À sociedade civil caberá participar desde a gestão democrática até o papel de identificação das demandas e os pontos locais mais críticos, além de discutir e propor políticas de implementação⁴⁸¹.

O setor privado deve se comprometer em integrar questões de sustentabilidade em suas operações e apresentar experiência, avanços e inovações tecnológicas para desafios globais, além de ser fonte de financiamento para alcance dos ODS^{482/483/484}.

Aos governos caberá a maior responsabilidade, tendo em vista que foram estes que firmaram o compromisso internacional em Nova York, no ano de 2015, ficando assim responsáveis pela implementação e nacionalização da Agenda até 2030, em seu respectivo país.

Pertencerá aos governos o papel de pensar a agenda global de forma a adaptá-la à sua agenda local, visto que os ODS foram desenvolvidos sob o enfoque global, não sob contextos nacionais particulares, sendo assim, cada governo deverá definir novas metas de acordo com suas as prioridades e as circunstâncias de cada país⁴⁸⁵.

⁴⁷⁹ ONU – *Agenda 2030*. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/> [Consultado em 15/07/2020].

⁴⁸⁰ DUTRA, Paula Hebling – *Op. Cit.*, 2020.

⁴⁸¹ GTSC A2030 – *Relatório luz da Agenda 2030 de desenvolvimento sustentável*, jun./2017. p. 3. Disponível em: <https://brasilnaagenda2030.files.wordpress.com/2017/07/relatorio-luz-gtsc-brasil-hlpf2017.pdf> [Consultado em 15/07/2020].

⁴⁸² Não podemos deixar de considerar que muitas empresas multinacionais têm receitas de bilhões de dólares de lucros todos os anos, por vezes suas receitas ultrapassam o Produto Interno Bruto da maioria dos países, entre elas podemos destacar bancos, empresas de tecnologia da informação, seguradoras, refinarias de petróleo, serviço de telecomunicação e indústria automobilística.

⁴⁸³ UNITED NATIONS – Contribuição do setor privado para objetivos globais ainda está longe do ideal, diz estudo, 2019. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/contribuicao-do-setor-privado-para-objetivos-globais-ainda-esta-longo-do-ideal-diz-estudo/> [Consultado em 15/07/2020].

⁴⁸⁴ UNITED NATIONS – Financiamento do desenvolvimento sustentável precisa de parcerias mais sólidas, destaca fórum da ONU, 2017. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/financiamento-do-desenvolvimento-sustentavel-precisa-de-parcerias-mais-solidas-destaca-forum-da-onu/> [Consultado em 15/07/2020].

⁴⁸⁵ DUTRA, Paula Hebling – *Op. Cit.*, 2020.

Os ODS devem estar compreendidos no âmbito governamental desde o planejamento e a execução até a supervisão das metas⁴⁸⁶.

Vale ressaltar que será a nível subnacional, ou seja, serão os governos locais os responsáveis por realizar grande parte da implementação dos ODS, em virtude de que estes, por compreenderem melhor as necessidades da população local, poderão dar uma abordagem mais coerente e integrada dos objetivos e metas, de acordo com a estrutura legal e constitucional de cada país^{487/488}.

Cumpra aos governos, também, a importante função de acompanhamento e avaliação de forma permanente e integrada, seja nos níveis subnacional, nacional, regional e até global, quanto ao progresso na implementação dos objetivos e metas firmadas na Agenda 2030, para ao final entregar um resultado almejado por toda a sociedade⁴⁸⁹.

Trata-se de problemas transversais que só poderão ser resolvidos mediante ações integradas de governos, sob o enfoque que um governo depende do outro para cumprir seus compromissos individuais, bem como para contribuir de forma decisiva para a implementação dos ODS no âmbito global⁴⁹⁰.

Nota-se que os resultados regionais e globais iniciam-se nos acompanhamentos realizados em nível nacional e, muitas vezes, até subnacionais, sendo assim, faz-se necessário que tais acompanhamentos nacionais e subnacionais sejam baseados em dados de qualidade tendo por referência as definições e normas internacionalmente aceitas^{491/492}.

O devido exame da Agenda 2030 ao longo de sua implementação poderá garantir o princípio pilar da Agenda que é “não deixar ninguém para trás”, haja vista que acusará se a nação tem de maneira satisfatória integrado os ODS à sua legislação nacional, ao seu orçamento e suas políticas públicas, para que em tempo hábil medidas possam ser revisadas, caso tais não estejam obtendo o êxito esperado, antes do prazo final estipulado para a implementação dos ODS⁴⁹³.

⁴⁸⁶ *Ibidem*.

⁴⁸⁷ Visto que existem países com organizações políticas, bem diversificadas como o Estado Unitário – onde não há divisão territorial de poder, e o Estado Federado – ocorrendo a descentralização do poder entre os entes federados.

⁴⁸⁸ DUTRA, Paula Hebling – *Op. Cit.*, 2020.

⁴⁸⁹ ONU – *Agenda 2030. Op. Cit.*

⁴⁹⁰ COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da – Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Noções básicas de uma auditoria de preparação*, 2020. p. 7.

⁴⁹¹ DUTRA, Paula Hebling – *Op. Cit.*, 2020.

⁴⁹² ONU – *Agenda 2030. Op. Cit.*

⁴⁹³ DUTRA, Paula Hebling – *Op. Cit.*, 2020.

Buscando assegurar uma implementação dos ODS de forma satisfatória, os países signatários da Agenda 2030 devem apresentar sistemas governamentais que garantirão uma boa gestão, ou seja, gerir recursos financeiros públicos sob os critérios da economia, eficiência e eficácia^{494/495/496}. Vale ressaltar que, quanto mais escasso o recurso, ou seja, quanto mais pobre for o país, maior será o desafio quanto à implementação dos ODS, sendo assim, faz-se necessário não só uma melhor transparência do recurso, mas também uma melhor eficiência quando do gasto público.

A experiência com os ODM demonstraram que os países que alcançaram um melhor resultado em sua implementação foram aqueles que detinham governos mais responsáveis e transparentes: esses governos são realidade em países onde os mecanismos de controlo externo são mais fortes⁴⁹⁷.

Sendo assim, e em busca de eficácia, eficiência e transparência dos gastos públicos, quando do alcance dos objetivos propostos pela Agenda 2030, a ONU reconheceu a importância das instituições superiores de controlo, por intermédio da INTOSAI, como já explicitado.

As ISC são destaque, no âmbito público, pelo seu conhecimento transversal das políticas públicas. Esse conhecimento facilitará uma revisão transversal dos resultados das políticas nacionais, visto que os desafios da Agenda 2030, como já citado, são universais, integrados e insolúveis, não podem ser visualizados de forma isolada, ou seja, uma ação governamental tem que reunir vários setores a fim de garantir vários direitos a toda a sociedade.

A INTOSAI já vinha demonstrando uma preocupação com o desenvolvimento sustentável; para tanto, em 1992, ano da Cimeira da Terra, estabeleceu um grupo de trabalho

⁴⁹⁴ INTOSAI – Informe sobre el 23º Simposio Naciones Unidas/Intosai: La Agenda de las Naciones Unidas para el Desarrollo después de 2015: *Papel y posibilidades de las EFS en la implementación del desarrollo sostenible*, 2015. Disponível em:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/un_int_symp/sp/SP_23_Symp_Seminarbericht.pdf [Consultado em 26/06/2020].

⁴⁹⁵ COSTA, Paulo Nogueira – Que “Contas”? – o controlo financeiro externo entre *accounting* e *accountability*. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2013. p. 52.

⁴⁹⁶ Economicidade – “*é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade*”.

Eficiência – “*definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade*”.

Eficácia – “*definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados*”. BRASIL, Tribunal de Contas da União – *Manual de Auditoria Operacional*, 2010. p. 11-12. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D8277322DA6#:~:text=5%20A%20efici%C3%Aancia%20%C3%A9%20definida,mantidos%20os%20padr%C3%B5es%20de%20qualidade> [Consultado em 18/09/2020].

⁴⁹⁷ ARGUELLES, Santiago Martinez – Nuevos Horizontes para el control externo: la agenda 2030. In *Revista Española de Control Externo*, Mayo 2019. p. 69.

sobre auditoria ambiental, denominado “INTOSAI WGEA – Working Group on Environmental Auditing⁴⁹⁸”.

Em 2004, aprovou o documento intitulado: “Desenvolvimento Sustentável: o Papel das Instituições Superiores de Controlo”, onde a instituição estimulou as ISC a realizarem auditorias com o enfoque no desenvolvimento sustentável, considerando-o nas três dimensões: social, ambiental e económica⁴⁹⁹.

Já em 2010, na INCOSAI XX⁵⁰⁰, realizada em Joanesburgo, na África do Sul, o assunto da proteção ao meio ambiente e o desenvolvimento sustentável foi abordado como um dos temas principais a serem enfrentados pelos governos no novo milênio⁵⁰¹.

Desde então as ISC têm sido estimuladas pela INTOSAI a priorizarem auditorias em temas ambientais e de desenvolvimento sustentável, ajustando-se a sua realidade e competência, podendo incluir o tema em suas auditorias habituais, ou ainda, criar grupos de trabalhos específicos⁵⁰².

Já é de competência das ISC contribuir com seus governos, quando do combate à corrupção, na melhoria nos sistemas de finanças públicas, garantindo uma prestação eficaz de serviços públicos disponibilizados aos cidadãos, devendo estas incluir em suas auditorias um novo olhar à sua já valiosa missão.

O reconhecimento da ONU proporcionou à INTOSAI uma oportunidade significativa de fortalecimento da instituição no cenário internacional de forma definitiva. Além de garantir que a comunidade das ISC possa contribuir com uma voz valiosa em nível global, regional e nacional sobre questões relacionadas às contribuições quando de suas auditorias independentes, o que pode assessorar os governos no alcance da Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável.

⁴⁹⁸ INTOSAI – *Working Group on Environmental Auditing*. Disponível em: www.environmental-auditing.org [Consultado em 27/07/2020].

⁴⁹⁹ INTOSAI – *Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*, 2004. Disponível em: https://www.environmental-auditing.org/media/2890/spa04pu_guidesusdevsairole.pdf [Consultado em 27/07/2020].

⁵⁰⁰ A INCOSAI é um Congresso da INTOSAI promovido a cada três anos, tendo seu primeiro encontro realizado em Havana, Cuba, em 1953, e o mais recente realizado em Moscou, Rússia, em 2019; o próximo será realizado no Brasil, em 2022. Trata-se de um órgão supremo da Organização, onde as matérias de interesse das ISC são discutidas e decididas; a reunião é presidida e convocada pelo chefe da ISC anfitriã. Para conhecimento de todas as suas tarefas, acessar: <https://www.intosai.org/about-us/organs/congress>.

⁵⁰¹ KARLS, Alar – Fiscalización ambiental: fundamental para el Desarrollo sostenible. In *Entidades Fiscalizadoras Superiores*, 2013. p. 244.

⁵⁰² INTOSAI – *GUID 5202*, 2019. p. 50. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5202-sustainable-development-the-role-of-supreme-audit-institutions/> [Consultado em 22/07/2020].

Tal contributo fica evidente na principal influência das ISC junto aos seus governos nacionais, que é garantir a transparência, economia, eficiência, eficácia e a obrigação da prestação de contas das instituições públicas, requisitos básicos para o alcance de um desenvolvimento sustentável, o que proporcionará uma vida melhor e mais digna para todos⁵⁰³.

As ISC possuem, de forma majoritária, uma independência funcional e detêm um extenso rol de competências determinadas pelo ordenamento jurídico de cada país, o que facilitará sua atuação, junto aos seus governos nacionais, contribuindo para o monitoramento e revisão dos ODS, dentro do contexto das políticas sustentáveis específicas de cada nação, na busca do verdadeiro caminho para o desenvolvimento sustentável^{504/505}.

Nota-se que as ISC, ao desempenharem suas funções precípuas, contribuem para a transparência na utilização do dinheiro público, promovem instituições mais eficientes e uma boa governança financeira, já colaborando no mínimo com a implementação do ODS 16 – paz, justiça e instituições eficientes. Ou seja, podemos afirmar que, quando uma ISC desempenha sua função precípua de controlo externo, por si só, já garante pelo menos a implementação de algumas metas e objetivos propostos na agenda⁵⁰⁶.

No entanto sua contribuição poderá ir além, visto que as ISC podem trabalhar de maneira a contribuir para a evolução do cumprimento de todos os ODS, tendo em vista que estas englobam em suas atividades de controlo externo conhecimentos na maioria das áreas das despesas governamentais, atuando em praticamente todas as fases do gasto público

⁵⁰³ INTOSAI – *Informe sobre el 23º Simposio Naciones Unidas/Intosai. Op. Cit.*, 2015.

⁵⁰⁴ COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da – A contribuição dos órgãos de controle externo para a Agenda 2030. *Interesse Público*, nov./dez., 2016. p. 174

⁵⁰⁵ SACHS, Jeffrey D. – *Op. Cit.*, 2017. p. 509

⁵⁰⁶ INTOSAI. *Documento de Información. Tema I: Objetivos de Desarrollo Sostenible*. Dez/2016. Disponível em: <https://environmental-auditing.org/media/2445/wg17-material14.pdf> [Consultado em 21/07/2020].

(planeamento/orçamento⁵⁰⁷, supervisiona a execução e afere os resultados), o que lhe garante uma tecnicidade na gestão financeira pública^{508/509}.

Observa-se que muitas das questões abordadas pela Agenda 2030 já fazem parte do escopo do trabalho das ISC quando de suas auditorias, seja ela de natureza financeira, de conformidade ou de desempenho/resultado⁵¹⁰.

Mas as ISC ainda podem ir muito além, principalmente quando estas detêm uma natureza jurisdicional, haja vista que nesses casos possuem uma forte e diversificada força de sanção ao gestor, podendo este ser responsabilizado por infrações financeiras, como já mencionado quanto às ISC de Portugal e Brasil no capítulo anterior, o que intimida tanto a negligência quanto a prática de corrupção daquele que gere o dinheiro público, de forma a

⁵⁰⁷ É de extrema importância que o planeamento governamental se alinhe aos ODS, sendo que este deveria ser realizado de preferência a longo prazo, a fim de coincidir ao menos com o prazo estipulado pela Agenda, garantindo uma importante e efetiva vinculação da programação orçamentária à Agenda, afastando as interferências políticas adversas, não tratando-se de uma realidade na maioria dos países.

Vale ressaltar que uma forma de tornar a Agenda 2030 efetiva para os governos, bem como para que esta adentre ao rol do controlo jurisdicional por parte das ISC, que detêm esse poder, além da mencionada adaptação nacional, é fundamental que o país inclua os ODS no seu orçamento. Para tanto a Agenda 2030 reconheceu que a inclusão no orçamento é um dos papéis essenciais dos parlamentos nacionais na implementação dos ODS. ONU – *Agenda 2030. Op. Cit.*

Em Portugal a Lei n.º 151/2015 – Lei de enquadramento orçamental estabelece o planeamento e a programação orçamental plurianual. Quadro plurianual das despesas públicas onde se define os limites da despesa da administração central financiada por receitas gerais, os limites de despesa para cada programa orçamental. Lei Orçamento do Estado é uma lei da Assembleia da República, com descrição detalhada de toda a previsão de receitas, uma autorização de despesas ou dotação de despesas, bem como uma autorização de endividamento, anualmente. Para mais informações, ver: CABRAL, Nazaré da Costa; WLADEMAR, Guilherme; MARTINS, D'Oliveira – *Op. Cit.*, 2018; PEREIRA, Paulo Trigo; AFONSO, António; ARCANJO, Manuela; SANTOS, José Carlos Gomes – *Economia e Finanças Públicas*, 2016. p. 417-464.

Nota-se que Portugal não possui um orçamento de médio prazo detalhado, visto que o quadro plurianual apenas limita a despesa por programação orçamental. Lei n.º 04/2020, de 31 de março, Quadro plurianual de programação orçamental para os anos de 2020 a 2023. Disponível em: <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/Paginas/Quadro-Plurianual.aspx> [Consultado em 07/09/2020].

No Brasil o artigo 165 da CRFB/88 estabelece as leis orçamentárias em PPA – Plano Plurianual (plano do governo de quatro anos que estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas), LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias (compreenderá metas e prioridades do governo, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente) e LOA – Lei Orçamentária Anual (estima receitas e autoriza as despesas do governo). Ademais o artigo 72 da CRFB preceitua que o TCU poderá investigar irregularidade no orçamento anual e em sua implementação. Para mais informações, ver: PASCOAL, Valdecir – *Op. Cit.*, 2015. PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias – *Contabilidade Pública. Uma abordagem da Administração Financeira Pública*, 2010. p. 29-77; SILVA, Lino Martins da – *Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo*, 2004. p. 26-92.

Cabe destacar que o atual governo nacional brasileiro vetou a “persecução das metas dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável da Organização das Nações Unidas” no PPA 2020-2023 (Lei n.º 13.971/19. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2019/lei-13971-27-dezembro-2019-789647-norma-pl.html>). Trata-se de um retrocesso haja vista que o PPA 2016-2019 tinha avançado na vinculação entre as políticas públicas federais e as metas dos ODS, onde em relação às metas dos ODS tinha uma vinculação de 86% e, quanto aos indicadores, 78% de vinculação. Conforme relatório do TCU, Auditoria Coordenada ODS. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E6916EE310169A1469DBA23DD> [Consultado em 10/09/2020].

⁵⁰⁸ DUTRA, Paula Hebling – *Op. Cit.*, 2020.

⁵⁰⁹ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2013. p. 51.

⁵¹⁰ Tais auditorias serão detalhadas em momento oportuno.

garantir a proteção dos recursos públicos, bem como a transparência e a integridade da gestão pública, o que garante a ISC um poder efetivo que visa fortalecer a implementação de suas decisões^{511/512/513}.

Sendo assim, as ISC podem vir a garantir que os governos nacionais incluam seus compromissos internacionais de desenvolvimento sustentável em suas agendas políticas nacionais, buscando cumpri-las com transparência e responsabilidade.

Para tanto as ISC terão a importante missão de ajudar seus governos nacionais a identificar os problemas locais, apresentar possíveis soluções na busca do desenvolvimento sustentável, supervisionar a implementação dos ODS, além de informar sobre o progresso de seus respectivos países.

Em apoio a essas instituições, caberá à INTOSAI elaborar e aplicar normas e directivas, compartilhar o conhecimento adquirido entre as ISC, desenvolver as capacidades das ISC, supervisionar a evolução e agir nas necessidades, conforme a demanda apresentada por cada ISC⁵¹⁴.

Nesse contexto, as ISC se reuniram no congresso realizado em dezembro de 2016 pela INTOSAI, em Abu Dhabi, Emirados Árabes Unidos, denominado INCOSAI XXII, onde houve a confirmação do ávido interesse de mais de 100 ISC na realização de auditorias e revisões em relação aos ODS, na Declaração Abu Dhabi^{515/516}.

Outro marco dessa declaração foi quanto à adoção por parte da INTOSAI de novas publicações profissionais, sendo aprovado um projeto de revisão do marco ISSAI, garantindo que as ISC tenham acesso a normas de auditoria internacionalmente conhecidas e de alta qualidade, contribuindo para uma melhora de desempenho de suas auditorias⁵¹⁷.

⁵¹¹ O termo “corrupção” provém do latim *corruptione* e, conforme dicionário, significa o ato de corromper, ou seja, o ato de estragar, infetar, desnaturar, tornar podre, alterar o que é são e honesto, depravar, perverter, levar alguém a agir contra os seus princípios. In *Dicionário da Língua Portuguesa*, 2013, p. 432.

