

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE – SP

OS TRIBUNAIS DE CONTAS E SUA FUNÇÃO SOCIAL

Leandro José Vieira

Presidente Prudente/SP
2006

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE – SP

OS TRIBUNAIS DE CONTAS E SUA FUNÇÃO SOCIAL

Leandro José Vieira

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção de Grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Evandro Herrera Bertone Gussi.

Presidente Prudente/SP
2006

OS TRIBUNAIS DE CONTAS E SUA FUNÇÃO SOCIAL

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Evandro Herrera Bertone Gussi

José Maria Zanuto

Mario Coimbra

Presidente Prudente/SP, 28 de novembro de 2006.

Dedico o presente trabalho aos meus pais, Juarez Vieira (“in memoriam”) e Margarida Oliveira Vieira, por todo o sofrimento que enfrentaram para que eu e minhas irmãs pudéssemos crescer como pessoas de bem, educadas com a ética das pessoas simples;
Ao meu filho Rian, meu tesouro, presente de Deus na minha vida;
À minha esposa Fábria, meu porto seguro, exemplo de dedicação e competência.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, o digno de toda glória e louvor, que sempre esteve comigo, me inspirando, conduzindo este trabalho para que nele estivesse o melhor de mim.

Agradeço ao Professor Mestre Evandro Herrera Bertone Gussi, que mesmo sem me conhecer profundamente, aceitou orientar-me e contribuiu de forma decisiva no desenvolvimento deste trabalho.

À minha família, que soube compreender as ausências e as madrugadas debruçadas sobre os livros, todo o meu reconhecimento.

Aos meus amigos de faculdade, em especial Dalber, Diego e Raphael Bonilha, pois, como dizem, amigos são os irmãos que Deus nos permite escolher. Meu muito obrigado.

*Se não fizermos o melhor
Lutaremos para que o melhor seja feito
Não somos o que queremos ser
Não somos o que iremos ser
Mas graças à Deus
Não somos mais o que éramos.*

Martin Luter king

RESUMO

O presente trabalho, analisa mediante pesquisa doutrinária as origens e razões de existência do Estado. Examina os princípios afetos à Administração Pública, nos principais aspectos relacionados ao controle. Apresenta os modelos da Dualidade e da Unicidade de Jurisdição, onde na primeira os litígios administrativos são analisados por um corpo distinto da Magistratura, a Justiça Administrativa, na qual se inserem, em alguns países, os Tribunais de Contas. Utilizando em conjunto os métodos sistemático e comparativo, analisa as diferentes formas de estruturação das instituições encarregadas do controle externo da Administração Pública no Direito Comparado e no Direito pátrio. Traz uma abordagem acerca do controle interno, mais precisamente o sistema adotado pela Constituição Republicana de 1988. Em seguida, examina os tipos de controle externo, notadamente os exercidos por meio de Controladorias, Ombudsman e Tribunais de Contas. Aprofunda-se no exame dos Tribunais de Contas, suas origens, evolução, forma de apresentação do Direito Comparado. Neste contexto, analisa também, a origem da instituição Tribunal de Contas no Brasil, sua evolução nas constituições e sua atual conformação estabelecida pela Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988. A abordagem final do presente trabalho, cuida da função social dos Tribunais de Contas, sua efetividade e os mecanismos necessários para a melhoria de suas ações, com vistas ao atingimento de seus objetivos constitucionalmente consagrados.

Palavras-chave: Administração Pública – Controle interno - Controle externo – Função social - Tribunais de Contas.

ABSTRACT

The present work analyses through doctrine research the origins and reasons of the State existence. It examines the principles regarding the Public Administration, in the main aspects related to the control. It presents the models of the Duality and Uniqueness of Jurisdiction, in which on the first the administrative lawsuits are analyzed by a different body from Magistrates, the Administrative Justice, in which are inserted, in some countries, the Account Tribunals. By using a group of systematic and comparative methods, the different forms of structuring of the institutions responsible for the external control in the Public Administration in the Compared Law and in the national law are analyzed. It is approached the internal control, and more precisely the system adopted by the Constitution of 1988. Later, the types of external control are examined, specially the ones performed through Controlling Bodies, Ombudsman and Account Tribunals. More emphasis is given to the examination of Account Tribunals, origins, evolution, presenting form in the Compared Law. In this context, it is analyzed as well, the origin of the institution of the Account Tribunal in Brazil, its evolution in the constitutions and its current conformation established by the Federal Constitution of the Republic of Brazil promulgated in 1988. The final approach of the present research deals with the social function of the Account Tribunals, its effectiveness and its necessary mechanisms for the improvement of its actions, in order to achieve its goals set up by the Constitution.

KEY WORDS: Public Administration - Internal Control – External Control – Social Function – Account Tribunals.

LISTA DE ABREVIATURAS

- ATRICON - Associação dos membros dos Tribunais de Contas do Brasil
- CGU - Controladoria Geral da União
- CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil
- CRP - Constituição da República Portuguesa
- CSTAF - Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais
- ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Portugal
- GAO - Government Accountability Office
- OGU - Orçamento Geral da União
- PEC - Projeto de Emenda Constitucional
- PROMOEX - Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros
- STA - Supremo Tribunal Administrativo
- TAC - Tribunais de Círculo
- TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E JURISDIÇÃO NO DIREITO COMPARADO ...	12
1.1 O Estado	12
1.2 Princípios Orientadores da Administração Pública	13
1.3 Unidade e Dualidade de Jurisdição	16
1.3.1 Justiça Administrativa no Direito Comparado	17
1.3.1.1 Justiça Administrativa na França.....	17
1.3.1.2 Justiça Administrativa na Itália.....	19
1.3.1.3 Justiça Administrativa na Alemanha.....	20
1.3.1.4 Justiça Administrativa em Portugal.....	21
1.3.2 Justiça Administrativa no Direito Brasileiro	22
1.3.2.1 O Conselho de Estado do Império	22
1.3.2.2 O Tribunal Administrativo do art. 79 da Constituição de 1934.....	25
1.3.3 O Sistema da Unidade de Jurisdição.....	25
2 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	29
2.1 Controle Interno e Controle Externo da Administração	30
2.1.1 Controle Interno.....	30
2.1.1.1 Controladoria Geral da União	32
2.1.1.2 Fundamento Legal do Controle Interno Brasileiro	34
2.1.2 Controle Externo	35
2.1.2.1 Controladoria	36
2.1.2.2 Ombudsman	38
3 Tribunais de Contas	40
3.1 Tribunais de Contas no Direito Comparado	40
3.1.1 O Tribunal de Contas Francês.....	40
3.1.2 O Tribunal de Contas em Portugal.....	41
3.1.3 O Tribunal de Contas Espanhol.....	42
3.1.4 O Tribunal de Contas da Bélgica	44
3.1.5 O Tribunal de Contas da Comunidade Européia	45
3.2 Tribunais de Contas no Brasil	47
3.2.1 Origem e Evolução.....	47
3.2.2 O Tribunal de Contas na Constituição de 1988	50