Não existe uma conceituação unívoca do termo “corrupção”, visto abranger diversas situações, desde um suborno para acelerar um processo, o tráfico de influência, o abuso de poder, o nepotismo, até mesmo uma fraude em procedimento de contratação pública, normalmente sua tipificação está no âmbito do direito penal, detalhada por cada país. Tal prática não afeta apenas os órgãos do governo, mas a sociedade de maneira geral, tanto as entidades públicas como as instituições privadas, comprometendo de forma direta o crescimento econômico dos países, bem como os próprios fundamentos do Estado de direito.

⁵¹² RECH, Celmar; ZORTÉA, Cinthya Hayashida de Carvalho – *Op. Cit.*, 2020. p. 59.

⁵¹³ INTOSAI-P 50. *Op. Cit.*, p. 4, 16.

⁵¹⁴ INTOSAI – *Plan Estratégico 2017-2022. Op. Cit.*

⁵¹⁵ INTOSAI – *Objetivos de Desarrollo Sostenible, ODS*. Consultado em 22/06/2020. Disponível em: <https://www.intosai.org/es/sp-focus-areas/intosai-y-onu-ods/ods-efs-y-regiones>.

⁵¹⁶ INTOSAI – *La Declaración de Abu Dhabi*, 2016. Consultado em 07/07/2020. Disponível em: https://dev.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/Congresses/2016_Abu_Dhabi_Declaration/SP_AbuDhabiDeclaration.pdf.

⁵¹⁷ INTOSAI – *Op. Cit.*, 2016.

Para que essas instituições desenvolvam suas capacidades necessárias a fim de cumprir a grandiosa tarefa de contribuir com a implementação da agenda global, a INTOSAI decidiu incluir os ODS em seu Plano Estratégico 2017-2022 como um tema transversal, apresentando, para tanto, a INTOSAI, com a finalidade de direcionar o trabalho de auditoria das ISC, centra-se em ajudar em quatro enfoques, sendo eles:

1. avaliar os sistemas nacionais quanto à preparação e ao progresso dos alcances dos ODS, para posteriormente auditar seu funcionamento e confiabilidade dos dados disponibilizados;

2. realizar auditorias de desempenho, a fim de examinar a economia, eficiência e eficácia dos principais programas governamentais que irão contribuir para implementação dos ODS;

3. avaliar e apoiar a implementação do ODS 16, quando se referem a instituições transparentes, eficientes e responsáveis; e o ODS 17, que tem a ver com as parcerias e meios de implementação; e

4. ser modelo de transparência e prestação de contas em suas próprias actividades, incluindo auditorias e apresentação de relatórios⁵¹⁸.

A INTOSAI, considerando os quatro enfoques acima mencionados e pretendendo apoiar as ISC, desenvolveu um guia sobre auditoria de preparação para implementação dos ODS, que servirá para avaliar a preparação dos governos nacionais para a implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável^{519/520}.

Nota-se que de início faz-se necessária uma avaliação da preparação dos governos para a implementação dos objetivos, haja vista que o sucesso na implementação dos ODS depende de quanto estes influenciarão os países a incluí-los em suas prioridades, ou seja, incluí-los

⁵¹⁸ INTOSAI – *Plan Estratégico 2017-2022*. Op. Cit., p. 12.

⁵¹⁹ Auditoría de preparación para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) – Tal auditoria já foi realizada em alguns países, como o Brasil, tendo sido apresentado um relatório pelo IDI (INTOSAI Development Initiative), organismo da INTOSAI que apoia as ISC nos países em desenvolvimento, em seus esforços para melhorar de maneira sustentável o desempenho, a independência e o profissionalismo. Disponível em: https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewitm-7MhN_qAhXJCrkGHY5vAocQFjABegQIBhAB&url=https%3A%2F%2Fwww.idi.no%2Fen%2Flibrary%2Fcdp%2Fauditing-sustainable-development-goals-programme%2F833-auditing-preparedness-for-implementation-of-sdgs-a-guidance-for-supreme-audit-institutions-version-0-spanish&usg=AOvVaw1h2P2svfSjiH73UIxNR9YD [Consultado em 21/07/2020].

⁵²⁰ BRASIL – Relatório de Auditoria. Avaliação da preparação do governo Brasileiro para implementar e monitorar os objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS). Plenário – TCU 028.938/2016-0. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EABAA93015EBEA527AF574E> [Consultado em 21/07/2020].

quando da elaboração dos seus orçamentos públicos e dos planos e políticas nacionais, no sentido de apoiar o cumprimento dos objetivos sustentáveis.

Nesse momento de avaliação dos mecanismos nacionais de implementação da Agenda 2030, as ISC podem contribuir com recomendações advindas de suas auditorias, que servirão para assessorar os governos locais para que estes caminhem na direção de um desenvolvimento sustentável^{521/522}.

Recentemente, em setembro de 2019, no XXIII Congresso da INTOSAI (INCOSAI) realizado na Rússia, foi aprovada a Declaração de Moscou, onde os membros da organização reafirmaram o compromisso de contribuir de forma significativa, por meio de auditorias independentes, com a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, conforme já estabelecido na Declaração de Abu Dhabi⁵²³.

Nesse momento, houve também o reconhecimento da aplicação da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais (IFPP) da INTOSAI, conforme já demonstrado no capítulo anterior, reconhecendo a importância da independência das ISC, para que estas possam contribuir de forma eficaz com o bom uso do recurso público e os valores e benefícios das ISC em linha com o estabelecido na INTOSAI-P 12: Valor e benefício das Instituições Superiores de Controlo – fazendo a diferença na vida dos cidadãos, anteriormente conhecido como ISSAI 12⁵²⁴.

Para tanto, as Instituições Superiores de Controlo deverão realizar o papel crucial de auxiliar os governos no acompanhamento, monitoramento e revisão dos progressos nacionais, através de suas auditorias, prezando, entre outros, pela qualidade dos gastos públicos, focados nos anseios da sociedade.

⁵²¹ Recomendações de auditoria – “*Medidas correctivas/corretivas possíveis sugeridas pela instituição de fiscalização ou pelo auditor para corrigir as deficiências detectadas durante a auditoria*”. TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGUÊS – *Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*, 1992. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_anexo1_Glossario.pdf [Consultado em 18/09/2020].

⁵²² EUROSAI – *Auditoría de los ODS: Retos y oportunidades para las EFS el papel de INTOSAI em el apoyo a las EFS en la aplicación de los ODS*. 2018. p. 72. Disponível em: <http://maquetacioneditorial.com/eurosai/N24/ES/2/> [Consultado em 21/07/2020].

⁵²³ INTOSAI – *Declaração de Moscou*, 2019. p. 2. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Declara%C3%A7%C3%A3o_de_Moscou_2019_-_tradu%C3%A7%C3%A3o_livre.pdf [Consultado em 06/07/2020].

⁵²⁴ INTOSAI – *INTOSAI-P 12: El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores – marcando la diferencia em la vida de los ciudadanos*, 2019. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-P-12-Espa%C3%B1ol.pdf> [Consultado em 28/07/2020].

A Agenda 2030 deverá servir como indicador para as auditorias realizadas no âmbito das ISC, em função da demanda da ONU e da INTOSAI, onde estas deverão realizar um adequado acompanhamento dos ODS⁵²⁵.

No entanto, como a Agenda 2030 engloba diversas áreas, as ISC deverão identificar as áreas de maior risco na ação do seu estado para direcionar esforços de controlo nestas áreas, haja vista que não conseguirão abordar todas elas⁵²⁶.

As ISC terão o desafio de controlo, a fim de analisar como os governos almejam assegurar a eficiência de suas ações de governo, identificando as políticas públicas que impactam para o sucesso dessa agenda de longo prazo⁵²⁷.

Para tanto, os governos deverão apoiar-se nos mecanismos e estrutura institucionais já existentes, haja vista que os desafios apresentados a estes já são conhecidos, tendo sido apenas alterada a forma como enfrentá-los, na medida em que a Agenda 2030 apresenta uma abordagem integrada e multissetorial, com muitos elementos transversais.

Nesse sentido, e levando em conta os princípios fundamentais da Agenda 2030, que são a universalidade, não deixar ninguém para trás, a indivisibilidade, a inclusão e a interconexão, também as ISC, além das novas ferramentas apresentadas pela INTOSAI, deverão utilizar-se dos seus já conhecidos três tipos de auditorias (financeira, de conformidade e operacional), até mesmo utilizando-as de forma combinada, a fim de monitorar a adequada implementação dos objetivos e metas, auditorias essas que passaremos a analisar^{528/529/530}.

⁵²⁵ No sítio da INTOSAI é possível verificar o trabalho desempenhado por cada ISC em relação à implementação da Agenda 2030: <https://www.intosai.org/system/sdg-atlas>.

⁵²⁶ COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da – *Op. Cit.*, 2020. p. 13.

⁵²⁷ COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da – Curso Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Auditoria de preparação na prática: um caso específico*, 2020. p. 5.

⁵²⁸ Trataremos de cada tipo de auditoria em momento oportuno.

⁵²⁹ COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da – Curso Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Auditoria de preparação na prática: um caso específico*, 2020. p. 8.

⁵³⁰ “Universalidade – A Agenda 2030 tem um alcance universal, é aplicável a todos os países, em todos os contextos e de maneira permanente. Não deixar ninguém para trás – Busca beneficiar todas as pessoas e compromete-se a não deixar ninguém para trás. Integração e indivisibilidade – Os 17 ODS têm natureza integrada e indivisível, devendo ser pensados em sua integralidade. Inclusão – Para sua implementação faz-se necessária a participação de todos os segmentos da sociedade. Parcerias ou interconexão – Para sua implementação requer o estabelecimento de parcerias entre múltiplas partes interessadas a fim de mobilizar e compartilhar conhecimento, experiência, tecnologia e recursos financeiros.” In UNSSC, United Nations System Staff College – Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. Disponível em: https://www.unssc.org/sites/unssc.org/files/portuguese_2030_agenda_for_sustainable_development_-_kcsd_primer.pdf [Consultado em 06/08/2020].

3.2 Modelos de auditoria conforme parâmetro INTOSAI e seu papel na promoção dos ODS

As instituições superiores de controle podem possuir diversas funções, podemos citar entre elas a opinativa, a consultiva, a orientativa, a corretiva, no entanto destacamos como essencial a função fiscalizadora, e para o devido exercício dessa função, estas dispõem como principal instrumento a auditoria⁵³¹.

Para a INTOSAI, a auditoria na administração pública é “um processo sistemático com a finalidade de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos⁵³²”.

Declara, ainda, que tal processo “proporcionará ao órgão de controle aos governos e a população em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da administração e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais”⁵³³.

De acordo com a classificação adotada pela INTOSAI, são três os modelos de auditoria: auditorias financeiras (Princípios da FA ISSAI 200-299, Normas FA ISSAI 2000-2899), auditorias de desempenho (Princípios da FA ISSAI 300-399, Normas FA ISSAI 3000-3899) e auditorias de conformidade (Princípios da FA ISSAI 400-499, Normas FA ISSAI 4000-4899)⁵³⁴.

3.2.1 Auditoria financeira

A auditoria financeira pode ser denominada por auditoria contabilística, ou ainda, por auditoria de demonstrações financeiras, e consiste na análise das informações financeiras de determinado ente público, quanto à legalidade e regularidade das operações realizadas durante um período, devendo a ISC responsável emitir opiniões independentes, claras e fundamentadas,

⁵³¹ CHADID, Ronaldo – *Op. Cit.*, 2019. p. 182.

⁵³² INTOSAI – *ISSAI – 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público*, 2019. p. 10. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/> [Consultado em 06/08/2020].

⁵³³ INTOSAI – *ISSAI – 100 – Op. Cit.*, 2019. p. 10.

⁵³⁴ INTOSAI – *ISSAI – Professional Pronouncements*. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> [Consultado em 06/08/2020].

sobre a adequação e fidedignidade dos demonstrativos, segundo os princípios e as normas de contabilidade, bem como a legislação pertinente^{535/536}.

Segundo a INTOSAI, a auditoria financeira tem por “objeto a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras⁵³⁷”.

Tem por principal função garantir a veracidade dos demonstrativos contábeis da administração pública, para toda a sociedade, avaliando quanto à possibilidade de distorção das demonstrações financeiras decorrentes de fraude ou ainda em descumprimento tanto em relação às normas nacionais e de qualidade, quanto em desconformidade com as normas internacionais de auditoria, representadas pelas normas ISSAI 200-299 e ISSAI 2000-2899^{538/539/540}.

Permanecendo com as ISC de Portugal e do Brasil, passemos a demonstrar uma referência de auditoria financeira realizada em cada país e como esta auditoria pode vir a contribuir para a implementação dos objetivos de desenvolvimento sustentável.

⁵³⁵ MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de Araújo – Auditoria governamental: classificação, conceitos e peculiaridades. *Fórum de Contratação e Gestão Pública* – FCGP, 2015. p. 56.

⁵³⁶ Quanto à auditoria financeira, é importante registrar que as normas não são criadas pela INTOSAI, neste caso específico, a organização apenas incorpora as normas da Federação Internacional de Contadores (IFAC), que trata-se de uma organização internacional de contadores, tendo como missão servir o interesse público, fortalecer a profissão contábil pelo mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes mediante o estabelecimento e promoção da aderência a padrões contábeis de alta qualidade, conhecidos como *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), que garantem o controlo de qualidade das auditorias, visando fortalecer a confiança do público. Disponível em: <https://www.iaasb.org/> [Consultado em 11/08/2020].

⁵³⁷ INTOSAI – *ISSAI 100* – *Op. Cit.*, p. 16.

⁵³⁸ IAFC – *Norma Internacional de Auditoria 220 (Revisada) Propuesta*. Disponível em: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed_ISA_220_Revised_Exposure_Draft.pdf [Consultado em 11/08/2020].

⁵³⁹ TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGUÊS – *As melhores práticas adotadas pelas ISC na área de auditoria: a experiência do Tribunal de Contas de Portugal*. 2012. p. 16. Disponível em: <http://www.oiscplp.org/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A1458EE9A20145B4D70AA0778B> [Consultado em 07/08/2020].

⁵⁴⁰ Portugal tem como marco de internacionalização contábil o Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP) que vigorou a partir de 01 de janeiro de 2017, devendo aplicar-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da Segurança Social e às entidades públicas reclassificadas. Para mais detalhes, ver: ALMEIDA, Rita Homem de Gouveia – *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: estudo de caso em algumas entidades piloto*. Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Gestão. Orientadora: Professora Doutora Maria Antónia de Jesus, 2017. Disponível em: <https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/14626/1/Tese%20%20Rita%20Almeida%20PDF.pdf> [Consultado em 14/08/2020].

O Brasil, seguindo a tendência internacional, em 2008, iniciou um longo processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais, quando o Ministério da Fazenda emitiu a Portaria n.º 184/08, denominada Portaria de Convergência. No mesmo ano o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público elaboradas com base no padrão internacional. Para mais detalhes, ver: CASTRO, Mariana C. Coelho Silva – *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal*. Dissertação para obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis. Orientadora: Doutora Jacqueline V. Alves da Cunha, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-ADMMCG/1/disserta_o_mariana_final_com_folha_de_aprova_o.pdf [Consultado em 14/08/2020].

Em Portugal, a auditoria financeira é realizada, entre outras, na sua principal função, como finalidade de instruir e subsidiar a emissão do “parecer sobre a conta geral do estado”, tendo por objetivo verificar se tais contas exprimem de forma fidedigna a situação patrimonial e financeira da entidade fiscalizada, além de confirmar se as operações foram realizadas e registradas conforme preceitos legais e contabilísticos determinados^{541/542}.

Tal parecer é apreciado e votado posteriormente pela Assembleia da República, podendo resultar em recomendações e, caso seja necessário, fundamentar um processo de efetivação de responsabilidade dos responsáveis^{543/544/545}.

De forma similar, com distinção do nome empregado, no Brasil, o “parecer prévio sobre as contas do governo” é o principal trabalho de auditoria financeira do Tribunal de Contas da União^{546/547/548}.

Nota-se que não há julgamento pela Corte de Contas, mas apenas emissão de parecer das contas, tendo em vista que tal competência é do Poder Legislativo, após a emissão do parecer opinativo do Tribunal de Contas. Do processo de contas julgado no Poder Legislativo, tem-se por situação mais extrema, no Brasil, o processo de crime de responsabilidade contra o chefe do Poder Executivo.

Destacamos como exemplo o recente caso ocorrido no país quando o TCU emitiu o parecer prévio sobre as contas do Presidente da República, nas contas de governo da Presidente Dilma Rousseff, no exercício financeiro de 2014, recomendando a sua rejeição pelo Congresso

⁵⁴¹ Alíneas “a” e “b”, n.1, do artigo 214.º da CRP c/c Alíneas “a” e “b”, n.1, do artigo 5.º e 41.º da LOPTC.

⁵⁴² TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGUÊS – *Manual de Auditoria e de Procedimento*, vol. I, Lisboa: TCP, 1999. p. 92. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf [Consultado em 10/08/2020].

⁵⁴³ *Ibidem*.

⁵⁴⁴ O Parecer sobre a Conta Geral do Estado – Ano económico de 2018 – apresentou um tópico sobre a Agenda 2030, restando sobre o tema quatro recomendações, em cumprimento ao n. 3 do artigo 41.º da LOPTC, vejamos: “54. Providencie a elaboração de uma estratégia nacional de desenvolvimento sustentável que identifique as políticas, as medidas e os recursos necessários à concretização das metas e assegure a gestão integrada e coerente das políticas públicas essenciais à implementação da Agenda 2030, em especial quanto aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável que considerou como prioridades nacionais; 55. Adote planos de implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável que incluam a atribuição de responsabilidades pela concretização das metas e pela adoção de medidas corretivas face aos resultados dos indicadores de monitorização; 56. Promova a definição de metas nacionais adaptadas à realidade e circunstâncias do País; 57. Assegure a recolha de informação e a monitorização que permitam medir o progresso relativamente a essas metas”. Disponível em: <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202018/pgce2018.pdf>. [Consultado em 12/08/2020].

⁵⁴⁵ Artigo 107.º da CRP.

⁵⁴⁶ Quanto aos Governadores dos Estados e do Distrito Federal e aos Prefeitos Municipais, tal parecer é emitido pelo órgão responsável, em cumprimento ao princípio da simetria previsto no artigo 75 c/c com o artigo 31 da CRFB/88.

⁵⁴⁷ Inciso I do artigo 71 da CRFB/88.

⁵⁴⁸ Sobre as Contas do Presidente da República, ver: LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 293/299.

Nacional. Este parecer serviu de embasamento para o processo de *impeachment* da Presidente, em 31 de agosto de 2015, sob a acusação de ter cometido crime de responsabilidade^{549/550}.

No entanto, vale ressaltar que o Congresso Nacional ainda não decidiu sobre as contas de governo do Presidente da República, exercício de 2014. Se tal decisão acompanhar o parecer do TCU e reprovar as citadas contas, pode tonar inelegível a ex-presidente pelo período de oito anos, em cumprimento ao artigo 1.º da Lei Complementar n.º 64/1990^{551/552/553}.

O controle financeiro é essencial para garantir o equilíbrio entre a receita e a despesa do ente, a garantia da observância do orçamento, bem como dos limites de gastos, além de oferecer transparência quando dos demonstrativos contábeis⁵⁵⁴.

A transparência e a qualidade da prestação de contas do governo são fundamentais para que o país atinja uma boa governança, o que contribuirá para uma boa utilização e devido direcionamento dos recursos públicos.

Apesar de tratar-se de um modelo de auditoria de verificação contábil, este tem o condão tanto de coibir práticas danosas, quanto de punir o mau gestor, tanto por ação quanto

⁵⁴⁹ Decisão unânime Acórdão n.º 825/2015 – Plenário que considerou que as operações de crédito realizadas pela União com a utilização de recursos próprios de instituições financeiras controladas pelo governo tratava-se de pedaladas fiscais, visto que o governo não arcava com os gastos dos benefícios dos programas sociais como o Bolsa Família, que vinham sendo bancados pelas instituições bancárias, sem a devida compensação governamental (in ZYMLER, Benjamin – A responsabilização dos titulares de cargos políticos e altos cargos públicos no Brasil. *Relevância e efetividade da jurisdição financeira do século XXI*, 2019. p. 274-275).

⁵⁵⁰ Acerca das Contas do Governo da República de 2014, cfr. COSTA, Marcos Bemquerer; BASTOS, Patrícia Reis Leitão – Relatórios e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República: histórico de atuação do Tribunal de Contas da União nos últimos dez anos. In LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). *Contas governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo – estudo de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas*, 2017. p. 85-90.

⁵⁵¹ Tal informação consta do site do Congresso Nacional, Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-orcamentarias/contas-da-presidencia#Dilma2011> [Consultado em 12/08/2020].

⁵⁵² BRASIL – *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República*. Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Augusto Nardes, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/contas-2014-relatorio-e-parecer-previo-sobre-as-contas-do-governo-da-republica-exercicio-de-2014.htm> [Consultado em 11/08/2020].

⁵⁵³ Especificadamente, quanto à Agenda 2030, o relatório e parecer prévio sobre as contas de governo de 2018 teceram críticas quanto ao orçamento de médio prazo do governo, denominado Plano Plurianual (PPA), no que se refere à possibilidade de alteração apenas no Poder Executivo, causando descrédito ao Plano. Indagam ainda quanto à baixa qualidade dos indicadores, a falta de informações sobre a eficiência e custo das políticas, ausência de compatibilidade entre este e os demais planos nacionais. Quanto aos aspectos positivos, destaca que o governo abrangeu os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, em cada programa, objetivo, meta, iniciativa e indicador do PPA.

No entanto, nota-se que incluir os ODS no PPA não se trata de garantia de implementação destes, visto que, como bem apontado no relatório, o Poder Executivo tem o poder de alterar o PPA de forma extensa, sem que este passe pelo Poder Legislativo.

BRASIL – *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República*. Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ana Arraes, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-do-governo-2018/> [Consultado em 11/08/2020].

⁵⁵⁴ DIAS, Omar Pires – A contabilidade forense como instrumento de controle e de investigação de crimes perpetrados contra o patrimônio público. *Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM*, jul./set./2015. p. 179.

por omissão, quando da obtenção de vantagem direta ou indireta, desvio de recursos financeiros ou outras espécies de bens patrimoniais, recebimento de propina, ou ainda o atesto de serviços não prestados⁵⁵⁵.

Para tanto, as ISC devem estimular seus governos a utilizarem os padrões internacionais de normas de contabilidade, visto que a adoção de tais regras garante uma melhora na qualidade dos relatórios financeiros apresentados pelos governos, sendo que a divulgação de demonstrativos contábeis é o principal meio de controlo da aplicação dos recursos públicos.

Para que os pareceres prévios cumpram a função de contribuir com a implementação dos ODS, bem como para garantir uma boa governança, faz-se necessário que as ISC, utilizem os padrões internacionais de auditoria, o que fará com que os pareceres de auditoria melhorem desde o seu conteúdo até o seu formato⁵⁵⁶.

Note-se que a auditoria financeira, desempenhada dentro dos padrões internacionais, terá a importante missão de certificar o nível de confiabilidade e de regularidade das contas públicas, contribuindo sobremaneira com a implementação do ODS 16⁵⁵⁷.

3.2.2 Auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade, intitulada também como auditoria de legalidade, busca verificar se os atos praticados pelos entes públicos estão em conformidade com as legislações aplicáveis à entidade auditada, ou seja, se cumprem o princípio da legalidade^{558/559/560}.

De acordo com a INTOSAI, a auditoria de conformidade tem por objetivo “permitir que as ISC avaliem se as atividades das entidades públicas estão de acordo com as normas que

⁵⁵⁵ DIAS, Omar Pires – *Op. Cit.*, 2015. p. 187.

⁵⁵⁶ OCDE. Brazil's Supreme Audit Institution: The Audit of the Consolidated Year-end Government Report, *OECD Public Governance Reviews*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264188112-en> [Consultado em 13/08/2020].

⁵⁵⁷ DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; OLIVEIRA, Aroldo Cedraz. Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 2014. p. 40.

⁵⁵⁸ INTOSAI – ISSAI 400 – *Principios de la auditoria de cumplimiento*, 2019. p. 9. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=400-499> [Consultado em 13/08/2020].

⁵⁵⁹ FURTADO, J. R. Caldas – *Direito Financeiro*, 2013.

⁵⁶⁰ Princípio da legalidade no Brasil como princípio da administração pública (artigo 37º da CRFB) significa que o administrador, quando em sua atividade pública, está sujeito à lei, não podendo se desviar dela, sob pena de responsabilidade disciplinar, civil e criminal. Em Portugal tal princípio está disposto nos artigos 3.º n. 2 e 266º, n. 2 da CRP, estando a administração pública vinculada à lei de forma restrita, ou seja, só pode atuar com base legal. Para entender melhor o princípio da legalidade nos dois países, ver: CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; SILVA, Edmar Mendes da; BILHIM, João – O Princípio da legalidade sobre a perspectiva da administração pública: uma análise comparativa da doutrina e jurisprudência português e brasileira. *Lex Humana*, 2016. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6356806.pdf> [Consultado em 20/08/2020].

as regem. Isso envolve relatar o grau em que a entidade auditada cumpre com os critérios estabelecidos”⁵⁶¹.

Em Portugal, a auditoria de conformidade pode ser exemplificada quando o Tribunal de Contas Português realiza uma auditoria concomitante concernente ao acompanhamento da execução de actos ou contratos⁵⁶², haja vista que a fiscalização prévia à concessão do *visto* pelo Tribunal não garante que o contrato será cumprido de forma fidedigna, ou até mesmo que as recomendações feitas pela Corte, nestes casos, tenham sido acatadas, além de não afastar a possibilidade de prática de infrações quando da execução do contrato^{563/564/565/566}.

Sendo assim, o TCP realiza a auditoria de conformidade a fim de acompanhar a execução contratual. Vale ressaltar que a citada auditoria pode ser realizada em qualquer contrato, até mesmo em um contrato que não foi sujeito de fiscalização prévia.

Como resultado, pode a auditoria detectar indícios da prática de infrações financeiras, o que levará a um processo de efetivação de eventuais responsabilidades financeiras, seja ela sancionatória, quando da aplicação de multa, ou reintegratória, quando é determinada a

⁵⁶¹ INTOSAI – *ISSAI 400 – Op. Cit.*, 2019. p. 9.

⁵⁶² No exercício de 2019, tramitaram na Corte 09 auditorias de fiscalização concomitante; nos dois finalizados no ano, relativos a contratos adicionais, foram identificadas infrações financeiras de natureza sancionatória, bem como aos respetivos responsáveis, tendo sido feita a respetiva participação ao Ministério Público, para efeitos de responsabilização, nos termos dos artigos 57.º, n. 1, e 77.º, n.º 2, alínea d), da LOPTC. TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGUÊS – *Relatório de Atividades 2019* – Sede. Maio de 2020. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt-pt/Transparencia/PlaneamentoGestao/RelatoriosAnuaisAtividade/Documents/2019/ra2019_sede.pdf [Consultado em 20/09/2020].

⁵⁶³ O controlo concomitante é aquele exercido durante a execução contratual.

⁵⁶⁴ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 350/351.

⁵⁶⁵ TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998. p. 51.

⁵⁶⁶ O *visto* é o exame que o TCP realiza nos instrumentos que geram despesas públicas, não se encaixa como uma auditoria, mas trata-se de um grande controlo de conformidade, haja vista que o TCP tem, no controlo prévio, o maior volume processual da corte. Tem por finalidade a verificação pelo Tribunal dos “atos, contratos, ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras diretas ou indiretas estão em conformidade com às leis em vigor e se os seus respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria”, nos termos do artigo 44.º n.1 da Lei n.º 98/97. Caso ocorra a recusa do visto, ou seja, o respectivo ato, contrato ou demais instrumentos, não seja aprovado pelo TCP, este perderá a sua eficácia jurídica, a contar da data da notificação da decisão, em cumprimento ao artigo 45º, n. 2 da LOPTC. Não sendo cumprida tal decisão, o gestor poderá ser responsabilizado financeiramente. Note-se que a fiscalização prévia tem uma função muito diferenciada da fiscalização *posteriori*, visto que enquanto esta tem a função de ressarcimento do dano ao erário, de quando detectado ato praticado ilegalmente, ou ainda, desvio de recurso público, a primeira visa prevenir que o dano ocorra.

Conforme relatório de atividade de 2019, adentrou no TCP, para fins de fiscalização prévia, a quantia de 4.164 atos e contratos, sendo recusado o visto no montante de 37 contratos, tendo sido fiscalizado no ano o montante de 5.517.530.445,94. TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGUÊS – *Relatório de Atividades 2019* – Sede. Maio de 2020. *Op. Cit.*

reposição ao erário público, podendo, ainda, o TCP encontrar razões para proceder a uma verificação externa de contas^{567/568/569}.

No Brasil, também podemos citar como exemplo de auditoria de conformidade a auditoria realizada em contratos, convênios e outros instrumentos congêneres^{570/571}.

Quando da conclusão da auditoria, se for verificada a ilegalidade no contrato, o TCU firmará prazo ao responsável para que este adote as medidas necessárias para o cumprimento da lei^{572/573}. No entanto, se as medidas necessárias não forem adotadas, o TCU solicitará junto ao Poder Legislativo a devida sustação do contrato, medida esta que deverá ser tomada em 90 dias; não o fazendo, o próprio TCU deverá decidir a respeito da sustação^{574/575}.

⁵⁶⁷ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 351

⁵⁶⁸ Artigo 49.º, n.º 3 da LOPTC.

⁵⁶⁹ GAMEIRO, António Ribeiro; COSTA, Nuno Moita da; PIMENTEL, Liliana Marques – *Op. Cit.*, 2020. p. 162.

⁵⁷⁰ Vale ressaltar que o Convênio é muito utilizado no Brasil, tendo em vista tratar-se de uma federação, a União repassa recursos e/ou bens aos Estados e Municípios, mediante convênio, sendo este recurso da União, para tanto a competência de fiscalização desses recursos cabe ao Tribunal de Contas da União, que poderá responsabilizar os gestores receptores do recurso no caso de desvio ou mau uso.

⁵⁷¹ O maior volume processual no TCU também não se enquadra em um processo de auditoria, mas trata-se de um controle de conformidade, processo que visa o registro dos atos de admissão de pessoal, e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão que devem ser encaminhados de forma obrigatória para o Tribunal de Contas da União, onde este deverá verificar se o ato atendeu todos os requisitos legais, em obediência ao artigo 71, inciso III da CRFB/88 c/c com o artigo 39 da LOTCU, nos autos é quanto ao preenchimento dos requisitos para a aposentadoria; composição dos proventos (valores e quantidade de vantagens); fundamentação do ato; de início de sua eficácia; compatibilidade da aposentação com o pedido do servidor; e competência para a produção do ato de aposentamento. Cabendo ao TCU no final do processo determinar ou recusar o registro dos atos. É apreciada pelo TCU a legalidade da concessão de aposentadoria, reformas e pensões civis e militares de todo servidor público federal e seus dependentes. Caso o TCU verifique alguma ilegalidade em um dos atos, não fará o registro e concederá prazo para que o órgão responsável pelo ato adote as medidas cabíveis para interromper todo e qualquer pagamento considerado ilegal. Sendo constatado dolo será instaurado uma Tomada de Contas Especial a fim de apurar a responsabilidade, bem como se for o caso proceder o ressarcimento do dano ao erário, artigos 260, 261 e 262 do RITCU. Sobre atos sujeitos a registro, ver: LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 299/307.

Para melhor compreensão quanto ao volume de processos analisados, para fins de registro no TCU anualmente, apresentamos dados publicados dos últimos cinco anos:

<i>Atos de Pessoal</i>	<i>2015*</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
Apreciados conclusivamente	83.007	80.997	76.442	143.006	111.458
a) ilegais	805	1.898	1.113	1.287	1.278
b) legais	69.268	59.406	60.119	97.177	82.721
c) prejudicados por perda de objeto	-	19.693	15.210	44.542	27.454

* Nos total de atos apreciados em 2015, estão inclusos, além dos atos considerados legais ou ilegais, aqueles que o TCU considerou prejudicados por perda de objeto ou por inércia do ato. In TCU – *Relatório anual de atividades do TCU*, 2019. p. 65. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/transparencia/relatorios/relatorios-de-atividades/> [Consultado em 19/08/2020].

⁵⁷² Artigo 45 da LOTCU.

⁵⁷³ Sustação de contrato constitui retirar a sua eficácia, até mesmo a produção de efeitos financeiros, tais como o pagamento. In FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby – Sustação de Contratos Administrativos pelos Tribunais de Contas, *Revista Interesse Público*, ano VI, n.º 29, 2005. p. 303-308.

⁵⁷⁴ Artigo 45, §3º da LOTCU.

⁵⁷⁵ LIMA, Luiz Henrique – *Op. Cit.*, 2019. p. 58-59.

Nota-se que, ao Gestor/responsável, pode, ainda, ser imputada multa proporcional ao dano causado ao erário⁵⁷⁶, caso comprovado dano efetivo, além de obrigatoriedade de ressarcimento ao erário nos casos comprovados de má-fé ou dolo por parte do agente público⁵⁷⁷.

A auditoria de conformidade busca garantir que o Poder Público desenvolva sua função em cumprimento às normas aplicáveis, podendo ser realizadas em diversas áreas, promovendo a *accountability* e a boa governança quando considera o risco de fraude relacionado à conformidade⁵⁷⁸.

Sendo assim, de forma semelhante à auditoria financeira, a conformidade contribui ao menos para a implementação do ODS 16; ademais, como Portugal e Brasil detêm função jurisdicional, sua contribuição pode ser alargada, como veremos mais à frente.

Os dois modelos de auditoria até então explicitados são os modelos clássicos de auditoria, comumente realizados pelas ISC. Tal fato começou a mudar, de forma substantiva, no final dos anos 70 e início dos anos 80, quando as ISC do Canadá, dos Estados Unidos da América, da Inglaterra, da Austrália, da Noruega, entre outras, começaram a ampliar suas atribuições a fim de incluir uma análise do custo-benefício das atividades públicas, considerando a economicidade, eficiência e efetividade dos gastos públicos, denominada auditoria de desempenho, como veremos a seguir^{579/580/581}.

3.2.3 Auditoria de desempenho

A auditoria de desempenho, conhecida também como auditoria operacional, auditoria de gestão, ou ainda, auditoria de resultado⁵⁸², é reconhecida como uma forma mais moderna de

⁵⁷⁶ Artigo 701, inciso VIII da CRFB.

⁵⁷⁷ Artigo 5.º, da Lei n.º 8.429/1992.

⁵⁷⁸ BRASIL, Tribunal de Contas da União – ISSAI 400 – *Op. Cit.*, p. 3.

⁵⁷⁹ Já em 1977 o IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, realizado em Lima (Peru), abordou o tema declarando que “os organismos de controle deverão estender seus exames para além da auditoria financeira, a fim de penetrarem na auditoria operacional, condizente com a eficiência, economia e efetividade”.

⁵⁸⁰ POLLITT, Christopher *et al.* – *Desempenho ou legalidade?: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*. Tradução Pedro Buck, 2008. p. 40-41.

⁵⁸¹ FLEISCHMANN, Roberto Silveira – Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. *Revista de Administração Pública*, Fev./2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612169824> [Consultado em 25/08/2020].

⁵⁸² O termo utilizado pela União Europeia na língua portuguesa é auditoria de resultado, conforme vê-se no “Manual da auditoria de resultados” editado pelo Tribunal de Contas Europeu. Disponível em: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_P T.PDF [Consultado em 25/08/2020]. Já no Brasil o termo utilizado é auditoria operacional, conforme vê-se no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, editado pelo TCU. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-de-natureza-operacional.htm> [Consultado em 25/08/2020].

desempenhar a função de auditoria, se comparada com a auditoria financeira e a auditoria de conformidade^{583/584}.

Tendo em vista que a legalidade do procedimento, ou seja, somente a conformidade da despesa pública não se mostrou suficiente para um devido controlo, haja vista que esta, por si só, não avaliava a efetividade das políticas públicas⁵⁸⁵.

Viu-se então a necessidade das ISC em auditar uma administração pública que passava por um processo de modernização, onde a transparência, *accountability* e a responsabilidade do gestor nos gastos públicos se tornam cada vez mais importantes, alterando-se o foco da auditoria, visto que deixasse de lado um pouco os processos legalmente definidos para buscar o resultado da ação pública, bem como sua efetividade junto à sociedade⁵⁸⁶.

Trata-se de uma análise se os empreendimentos, os sistemas, as operações, os programas, as atividades ou as organizações do governo funcionam de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se existe margem para melhoria^{587/588}.

Dessa forma, o novo modelo de auditoria busca aperfeiçoar os entes públicos, tendo em vista que busca uma melhora na qualidade do gasto público quando procura identificar as causas que originaram o baixo rendimento, fazendo assim com que tais deficiências possam ser corrigidas, mediante recomendações de melhorias no sistema⁵⁸⁹.

⁵⁸³ Em inglês – *performance audits* (para os americanos) ou *value for money audits* [para os britânicos (*value for money* pode ser definido como “utilidade social obtida por cada unidade monetária de despesa”), auditoria de valor pelo dinheiro – FRANCO, Antônio L. de Sousa – *Finanças Públicas e Direito financeiro*, 1995. p. 467)].

⁵⁸⁴ POLLITT, Christopher *et al.* – *Op. Cit.*, 2008. p. 39.

⁵⁸⁵ DALL’OLIO, Leandro Luis dos Santos – A fiscalização e o papel pedagógico dos tribunais de contas: um olhar sobre a Agenda 2030 da ONU. In *Caderno da Escola Paulista de Contas Pública*, 2018. p. 60. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/download/52/51/> [Consultado em 07/09/2020].

⁵⁸⁶ A Reforma do Estado adveio de diversos fatores, entre eles: a crise econômica mundial; a crise fiscal; a sobrecarga de atividades e poucos recursos para atender à demanda social; e a globalização e as inovações tecnológicas. Para mais informações sobre a reforma da Administração, ver: ABRUCIO, Fernando Luiz – Os Avanços e os Dilemas do Modelo Pós-burocrático: a Reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente. In PEREIRA BRESSER, Luiz Carlos & SPINK, Peter Kevin (orgs.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998, p. 173-200.

⁵⁸⁷ INTOSAI – ISSAI 300 – *Princípios de la auditoria de desempeño*, 2019. p. 8. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399> [Consultado em 13/08/2020].

⁵⁸⁸ “Princípio da *economicidade* significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.

Princípio da *eficiência* significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.

Princípio da *efetividade* diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.” (In INTOSAI – ISSAI 300 – *Op. Cit.*, 2019. p. 2).

⁵⁸⁹ MILESKE, Helio Saul – *Op. Cit.*, 2018. p. 287.

De acordo com a norma da INTOSAI, a auditoria de desempenho tem por objetivo principal “promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência”⁵⁹⁰.

Para sua realização faz-se necessária uma equipe qualificada, haja vista que requer procedimentos mais amplos em áreas mais específicas, necessitando para tal de conhecimentos especializados em normas específicas e abordagem diferenciada, tendo em vista que tem por conclusão não apenas verificar, mas também avaliar, tanto as ações de governo quanto os efeitos produzidos por determinadas ações⁵⁹¹.

Em Portugal, a reforma do Tribunal de Contas de 1997, pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC), alargou a competência da corte de contas, que passaria a “apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira”^{592/593}.

A Lei supracitada, em seu artigo 55º, n.1, concede ao TCP o poder de realizar qualquer tipo ou natureza de auditoria em entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro⁵⁹⁴.