3.3 Função Social dos Tribunais de Contas	54
4 CONCLUSÃO	59
BIBLIOGRAFIA	60
ANEXOS	63
ANEXO A - Relatório do GAO - Exercício de 2005	64
ANEXO B – O Tribunal de Contas de Portugal na Atualidade.....	65
ANEXO C – Correspondência eletrônica recebida do Tribunal de Contas Europeu	73

INTRODUÇÃO

A Administração Pública é o *longa manus* do Estado, através do qual se concretizam seus objetivos. É também a Administração Pública a responsável direta pelos gastos do poder público, pois é por meio de sua atuação que o Estado executa suas ações .

Premente é a necessidade de tutela desse poder de manipulação do dinheiro público, e a sociedade, na sua evolução desenvolveu vários mecanismos para a implementação desse controle.

Neste contexto, o presente trabalho pretende analisar a atividade de controle externo exercida pelos Tribunais de Contas, seu fundamento constitucional e, em especial, sua função social.

Partindo deste ponto, analisaremos, no primeiro capítulo, a origem e a razão de existência do Estado e os princípios orientadores da Administração Pública. No que respeita a conformação dos órgãos de controle, os modelos da dualidade e unidade de jurisdição no direito comparado e no direito brasileiro.

No segundo capítulo, faremos uma abordagem sobre o controle financeiro da Administração Pública. Abordaremos o controle interno e seu fundamento legal no Brasil, as diversas formas de exercício do controle externo, tanto no sistema jurídico brasileiro como no direito comparado.

Os Tribunais de Contas serão estudados no terceiro capítulo, no qual trataremos de suas origens e diferentes formas de estruturação no direito comparado. Também neste capítulo cuidaremos da origem e evolução dos Tribunais de Contas no Brasil e sua conformação nas constituições brasileiras até sua estrutura atual, ditada pela Constituição Republicana de 1988.

A pesquisa ora desenvolvida, apresenta-se num momento em que as instituições do Estado brasileiro vêm sendo a todo momento atingidas por escândalos e mais escândalos de corrupção. Mais do que nunca, o controle financeiro da Administração Pública se mostra necessário e de papel fundamental para que a corrupção possa ser extirpada, ou senão, pelo menos controlada no Brasil.

1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E JURISDIÇÃO NO DIREITO COMPARADO

1.1 O Estado

O Estado, como o conhecemos, surgiu em decorrência de uma lenta evolução, que teve como origem a necessidade primária de viver em sociedade, imanente no ser humano. “*A primeira em importância, a sociedade natural por excelência, é a família, que o alimenta, protege e educa.*” (AZAMBUJA, 1962, p. 3) Além dessa união natural, o homem primitivo se reunia em grupos para poder se defender dos animais selvagens e de outros grupos humanos, tidos como rivais.

O objetivo desta reunião de indivíduos, desde o princípio, era promover o bem comum. Ainda que primitivamente não tivessem noção do que isto significava, esta idéia já era presente. O grupo se mostrava mais capacitado do que o indivíduo isolado para resistir às intempéries da natureza e às dificuldades da vida daquela época.

Mesmo após milênios de evolução da raça humana, é com fundamento num princípio aparentemente tão simples e primitivo que se encontra a razão de ser do Estado moderno. Entretanto, tal simplicidade, no contexto da complexidade da vida contemporânea, é apenas aparente.

O Papa João XXIII, em sua Encíclica *Pacem in Terris*, nos dá um perfeito conceito do que seja o bem comum: “*O bem comum consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana*” (Papa João XXIII).

No dizer de Marcus Cláudio Acquaviva (2000, p. 5), *o Estado é uma sociedade necessária e condicionante das demais*, o que vale dizer que, é necessário na medida em que propicia as condições de desenvolvimento do indivíduo e de determinado grupo social. A busca do bem comum continua presente, viva e justificando a existência do Estado.

Neste sentido também se perfila DALLARI (2005, p. 24):

Ao se afirmar, portanto, que a sociedade humana tem por finalidade o bem comum, isso quer dizer que ela busca a criação de condições que permitam a cada homem e a cada grupo social a consecução de seus respectivos fins particulares. Quando uma sociedade está organizada de tal modo que só promove o bem de uma parte de seus integrantes, é sinal de que ela está mal organizada e afastada dos objetivos que justificam sua existência.

1.2 Princípios Orientadores da Administração Pública

Partindo-se da premissa de que a existência do Estado se justifica pela busca do bem comum, e a Administração Pública¹ é o “braço” executor das ações do Estado, é de conclusão lógica que o “braço” deve ter em mira o objetivo essencial do “corpo”.

Como forma de garantir a sintonia entre o órgão responsável pela execução das ações e os objetivos do Estado, este através de suas próprias leis cria mecanismos de controle dos atos da Administração Pública, evitando o desvio de sua finalidade primeira. Em outras palavras, é a própria Lei o instrumento que garante tal sintonia.

O Estado lança mão de normas que têm por objeto estabelecer o alcance, os limites e o conteúdo dos atos administrativos, de modo que o administrador saiba exatamente até onde pode avançar como o *longa manus* estatal, e quais as conseqüências concretas dos atos emanados da Administração Pública.

Dentre as normas utilizadas pelo Estado para garantir a harmonia entre seus objetivos e o da Administração Pública, temos os princípios constitucionais, que na visão de MILESKI estabelecem padrões de conduta que devem ser seguidos pela Administração Pública, constituindo arcabouço dos fundamentos de validade da ação administrativa.