No Brasil, a auditoria operacional, como foi nominada no país, foi introduzida no ordenamento pátrio com o advento da Constituição de 1988, em seu artigo 71, inciso IV, que determina que o controlo externo será exercido com auxílio do TCU, que tem competência para realizar auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial.

Instalou-se no TCU de forma efetiva após 1995, com um processo de capacitação em parceria com instituições de ensino superior dos Estados Unidos e posteriormente um termo de cooperação técnica com o governo britânico, o que levou o TCU, em 1998, a publicar o Manual de auditoria de desempenho⁵⁹⁵.

⁵⁹⁰ INTOSAI – ISSAI 300 – *Op. Cit.*, 2019. p. 9.

⁵⁹¹ BRASIL – *Manual de Auditoria Operacional*. *Op. Cit.*, 2010.

⁵⁹² Artigo 5.º, n.1, alíneas f) e g) e artigo 55.º, n. 1, da LOPTC.

⁵⁹³ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2013. p. 64.

⁵⁹⁴ Artigo 55.º Das auditorias.

1 - O Tribunal pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados actos, procedimentos ou aspectos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro.

⁵⁹⁵ BRASIL – *Manual de auditoria de desempenho*. Tribunal de Contas da União, 1998. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital-8a81881f6364d8370163bc5ce6d85b14/performance-auditing-manual-1998.htm> [Consultado em 02/09/2020].

Ademais, no mesmo ano, a carta magna, com a edição da Emenda Constitucional n.º 19/98, instituiu em seu artigo n.º 37, como princípio da administração pública, além da legalidade, o princípio da eficiência como garantia constitucional⁵⁹⁶.

No entanto, tanto em Portugal quanto no Brasil, os Tribunais de Contas têm aplicado a auditoria de desempenho, em sua maioria no que se denomina “relatórios especiais”, ou seja, não utilizam a nova auditoria de forma rotineira⁵⁹⁷.

Anuímos à ideia de que tal auditoria deve ser utilizada de forma mais frequente pelas ISC, até mesmo de forma a subsidiar as Cortes quando da análise das contas gerais do estado ou das contas de governo⁵⁹⁸, em busca de uma avaliação de desempenho do governo, bem como para demonstrar os resultados obtidos pelos programas de governo, o que levaria a uma melhoria dos resultados dos programas públicos^{599/600}.

O parecer prévio das contas de governo é documento que compõe um julgamento político, para tanto uma avaliação advinda de uma auditoria de desempenho apresenta informações importantíssimas das ações do governo, bem como dos efeitos e impactos sobrevindos da implantação dessas ações, e fará com que a sociedade avalie de forma precisa a utilização dos recursos públicos⁶⁰¹.

⁵⁹⁶ Artigo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

⁵⁹⁷ O Tribunal de Contas Português informa em relatório de atividades do exercício de 2019 que concluiu 6 auditorias de resultados e tem 12 encaminhadas; no exercício de 2018, foram 7 concluídas e 8 encaminhadas; e no exercício de 2017, foram 5 concluídas e 4 encaminhadas, o que demonstra uma progressão ao longo dos últimos três anos. Disponível em: <https://www.tcontas.pt/pt-pt/Transparencia/PlaneamentoGestao/RelatoriosAnuaisAtividade/Pages/rel-anual.aspx> [Consultado em 09/09/2020].

O Tribunal de Contas da União informa, mediante o Serviço de Acesso a Informação, demanda TCU n.º 333874, que concluiu 55 ações de auditoria operacional em 2017, 79 ações em 2018 e 53 ações em 2019.

⁵⁹⁸ O Tribunal de Contas de Sergipe, agora no ano exercício de 2020, está realizando auditoria operacional nos contratos firmados pelo Estado com o Consórcio Nordeste, também com a finalidade de subsidiar as Contas do governo estadual nos exercícios 2019 e 2020. Disponível em: <http://www.tce.se.gov.br/noticias/Lists/Postagens/Post.aspx?ID=1242> [Consultado em 09/09/2020].

⁵⁹⁹ Conforme Plano de ação do TCP de 2020, há uma programação para a realização de auditoria de resultado para verificar a implementação da Agenda 2030 em Portugal. TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGUÊS – *Plano de ação 2020*. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt-pt/Transparencia/PlaneamentoGestao/PlanoAcaoAnual/Documents/plano_anual_2020_extrato.pdf [Consultado em 26/08/2020].

⁶⁰⁰ Conforme Relatório de atividades do TCU, 2018, pode-se constatar que o órgão, no referido exercício, realizou auditoria operacional para avaliar se os controles de prevenção e detecção relacionados a fraude e corrupção de órgãos e instituições do Poder Executivo federal estão compatíveis com seus poderes econômicos e de regulação, bem como propor melhorias em práticas específicas, com o intuito de eliminar ou mitigar causas sistêmicas. BRASIL, Tribunal de Contas da União – *Relatório anual de atividades do TCU*, 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/transparencia/relatorios/relatorios-de-atividades/> [Consultado em 26/08/2020].

⁶⁰¹ ROCHA, Arlindo Carvalho – A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*. 2013. Disponível em:

Na medida em que ultrapassa uma mera análise contábil e legal para realizar uma avaliação mais profunda quanto ao desempenho do ente fiscalizado e a execução de suas atividades, se estas ações, além de estarem em conformidade com a lei, estão de acordo com os princípios da economicidade, da eficiência e da eficácia, trazendo ao final uma análise crítica.

Um controlo apropriado deve ser realizado a fim de indicar proposições que levem a contribuir para o estabelecimento de políticas públicas que sejam efetivas, indo além de uma preocupação meramente formal e buscando uma qualidade dos serviços prestados à população.

Para tanto, a auditoria de desempenho centra-se nas causas, e não na apuração dos efeitos que originaram perdas e prejuízos, visto que busca oferecer sugestões, denominadas como recomendações, com a finalidade de contribuir para aperfeiçoar a gestão pública.

Nota-se que a auditoria em questão detém um carácter mais pedagógico e orientador em relação às demais, mas podem deter, por vezes, um carácter punitivo. No entanto, neste momento as ISC deixam de ser um órgão temido pelo fiscalizado, para se tornar um parceiro na construção de conhecimento dirigido à efetividade e à qualidade das políticas públicas.

Na busca de uma efetivação dessas recomendações realizadas pelas ISC, é fundamental que estas desempenhem também o papel de monitorar tais recomendações, que deverá ser realizada em processo apartado, para que ao final, caso o gestor não implemente efetivamente as políticas públicas, ou não cumpra as recomendações da corte, possa este ser de alguma forma sentenciado⁶⁰².

Em Portugal o não cumprimento por parte do Gestor das recomendações emitidas pela corte de contas, de forma injustificada, ou seja, quando o Gestor deixa de acatar e até mesmo justificar as recomendações reiteradas do TCP, estará sujeito a sanções financeiras, conforme artigo 65.⁶⁰³ da LOPTC e na efetivação de responsabilidade, de acordo com o artigo 62.º do LOPTC⁶⁰⁴.

https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000400005 [Consultado em 09/09/2020].

⁶⁰² O TCU define monitoramento como instrumento utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos. TCU, Tribunal de Contas da União – *Padrões de Monitoramento*, 2009. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/monitoramento.htm> [Consultado em 09/09/2020].

⁶⁰³ Artigo 65.º Responsabilidades financeiras sancionatórias

1 — O Tribunal de Contas pode aplicar multas nos casos seguintes:

j) Pelo não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal;

⁶⁰⁴ Artigo 62.º Responsabilidade directa e subsidiária

1 - A responsabilidade efectivada nos termos dos artigos anteriores pode ser directa ou subsidiária.

c) No desempenho das funções de fiscalização que lhe estiverem cometidas, houverem procedido com culpa grave, nomeadamente quando não tenham acatado as recomendações do Tribunal em ordem à existência de controlo interno.

De forma distinta de Portugal, no Brasil, se o Gestor deixar de observar recomendações advindas das cortes de contas, além do pagamento de multas, tal inobservância pode acarretar em um julgamento irregular das contas, conforme o §1º, do artigo 16.º da LOTCU⁶⁰⁵.

Nota-se que a avaliação de políticas públicas contribui de forma significativa para a implementação de todas as metas e objetivos propostos na Agenda 2030, desde a fase em que o governo fará a interiorização dos ODS, até o monitoramento da implementação dos ODS, visto que as ISC poderão acompanhá-los nessa missão, de forma a orientar a atuação governamental, na busca de um aprimoramento das políticas públicas relacionadas, principalmente, com os ODS.

3.2.4 Auditoria integrada

A auditoria integrada, ou auditoria combinada, refere-se a auditorias que incorporam aspectos financeiros, operacionais e de conformidade da gestão, para tanto as ISC devem observar as normas relativas a cada tipo de auditoria utilizada no caso concreto^{606/607}.

Pode-se concluir que as auditorias financeiras e de conformidade, de forma isolada, desempenham importante papel no controlo público, contribuindo para o *compliance*⁶⁰⁸, tendo em vista que na conclusão destas o gestor pode ser responsabilizado, podendo ser-lhe imputado débito e aplicado multas, o que contribui de certa forma para a implementação do ODS 16, no entanto, tal carácter coercitivo não é suficiente para atender à demanda da sociedade, que busca não só lisura no gasto público, mas também qualidade dos serviços prestados pela administração pública. Para essa avaliação, faz-se necessária uma auditoria que tenha por foco o desempenho das atividades e dos resultados⁶⁰⁹.

Sendo assim, ao trabalhar-se com combinações de auditoria, ou seja, uma auditoria de conformidade combinada com características de desempenho, as ISC terão um adicional ao

⁶⁰⁵ Lei Orgânica Tribunal de Contas da União (Lei nº 8.443/1992)

Art. 16. As contas serão julgadas: (...)

§ 1º O Tribunal poderá julgar irregulares as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas.

⁶⁰⁶ BRASIL, Tribunal de Contas da União – *ISSAI 400 – Op. Cit.*, p. 3.

⁶⁰⁷ COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 61.

⁶⁰⁸ *Compliance* é o agir em conformidade com a lei. Sobre *compliance*, ver: PIRES, Alex Sander; ROSÁRIO, Pedro Trovão do; BAHAMONDE, Ruben (Org.) – *Compliance:– Perspectivas e novas dinâmicas*, Almedina. 2020; e MESSA, Ana Flávia; DOMINGUES, Paulo de Tarso; ESTEVES, João Luiz Martins (Org.) – *Governança, Compliance e Corrupção*, Almedina. 2020.

⁶⁰⁹ CASTRO NETO, Joaquim Alves de *et al.* Projetos como uma estratégia para o desenvolvimento sustentável da função de auditoria operacional. In LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). *Tribunal de Contas do século XXI*, 2020. p.198-199.

controle exercido buscando, como bem propõem Braga e Granado, um equilíbrio entre *compliance* e *accountability*, apontando este como o caminho razoável para mitigar a corrupção⁶¹⁰.

Visto que, além de verificar o cumprimento da norma, tal combinação buscará aferir os resultados dos programas governamentais, objetos da auditoria, bem como o seu impacto junto à sociedade, o que poderá servir para um aperfeiçoamento dos programas públicos auditados, caso o gestor público observe as recomendações constantes no relatório⁶¹¹.

Como citado, a auditoria de desempenho poderá contribuir sobremaneira para a implementação dos ODS. Aliada às demais auditorias, sejam financeira ou de conformidade, poderá realizar, além da função orientativa, junto à administração pública, como veremos mais à frente, uma função sancionatória, caso seja necessária, para efetivar a implementação dos ODS.

3.3 As auditorias como instrumento de mensuração da efetividade dos ODS

A Agenda 2030 reconhece de forma explícita que garantir a prestação de contas durante a implementação dos ODS é de importância decisiva para assegurar que os objetivos e metas propostos nela sejam eficazes na entrega de resultados à população.

Sendo assim, as ISC contribuem com essa importante função a nível nacional, visto contribuírem para a efetivação da prestação de contas do governo, independentemente da natureza jurídica de sua decisão, mas a principal característica de suas decisões é que são provenientes de pareceres técnicos.

Vale ressaltar ainda que o órgão detém, em sua maioria, competências exclusivas, autonomia e independência financeira e administrativa, o que garante credibilidade em seu trabalho, visto que fiscaliza todos e para tanto não pode sofrer pressão de outro órgão⁶¹².

Dentre as importantes ferramentas das ISC em sua atividade de controle externo, a INTOSAI apresentou a auditoria de desempenho como a forma mais apropriada das ISC

⁶¹⁰ BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; GRANADO, Gustavo Adolfo Rocha. *Compliance no setor público: necessário, mas suficiente? Equilíbrio entre compliance e accountability parece ser caminho razoável para mitigar a corrupção*, 2017. Disponível em: <https://www.esafi.com.br/artigo/compliance-no-setor-publico-necessario-mas-suficiente/> [Consultado em 27/08/2020].

⁶¹¹ SILVA, Eliana de Sousa – Auditoria operacional: um instrumento de controle social. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, 2011. p. 296-297.

⁶¹² AZEREDO, Renato Luís Bordin de – Análise jurídica dos Tribunais de Contas e da distinção entre contas de governo e contas de gestão. In LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). *Contas Governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo – estudo de ministros e conselheiros substitutos do Tribunais de Contas*, 2017. p. 246.

examinarem a economia, eficiência e eficácia dos principais programas governamentais para implementação dos ODS.

Não se pode negar que a realização de auditoria de desempenho, em temas relacionados aos ODS, por parte das ISC, é de suma importância para a implementação da Agenda 2030, tendo em vista que esta tem por finalidade avaliar o desempenho institucional e os resultados da ação governamental⁶¹³.

No entanto, pelo exposto, pode-se concluir que não apenas a auditoria de desempenho contribuirá com a efetiva implementação dos ODS, mas todo o trabalho desenvolvido pelas ISC, bem como suas outras auditorias citadas serão de suma importância para assegurar o exercício de uma *accountability* efetiva, com a transparência nos gastos públicos e a confiabilidade dos dados contábeis disponibilizados aos cidadãos, tudo em busca de uma qualidade de vida às presentes e futuras gerações.

Para tanto, deverá ser levado em consideração pelas ISC, quando de uma auditoria dos ODS, muito mais do que o tipo de auditoria a ser realizado, mas também os princípios da Agenda 2030, que são a transversalidade, a indivisibilidade, a inclusividade e a interconexão, além de realizar essa análise com uma abordagem integrada de governo, que conduzirá a uma ação mais sistêmica, coordenada e coerente das políticas públicas⁶¹⁴.

Nota-se que não se trata apenas de vincular uma das metas ou objetivos no escopo da auditoria a ser realizada para ter-se uma auditoria dos ODS, sendo imprescindível mapear políticas e responsabilidades, a fim de verificar as diferentes ações governamentais que contribuem ou não para o alcance dos objetivos acordados⁶¹⁵.

Dados levantados pelas ISC, quando de suas auditorias, tratam de informações objetivas e fidedignas, tendo em vista que são baseadas em evidências, sendo assim, contribuirão para auxiliar os governos quando da tomada de decisões, valendo-se nesse aspecto

⁶¹³ SANTOS, Jair Lima – *Op. Cit.*, 2011. p. 82.

⁶¹⁴ COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da – Curso Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Auditoria de preparação na prática: um caso específico*, 2020. p. 11.

⁶¹⁵ *Ibidem*.

muito mais de um controlo pedagógico do que o tradicional controlo sancionatório e corretivo das Cortes de Contas^{616/617}.

Ambos os tipos de controlo serão importantes para as ISC desempenharem seu papel quando da implementação dos ODS, cada qual em determinado momento, nota-se que o controlo pedagógico será de grande importância na fase de interiorização dos ODS, bem como quando do monitoramento da implementação dos ODS em um primeiro plano.

No entanto, haverá um momento em que as ISC deverão utilizar-se de sua função sancionatória e corretiva, a fim de punir os gestores que não atuem de acordo com a norma, também quando da implementação dos ODS, já em fase mais avançada, momento este que deverá ser definido por cada ISC, quando esta notar que a função pedagógica já não surte o efeito esperado, bem como no momento quando as ISC deverão avaliar o progresso nacional, tudo em consistência com seus mandatos.

Passaremos a analisar de forma mais detalhada os mandatos das ISC que estamos utilizando como referência no presente trabalho, Portugal e Brasil, e como suas funções sancionatória e corretiva poderão contribuir para a implementação dos ODS.

3.4 As sanções aplicadas pelas ISC e sua contribuição para a implementação dos ODS – uma visão luso-brasileira

A Agenda 2030 não representa significativa inovação aos Estados, nem mesmo no que diz respeito aos seus deveres jurídicos, tendo em vista que tal documento já está de certa forma

⁶¹⁶ Nesse sentido o Documento de debate sobre el Tema II del XXIII Incosai, El Rol de las entidades fiscalizadoras superiores para lograr las metas y prioridades nacionales, pronunciou-se: “*En el ejercicio de su trabajo, las EFS acumulan una amplia gama de conocimientos especializados relacionados con la rendición de cuentas y la eficiencia de la gobernanza pública (resultados de evaluación, medición del desempeño, planificación estratégica, gestión financiera, etc.) que deberían ser aprovechados al realizar actividades de asesoramiento sobre cuestiones relacionadas con el logro de los objetivos nacionales*”. Disponível em: <https://incosai2019.ru/es/documents/37> [Consultado em 03/09/2020].

⁶¹⁷ ALMEIDA, Dayson Pereira de – Desempenho: eficiência, eficácia e efetividade. In OLIVEIRA, Aroldo Cedraz de (Coord.). *O controle da administração pública na era digital*, 2017. p. 256.

alinhado às constituições tanto de Portugal⁶¹⁸ como do Brasil^{619/620}, bem como suas estruturas normativas.

No entanto, para que ela tenha eficácia nacional, depende que se incorpore às políticas públicas de cada país, sendo assim cabe aos países o papel de realinhar as ações governamentais com foco nos ODS, para tanto os países citados já definiram suas metas e prioridades locais, ou seja, já internalizaram as metas, ou ainda, já adaptaram a Agenda 2030 ao seu contexto nacional, em cumprimento à Resolução A/RES/70/1 da Assembleia Geral da ONU⁶²¹.

Sendo assim, as ISC tanto de Portugal como do Brasil detêm legitimidade para fiscalizar a implementação da Agenda 2030, em toda a diversidade de temas propostos, independentemente da eficácia advinda de uma declaração internacional em âmbito nacional, este que se trata de tema controverso tanto na doutrina quanto na jurisprudência, polêmica que não pretendemos adentrar no presente trabalho, haja vista não pertencer ao escopo do mesmo⁶²².

Quando da Declaração de Moscou, as ISC proclamaram a importância do controle externo ser exercido de forma independente, a fim de contribuírem para o atingimento das metas vinculadas aos ODS, visto poderem desempenhar sua função de controle na totalidade⁶²³.

Para tanto, algumas ISC detêm em seus mandatos o poder de fazer com que seus jurisdicionados cumpram a lei, mediante a possível aplicação de sanção em suas decisões caso

⁶¹⁸ O Artigo 66 da CRP garante o desenvolvimento sustentável como princípio vector e integrado de políticas públicas em Portugal. PORTUGAL – Relatório nacional sobre a implementação da Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável, 2017. Disponível em: <https://www.cig.gov.pt/wp-content/uploads/2017/07/Portugal2017.pdf> [Consultado em 03/09/2020].

⁶¹⁹ O Artigo 225 da CRFB/88 exige novo modelo de controle de políticas públicas, baseado na sustentabilidade. BRASIL – ODS – Metas nacionais dos objetivos de desenvolvimento sustentável, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180801_ods_metas_nac_dos_obj_de_desenv_susten_propos_de_adequa.pdf [Consultado em 03/09/2020].