As ações da Administração Pública são norteadas por uma considerável gama de princípios explícitos e implícitos. Discorreremos sobre aqueles que, pelo tratamento expresso que receberam na nossa Constituição Republicana (art. 37), nos parecem ser os principais.

¹ Segundo Hely Lopes Meirelles, a Administração Pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.”

O primeiro, que se destaca em importância é o **princípio da legalidade**, segundo o qual, a Administração Pública deverá ter suas ações revestidas sempre da legalidade, e aqui, diferentemente do regime privado, legal é aquilo estritamente previsto na lei. A liberdade permitida ao administrador é aquela limitada pelo conteúdo da lei. Nas palavras de Marçal Justen Filho (2005), *“significa a supremacia da lei, de modo que a atividade administrativa encontra na lei seu fundamento e seu limite de validade”*.

Uma vez determinada a ação no bojo da lei, não resta outra alternativa ao administrador que não seja a de cumpri-la. *“Administração legítima só é aquela que se reveste de legalidade e probidade administrativas, no sentido de que tanto atende as exigências da lei como se conforma com os preceitos da instituição pública.”* (MEIRELLES, 2003)

Considerando-se o objeto da ação estatal o bem comum, o **princípio da impessoalidade** impõe ao administrador um agir livre de qualquer interesse egoístico, dispensando tratamento desigual aos administrados. O princípio da impessoalidade decorre logicamente do princípio da igualdade, pois a administração deve dispensar tratamento isonômico a todos os seus administrados.

Uma outra faceta do princípio da impessoalidade se afasta do princípio da igualdade, pois tem em foco a autoridade de onde provém o ato. O ato administrativo deve sempre ser realizado em nome do órgão de onde emana, nunca em nome da pessoa, titular do cargo de chefia do órgão. Por exemplo, não é o prefeito de determinado município que constrói uma ponte, mas sim o município como ente personalizado.

A efetivação do **princípio da moralidade** passa necessariamente pela análise de dois aspectos do ato administrativo, quais sejam, a motivação e a sua finalidade. Os motivos determinantes do ato e a sua finalidade devem estar atrelados aos objetivos da Administração Pública, ou melhor, a consecução dos seus objetivos. Motivos estranhos à causa da Administração Pública e que tem por fim obter um resultado que não contribua para o bem comum, qualifica o ato como imoral.

O **princípio da publicidade** impõe que os atos administrativos sejam públicos, nas situações e formas previstas na lei. Isto decorre do fato de que a Administração Pública executa suas ações prevalecendo-se do poder que lhe é delegado e que, segundo a Constituição da República, emana do povo. Ora, se o poder emana do povo, nada mais lógico do que o titular tomar conhecimento sobre para que fim está sendo utilizado o poder do qual tem o domínio.

MILESKI (2003, p. 40) assevera que:

Publicidade é dever administrativo, no sentido de tornar público os atos realizados pela Administração. A publicidade materializa-se por meio de uma comunicação oficial à sociedade dos atos, leis, contratos e procedimentos, não só para produzir transparência administrativa, mas sobretudo para dar conhecimento público dos mesmos e marcar o início dos seus efeitos externos.

Desta forma, é correto afirmar que aos atos que a lei exige publicidade, esta é necessária para que passem a ter eficácia e surtam os seus efeitos no mundo jurídico.

Segundo MEIRELLES (2003), “o **princípio da eficiência** exige que a atividade administrativa seja exercida com *presteza, perfeição e rendimento funcional*”. O princípio da eficiência, diferentemente dos examinados anteriormente, tem um cunho eminentemente econômico. Significa dizer que, obedecendo-se os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade as ações da Administração deverão, necessariamente, ser realizadas da melhor maneira imaginável e com o menor dispêndio de gastos possível.

Como já salientado anteriormente, os princípios que regem a Administração Pública não se exaurem nos examinados acima. Constituem uma grande malha composta de outros princípios constitucionais expressos ou implícitos, por meio dos quais se orientam os legisladores para a produção da legislação infraconstitucional.

1.3 Unidade e Dualidade de Jurisdição

A Administração Pública, como ente personalizado, comumente se vê envolvida em litígios de cunho administrativo. Seja por atos praticados pela Administração em relação à terceiros, seja no sentido inverso, figurando esta no pólo ativo do litígio e, até mesmo em litígios onde ambas as partes são órgãos da Administração Pública.

Em face da complexidade das ações da Administração Pública também refletida nos litígios em que é parte, *“deve sua solução obedecer a certas formalidades e subordinar-se a apreciação de certos órgãos mais ou menos sujeitos à administração.”* (CAVALCANTI, 1961, p. 462)

Themistocles Brandão Cavalcanti (1961, p. 463) destaca dois sistemas distintos, que são implementados na maioria dos países para a solução de tais litígios:

- a) aquele que reconhece a existência de um contencioso administrativo, isto é, a de órgãos integrados no sistema administrativo para resolver certo número de controvérsias que interessam o Poder Público;
- b) aquele que atribui sempre ao Poder Judiciário competência para julgar todos os atos em que o Estado for diretamente interessado.

Em que pese algumas peculiaridades existentes na implementação dos dois modelos pelos Estados, na essência, temos um primeiro onde encontramos órgãos responsáveis pelos litígios sob a égide do Direito Administrativo (Justiça Administrativa) e o Judiciário, que se desincumbe dos casos relacionados aos demais ramos do direito. De outro lado, temos um modelo onde todos os litígios ficam submetidos ao Poder Judiciário.

Importante o estudo destes dois modelos pelo reflexo direto que cada um provoca no campo do controle dos atos da Administração Pública.

1.3.1 Justiça Administrativa no Direito Comparado

1.3.1.1 Justiça Administrativa na França

O modelo de contencioso administrativo tem como exemplo mais perfeito a França. Naquele país, o sistema não surgiu como fruto de preferências doutrinárias deliberadas. Mais que isso, é fruto de longa evolução histórica e se consolidou de forma acidental. (GAZIER, 1954)

A antiga monarquia francesa se consolidava num regime de absolutismo real, incompatível com os princípios de legalidade e da responsabilidade administrativa que mais tarde surgiriam. Entretanto, no que tange a algumas matérias e, em especial ao direito de propriedade, era possível aos particulares moverem processos contra a administração. (GAZIER, 1954)

Tais matérias eram processadas pelos parlamentos² que frequentemente invadiam a esfera de competência da administração, objetivando a manutenção de privilégios e opondo-se a todo tipo de reforma do estado. Segundo GAZIER, dentre outras, essa foi uma das causas da Revolução Francesa de 1789.

Após a revolução, as assembleias aboliram os privilégios dos parlamentos e a constituinte francesa consagrou o princípio da separação absoluta entre as atividades administrativas e judiciárias. Neste contexto, foi criado o *contencioso administrativo* em dois graus: Conselho de Prefeitura e Conselho de Estado. (CASTRO, 1914, p. 657)

De início, os Conselhos de Prefeitura e o Conselho de Estado tinham um papel meramente consultivo. Emitiam pareceres dirigidos às autoridades administrativas e estas podiam acatá-los ou rejeitá-los livremente. Quando acatados, tais posicionamentos eram homologados pela autoridade administrativa. Tal procedimento não durou muito tempo, pois os conselhos passaram a adotar procedimentos semelhantes aos dos verdadeiros tribunais,

² Segundo Augusto Olympio Viveiros de Castro, na França, os Parlamentos tinham não somente jurisdição como também atribuições de ordem legislativa, tendo pois posição privilegiada dentro da estrutura do estado, possibilitando a citada "invasão" das competências administrativas. (1914 p. 656)

levando as autoridades administrativas a decidirem sempre de acordo com os pareceres emitidos por aqueles órgãos. (GAZIER)

Em 1872 consolidou-se, por fim, a dualidade de jurisdição, tendo a partir daí o Conselho de Estado autonomia total para decidir os assuntos pertinentes ao contencioso administrativo.

De acordo com François Gazier, atualmente a Justiça Administrativa da França organiza-se da seguinte forma:

Os **Tribunais Administrativos e os Conselhos do Contencioso Administrativo das Colônias**, são os antigos Conselhos de Prefeitura e, funcionam como órgãos de primeira instância do sistema da Justiça Administrativa. Cuidam dos assuntos relacionados ao direito comum do contencioso administrativo e, de suas decisões cabe recurso ao Conselho de Estado.

Ao lado dos Tribunais Administrativos e dos Conselhos do Contencioso Administrativo das Colônias, coloca-se a **Jurisdição Especializada**. Há jurisdições relacionadas à educação, assistência, impostos, pensões, etc. A estes se somam diversos conselhos de ordens profissionais. Dentre os órgãos que compõem a Jurisdição Especializada podemos destacar o Conselho Superior da Educação Nacional e, a Corte de Contas, que vem a ser órgão similar ao objeto principal do presente trabalho. Tais órgãos, por emitirem verdadeiras sentenças, também se submetem à revisão do Conselho de Estado.

No dizer de GAZIER, o **Conselho de Estado**, órgão de segundo grau da justiça administrativa, é “o *‘pivot’ e o motor de toda a jurisdição administrativa francesa*”. Compete a ele conhecer originariamente e em última instância, litígios de amplitude nacional, é juízo de recursos das decisões do primeiro grau, tanto dos Tribunais Administrativos comuns como da Jurisdição Especializada. Em suma, por via direta ou recursal o Conselho de Estado pode conhecer qualquer matéria referente ao contencioso administrativo.

No sistema Jurisdicional Francês, todos os litígios pertinentes ao direito público são de competência da justiça administrativa; de outro lado, todos os processos referentes ao direito privado e aos processos criminais são da

competência dos tribunais judiciais. Entretanto, como bem ressalta Gazier, os limites do que seja matéria de direito público e de direito privado são tênues.

Diante disso, criou-se um órgão responsável por dirimir conflitos de competência entre a justiça administrativa e os tribunais judiciais. O **Tribunal de Conflitos** tem uma finalidade bem definida: proteger o tribunal administrativo das intromissões dos tribunais judiciais.

1.3.1.2 Justiça Administrativa na Itália

Conforme Themistocles Brandão Cavalcanti, o sistema jurisdicional italiano oscilava entre o da unidade e o da dualidade de jurisdição.

Num primeiro momento, as competências eram assim divididas: competia à autoridade judicial conhecer dos litígios sobre direitos políticos e civis emanados da administração pública; à justiça administrativa competia dirimir as questões de interesse que não envolvessem direitos e das quais fosse parte a administração.

Posteriormente, foi criado o Conselho de Estado que, alguns anos após sua criação, recebeu as *“atribuições de juiz ordinário para julgamento da legalidade dos atos administrativos, quando esteja em jogo apenas a administração.”* (CAVALCANTI, 1961)

O Conselho de Estado estrutura-se em cinco seções, sendo as três primeiras meramente consultivas, a quarta, competente para conhecer dos recursos inerentes à ilegitimidade, e a quinta, tem sob sua égide o julgamento do mérito, com jurisdição plena de anulação e modificação dos atos administrativos.

No primeiro grau, encontram-se os Tribunais Administrativos Regionais (antigas Juntas Provinciais Administrativas), que de acordo com sua competência definida em lei, podem exercer jurisdição geral de legitimidade do ato administrativo; jurisdição de mérito de matéria taxativamente determinada; jurisdição exclusiva de matéria taxativamente determinada. Assim como na França, as decisões destes órgãos de primeira instância também se subordinam ao crivo revisor do Conselho de Estado.

1.3.1.3 Justiça Administrativa na Alemanha

O modelo francês foi ao longo do tempo implantado e aperfeiçoado em outros países da Europa. Na Alemanha, o Conselho de Estado deixou de existir, e foi instituída, a par dos tribunais judiciais, uma ordem de tribunais comuns incumbidos das questões afetas ao Direito Administrativo, com um corpo de magistratura com as mesmas garantias dos outros magistrados e, tendo como órgão maior o Supremo Tribunal Administrativo.(CAETANO, 1977)

Marcelo Caetano (1977, p. 490) ainda destaca uma outra peculiaridade dos tribunais alemães, que até então não existia, os juízos especializados:

[...] tanto numa como noutra ordem podem haver juízos especializados, admitindo-se que a lei crie também, em relação a qualquer delas, para matérias bem caracterizadas, tribunais especiais com competência por atribuição.