⁶²⁰ *Relatório de auditoria*. Avaliação da preparação do governo brasileiro para implementar e monitorar os objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS). *Op. Cit.*, p. 45-46.

⁶²¹ §55 Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e suas metas (...) levam em conta as diferentes realidades, capacidades e níveis de desenvolvimento de cada país (...). Embora as metas representem as aspirações a nível mundial, cada governo fixará suas próprias metas nacionais, (...) levando em consideração as circunstâncias do país. (ONU – Resolução A/RES/70/1, 2015. p. 15. Disponível em: <https://undocs.org/es/A/RES/70/1> [Consultado em 01/09/2020]).

⁶²² A Agenda 2030 não tem a natureza jurídica de tratado internacional, cuja competência para firmá-lo, no Brasil, seria privativa do Presidente da República, conforme o artigo 84 da Constituição da República, necessitando ainda ser referendado pelo Congresso Nacional. De forma semelhante em Portugal, conforme artigo 140 da CRP, que determina que a ratificação de tratado internacional ou a assinatura de acordo pelo Presidente carece de seguida de referenda ministerial, cuja inobservância determina a inexistência do ato.

O documento assinado em Nova York intitulado “Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável” é uma declaração internacional, ou seja, tal documento, como já mencionado anteriormente, não tem efeito vinculante, possuindo apenas um poder moral de coerção, sendo denominado de natureza de *soft law*.

⁶²³ INTOSAI – *Declaração de Moscou*. *Op. Cit.*, 2019. p. 3.

estes violem determinadas regras⁶²⁴. Tal ato é uma forma de garantir a credibilidade das ISC e uma efetividade de suas decisões.

Como vimos, tanto o Tribunal de Contas Português quanto o Tribunal de Contas da União no Brasil possuem poderes legais para punir de forma direta os órgãos e seus gestores sob sua jurisdição. Vejamos os mecanismos de sanção de cada ISC.

Em Portugal a não observância de recomendações, ou seja, quando o Gestor deixa de observar as recomendações reiteradas da Corte de Contas, de forma injustificada, bem como a não prestação de contas por parte do Gestor, este estará sujeito a sanções financeiras, conforme artigos 65.^o⁶²⁵ e 66.^o da LOPTC^{626/627}.

Pode, ainda, o Tribunal de Contas aplicar multas nos seguintes casos, de acordo com o artigo 65.^o da LOPTC: (a) pela não liquidação, cobrança ou entrega nos cofres do Estado das receitas devidas; (b) pela violação das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos; (c) pela falta de efetivação ou retenção indevida dos descontos legalmente obrigatórios a efetuar ao pessoal; (d) pela violação de normas legais ou regulamentares relativas à gestão e controlo orçamental, de tesouraria e de patrimônio; (e) pelos adiantamentos por conta de pagamentos nos casos não expressamente previstos em lei; (f) pela utilização de empréstimos públicos em finalidade diversa da legalmente prevista, bem como pela ultrapassagem dos limites legais da capacidade de endividamento; (g) pela utilização indevida de fundos movimentados por operações de tesouraria para financiar despesas públicas; (h) pela execução de atos ou contratos

⁶²⁴ O poder de impor sanção aos gestores que cometem atos ilícitos não é extensivo a todas as ISC, algumas dependem de uma instância superior para fazer valer a punição, podemos citar como exemplo a Auditoria Superior de la Federación, no México, que só pode realizar recomendações, cabendo à Secretaría de la Función Pública punir administrativamente os gestores, o que representa uma baixa efetividade do controlo externo no México. Sendo esta uma característica do sistema de controladoria ou de auditoria-geral, onde os auditores gerais detêm apenas o poder opinativo e consultivo.

⁶²⁵ Artigo 65.^o Responsabilidades financeiras sancionatórias

1 — O Tribunal de Contas pode aplicar multas nos casos seguintes:

j) Pelo não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal;

⁶²⁶ Recomendações do Tribunal de Contas Português, ver: TAVARES, José F. F. — *Recomendações do Tribunal de Contas*, 2008.

⁶²⁷ Artigo 66.^o Outras Infrações

1 — O Tribunal pode ainda aplicar multas nos casos seguintes:

a) Pela remessa intempestiva e injustificada das contas ao Tribunal;

b) Pela falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter;

c) Pela falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações;

d) Pela falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal;

e) Pela inobservância dos prazos legais de remessa ao Tribunal dos processos relativos a actos ou contratos que produzam efeitos antes do visto;

f) Pela introdução nos processos de elementos que possam induzir o Tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios.

que não tenham sido submetidos à fiscalização prévia quando a isso estavam legalmente sujeitos ou que tenham produzidos efeitos em violação ao artigo 45.º da LOPTC; (i) pela utilização de dinheiro ou outros valores públicos em finalidade diversa da legalmente prevista; (j) pela violação de normas legais ou regulamentares relativas à contratação pública, bem como à admissão de pessoal; (l) pelo não acionamento dos mecanismos legais relativos ao exercício do direito de regresso, à efetivação de penalizações ou a restituições devidas ao erário público; e, (m) pela falta injustificada de prestação de contas ao Tribunal ou pela sua apresentação com deficiências tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação.

Ademais, caso o Tribunal reconheça que houve desvios de dinheiro ou fundos públicos, pagamentos indevidos, não arrecadação de receitas, ou ainda, obrigação de indenizar proveniente de uma violação de norma financeira, condenará o responsável, que praticou o ato com culpa (artigo 61.º, n.º 5 da LOPTC), a repor as importâncias abrangidas pela infração financeira, acrescida de juros de mora, conforme preceitua o artigo 59.º a 64.º da LOPTC.

Há ainda pelo tribunal o poder de correção advindo da recusa do visto, haja vista que tal fato implica na ineficácia jurídica dos respetivos atos, contratos e demais instrumentos, podendo acarretar uma consequente responsabilidade financeira, sancionatória e reintegratória^{628/629}.

Quanto ao julgamento da Conta Geral do Estado, esta é efetivada pela Assembleia da República⁶³⁰, que exerce o controle político, após parecer emitido pelo Tribunal de Contas Português, podendo ocasionar a rejeição da Conta Geral do Estado, bem como a apuração de responsabilidade financeira por atos e/ou omissões praticados⁶³¹.

No entanto, registra-se que não há no ordenamento jurídico português quaisquer normatizações explicitando as consequências jurídicas de uma rejeição da Conta Geral do Estado⁶³².

Nota-se que o Tribunal de Contas Português detém praticamente a multa e o ressarcimento ao erário, como institutos jurídicos que operam no sentido de que as decisões do

⁶²⁸ Artigo 45.º, n.º 2 da LOPTC.

⁶²⁹ “O Tribunal de Contas Português (2ª secção – fiscalização sucessiva), decidiu, de forma reiterada, que quaisquer pagamentos realizados na sequência da recusa do *visto* pela 1ª Secção (fiscalização prévia) trata-se de pagamento indevido originando, pois, em princípio, responsabilidade financeira reintegratória e responsabilidade financeira. Cfr. v.g. Acórdãos TC – 2ª Secção n.º 55/97, 39/97, 31/97, 216/96, 211/96, 189/96, 160/96, 125/96, 60/96, 58/98, 10/96, 219/95 e 213/95.” In TAVARES, José F. F. – *Op. Cit.*, 1998, p. 202.

⁶³⁰ Artigo 107.º CRP.

⁶³¹ A efetivação dessa responsabilização será realizada pelo Tribunal de Contas em processo próprio (artigo 214º. da CRP e artigo 72º. Lei de enquadramento Orçamental).

⁶³² COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.*, 2017. p. 423.

Tribunal possam atingir os objetivos a que se propõem, no entanto tal rol poderia ser mais amplo, para tanto mostraremos que, de alguma forma, o Brasil tem buscado aumentar o leque de sanções impostas pelo Tribunal de Contas, em busca de uma eficácia da efetivação das responsabilidades financeiras. Vejamos.

No Brasil se o Gestor deixar de observar as determinações da Corte de Contas, ou ainda, se não prestar contas, poderá ter que arcar com o pagamento das multas, ressarcimento ao erário⁶³³, além de poder ter suas contas julgadas irregulares, conforme já especificado⁶³⁴.

Ademais, o julgamento irregular das contas⁶³⁵ implica, além de possível aplicação de multa e até mesmo determinação de ressarcimento ao erário, a inelegibilidade do Gestor que teve a conta reprovada, conforme prescreve o artigo 1º, inciso I, alínea “g” da Lei Complementar nº 64/90⁶³⁶, ficando o Gestor impossibilitado de se eleger para ocupar cargo ou função pública nos oito anos subsequentes à data da decisão condenatória⁶³⁷.

A multa poderá ser aplicada, ainda, nos casos de: (a) grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, ilegalidade de despesa; (b) ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte injustificado dano ao Erário; (c) não atendimento de diligência do Relator ou de decisão do Tribunal; (d) obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinadas; (e) sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas; e, (f) reincidência no descumprimento de determinação do Tribunal⁶³⁸.

⁶³³ O Artigo 71, §3º da CRFB/88, estabelece que as decisões do TCU, que resultem em imputação de débito ou multa, possuem eficácia de título executivo.

⁶³⁴ Podemos citar como exemplo, o Município de Chapada dos Guimarães no estado de Mato Grosso, onde o ex-Prefeito, Gilberto Schwarz de Mello, ganhou nas urnas, nas eleições de 2012, tendo sido impedido de assumir o cargo, por ter diversas contas reprovadas, tanto pelo TCU, quanto pela Câmara Municipal de Chapada dos Guimarães, após parecer prévio contrário do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Conforme divulgado no sítio do Tribunal Superior Eleitoral – TSE. Disponível em: http://www.tse.jus.br/hotsites/tcu/2016/ResponsaveisContasJulgadasIrregularesEleicoes2016_Alfabetico.pdf [Consultado em 15/09/2020].

⁶³⁵ No Brasil, as contas de governo é de competência do Poder Legislativo, como já vimos, cabendo ao Tribunal de Contas a emissão de Parecer, no entanto o Tribunal de Contas julga a contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário Público, artigo 71, inciso II da CRFB/88.

⁶³⁶ Art. 1º São inelegíveis:

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do artigo 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição.

⁶³⁷ ROSILHO, André – *Tribunal de Contas da União: Competências, Jurisdição e Instrumentos de Controle*, 2019. p. 177.

⁶³⁸ Artigo n.º 58 da LOTCU.

Deve-se registrar ser possível, também, que o Tribunal de Contas da União determine a recomposição ao erário quando identificar a utilização indevida de bens e equipamentos ou ilegalidade de despesas que tragam prejuízo ao erário, nos processos de auditoria, e não somente quando da análise de contas⁶³⁹.

Verifica-se, ainda, que caso o TCU, por maioria absoluta, considere a infração cometida pelo servidor responsável de natureza grave, poderá inabilitá-lo a exercer cargo em comissão ou função de confiança, no âmbito da administração pública⁶⁴⁰, por um período que pode variar de cinco a oito anos⁶⁴¹.

Ademais, as sanções do TCU alcançam, também, as empresas, caso estas venham a fraudar o processo licitatório⁶⁴² ou pratiquem irregularidade grave quando da execução contratual, podendo a Corte de Contas declarar a inidoneidade da empresa fraudadora para participar de licitação na Administração Pública Federal⁶⁴³ pelo período de até cinco anos^{644/645}.

Há, ainda, a possibilidade de o TCU assinar prazo para que órgão ou entidade adote providências necessárias ao exato cumprimento da lei, quando verificada ilegalidade. Caso tal decisão não seja acatada pelo órgão, caberá ao TCU sustar a execução do ato impugnado e posterior comunicação ao Poder Legislativo^{646/647}.

Vale ressaltar que as decisões proferidas pelo TCU só podem ser objeto de análise pelo Poder Judiciário quanto ao controle de legalidade, visto que a Corte de Contas detém competência exclusiva quando do julgamento das contas de responsáveis pelo dinheiro público, não sendo lícito, aos membros do poder judiciário, exercer o controle do mérito das decisões proferidas pelo TCU⁶⁴⁸.

⁶³⁹ Artigo 37.º, § 4º c/c/ com o artigo 71.º, inciso VIII da CRFB/88.

⁶⁴⁰ Cargo em Comissão – cargos declarados em lei de livre nomeação e exoneração, ou seja, sem concurso público, destinados às atribuições de direção, chefia e assessoramento.

Função de Confiança – só podem ser exercidas por servidores ocupantes de cargo efetivo, destinam-se às atribuições de direção, chefia e assessoramento. In MEIRELLES, Hely Lopes – *Op. Cit.*, 2003. p. 396-397.

⁶⁴¹ Artigo 60.º da LOTCU.

⁶⁴² Licitação – “procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse”, regulado pela Lei n.º 8.666/93. In MEIRELLES, Hely Lopes – *Op. Cit.*, 2003. p. 264.

⁶⁴³ Inidoneidade da empresa é uma declaração que impede que esta continue a celebrar contrato com a Administração Pública por um período pré-determinado. In MEIRELLES, Hely Lopes – *Op. Cit.*, 2003. p. 237.

⁶⁴⁴ Artigo 46.º da LOTCU.

⁶⁴⁵ Sobre o assunto ver: ZYMLER, Benjamin – *Op. Cit.*, 2015. p. 278.

⁶⁴⁶ No caso de contrato, a sustação só poderá ser realizada pelo período de Poder Executivo caso este não o faça pelo Poder Legislativo, que terá 90 dias para efetivar a medida; não o fazendo, a decisão será do Tribunal (§§ 1º e 2º do artigo 71 da CRFB/88).

⁶⁴⁷ Incisos IX e X do artigo 71.º da CRFB/88.

⁶⁴⁸ “[...] reconhecendo visão relacionada ao mérito do julgamento das contas, o Poder Judiciário, se provocado, se limita a proclamar a falta ou a existência de adequação jurídica da decisão proveniente do órgão de controle. Fica-lhe vedado, em hipóteses com a deste jaez, a emitir pronunciamento que substitua a decisão da Corte de Contas,

Podemos constatar que o direito tutela a atividade do Tribunal de Contas de variadas formas, garantindo a sua atuação quando de suas decisões e valorizando seus efeitos.

Quando as ISC possuem competência para impor sanções, suas decisões podem garantir impactos diretos para o erário público, visto que, além de representarem um caráter corretivo ao Gestor, representam, também, um caráter pedagógico, haja vista que o administrador público pode deixar de utilizar o dinheiro público de forma irregular ou até mesmo criminosa, tendo em vista ter a compreensão de que pode ser punido.

Nota-se que o poder sancionatório das ISC não deve ser sua principal ferramenta em busca da implementação dos ODS, mas as ISC que possuem este poder devem usá-lo quando os gestores não cumprirem suas recomendações e/ou determinações, como recurso derradeiro, mas não menos importante.

Essa atuação é proporcionada pelo ordenamento jurídico de cada país, onde as ISC, valendo-se de tais ferramentas, podem vir de forma substancial a ter um papel fundamental na implementação dos objetivos da Agenda 2030 e ir muito além, visto que, quando concluídas as auditorias, as ISC farão recomendações aos governos, e de forma reiterada se estes não cumprirem estarão sujeitos a multa, entre outras penalidades, como citado.

As ISC, através de suas auditorias, detêm a relevante missão de apoiar a boa governança, de forma a melhorar a prestação de contas e transparência do governo. Nota-se, pelo explanado, que tais decisões serão revestidas de efetividade, o que as tornam eficientes, ou seja, os governos estão obrigados a cumpri-las, sob pena de sofrerem sanções legais, sanções essas mais efetivas que as advindas da declaração assinada em Nova York.

Ademais, como vimos, as decisões dos Tribunais de Contas, tanto de Portugal quanto do Brasil, se estendem a todos os poderes do Estado, bem como a todas as entidades da administração direta e indireta, podendo alcançar até mesmo as empresas que contratam com a administração pública. Nota-se que as ISC obtêm um mecanismo de controlo alternativo, tanto baseado na consensualidade, quanto na imperatividade⁶⁴⁹.

porquanto somente a esta compete demitir aquele submetido à sua jurisdição, da responsabilidade sobre a regularidade das contas de gestão.” In ARAUJO, Júlio Cesar Manhães de – *Controle da atividade administrativa pelo tribunal de contas na Constituição de 1988*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 483.

⁶⁴⁹ Ademais quanto à consensualidade, vale ressaltar que temos, ainda, como inovação no âmbito de controlo, os “Termos de Ajustamento de Gestão – TAG”, instrumento celebrado entre a ISC e a entidade controlada, tendo por finalidade afastar as sanções que seriam aplicadas, com o compromisso do Gestor em adequar os atos e procedimentos nos padrões legais, o TAG já é uma realidade nas Cortes de Contas Brasileiras, sendo que alguns deles já possuem previsão expressa em suas respectivas leis orgânicas, como: Tribunais de Contas dos Estados de Minas Gerais, Goiás, Sergipe, Mato Grosso e Amazonas (in SILVA FILHO, João Antonio da – *Op. Cit.*, 2019. p. 133-135).

Para tanto, é de extrema importância que as ISC incluam no escopo de suas auditorias os ODS, tanto para que estas avaliem os avanços realizados pelo Governo, como para que também possam identificar, de forma célere, a omissão do Poder Público quando da implementação dos objetivos e das metas propostas.

Nota-se que a omissão do poder público é o comportamento que provocará maior dano à população, haja vista que a falta de políticas públicas que garantam a implementação dos ODS trata-se de uma violência à população, contribuindo para a trágica situação social da humanidade.⁶⁵⁰.

Devendo, para tanto, o Gestor adotar medidas pertinentes para implementá-las; caso não o faça, que seja responsabilizado por tal omissão nos termos da legislação, não cabendo nesse momento o pretexto da discricionariedade do Gestor, haja vista que, como vimos, os ODS estão interlaçados com a Constituição, tanto de Portugal quanto do Brasil, sendo assim a falta de políticas públicas fere a ordem jurídico-constitucional.

As ISC utilizarão as competências que lhe foram outorgadas pela Constituição de seu País a fim de cumprirem a função precípua de controlo externo, ademais com o desenvolvimento desta preciosa função contribuirão com a fiscalização, vigilância, orientação e, se for o caso, com a aplicação de sanção ao Gestor, tudo na busca por um planeta sustentável e na promoção dos direitos humanos.

⁶⁵⁰ MEDAUAR, Odete – Alcance da proteção do meio ambiente pela via jurisdicional: controle das políticas públicas ambientais?. *In Políticas públicas ambientais: estudos em homenagem ao Professor Michel Prieu*, 2009 p. 228-230.

CONCLUSÃO

A Agenda 2030 coloca a discussão do desenvolvimento sustentável em um novo patamar: deixando de centrar apenas no meio ambiente, o novo compromisso firmado coloca as pessoas no centro das discussões em pé de igualdade com o planeta e o desenvolvimento, visto que busca responder a uma gama de necessidades sociais, abarcando áreas como a desigualdade social, educação, saúde, desemprego, proteção ambiental, infraestrutura, entre outros. Nota-se que o caminho agora acordado para o desenvolvimento sustentável é norteado pelos direitos humanos.

Trata-se de 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e 169 metas a serem alcançados até o ano de 2030 de forma universal, ou seja, por todos os 193 países integrantes da ONU. Tais objetivos e metas se apoiam em três pilares fundamentais do desenvolvimento – nomeadamente, as dimensões econômica, social e ambiental –, ademais, tais objetivos são integrados, indivisíveis e universais, demonstrando uma necessária interligação entre os ODS, sob o imperativo de “não deixar ninguém para trás”.

São metas difíceis de serem alcançadas, tendo em vista tratar-se de metas ambiciosas e urgentes, como acabar com a pobreza em todas as formas em respeito aos limites do planeta, sendo assim, a busca por uma sociedade global mais justa, sustentável, próspera, pacífica, inclusiva e com qualidade de vida para toda a humanidade deve estar no topo das prioridades globais, sob esforços incansáveis da sociedade civil, do setor privado e, principalmente, dos governos⁶⁵¹.