De acordo com essa conformação, as competências determinadas na lei indicam a que ordem de tribunais a matéria contenciosa deverá ser submetida e, conforme o caso, direcionada a um ou outro juízo especializado.

Otto Mayer (1982, p. 219) nos dá uma perfeita noção do alcance das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos:

La sentencia administrativa actúa como la sentencia civil: determina para el caso individual lo que debe ser derecho para las partes interesadas. Solo que, em lugar de una relación de derecho civil, tiene por objeto una relación de derecho público, un vínculo entre el poder público y los particulares: se trata de un acto administrativo [...]

Otto Mayer (1982, p. 231) também responde a um questionamento comum quando nos deparamos com a dualidade de jurisdição: A sentença proferida pela Justiça Administrativa tem a “autoridade da coisa julgada”?:

Salvo algunas raras excepciones, la doctrina y la jurisprudencia parecen admitirla unánimemente. Si hay controversia, es mas bien sobre la significación de esta autoridad de cosa juzgada y sobre su efecto. Es ésta una cuestión muy discutida respecto de la justicia civil y que, naturalmente, se hace más difícil aun cuando se lleve la institución ala esfera de la justicia administrativa [...]

Conclui-se, desta forma, que a Justiça Administrativa na Alemanha tem todas as prerrogativas e garantias equivalentes àquelas atribuídas aos tribunais civis, inclusive a qualidade de coisa julgada atribuída às suas decisões definitivas.

1.3.1.4 Justiça Administrativa em Portugal

O estudo da Justiça Administrativa de Portugal ganha relevância para o presente trabalho, tendo em vista a contribuição daquele Estado sobre a estrutura da justiça brasileira, em especial no período do Império. Também importante ressaltar a posição do Tribunal de Contas de Portugal como órgão integrante do corpo de Tribunais Administrativos do Estado Português, haja vista ser a instituição Tribunal de Contas o cerne desta pesquisa.

Inspirada no modelo francês, a justiça administrativa portuguesa, assim como a alemã, tem como órgão maior o Supremo Tribunal Administrativo (CAETANO, 1977, p. 487). Entretanto, diferentemente daquele país, em Portugal, existe um órgão acima da Suprema Corte Administrativa que tem funções de gestão e disciplina dos juízes da jurisdição administrativa e fiscal, que é o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais – C.S.T.A.F.(CSTAF, 2006)

A Justiça Administrativa em Portugal encontra-se estruturada em três níveis, no plano inferior encontram-se os TAC – Tribunais Administrativos de Círculo, no segundo grau o TCA – Tribunal Central Administrativo e no nível superior o STA – Supremo Tribunal Administrativo. (MOREIRA e CASTRO, 2001, p. 43)

Os Tribunais Administrativos de Círculo são órgão de primeira instância e, conforme MOREIRA e CASTRO, os TAC's "*funcionam geralmente com um juiz singular, salvo na apreciação da matéria de facto nas ações, que é apreciada por um colectivo*" (art. 4º do ETAF³).

³ ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Portugal.

Na segunda instância da Justiça Administrativa portuguesa, está o Tribunal Central Administrativo, que atua como tribunal de recursos de sentenças proferidas nos TAC's e como instância originária de determinadas matérias. Dividido em duas subseções não especializadas, o TCA funciona como tribunal coletivo competente para conhecer matérias de fato e de direito.

O Órgão de cúpula da Justiça Administrativa Portuguesa é Supremo Tribunal Administrativo, que atua como tribunal de primeira instância nas causas originárias e como tribunal de recursos de sentenças que podem ser provenientes tanto dos TAC e do TCA como de suas decisões como instância originária. (MOREIRA e CASTRO, 2001, p. 44).

1.3.2 Justiça Administrativa no Direito Brasileiro

1.3.2.1 O Conselho de Estado do Império

Atualmente no Brasil, o modelo de Jurisdição ao qual são submetidos os atos da administração pública é o da Unidade de Jurisdição, ou seja, aquele em que existe um só conjunto de órgãos responsáveis pelo julgamento tanto de questões “comuns” quanto de litígios em que é parte a administração pública.

Contudo, não foi sempre assim. À época do império existia um órgão com denominação idêntica a dada ao órgão de cúpula da Justiça Administrativa da França, qual seja, Conselho de Estado.

O Conselho de Estado surgiu pela primeira vez no ordenamento brasileiro com a Constituição Política do Império de 1824. Posteriormente, através da Lei 234 de 23 de novembro de 1841 foi criado o Conselho de Estado com a conformação que teve até sua extinção.

Nos termos da referida lei, o Conselho de Estado era composto por doze membros ordinários e até doze extraordinários nomeados pelo Imperador, sendo que os últimos substituiriam os ordinários quando impedidos ou tomariam assento

no Conselho quando convocados para alguma consulta. Também tinham assento no conselho os Ministros de Estado.

O Imperador presidia o Conselho e, quando reunido em seções, estas eram presididas pelo ministro de Estado à qual se relacionava a matéria objeto da consulta.

De acordo com o artigo 7º da Lei 234/1841, o Conselho de Estado tinha as seguintes competências:

Art. 7º - Incumbe ao Conselho de Estado consultas em todos os negócios em que o Imperador houver por bem ouvi-lo para resolvê-los; e principalmente:

1º) Em todas as ocasiões em que o Imperador se propuser exercer qualquer das atribuições do Poder Moderador, indicadas no art. 101 da Constituição.

2º) Sobre declaração de guerra, ajustes de paz e negociações com as nações estrangeiras.

3º) Sobre questões de presas e indenizações.

4º) Sobre conflitos de jurisdição entre as autoridades administrativas, e entre estas e as judiciárias.

5º) Sobre abusos das autoridades eclesiásticas.

6º) Sobre decretos, regulamentos e instruções para a boa execução das leis, e sobre propostas que o Poder Executivo tenha de apresentar à Assembléia Geral.

Além das competências elencadas acima, José Antonio Pimenta Bueno (1958, p. 287) destaca a relacionada aos *negócios de justiça administrativa contenciosa*. As ações relacionadas à matéria contenciosa administrativa deveriam ser propostas junto ao Conselho de Estado. Em suma, o controle dos atos administrativos do Império, fossem litigiosos ou não, passava necessariamente pelo crivo do Conselho de Estado.

Entretanto, já nessa época existia clara distinção dos atos administrativos passíveis de controle e daqueles considerados protegidos pelo poder discricionário do administrador. Pimenta Bueno (1958, p. 225) bem ressalta tal distinção, vejamos:

O poder executivo, ou ele opere como poder puramente administrativo, isto é, como simples administração, ou opere como poder político, governamental, como administração ativa ou direção superior, expressões que são equivalentes, pode atuar em uma de duas posições, em uma de duas órbitas. 'Primo', pode agitar, exercer os atos de sua competência por modo que não fica, que não ofenda nenhuma lei e

consequentemente nenhum direito, e então sua autoridade é plena e soberana. 'Secundo', pode exercer os atos, posto que de sua competência, por modo que vão de encontro ou ofendam alguma lei e consequentemente algum direito, e então sua autoridade, por isso mesmo excedeu seus limites, não é soberana, e pelo contrário é suscetível de contestação legal.

É no controle deste segundo grupo de atos elencados por Pimenta Bueno que atuava o Conselho de Estado como verdadeiro Tribunal Administrativo. Sob a guarda do Conselho de Estado, estavam tanto os assuntos hoje submetidos aos Tribunais de Contas quanto aqueles relacionados ao contencioso administrativo, que agora se encontram sob a responsabilidade do Poder Judiciário.

Em que pese o objetivo almejado quando da criação do Conselho de Estado, o mesmo foi alvo de inúmeras críticas em relação à sua organização para o controle do contencioso administrativo. Veja-se o que diz João Camillo de Oliveira Torres (1964, p. 169 e 171):

[...] o Conselho de Estado terminou sendo obra inacabada, resultando, disto, como tão lucidamente observa Uruguai, uma obra ambígua. Não lhe deram uma secretaria e uma auditoria. Não deram caráter obrigatório às suas deliberações – e nem propriamente deliberativo ficou sendo.

E acrescenta:

[...] Há um processo (no contencioso administrativo), um julgamento que deve sempre oferecer garantias. Essas garantias consistem em regras que regulem o exame, o mesmo processo a audiência das partes perante o Conselho de Estado, a exposição e parecer do mesmo Conselho.

Não deve depender do Ministro conceder ou retirar essas garantias, a quem bem lhe parecer, em cada hipótese que se apresentar.

Pois é o que acontece entre nós, e o que é ainda mais notável é que nos recursos que as partes interpõem do Ministro pode este deixar de ouvir o Conselho de Estado.

A audiência do Conselho de Estado nos negócios contenciosos não deve, portanto, ser facultativa, mas sim necessária, como o é na França, em Portugal e na Espanha.

Mesmo com tantas críticas, o Conselho de Estado brasileiro sobreviveu até a proclamação da República em 1889, quando através das primeiras medidas do governo provisório foi extinto e junto com ele o contencioso administrativo foi totalmente abolido pela república.

1.3.2.2 O Tribunal Administrativo do art. 79 da Constituição de 1934

A Constituição de 1934 trouxe no seu texto a previsão de um tribunal administrativo. O art. 79 criava um tribunal administrativo com competência para apreciar recursos e litígios que versassem sobre matéria administrativa.

Não se tratava de um tribunal administrativo clássico como os existentes na França, paralelo ao Poder Judiciário, mas sim de um braço especializado em matéria administrativa dentro de um único sistema Judiciário, conforme bem frisa Themistocles Brandão Cavalcanti (1961, p. 473):

Não restabeleceu aquela Constituição o contencioso administrativo do Império, nem criou uma jurisdição paralela à dos tribunais ordinários, antes, assegurou, implícita e explicitamente, a permanência da unidade do poder judiciário.

Sobre o aspecto de justiça especializada acrescenta:

Não quebrou, assim a estrutura do nosso regime de natureza essencialmente judiciarista, podendo-se dizer que a natureza administrativa do tribunal planejado pela Constituição tem aquele caráter apenas em consequência de suas funções especializadas.

Em suma, não tinha função diametralmente diferente dos órgãos especializados da justiça de hoje. Sua principal função era de reduzir a sobrecarga de processos que versavam sobre matéria administrativa e, que se encontravam na esfera de competência da Corte Suprema. Composto por juízes afeitos ao direito administrativo, aos quais competiam todas as causas em que houvesse interesse da União (CAVALCANTI, 1961). O Tribunal foi extinto após a promulgação da Constituição de 1937.

1.3.3 O Sistema da Unidade de Jurisdição

A par do modelo de origem francesa, existe o modelo chamado de Unidade de Jurisdição, no qual um único conjunto de órgãos, sob o mando de um mesmo

órgão de cúpula, julga todos os tipos de litígios, sejam civis, criminais ou administrativos.

Em que pese o modelo da dualidade não ter existido no Brasil nos moldes da pioneira França, o sistema da unidade só foi instituído efetivamente aqui a partir da República. Originário da Bélgica, nesse modelo, o poder judiciário é quem dirá, definitivamente sobre os comportamentos da administração pública no cumprimento da lei, dizendo quais condutas são legítimas e quais atentam contra o ordenamento jurídico.

Conforme Cavalcanti (1961), o sistema belga, como é comumente conhecido, foi adaptado pelos países anglo-saxônicos e posteriormente implantado no Brasil. Assim como nos Estados Unidos, no Brasil, todos os poderes têm sua competência determinada pela Constituição. Cada poder é soberano, vigorando a supremacia absoluta da lei. Por isso, a necessidade de um poder competente para dizer da correta aplicação da lei. No Brasil, essa competência é do poder Judiciário.

Estabelecida a unidade de jurisdição, o contencioso administrativo foi completamente abolido pela República, conforme bem registrado por RUI BARBOSA (in CAVALCANTI, 1961, p. 467):

Ante os artigos 59 e 60 da nova Carta política (é impossível achar acomodação no direito brasileiro para o contencioso administrativo. Ela não se limitou a adotar a magistratura essa vitaliciedade (art. 57) que, na opinião de autoridade como MINCHETTI e OURO PRETO bastaria para o excluir. Não. Entregou formalmente, aos juízes, e tribunais federais, a competência de “processar e julgar” todas as causas propostas contra o Governo da União ou Fazenda Nacional, fundadas em disposições da Constituição, leis e regulamentos do Poder Executivo ou em contratos celebrados com o mesmo Governo. Pronunciando-se nesses termos, a nossa Constituição⁴ atual aboliu positivamente os elementos de contencioso administrativo existentes sob a monarquia, e cerrou a porta a qualquer tentativa ulterior de revivescência daquela instituição.