Os governos signatários da Agenda 2030 assumiram um compromisso político quando firmaram a declaração global e, sendo assim, terão a importante missão de internalizarem e interiorizarem os objetivos e metas, em seu respectivo país, para atender às demandas locais, adaptando-os à sua realidade e prioridades, de forma a orientar as ações governamentais nacionais, desenvolvendo políticas públicas em busca de assegurar uma vida digna a todos os habitantes da Terra.

Ademais, a plena implementação da Agenda deverá ser acompanhada de forma permanente, a fim de avaliar o progresso dos governos quando da concretização das metas, e

⁶⁵¹ O senso de urgência quando da implementação da Agenda 2030, de certa forma, ficou escancarado com a crise sanitária que o mundo tem enfrentado advinda da pandemia de COVID-19, haja vista que em muitos países falta o acesso à água e ao saneamento básico (ODS 6), que são imprescindíveis para uma higiene adequada, conforme estabelecem todos os protocolos de saúde, além da universalização do serviço de saúde (ODS 3). Nota-se que todos esses temas estão planeados na Agenda 2030 e, se fossem solucionados, ajudariam a população a enfrentar a pandemia de forma mais digna.

também a fim de orientá-los quando da definição de políticas públicas apropriadas para o alcance das metas.

Com a finalidade de contribuir com os governos quando do acompanhamento e da revisão do progresso conseguido por cada país, a INTOSAI, por meio do reconhecimento da ONU quanto ao papel das instituições superiores de controle para o desenvolvimento sustentável, comprometeu-se em trabalhar para a concretização das metas acordadas, estimulando as ISC a priorizarem o tema quando de suas auditorias.

As ISC exercem o controle externo da administração pública em seu país de origem, contribuindo de forma expressiva para que os governos utilizem os recursos públicos segundo os padrões da boa governança, ou seja, uma gestão pública que preste contas, seja íntegra, eficiente, eficaz, transparente e sustentável.

Vale ressaltar que as ISC vem passando por um importante processo de evolução ao longo das últimas décadas, de forma a acompanhar a evolução sofrida pela administração pública, estas deixaram de realizar um controle externo estritamente voltado à análise contábil e legal, ou seja, um controle de regularidade governamental, de forma a ampliar seu mandato e poder, passando a realizar um controle que tenha por objetivo principal a avaliação da eficiência e da efetividade da política pública, o que poderá contribuir para uma melhora da qualidade dos serviços prestados pela administração pública aos cidadãos, de forma a garantir a efetividade dos direitos humanos⁶⁵².

Tendo em vista que o aperfeiçoamento das políticas públicas, ou seja, o acesso do cidadão a um serviço público eficaz, eficiente e efetivo, principalmente aos mais vulneráveis, visa à garantia da dignidade humana, o que assegura o grande compromisso mundial firmado de defesa e de efetivação dos direitos humanos.

Esse novo controle, denominado auditoria de desempenho, apresenta uma ISC diferente aos seus jurisdicionados, haja vista que agora o controle externo tem por finalidade contribuir diretamente para a melhoria do desempenho da ação governamental, propondo-lhes recomendações, deixando um pouco de lado o penoso papel de apenas punir as falhas da gestão para contribuir com o aprimoramento das práticas administrativas, mediante um assessoramento ao gestor público.

⁶⁵² RAMIRES, Rosana Laura de Castro Farias – *Direito do controle externo, direitos humanos e o direito constitucional internacional*. Tese de Doutorado em Direito Constitucional. Orientadora Doutora Flavia Cristina Piovesan. PUC – SP, 2019. p. 241

Quando da interiorização e da implementação dos ODS, a auditoria de desempenho auxiliará os governos, visto que as ISC emitirão recomendações com a finalidade de promover melhorias na atuação do Governo frente à Agenda 2030, tais recomendações terão o papel de aprimorar o desempenho governamental na busca do desenvolvimento sustentável.

Para tanto, as ISC que já possuem competência para realizar o novo modelo de auditoria devem buscar acelerar esse processo de modernização a fim de implementarem de forma efetiva a nova auditoria, de modo a contribuir de maneira concreta quando da avaliação de desempenho dos governos, bem como dos programas e políticas públicas, para que estes estejam de acordo com os critérios de economia, eficiência e eficácia, o que encaminhará os governos ao caminho a ser seguido para alcançar o desenvolvimento sustentável.

No entanto, a contribuição dada pelas ISC poderá ir além do caráter pedagógico, das auditorias de desempenho, visto que estes, em certos casos, não serão suficientes, sendo assim nesses casos as auditorias tradicionais (financeira e de conformidade) trazem consigo um resultado mais impositivo, quando o ordenamento jurídico de seus países assim permitir, o que poderá acarretar: multas, ressarcimento ao erário, inabilitação de cinco a oito anos para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública, declaração de inidoneidade do licitante fraudador, sustação de atos administrativos, a inelegibilidade do Gestor que teve as contas reprovadas, entre outros, tomando por exemplo as ISC de Portugal e do Brasil.

As ISC devem utilizar todas as suas ferramentas disponíveis na busca da implementação da Agenda, tanto para colaborar com os governos, quanto para penalizar os maus gestores, nos casos de não implementação de forma adequada, de má-governança, corrupção ou até mesmo de inércia do agente público.

Constata-se que a declaração internacional firmada trata-se de norma de natureza *soft law*, ou seja, possui apenas um poder moral de coerção, poder este que nem sempre será suficiente para que os governantes se esforcem de maneira significativa a fim de alcançar o sucesso da Agenda.

As ISC terão a possibilidade de ajudar no processo de implementação dos ODS e suas metas, tanto com seu poder orientador quanto sancionador, conferindo uma imposição aos gestores para implementação antes inexistente, conferindo legitimidade à Agenda 2030 em seu país.

Tal contributo é possível mediante a parceria ONU/INTOSAI, que apresentou a Agenda 2030 às instituições superiores de controlo, bem como todo o ordenamento jurídico no que diz respeito ao controlo externo de cada país.

Sendo assim, as ISC trazem uma maior capacidade de mobilização dos governos, em todas as fases de aplicação da Agenda desde a preparação, nos diferentes momentos da implementação, seja emitindo recomendações ou sanções pertinentes, até finalmente quando da análise dos resultados alcançados. Todos mediante medidas preventivas, antecipativas e corretivas com a finalidade de contribuir de forma relevante para o desenvolvimento sustentável, ou seja, para a devida implementação dos ODS propostos na Agenda 2030, com o cuidado de não deixar ninguém para trás.

Da mesma forma que os estados precisam incluir os ODS em suas políticas nacionais, e tal inclusão deve ser medida tomada de forma urgente, haja vista que 2030 é depois de amanhã, as ISC também precisam incluir os ODS nos escopos de suas auditorias. Isso será uma oportunidade para as ISC contribuírem para a implementação da Agenda, mas também uma forma de reforçar a importância e relevância do controlo externo como ferramenta na promoção da boa governança, da gestão transparente dos recursos públicos e da efetividade dos direitos humanos.

FONTES DOCUMENTAIS

APA – Agência Portuguesa do Ambiente – **Declaração de Estocolmo sobre o ambiente humano** [Em linha]. Disponível na internet <URL: https://apambiente.pt/_zdata/Políticas/DesenvolvimentoSustentavel/1972_Declaracao_Estocolmo.pdf>. [Consult. 03 Fev. 2020].

BRASIL – **A Declaração Universal dos Direitos Humanos e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável** [Em linha]. Ministério dos Direitos Humanos. Brasília: Imprensa Nacional, 2018. Disponível na internet: <URL: <https://www.mdh.gov.br/biblioteca/declaracao-universal-dudh/cartilha-dudh-e-ods.pdf/@@download/file/Cartilha%20DUDH%20e%20ODS.pdf>>. [Consult. 14 Fev. 2020].

_____ – **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** [Em linha]. 16 de julho de 1934. Disponível na internet <URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** [Em linha]. 24 de fevereiro de 1891. Disponível na internet <URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Constituição da República Federativa do Brasil** [Em linha]. 24 de janeiro de 1967 [Em linha]. Disponível na internet <URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União – Seção 1** [Em linha]. 05 de outubro de 1988. Disponível na internet <URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Constituição dos Estados Unidos do Brasil** [Em linha]. 10 de novembro de 1937. Disponível na internet <URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Constituição dos Estados Unidos do Brasil** [Em linha]. 18 de setembro de 1946. [Disponível na internet <URL:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Constituição Política do Império do Brasil** [Em linha]. 25 de março de 1824. Disponível na internet <URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Decreto 966-A** [Em linha]. 07 de novembro de 1890. Disponível na internet <URL: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Decreto n.º 1.166** [Em linha]. 17 de dezembro de 1892. Disponível na internet <URL: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1166-17-dezembro-1892-523025-publicacaooriginal-1-pe.html>>. [Consult. 27 Mai. 2020].

_____ – **Indicadores brasileiros para o desenvolvimento sustentável** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <https://odsbrasil.gov.br/home/agenda>>. [Consult. 03 Mar. 2020].

_____ – **LEI n.º 8.443 de 16 de julho de 1992**, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – LOTCU [Em linha]. Disponível na internet <URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm>. [Consult. 27 Mai. 2020].

CIDH – Comissão Interamericana de Direitos Humanos – **Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em matéria de direitos econômicos, sociais e culturais, “Protocolo de San Salvador”** [Em linha]. Disponível na internet <URL: http://www.cidh.org/Basicos/Portugues/e.Protocolo_de_San_Salvador.htm>. [Consult. 27 Fev. 2020].

COMMISSION ON GLOBAL GOVERNANCE – **Our global neighborhood: the report of the commission on global governance** [Em linha]. London: Oxford University Press, 1995.

CONSELHO PERMANENTE DA ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS – **AG/Res. 1819 (XXXI-O/01)**, Relatório Direitos Humanos e Meio Ambiente [Em linha]. 4 de abril de 2002. Disponível na internet <URL: <http://www.oas.org/consejo/pr/cajp/Documentos/cp09486p08.doc>>. [Consult. 27 Fev. 2020].

EUROSAI – **Auditoría de los ODS: Retos y oportunidades para las EFS el papel de INTOSAI em el apoyo a las EFS en la aplicación de los ODS** [Em linha]. Tribunal de Cuentas de Austria, 2018. Disponível na internet <URL: <http://maquetacioneditorial.com/eurosai/N24/ES/2/>>. [Consult. 21 Jul. 2020].

IAFC – **Norma Internacional de Auditoría 220 (Revisada) Propuesta** [Em linha]. Disponível na internet <URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed_ISA_220_Revised_Exposure_Draft.pdf>. [Consult. 11 Ago. 2020].

INTOSAI – **Acerca de nosotros** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/sinopsis>>. [Consult. 22 Mai. 2020].

_____ – **Declaração de Moscou** [Em linha]. 2019. Disponível na internet <URL: https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Declara%C3%A7%C3%A3o_de_Moscou_2019_-_tradu%C3%A7%C3%A3o_livre.pdf>. [Consult. 06 Jul. 2020].

_____ – **Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores** [Em linha]. 2004. Disponível na internet <URL: https://www.environmental-auditing.org/media/2890/spa04pu_guidesusdevsairole.pdf>. [Consult. 27 Jul. 2020].

_____ – **Documento de Información. Tema I: Objetivos de Desarrollo Sostenible.** Dez/2016. Disponível na internet <URL: <https://environmental-auditing.org/media/2445/wg17-material14.pdf>>. [Consult. 21 Jul. 2020].

_____ – **Estatuto** [Em linha]. 2016. Disponível na internet <URL: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/EN_Statuten_Dember_2016.pdf>. [Consultado em 20 Mar. 2020].

_____ – **Estatuto** [Em linha]. Setembro/2019. Disponível na internet <URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/EN_Statutes_September_2019.pdf>. [Consult. 25 Mai. 2020].

_____ – **GUID 5202** [Em linha]. 2019. Disponível na internet <URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5202-sustainable-development-the-role-of-supreme-audit-institutions/>>. [Consult. 22 Jul. 2020].

_____ – Informe sobre el 23º Simposio Naciones Unidas/Intosai: La Agenda de las Naciones Unidas para el Desarrollo después de 2015: **Papel y posibilidades de las EFS en la implementación del desarrollo sostenible** [Em linha]. 2015. Disponível na internet <URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/un_int_symp/sp/SP_23_Symp_Seminarbericht.pdf>. [Consult. 26 Jun. 2020].

_____ – **INTOSAI-P 12: El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores – marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos** [Em linha]. 2019.

Disponível na internet <URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-P-12-Espa%C3%B1ol.pdf>>. [Consult. 28 Jul. 2020].

_____ – **INTOSAI-P 50: Principios fundamentales de las actividades jurisdiccionales de las EFS** [Em linha]. 2019. Disponível na internet <URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-50-principles-of-jurisdictional-activities-of-sais/>>. [Consult. 23 Nov. 2020].

_____ – **ISSAI – 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público** [Em linha]. 2019. Disponível na internet <URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>>. [Consult. 06 Ago. 2020].

_____ – **ISSAI – Professional Pronouncements** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>>. [Consult. 06 Ago. 2020].

_____ – **ISSAI 300 – Principios de la auditoría de desempeño** [Em linha]. 2019. Disponível na internet <URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399>>. [Consult. 13 Ago. 2020].

_____ – **ISSAI 400 – Principios de la auditoría de cumplimiento** [Em linha]. 2019. Disponível na internet <URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=400-499>>. [Consult. 13 Ago. 2020].

_____ – **La Declaración de Abu Dabi** [Em linha]. 2016. Disponível na internet <URL: https://dev.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/Congresses/2016_Abu_Dhabi_Declaration/SP_AbuDhabiDeclaration.pdf>. [Consult. 07 Jul. 2020].

_____ – **Objetivos de Desarrollo Sostenible, ODS** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <https://www.intosai.org/es/sp-focus-areas/intosai-y-onu-ods/ods-efs-y-regiones>>. [Consult. 22 Jun. 2020].

_____ – **Plano Estratégico 2017-2020** [Em linha]. Disponível na internet <URL: https://dev.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/SP_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.PDF>. [Consult. 26 Mai. 2020].

_____ – **Working Group on Environmental Auditing** [Em linha]. Disponível na internet <URL: www.environmental-auditing.org>. [Consult. 27 Jul. 2020].

OCDE – Brazil's Supreme Audit Institution: The Audit of the Consolidated Year-end Government Report, **OECD Public Governance Reviews** [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível na internet <URL: <https://doi.org/10.1787/9789264188112-en>>. [Consult. 13 Ago. 2020].

OISC/CPLP – **Estatuto OISC/CPLP** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <http://www.oiscsplp.org/cplp/a-organizacao/estatuto.htm>>. [Consult. 26 Mai. 2020].

OUA – Organização da Unidade Africana – **Carta Africana dos Direitos Humanos** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/africa/banjul.htm>>. [Consult. 27 Fev. 2020].

PORTUGAL – **Constituição da República Portuguesa, Diário da República – Série I** [Em linha]. N.º 86/1976 (1976-04-10). Disponível na internet <URL: <https://dre.pt/constituicao-da-republica-portuguesa>>. [Consult. 11 set. 2019].

_____ – **LEI n.º 98/1997** de 26 de agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas – LOPTC [Em linha]. Atualizada em 28 de dezembro de 2016. Disponível na internet <URL: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=432&tabela=leis>. [Consult. 12 Mai. 2020].

TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGUÊS – **As melhores práticas adotadas pelas ISC na área de auditoria: a experiência do Tribunal de Contas de Portugal**. 2012. p. 16. Disponível na internet <URL: <http://www.oiscsplp.org/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A1458EE9A20145B4D70AA0778B>>. [Consult. 07 Ago. 2020].

_____ – **Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo** [Em linha]. 1992. Tribunal de Contas Português. Disponível na internet <URL: https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_anexo1_Glossario.pdf>. [Consult. 18 Set. 2020].

_____ – **Manual de Auditoria e de Procedimento**, vol. I [Em linha]. Tribunal de Contas Português. Lisboa: 1999. Disponível na internet <URL: https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf>. [Consult. 10 Ago. 2020].

_____ – **Relatório de Atividades 2019** – Sede. Maio de 2020. Disponível na internet <URL: https://www.tcontas.pt/pt-pt/Transparencia/PlaneamentoGestao/RelatoriosAnuaisAtividade/Documents/2019/ra2019_sede.pdf>. [Consult. 20 Set. 2020].

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Brasil) – **Manual de Auditoria de Desempenho** [Em linha]. TCU: Tribunal de Contas da União, 1998. Disponível na internet <URL: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital->

8a81881f6364d8370163bc5ce6d85b14/performance-auditing-manual-1998.htm>. [Consult. 02 Set. 2020].

_____ – **Manual de Auditoria Operacional** [Em linha]. TCU: Tribunal de Contas da União, 2010. Disponível na internet <URL: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D8277322DA6#:~:text=5%20A%20efici%C3%Aancia%20%C3%A9%20definida,mantidos%20os%20padr%C3%B5es%20de%20qualidade>>. [Consult. 18 Set. 2020].

_____ – **Orientações sobre auditorias coordenadas** [Em linha]. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Educação, 2019. Disponível na internet: <URL: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E701C7A670170542BEDA36DA4>>. [Consult. 26 Mai. 2020].

_____ – **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração** [Em linha]. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível na internet: <URL: https://portal.tcu.gov.br/data/files/30/C3/5F/CA/EBDEF610F5680BF6F18818A8/Referencial_basico_governanca.PDF>. [Consult. 20 Mar. 2020].

_____ – **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União - RITCU** [Em linha]. 2020. Disponível na internet <URL: https://portal.tcu.gov.br/data/files/2A/C1/CC/6A/5C66F610A6B96FE6E18818A8/BTCU_01_de_02_01_2020_Especial%20-%20Regimento_Interno.pdf>. [Consult. 21 Ago. 2020].

_____ – **Relatório de Auditoria. Avaliação da preparação do governo Brasileiro para implementar e monitorar os objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS)** [Em linha]. 2017. Plenário – TCU 028.938/2016-0. Disponível na internet <URL: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EABAA93015EBEA527AF574E>>. [Consult. 21 Jul. 2020].

_____ – **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República** [Em linha]. Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Augusto Nardes, 2015. Disponível na internet <URL: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/contas-2014-relatorio-e-parecer-previo-sobre-as-contas-do-governo-da-republica-exercicio-de-2014.htm>>. [Consult. 11 Ago. 2020].

_____ – **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República** [Em linha]. Tribunal de Contas da União. Relator: Ministra Ana Arraes, 2018. Disponível na internet <URL: <https://portal.tcu.gov.br/contas-do-governo-2018/>>. [Consult. 11 Ago. 2020].

UNITED NATIONS – **A carta das Nações Unidas** [Em linha]. Disponível na internet: <URL: <https://nacoesunidas.org/carta/>>. [Consult. 30 Jan. 2020].

_____ – **A Carta Internacional dos Direitos Humanos**. Alto Comissariado das Nações Unidas para os Direitos Humanos. Tradução Gabinete de Documentação e direito comparado, Lisboa: Publinter, 2001.

_____ – **Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development 2015** [Em linha]. Disponível na internet <URL: https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA_Outcome.pdf>. [Consult. 14 Jul. 2020].

_____ – **Agenda 2030** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>>. [Consult. 15 Jul. 2020].

_____ – **Agenda 21** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <http://www.ecologiaintegral.org.br/Agenda21.pdf>>. [Consult. 20 Mar. 2020].

_____ – **Declaração de direitos do homem e do cidadão** [Em linha]. 1789. USP - Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Disponível na internet <URL: <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>>. [Consult. 29 Abr. 2020].

_____ – **Declaração de Direitos Humanos de Viena** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/viena/viena.html>>. [Consult. 03 Mar. 2020].

_____ – **Declaração do Milênio** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/library/ods/declaracao-do-milenio.html>>. [Consult. 16 Mar. 2020].

_____ – **Declaração sobre meio ambiente e desenvolvimento** [Em linha]. USP - Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Disponível na internet <URL: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-meio-ambiente-e-desenvolvimento.html>>. [Consult. 03 Mar. 2020].

_____ – **Declaração sobre o direito ao desenvolvimento** [Em linha]. 1986. Disponível na internet <URL: http://pfdc.pgr.mpf.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/decl_direito_ao_desenvolvimento.pdf>. [Consult. 27 Fev. 2020].

_____ – **Monterrey Consensus on Financing for Development** [Em linha]. 2003. Disponível na internet <URL: <https://www.un.org/esa/ffd/overview/monterrey-conference.html>>. [Consult. 21 Ago. 2020].

_____ – **O Futuro que Queremos** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <http://www2.mma.gov.br/port/conama/processos/61AA3835/O-Futuro-que-queremos1.pdf>>. [Consult. 10 Fev. 2020].

_____ – **Objetivos de Desenvolvimento do Milênio** [Em linha]. Resolução A/RES/55/2. Disponível em: <https://undocs.org/es/A/RES/55/2>>. [Consult. 10 Fev. 2020].

_____ – **Plataforma Agenda 2030** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <http://www.agenda2030.org.br>>. [Consult. 10 Fev. 2020].

_____ – **Resolução A/RES/55/2** [Em linha]. Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. Set/2000. Disponível na internet: <URL: <https://undocs.org/es/A/RES/55/2>>. [Consult. 16 Mar. 2020].

_____ – **Resolução A/RES/66/209** [Em linha]. Maio/2012. Disponível na internet <URL: http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=%20A/RES/66/209&Lang=S>. [Consult. 21 Mar. 2020].

_____ – **Resolução A/RES/69/228** [Em linha]. 2014. Disponível na internet <URL: http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/69/228&Lang=S>. [Consult. 20 Mar. 2020].

_____ – **Resolução A/RES/70/1** [Em linha]. Out/2015. Disponível na internet <URL: http://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf>. [Consult. 10 Fev. 2020].

_____ – **Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável** [Em linha]. Disponível na internet <URL: <https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2015/10/agenda2030-pt-br.pdf>>. [Consult. 10 Fev. 2020].

WORLD BANK – **Governance and Development** [Em linha]. Washington: Oxford University Press, 1992. Disponível na internet: <URL: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/604951468739447676/pdf/multi-page.pdf>>. [Consult. 18 Mar. 2020].

BIBLIOGRAFIA

AGUIAR, Simone Coêlho – **Origem e Evolução dos Tribunais de Contas** [Em linha]. Disponível na internet: <URL: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d90d801833a681b1>> [Consult. 02 Abr. 2020].

ALBERGARIA, Bruno – **O Estado Sustentável Democrático de Direito pela ótica topológica. O Enodamento dos Sistemas Econômicos, Social e Ambiental na Formação do (Complexo) Sistema – Ex Novo e Continuum – Sustentável.** Belo Horizonte: Fórum, 2018. ISBN 978-8545002451.

ALMEIDA, Dayson Pereira de – Desempenho: eficiência, eficácia e efetividade. *In* OLIVEIRA, Aroldo Cedraz de (Coord.). **O controle da administração pública na era digital.** 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. ISBN 978-8545002413. p. 239-270.

ALONSO, José Antonio; AGUIRRE, Pablo; SANTANDER, Guillermo – **El nuevo rostro de la cooperación internacional para el desarrollo.** Madrid: Catarata, 2019. ISBN 978-8490978313.

ALVAREZ, Albino Rodrigues; MOTA, José Aroudo – **Sustentabilidade Ambiental no Brasil: biodiversidade, economia e bem-estar humano.** Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010. ISBN 978-85-7811-054-3.

ALVES, Benedito Antonio – A governança da sustentabilidade ambiental a cargo dos Tribunais de Contas no Século XXI. *In* LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas no Século XXI.** Belo Horizonte: Fórum, 2020. ISBN 978-8545007135. p 19-47.

AMIEIRO, Margarita Alfaro; CAREAGA, Silvia Arias; ROMERO, Ana Gamba – **Agenda 2030 – Claves para la transformación sostenible.** Madrid: Catarata, 2019. ISBN 978-8490977071.

ANDRIOLO, José Leonardo – 4º Lugar: Rui Barbosa e a defesa da probidade e do controle na gestão pública. *In* BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Rui Barbosa: uma visão do controle do dinheiro público,** 2000, p. 194-233.

ANTUNES, Carlos Alberto Morais – O Julgamento do tribunal de contas no âmbito da responsabilização financeira. *In* **Revista do Tribunal de Contas.** Lisboa: Tribunal de Contas. ISSN 0871-3065. n.º 54 (Jul.-Dez. 2010). p. 21-52.

ARAUJO, Júlio Cesar Manhães de – **Controle da atividade administrativa pelo tribunal de contas na Constituição de 1988.** Curitiba: Juruá, 2010. ISBN 978-8536228778.

ARGUELLES, Santiago Martinez – Nuevos Horizontes para el control externo: la agenda 2030. *In* **Revista Española de Control Externo.** ISSN 1575-1333. Vol. XXI, n. 62 (Mayo 2019). p. 65-86.

ARISTOTELES – **Política** [Em linha]. Tradutor Pedro Constantin Toles. S.l.: Editora Martin Claret., 2006. Disponível na internet: <URL: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4667987/mod_resource/content/1/A%20Politica%20-%20Aristoteles.pdf>. [Consult. 23 Abr. 2020].

AZAMBUJA, Darcy – **Teoria geral do estado**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Globo, 1963.

AZEREDO, Renato Luís Bordin de – Análise da natureza jurídica dos Tribunais de Contas e da distinção entre contas de governo e contas de gestão. In LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista (Coord.). **Contas Governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo – estudo de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. ISBN 978-8545002468. p. 217-247.

BALERA, Wagner; SILVA, Roberta Soares da – **Comentários aos objetivos de desenvolvimento sustentável**, São Paulo: Editora Verbatim, 2018. ISBN 978-8583990444.

BARRETO, Pedro Humberto Teixeira – **O Sistema Tribunais de Contas e Instituições Equivalentes**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004. ISBN 85-71474656.

BARROS, Lucivaldo Vasconcelos – TCU: Presença na História Nacional. In Brasil. Tribunal de Contas da União. **Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras**. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999, p. 221-280.

BONAVIDES, Paulo – **Curso de Direito Constitucional**. 21ª ed. atual. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2007. ISBN 978-8539201127.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; GRANADO, Gustavo Adolfo Rocha – Compliance no setor público: necessário; mas suficiente? **Equilíbrio entre compliance e accountability parecer ser caminho razoável para mitigar a corrupção** [Em linha]. 2017. Disponível na internet: <URL: <https://www.esafi.com.br/artigo/compliance-no-setor-publico-necessario-mas-suficiente/>>. [Consult. 27 Ago. 2019].

BROW, Renato Jorge – **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil: o TCU – uma análise jurídico administrativa**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. ISBN 858-7984217.

CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais**. Lisboa: AAFDL, 2018.

CARVALHO, Carlos Gomes – **Introdução ao Direito Ambiental**. 3ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Letras & Letras, 2001. ISBN 85-85387114.

CARVALHO, Edson Ferreira de – **Meio Ambiente e Direitos Humanos**. 2ª ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2011. ISBN 978-8536234397.

CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; RODRIGUES, Ricardo Schneider – O Tribunal de Contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. **A&C - Revista de Direito Administrativo & Constitucional** [Em linha]. Belo Horizonte: Fórum conhecimento jurídico. ISSN 1516-3210. Ano 18, n. 71 (Jan./Mar. 2018). Disponível na internet: <URL: <http://dx.doi.org/10.21056/aec.v18i71.844>>. [Consult. 07 Mai. 2020].

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura – O papel do Tribunal de Contas e os Desafios frente ao Terceiro Milênio. *In* **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. v. 35, n. 2, (Abr./Jun. 2000).

CASTRO, Leonardo C. – **O Controle externo alemão e português e experiências na Administração Pública: busca de práticas eficientes e métodos através de experiência de cooperação técnica** [Em linha]. Disponível na internet: <URL: <https://portal.tcm.sp.gov.br/Management/GestaoPublicacao/DocumentoId?IdFile=68cee8c5-2e79-4c8b-b69d-a23e958fa723>>. [Consult. 04 Abr. 2020].

CASTRO NETO, Joaquim Alves de *et al* – Projetos como uma estratégia para o desenvolvimento sustentável da função de auditoria operacional. *In* LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**, Belo Horizonte: Fórum, 2020. ISBN 978-8545007135. p. 198-199.

CHADID, Ronaldo – **A função social do tribunal de contas no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. ISBN 978-8545006237.

CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias – Os Tribunais de Contas na era da governança pública: focos, princípios e ciclos estratégicos de controle externo. *In* LIMA, Edilberto Carlos Pontes – **Tribunal de contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. ISBN 978-8545007135. p. 313-336.

CHEKER, Monique – **Ministério público junto ao tribunal de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. ISBN 978-8577002337.

CITADINI, Antônio Roque – **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max Limonad, 1995. ISBN 978-8586300059.

CLUNY, António – **Responsabilidade financeira e tribunal de contas**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. ISBN 978-9723220148.

COLMENERO, Ramón Bonnel – El Tribunal de Cuenta. *In Separata de Saberes, Revista de Estudios Jurídicos, Económicos y Sociales*, Madrid: Universidad Alfonso X el Sabio, Facultad de Estudios Sociales, Villanueva de la Cañada. ISSN 1695-6311. Vol. 4 (2006).

COMISSÃO SOBRE GOVERNANÇA GLOBAL – **Nossa comunidade global: relatório da comissão sobre governança global**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1996.

COMISSÁRIO DA AUDITORIA MACAU – **A gestão das finanças públicas, os objectivos de desenvolvimento sustentável e o papel das instituições superiores de controlo** [Em linha], apresentado no VI Seminário da Organização, organizado pela OISC/CPLP, na cidade de Praia, Cabo Verde, em 06/06/2019 Disponível na internet: <URL: <http://www.oiscplp.org/cplp/seminarios/vi-praia-cabo-verde-2019.htm>>. [Consult. 16 Mar. 2020].

COMPARATO, Fábio Konder – **A afirmação histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2011. ISBN 978-8502089730. p. 407-417.

CONGIU, Silvana – **La Corte dei Conti, evoluzione storica, tutela e valori etici** [Em linha]. Discorso Corte dei Conti, 23 de novembro de 2012. Disponível na internet: <URL: <http://www.studiolegalecongiucastelli.it/agenda/discorso-corte-dei-conti/>>. [Consult. 27 Abr. 2020].

COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da – A contribuição dos órgãos de controle externo para a Agenda 2030. **Revista Interesse Público – IP**, Belo Horizonte: ano 21, n. 100, (Nov./Dez. 2016). p. 173-178.

_____ – Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Auditoria de preparação na prática: um caso específico**, Curso TCU. Tribunal de Contas da União - TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2020.

_____ – Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Noções básicas de uma auditoria de preparação**, Curso TCU. Tribunal de Contas da União - TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2020.

COSTA, Luiz Bernardo Dias – **Tribunal de Contas: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2006. ISBN 85-77000141.

COSTA, Paulo Nogueira da – **O papel dos tribunais de contas na proteção dos direitos sociais**. Portimão: Jurismat, 2015. ISSN: 2182-6900.

_____ – **O Tribunal de Contas e a boa governança**. 2ª ed., Petrony Editora, 2017. ISBN 978-9726852377.

_____ – **Que “Contas”? – o controlo financeiro externo entre *accounting* e *accountability***. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra (verão 2013). Ano 6, n. 2. p. 41-69.

CRAVO, Rita Delgado Oliveira Nunes – **A Evolução do Desenvolvimento Sustentável em Portugal nos últimos 30 anos** [Em linha]. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2018. Dissertação de Mestrado em Ecologia e Gestão Ambiental. Disponível na internet: <URL: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/35290/1/ulfc121849_tm_Rita_Cravo.pdf>. [Consult. 09 Fev. 2020].

CRETELLA JÚNIOR, José – **Tratado de Direito Administrativo**, São Paulo: Forense, 1970.

CUTANDA, Blanca Lozano – **Derecho Ambiental Administrativo**. 11ª ed. Madrid: La Ley, 2010. ISBN 978-8481266580.

DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira – **As funções do tribunal de contas e o estado de direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. ISBN 978-8577003280.

DALL'OLIO, Leandro Luis dos Santos – A fiscalização e o papel pedagógico dos tribunais de contas: um olhar sobre a Agenda 2030 da ONU. *In Caderno da Escola Paulista de Contas Pública* [Em linha]. 2018. Disponível na internet: <URL: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/download/52/51/>>. [Consult. 07 Set. 2020].

DALLARI, Dalmo de Abreu – **Elementos da teoria geral do Estado**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. ISBN 850-2037536.

DE JESUS, Ana; OLIVEIRA E SILVA, Bruno – Ambiente, “economia verde” e Direitos Humanos. *In Análise Social* [Em linha]. 2017, n. 223, ISSN 0003-2573. p. 306-327. Disponível na internet: <URL: http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0003-25732017000200003&lng=pt&nrm=iss>. [Consult. 18 Fev. 2020].

DEYRA, Michel – **Direito Internacional Humanitário**. Tradução Catarina de Albuquerque e Raquel Tavares. Procuradoria Geral da República. Gabinete de Documentação e Direito Comparado, 2001.

DIAS, Omar Pires – A contabilidade forense como instrumento de controle e de investigação de crimes perpetrados contra o patrimônio público. **Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM**, Belo Horizonte: ano 16, n. 5. (Jul./Set. 2015). p. 173-190.

DIAS, Reinaldo – **Sustentabilidade: origem e fundamentos; educação e governança global; modelo de desenvolvimento**. São Paulo: Atlas, 2015. ISBN 978-8522499199.

DUARTE, Maria Luísa – **Direito Internacional Público e Ordem Jurídica Global do Século XXI**. Lisboa: AAFDL, 2017. ISBN 978-9723222654.

DUARTE, Sofia Santos Tânia – **O Setor Financeiro e o Crescimento Sustentável – A nova finança do século XXI**. Coimbra: Almedina, 2019. ISBN 978-9724076645.

DUGUIT, Leon – **Fundamentos do direito**. S.l.: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005. ISBN 978-8575250299.

DUTRA, Paula Hebling – Framework de resultados de auditorias nos temas dos objetivos de desenvolvimento sustentável. **Fiscalização e desenvolvimento sustentável** [Em linha]. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União. ISSN 0103-1090. Ano 48, n. 136, (Mai./Ago. 2016). p. 33-38. Disponível na internet: <URL: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/66/94>. [Consult. 08 Jun. 2020].

_____ – Os objetivos de Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores – **O papel das entidades fiscalizadoras na Agenda 2030**. Curso TCU. Tribunal de Contas da União - TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2020.

_____ – Os objetivos Desenvolvimento Sustentável e as Entidades Fiscalizadoras Superiores – **Princípios e meios de implementação: o papel dos governos na Agenda 2030**. Curso TCU. Tribunal de Contas da União - TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2020.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; OLIVEIRA, Aroldo Cedraz – Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília: ano 46, n. 129 (Jan./Abr. 2014). p. 38-49.

ENCICLOPÉDIA Eletrônica – **Barsa**. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil Publicações Ltda, 1999. (CD-ROM).

ESPIELL, Hector Gros – **Los derechos económicos, sociales y culturales en el sistema interamericano**. San José: Libro Libre, 1986. ISBN 9977901287.

FÉDER, João – **Erário: o dinheiro de ninguém**, Curitiba: Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1997. ISBN 85-85718021.

_____ – Introdução. In **O Controle do dinheiro público**, Rio de Janeiro: Âmbito Cultural, 1988.

_____ – O tribunal de contas, o estado e a constituinte. Conferência pronunciada no Cinquentenário do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 27 de junho de 1985. In **O controle do dinheiro público**, Rio de Janeiro: Âmbito Cultural, 1988.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby – **Ministério Público junto aos Tribunais de Contas**. Brasília: Revista de Informação Legislativa, v. 30, n. 119 (Jul./Set. 1993), p. 233-244.

FLEISCHMANN, Roberto Silveira – Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administração Pública** [Em linha]. Rio de Janeiro: v. 53, n. 1 (Fev. 2019). p. 23-44. Disponível na internet: <URL: <https://doi.org/10.1590/0034-7612169824>>. [Consult. 25 Ago. 2020].

FRANCO, António de Souza; PAIXÃO, Judite Cavaleiro – **Tribunal de Contas** (25.10.1930 – 31.12.1992). Lisboa: Revista do Tribunal de Contas. ISSN 0871-3065. n. 19 e 20 (Jul./Dez. 1993). p. 625-726.

FREITAS, Carla Alexandra dos Santos – **Boa Governação na cooperação internacional para o desenvolvimento** [Em linha], XXII Congresso Internacional do Centro Latino Americano para el Desarrollo (CLAD) sobre a Reforma do Estado e da Administração Pública, 2017. Disponível na internet: <URL: http://repap.ina.pt/bitstream/10782/680/1/CLAD2017%20Boa%20governan%C3%A7a%20na%20coop%20intern%20desen_CF.pdf>. [Consult. 19 Mar. 2020].

FURTADO, J.R. Caldas – **Direito Financeiro**. 4ª ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2013. ISBN 978-8577006885.

GAMEIRO, António Ribeiro; COSTA, Nuno Moita da; PIMENTEL, Liliana Marques – **As finanças públicas e o seu controlo**. Coimbra: Almedina, 2020. ISBN 978-9724080611.

GOLDEMBERG, J.; BARBOSA, L. M. – A legislação ambiental no Brasil e em São Paulo. **Revista Eco 21** [Em linha]. Rio de Janeiro: n. 96, nov. 2004. Disponível na internet: <URL: www.eco21.com.br/textos/textos.asp?ID=954>. [Consult. 03 Fev. 2020].

GOMES, Carla Amado – **Direito Internacional do Ambiente: uma abordagem temática**. Lisboa: AAFDL, 2018. ISBN 978-9726292319.

_____ – **Introdução ao Direito do Ambiente**. 4ª ed. Lisboa: AAFDL, 2018. ISBN 978-9726292647.

GOMIDES, Jose Eduardo; SILVA, Andrea Candida – O Surgimento da expressão “Governance”, Governança e Governança Ambiental, um resgate teórico. **Revista de Ciências Gerenciais**, vol. XIII, n. 18, ano 2009. p. 179. Disponível na internet <URL: <https://seer.pgsskroton.com/index.php/rcger/article/view/2618>>. [Consult. 19 Mar. 2020].

GONÇALVES, Alcindo Fernandes; COSTA, José Augusto Fontoura – **Governança global e regimes internacionais**. São Paulo: Almedina, 2011. ISBN 978-8563182067.

GONÇALVES, Alcindo – **O conceito de governança**. In XIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, Anais., Fortaleza: 3, 4 e 5 de novembro de 2005. Disponível na internet: <URL: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/078.pdf>>. [Consult. 16 Mar. 2020].

GONÇALVES, Sandro Pereira; SILVA, Sidnéia Alves da; ANACLETO, Rosângela Haydê Gonçalves – **Efeito estufa, suas causas e medidas para amenizar suas consequências** [Em linha]. Unesp, 2014. [Consult. 31 Jan. 2020]. Disponível na internet: <URL: <http://wwwp.fc.unesp.br/~lavarda/procie/dez14/sandro/index.htm>>.

GOUVEIA, Jorge Bacelar – **Manual de Direito Internacional Público**. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-9724069739.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado – **Direito Ambiental**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2014. ISBN 978-8522484393.