O que ocorreu foi a extinção do contencioso administrativo do sistema jurídico brasileiro, ainda que tenha permanecido em atividade um grupo de órgãos

⁴ Neste comentário Rui Barbosa refere-se à Constituição de 1891, primeira da República e que expressamente coloca sob a égide dos tribunais judiciários as matérias que antes eram da competência do contencioso administrativo.

ao qual compete “o julgamento dos recursos hierárquicos nas instâncias administrativas” (CAVALCANTI, 1961), mas que não são um contencioso administrativo propriamente dito.

Esses órgãos são formados por membros do poder público e também por pessoas que não têm vínculo com a administração. São órgãos administrativos que proferem decisões administrativas em sentido formal, sujeitas à apreciação do Poder Judiciário, ou seja, suas decisões não fazem coisa julgada material.

Apesar de suas decisões não possuírem contornos de definitividade, têm papel fundamental na apreciação das matérias de sua competência, pois se trata de órgãos especializados em tais assuntos, formados por profissionais com larga experiência na área. Como exemplos podemos citar os Conselhos de Contribuintes dos Estados e da União, bem como o Conselho de Recursos da Previdência Social.

Tais órgãos atuam como instâncias recursais nos processos fiscais administrativos. Conhecendo de recursos acerca de matérias fiscais, decididas em primeira instância na esfera administrativa. Como já dito, tais pronunciamentos não se revestem de definitividade por força do inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, que assim dispõe: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direitos.”

Diante desse mando, mesmo decisões que põem fim ao processo no âmbito administrativo estão sujeitas à apreciação do Poder Judiciário⁵.

Entretanto, a garantia de apreciação da matéria administrativa pelo Poder Judiciário acaba sendo novo entrave para o administrado, pois não raro não se aproveita nada do processo cognitivo já desenrolado na esfera administrativa, o que além de acarretar gastos desnecessários ao Estado, implica maior morosidade na solução do litígio.

Está em trâmite pelo Congresso Nacional proposta de Emenda Constitucional na qual se propõe a transformação das instâncias recursais

⁵ Cabe aqui ressaltar a ressalva feita pelo §1º, do Artigo 217, da CR/88, em relação às matérias de competência da Justiça Desportiva: “O Poder Judiciário só admitirá ações relativas à disciplina e às competições desportivas após esgotarem-se as instâncias da justiça desportiva, reguladas em lei.”

administrativas em verdadeiros Tribunais Administrativos, não nos moldes dos existentes na França, mas sim, mais harmonizados ao sistema Jurisdicional brasileiro. (LUNA, 2004)

Podemos extrair do texto da PEC um exemplo desta tentativa de harmonização:

PEC 578/2002 – [...] as decisões definitivas de mérito dos tribunais administrativos fiscais produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Executivo correspondente;
as decisões dos tribunais administrativos fiscais somente poderão ser apreciadas pelo Poder Judiciário em caso de ofensa à Constituição, tratado ou lei; interpretação divergente daquela realizada por Tribunais superiores; oposição manifesta à prova dos autos; [...]

Na forma prevista pela PEC 578/2002, o processo de cognição já desenvolvido nas instâncias administrativas não seria totalmente refeito pelo judiciário, ou seja, a reapreciação ficaria limitada, atendendo assim aos princípios da economia e da celeridade processual, pois não necessário refazer todo o caminho de conhecimento do processo administrativo, o que representaria significativo avanço.

Ademais, outros mecanismos se desenvolveram para o controle dos atos administrativos, o que será visto nos capítulos seguintes.

2 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Como já analisado, no sistema jurídico brasileiro, é o Poder Judiciário quem tem a palavra final acerca da legalidade dos atos praticados pela Administração Pública. Entretanto, esta análise no mais das vezes desenvolve-se como “ultima ratio”, ou seja, quando as demais vias de controle não foram suficientes para coibir ou corrigir o ato em questão, ou ainda, em consequência do exaurimento dessas vias.

Para um estudo razoável do controle da Administração Pública, é necessário uma visita, mesmo que sem grande aprofundamento, a esses mecanismos de controle que antecedem o controle exercido pelos tribunais judiciais, nos quais se insere a figura dos Tribunais de Contas, objeto do presente trabalho.

Antes de mais nada é preciso delinear o que exatamente se trata quando falamos de Controle da Administração Pública.

Evandro Martins Guerra (2003, p. 23), ensina que:

Controle, como entendemos hoje, é a fiscalização exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado, ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção. E mais: controle da administração pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever de fiscalização, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilidade por omissão do agente infrator.

Como visto, o termo controle tem uma conotação geral, sendo que, no que se refere ao controle da administração pública, é gênero que engloba várias espécies, como por exemplo o controle exercido pelo Poder Judiciário.

Segundo MUKAI (1999, p. 503), “o controle da Administração Pública pode ser definido como a verificação da conformidade dos atos administrativos com o interesse público, com a lei e, ainda, da sua eficiência.”

2.1 Controle Interno e Controle Externo da Administração

Dentre as várias espécies e classificações do controle da administração, neste momento, analisaremos o controle exercido sob a ótica do órgão que efetivamente realiza o controle. Por essa classificação, temos os órgãos de controle interno e os órgãos de controle externo.

Conforme Celso Antonio Bandeira de Melo (2004, p. 881), “*interno é o controle exercido por órgãos da própria Administração, isto é, integrantes do aparelho do Poder Executivo*”. Para MUKAI (1999, p. 504), “*controle externo é o realizado por órgão ou entidade diverso daquele que praticou o ato.*”

2.1.1 Controle Interno

O controle interno, da forma que está previsto na Constituição da República, é na verdade um sistema integrado por vários órgãos dispostos dentro do corpo da Administração com o objetivo de realizar um controle das ações da administração na busca do bem comum, evitando que os agentes se desviem da consecução desse objetivo maior.