GTSC A2030 – **Relatório LUZ da Agenda 2030 de desenvolvimento sustentável** [Em linha]. Grupo de Trabalho da Sociedade Civil para Agenda 2030, Jun./2017. Disponível na internet: <URL: <https://brasilnaagenda2030.files.wordpress.com/2017/07/relatorio-luz-gtsc-brasil-hlpf2017.pdf>>. [Consult. 15 Jul. 2020].

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho – **Regime jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. ISBN 852-0309763.

GUERRA, Evandro Martins – **Controle Externo da Administração Pública**. 4ª ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2019. ISBN 978-8545006329.

GUERRA, Sidney; GUERRA, Caio Grande – **Desenvolvimento Sustentável à Luz do Direito Internacional Ambiental** [Em linha]. Disponível na internet: <URL: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=f365c0cee72aa186>>. [Consult. 03 Fev. 2020].

HOGAN, Daniel Joseph – População e meio ambiente: a emergência de um novo campo de estudos. In HOGAN, Daniel Joseph – **Dinâmica populacional e mudança ambiental**:

cenários para o desenvolvimento brasileiro. Campinas: Núcleo de Estudos de População, 2007. ISBN 978-8588258099. p. 13-57.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON – **Auditoria: Registros de uma Profissão** [Em linha]. São Paulo. 2006. Disponível na internet: <URL: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>>. [Consult. 27 Abr. 2020].

INTOSAI – **Conclusões e Recomendações dos Congressos.** 3ª ed. Tribunal de Contas. Grafiletra, 2010.

KAMIYAMA, A. – Desenvolvimento sustentável. São Paulo (estado). Secretaria do Meio Ambiente/Coordenadoria de Biodiversidade e Recursos Naturais. **Agricultura sustentável.** São Paulo: SMA, 2011.

KARIS, Alar – Fiscalización ambiental: fundamental para el Desarrollo sostenible. *In* **Entidades Fiscalizadoras Superiores.** Baden-Baden, 2013. ISBN 978-3848710720.

KNOPP, Glauco – Governança Social, território e desenvolvimento. **Perspectivas em Políticas Públicas** [Em linha], Belo Horizonte: Revista Científica. v. 4, ed. 8 (Jul./Dez. 2011). p. 53-74. Disponível na internet: <URL: <http://revista.uemg.br/index.php/revistappp/article/download/916/616>>. [Consult. 27 Abr. 2020].

LAINO, Aurelio – **Corte dei conti e Ragioneria Generale dello Stato, una collaborazione storica** [Em linha]. Ora Legale diritti & dintorni News, 2019. Disponível na internet: <URL: <https://www.oralegalenews.it/magazine/06-aprile/la-corte-dei-conti-e-la-ragioneria-generale-dello-stato-una-collaborazione-storica/4735/2019/>>. [Consult. 27 Abr. 2020].

LAVALL, Tuana Paula; OLSSON, Giovanni – Governo Global e o Desenvolvimento na sua pluridimensionalidade: um olhar sobre a Agenda 2030 das Nações Unidas. *In* **Direito e Desenvolvimento**, ISSN 2236-0859. vol. 10, n. 1 (Jan./Jun. 2019). p. 51-64.

LIMA, George Marmelstein – Críticas à teoria das gerações (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais [Em linha]. Teresina: **Revista Jus Navigandi**, ano 8, n. 173, 26 dez. 2003. Disponível na internet: <URL: <https://jus.com.br/artigos/4666>>. [Consult. 13 Fev. 2020].

LIMA, Luiz Henrique – **Controle Externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas.** 8ª ed. São Paulo: Método, 2019. ISBN 978-8530986872.

LOBO, Carlos Baptista – **Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia**. Coimbra: Almedina, 2019. ISBN 978-9724076577.

MACHADO, Jónatas E. M. – **Direito Internacional**. 5ª ed. Coimbra: Gestlegal, 2019. ISBN 978-9898951113.

_____ – **Os Direitos Humanos como novo paradigma do Direito**. Boletim da Ordem dos Advogados. ISSN 0873-4860-27. N. 75 (Fev. 2011). p. 32-33.

MARCO, Cristhian Magnis de; MEZZAROBIA, Oribes – O Direito Humano ao Desenvolvimento Sustentável: Contornos Históricos e Conceituais. **Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável** [Em linha]. Belo Horizonte: v. 14, n. 29, out. 2017. ISSN 21798699. p. 323-349. Disponível na internet: <URL: <http://www.domholder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1066/623>>. [Consult. 03 Mar. 2020].

MARTINS, Ana Maria Guerra – **Direito Internacional dos Direitos Humanos**. Coimbra: Almedina, 2006. ISBN 978-9724027685.

MARTINS, Guilherme d'Oliveira Martins – A reforma do Tribunal de Contas em 2006, **Revista do Tribunal de Contas**. ISSN 0871 3065. N. 46 (Jul./Dez. 2006). p. 27-62.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira – **Curso de Direitos Humanos**. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2017. ISBN 978-8530975432.

_____ – **Curso de Direitos Internacional Público**. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2019. ISBN 978-85-309-7543-2.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira; TEIXEIRA, Gustavo de Faria Moreira – O direito internacional do meio ambiente e o greening da Convenção Americana sobre Direitos Humanos [Em linha]. vol. 9, n. 1, **Revista Direito GV**, 2013. ISSN 2317-6172. p. 199-241. Disponível na internet: <URL: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322013000100008&lng=en&nrm=iso>. [Consult. 27 Fev. 2020].

MEADOWS, Donella H.; MEADOWS, Dennis L.; RANDERS, Jorgen; BEHRENS III, W. W. – **Limites do Crescimento: Um relatório para o projeto do Clube de Roma sobre o dilema da humanidade**. São Paulo: Editora Perspectiva, 1973.

MEDAUAR, Odete – Alcance da proteção do meio ambiente pela via jurisdicional: controle das políticas públicas ambientais?. In **Políticas públicas ambientais: estudos em homenagem ao Professor Michel Prieu**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2009. p. 219-230.

_____ – **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. ISBN 852-0310702.

MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Editora Malheiros, 2003. ISBN 85-74204765.

MILARÉ, Édis – **Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco**: doutrina, jurisprudência, glossário. 7ª ed. rev., atual. e reform. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. ISBN 978-85-203-3918-3.

MILESKI, Helio Saul – **O Controle da gestão pública**. 3ª ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018. ISBN 978-8545004066.

_____ – **Tribunal de Contas: evolução, natureza, funções e perspectivas futuras** [Em linha]. 2009. Disponível na internet: <URL: <http://mileskiadvogados.com.br/imagens/doutrina/artigos/08.pdf>> [Consult. 09 Abr. 2020].

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de Araújo – Auditoria governamental: classificação, conceitos e peculiaridades. **Fórum de Contratação e Gestão Pública** – FCGP, Belo Horizonte: ano 14, n. 164 (Ago. 2015). p. 50-58.

MORAES, Alexandre – **Direito constitucional administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. ISBN 978-8522447749.

NETO, Jayme Baleeiro – **As Organizações Sociais e o Controle dos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004. ISBN 85-7147463X.

OLIVEIRA, Bárbara Nazareh *et al.* – **Os Direitos Fundamentais no Timor Leste: Teoria e Prática**. Coimbra: Coimbra Editora, 2015. ISBN 978-9892052366.

OLIVEIRA, Leandro Dias – Os “Limites do Crescimento” 40 anos depois: Das “Profecias do Apocalipse Ambiental” ao “Futuro Comum Ecologicamente Sustentável”. **Revista Continentes**, [S.l.]. ISSN 2317-8825. n. 1 (Jul. 2012), p. 72-96.

PASCOAL, Valdecir – **Direito Financeiro e Controle Externo**. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2015. ISBN 978-8530966317.

PELEGRI, Marcia – **A competência sancionatória do tribunal de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. ISBN 978-85-7700-833-9.

PEREIRA, Paulo Trigo; AFONSO, António; ARCANJO, Manuela; SANTOS, José Carlos Gomes dos – **Economia e Finanças Pública**. 5ª ed. Lisboa: Escolar Editora, 2016. ISBN 978-9725924921.

PESSOA, João Gustavo de Paiva; SILVA, José Alexandre Fonseca da – **Sistemas de controle externo – abordagem sobre o sistema anglo-saxão e latino-americano**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará. ISSN 1980-086X (Jul.-Dez. 2012), p. 223-244.

PESSOA, Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula – Tribunais de Contas: origem, evolução e natureza do controle financeiro. **Revista Controle**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará. ISSN 1980-086X. Vol. 5. n. 2, 2005, p. 28-44.

PIOVESAN, Flávia – Direitos Humanos, o princípio da dignidade humana e a constituição de 1988. **Revista do Instituto de hermenêutica Jurídica – RIHJ**, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 2, Jan./Dez. 2004.

POLARINI, Giovana Meire – A eficácia vertical e horizontal das normas de direitos fundamentais. In GOZZO, Débora (Coord.). **Informação e direitos fundamentais: a eficácia horizontal das normas constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN 978-8502118904. p. 38-56.

POLLITT, Christopher *et al.* – **Desempenho ou legalidade?: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países**. Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008. ISBN 978-8577001705.

PORTUGAL, Ministério Público de – **O que são os Direitos Humanos [Em linha]**. Gabinete de Documentação e Direito Comparado. Published on Gabinete de Documentação e Direito Comparado. Disponível na internet: <URL: <http://gddc.ministeriopublico.pt/pagina/o-que-sao-os-direitos-humanos?menu=direitos-humanos>>. [Consult. 04 Fev. 2020].

POTT, Crisla Maciel; ESTRELA, Carina Costa – Histórico ambiental: desastres ambientais e o despertar de um novo pensamento. **Revista Estudos Avançados**. São Paulo: ISSN 0103-4014. v. 31, n. 89, Jan./Abr. 2017, p. 271-283.

QUIRINO, Ana Elen Felix – **INTOSAI x IFAC: Diferença nos Padrões de Auditoria, Financeira** [Em linha]. Brasília: Universidade de Brasília, 2014. Monografia apresentada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Disponível na internet: <URL: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/11557/1/2014_AnaElenFelixQuirino.pdf>. [Consult. 25 Mai. 2020].

RAMIRES, Maurício – **Crítica à aplicação de precedentes no direito brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. ISBN 978-8573486797.

RAMIRES, Rosana Laura de Castro Farias – **Direito do controle externo, direitos humanos e o direito constitucional internacional**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2019. Tese de Doutorado em Direito Constitucional. Orientadora Doutora Flavia Cristina Piovesan.

RECH, Celmar; ZORTÉA, Cinthya Hayashida de Carvalho – Domínio contestado: reflexões acerca da corrupção e o papel dos tribunais de contas. *In* LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. ISBN 978-8545007135. p. 49-60

REDAÇÃO PENSAMENTO VERDE – **Clube de Roma e o relatório “Os limites do crescimento” (1972)** [Em linha], 2014. Disponível na internet: <URL: <https://www.pensamentoverde.com.br/sustentabilidade/clube-roma-relatorio-limites-crescimento-1972/>>. [Consult. 04 Fev. 2020].

REI, F.; GRANZIERA, M. – Direito Ambiental Internacional: novos olhares para a ciência do direito. *In* Maria Luiza Machado Granziera, Fernando Rei (Coord.). **Direito Ambiental Internacional: avanços e retrocessos 40 anos de conferências das Nações Unidas**. São Paulo: Atlas, 2015.

RIBEIRO, Victor Pereira – Aplicação da teoria do fato consumado como instrumento de Direitos Humanos na solução de situações práticas de Direitos Ambientais. **Direitos Humanos e Meio Ambiente** [Em linha]. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2017. ISBN 978-8542010749. p. 265-284. Disponível na internet: <URL: http://ibdh.org.br/wp-content/uploads/2016/02/44600-Portugu%C3%AAs-Direitos-humanos-e-meio-ambiente.indd_.pdf>. [Consult. 04 Fev. 2020].

ROCHA, Arlindo Carvalho – A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública** [Em linha]. Rio de Janeiro: ISSN 0034-7612. Vol. 47, n. 4 (Jul./Ago. 2013). p. 901-925. Disponível na internet: <URL: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000400005>. [Consult. 09 Set. 2020].

ROMA, Júlio César – Os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio e sua transição para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável [Em linha]. **Revista Ciência e Cultura**. São Paulo: ISSN 2317-6660, vol. 71, n. 1, Jan./Mar., 2019, p. 33-39. Disponível na internet: <URL:

http://cienciaecultura.bvs.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0009-67252019000100011>. [Consult. 10 Fev. 2020].

ROMANÍ, Carlos Fernández de Casadevante – **La protección del Medio Ambiente em Derecho Internacional, derecho comunitario europeo y derecho español**. Bilbao: Vitoria-Gasteiz, 1991.

ROSILHO, André – **Tribunal de Contas da União: Competências, Jurisdição e Instrumentos de Controle**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. ISBN 978-8586749882.

ROSSI, Danilo Valdir Vieira – **O Tribunal de Contas e a qualidade da democracia: um comparativo entre modelos institucionais [Em linha]**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2017. Tese de Doutorado em Direito do Estado. Disponível na internet: <URL: <https://repositorio.usp.br/item/002871330>>. [Consult. 24 Abr. 2020].

SÁ, Filipe – **Barcarena (PA): Ponto fora da curva – Boas Práticas na Utilização da Agenda 2030 de Objetivos de Desenvolvimento Sustentável [Em linha]**. Trabalho de Conclusão do Curso na Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Federal de Uberlândia, 2019. Disponível na internet: <URL: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/26484>>. [Consult. 19 Mar. 2020].

SACHS, Igany – **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável**. Rio de Janeiro: Garamond, 2009. ISBN 85-8643535X.

_____ – **Desenvolvimento: includente, sustentável, sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008. ISBN 85-761704X.

SACHS, Jeffrey D. – **A Era do Desenvolvimento Sustentável**. Lisboa: Conjuntura Actual, 2017. ISBN 978-9896941321.

SANTOS, Jair Lima – **Tribunal de Contas da União & Controles Estatal e Social da Administração Pública**. Curitiba: Juruá, 2011. ISBN 85-36202432.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Meio Ambiente/Coordenadoria de Biodiversidade e Recursos Naturais – **Agricultura sustentável**. São Paulo: SMA, 2011. ISBN 978-8586624841.

SILVA, Ana Rodrigues da – A Responsabilidade Ambiental por actos de direito internacional público. *In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. XLIII – n. 1, Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

SILVA, Artur Adolfo Cotias e – O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). In **Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras**. Brasília: TCU – Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 19-144.

SILVA, Eliane de Sousa – Auditoria operacional: um instrumento de controle social. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte: ano 2, n. 1 (Set. 2011). p. 287-310.

SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e – **Direito Ambiental Internacional**. 2ª ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Thex Ed., 2002. ISBN 85-85575867.

SILVA, José Afonso da – **Curso de Direito Constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1998. ISBN 857-4200174.

_____ – **Direito ambiental constitucional**. 8ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2010. ISBN 978-8574209920.

SILVA FILHO, João Antônio da – **Tribunais de Contas no Estado Democrático e os desafios do controle externo**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019. ISBN 978-8569220664.

SILVEIRA, Henrique Lago da – **O Princípio do Desenvolvimento Sustentável na Imposição de Barreiras climáticas unilaterais ao comércio internacional de bens** [Em linha]. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2013. Dissertação de Mestrado em Direito. Disponível na internet: <URL: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/107273>>. [Consult. 05 Fev. 2020].

SIMÕES, Edson – **Tribunais de Contas: controle externo das contas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2014. ISBN 978-8502215207.

SIQUEIRA, Bernardo Rocha – O Tribunal de Contas da União de ontem e de hoje. In **Prêmio Serzedello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras**. Brasília: TCU – Instituto Serzedello Corrêa, 1999, p.145-220.

SOARES, Guido Fernando Silva – **A Proteção internacional do meio ambiente**. Barueri: Manole, 2003. ISBN 85-20417760.

SOTILLO, José Ángel – **El reto de cambiar el mundo – La Agenda 2030 de desarrollo sostenible**. Madrid: Catarata, 2015. ISBN 978-8490970881.

SOUSA, Domingos Pereira de – **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Vol. I. Lisboa: Quid Juris, 2017. ISBN 978-972-724-761-5.

SPECK, Bruno Wilhelm – **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000. ISBN 85-75040049.

SUBI, Henrique Romanini; JUNQUEIRA, Michelle Asato (Org.) – **Tribunal de contas: reflexões além da fiscalização**. Curitiba: Editora CRV, 2015. ISBN 978-8544406007.

TAVARES, José F. F.; MARTINS, Guilherme d'Oliveira – O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa. In SOUSA, Marcelo Rebelo de *et al.* **Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 691-711.

TAVARES, José F. F. – **Estudos de Administração e Finanças Públicas**. 2ª ed. atualizada, Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-9724054827.

_____ – **O Tribunal de Contas do visto, em especial – conceito, natureza e enquadramento na actividade de administração**. Coimbra: Almedina, 1998. ISBN 978-9724030777.

_____ – **Recomendações do Tribunal de Contas**. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3509-3.

TAVARES, Raquel – **Direitos Humanos de onde vêm, o que são e para que servem?** 2ª ed. Lisboa: INCM, 2013.

TENÓRIO, Igor – Direito Financeiro Brasileiro. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília: TCU. v. 4, n. 4, (Abr. 1973), p. 73-91.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado; LEAL, César Barros – **Direitos Humanos e Meio Ambiente**. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2017. ISBN 978-8542010749.

UNITED NATIONS WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT – ***Our Common Future*** [Em linha]. 1987. Disponível na internet: <URL: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>>. [Consult. 30 Jan. 2020].

UNITED NATIONS – **A História da Organização** [Em linha]. Disponível na internet: <URL: <https://nacoesunidas.org/conheca/historia/>>. [Consult. 30 Jan. 2020].

_____ – **A ONU e a governança** [Em linha], 2009. Disponível na internet: <URL: <https://nacoesunidas.org/acao/governanca/>>. [Consult. 17 Mar. 2020].

_____ – **A ONU e o Meio Ambiente** [Em linha]. Disponível na internet: <URL: <https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente/>>. [Consult. 30 Jan. 2020].

_____ – **Contribuição do setor privado para objetivos globais ainda está longe do ideal, diz estudo** [Em linha]. 2019. Disponível na internet: <URL: <https://nacoesunidas.org/contribuicao-do-setor-privado-para-objetivos-globais-ainda-esta-longo-do-ideal-diz-estudo/>>. [Consult. 15 Jul. 2020].

_____ – Development Report 2019: **The Future is Now** – Science for Achieving Sustainable Development [Em linha]. New York, 2019. Disponível na internet: <URL: https://brasilnaagenda2030.files.wordpress.com/2019/09/24797gsdr_report_2019.pdf>.[Consult. 20 Mar. 2020].

_____ – **Financiamento do desenvolvimento sustentável precisa de parcerias mais sólidas, destaca fórum da ONU** [Em linha]. 2017. Disponível na internet: <URL: <https://nacoesunidas.org/financiamento-do-desenvolvimento-sustentavel-precisa-de-parcerias-mais-solidas-destaca-forum-da-onu/>>. [Consult. 15 Jul. 2020].

_____ – **What is Good Governance** [Em linha]. 2009. Disponível na internet: <URL: <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>>. [Consult. 29 Out. 2020].

VEIGA, José Eli da – **Para entender o Desenvolvimento Sustentável**. São Paulo: Editora 34, 2015. ISBN 978-8573266122.

WILENSKY, Alfredo Héctor; JANUÁRIO, Rui – **Direito Internacional Público Contemporâneo**. Lisboa: Áreas Editora, 2003. ISBN 972-8472552.

ZYMLER, Benjamin – **Direito administrativo e controle**. 4ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. ISBN 978-8545000525.