Por ser um controle realizado *interna corporis*, tem a vantagem da agilidade, pois, estabelecidas as rotinas administrativas desenvolvidas por cada órgão, a detecção de anomalias ocorridas dentro dos mesmos é muito mais sensível ao controle interno, pois está familiarizado com a ação do órgão em questão.

A integração prevista na Carta Cidadã inclui os três poderes, ou seja, apesar de ser interno, o controle não será realizado de forma isolada. Temos, por exemplo, o caso do Estado de São Paulo em que os órgãos de controle interno dos municípios estão obrigados a prestar informações ao Tribunal de Contas do Estado sempre que existirem irregularidades detectadas no âmbito de atuação do controle interno.

As ações do controle interno podem ser realizadas *ex officio* ou mediante provocação de autoridade ou qualquer cidadão. Em ambos os casos, o poder

público está obrigado, pelo seu poder-dever de autotutela, a tomar as providências necessárias à correção ou à inibição da irregularidade detectada.

Apesar de obrigatória a implantação do sistema de controle interno em todos os órgãos públicos, por disposição constitucional, o que se constata é que tal organização encontra-se muito aquém do ideal previsto pela Constituição da República. Se a grande maioria dos municípios brasileiros não possui um controle interno sistematizado, capaz de cumprir com as disposições constitucionais, o que podemos dizer da integração entre os órgãos de controle interno.

Existem vários motivos pelos quais não se obteve a contento a implantação do sistema de controle interno. GUERRA (2003, p. 119) destaca dentre eles três, que afirma contribuir consideravelmente para dificultar a implantação do sistema:

Algumas dificuldades evidentes contribuem sobremaneira para esse quadro. A uma, há elevados níveis de rejeição à implantação de controle interno por parte dos governantes e administradores, porquanto este deve ser estruturado dentro da própria instituição, por servidores estáveis, que exerceriam fiscalização concomitante, denunciando as ilegalidades ou irregularidades apuradas.

A duas, os modelos disponíveis para a implantação e efetivação do sistema são originários de organismos internacionais, preconcebidos para utilização em outros países, outras realidades, outras peculiaridades, não se vislumbrando, até o momento, moldes plenamente apropriados e adequados à administração brasileira.

A três, não há previsão de mecanismos coercitivos que efetivamente possam forçar a criação e implantação do sistema em todos os órgãos e entidades da Administração. Todavia, somente haverá um desenvolvimento substancial do controle interno, além de sua real efetivação e implantação, quando for punida a omissão do responsável pela sua criação.⁶

Reservas feitas às críticas, ainda que sem a estrutura ideal, o sistema de controle interno é importante instrumento da administração no cuidar de seus atos. Parte da dificuldade encontrada para a implantação do sistema decorre da falta desta consciência por parte dos administradores, que na maioria das vezes

⁶ GUERRA elenca ainda como barreira para a implantação do sistema de controle interno a “*carência, principalmente fora dos grandes centros, de profissionais especializados e qualificados à implementação e execução do sistema*”. Tal situação cria uma barreira intransponível, qual seja, a inexistência de *material humano disponível para a efetivação dos mandamentos constitucionais*.”

não vêm no controle interno a ferramenta útil que é, mas sim mais um entrave no desenvolver das atividades da administração.

Ainda que, em certos entes e órgãos da Administração Pública, não esteja devidamente estruturado, o controle interno é realizado, até porque é inerente ao poder hierárquico em que se funda toda a organização administrativa, como bem ensina Toshio Mukai (1999), pois tal controle alcança não só os atos do poder em questão, mas também seus agentes.

2.1.1.1 Controladoria Geral da União

Em 28 de maio de 2003, através da Lei nº 10.683, o Governo Federal criou a Controladoria Geral da União. Contudo, o seu nascimento ocorreu em 2001, quando foi editada a Medida Provisória nº 2.143-31, de 02 de abril, tendo à época a denominação de Corregedoria Geral da União, tendo como finalidade o combate à fraude, corrupção no âmbito do Poder Executivo Federal e promover a defesa do patrimônio público.

Tal órgão integra a Presidência da República, e de acordo com o diploma supracitado, tem as seguintes funções:

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

A despeito do nome “Controladoria”, comumente utilizado para designar órgãos de controle externo, a Controladoria Geral da União tem funções genuinamente de controle interno. Dentre suas atribuições está a de ser o centralizador do Sistema de Controle Interno, cabendo-lhe a supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema.

Apesar de ser órgão de controle interno, acumula também as funções de ouvidoria e de correição dos órgãos públicos na esfera federal e, dentre estas

destacamos a atividade de ouvidoria, que muito se assemelha ao Ombudsman existente no sistema jurídico sueco.

Além dos órgãos da Administração Federal, a CGU tem competência para realizar auditorias em quaisquer órgãos das esferas estadual ou municipal, bem como em entidades privadas, desde que sejam beneficiárias de recursos oriundos do Orçamento da União.

Interessante destacar também a forma escolhida para definição dos alvos da fiscalização a nível municipal. Realiza-se um sorteio público dentre todos os municípios beneficiários de recursos originários do OGU⁷. Os municípios sorteados serão alvos de auditoria a ser realizada pela CGU, conforme divulgado no sítio oficial da Controladoria Geral da União na rede mundial de computadores (www.cgu.gov.br).

O sistema assemelha-se ao adotado na Inglaterra, onde as auditorias são realizadas nos órgãos aleatoriamente, de forma que o selecionado não saiba que foi escolhido. Contudo, no sistema Inglês o que ocorre é verdadeira devassa.

Também merece destaque a atuação da CGU na capacitação dos agentes públicos municipais. Através da Portaria nº 363 de 06 de Junho de 2006, a Controladoria Geral da União criou o “Programa de Fortalecimento da Gestão Municipal a partir de Sorteios Públicos”. Assim dispõe o seu artigo 2º:

Art. 2º O Programa de Fortalecimento da Gestão Municipal a partir de Sorteios Públicos é voltado a todos os municípios brasileiros com população de até 50.000 habitantes e tem por objetivo apoiar as Prefeituras no fortalecimento da gestão municipal mediante a promoção de ações relativas ao fornecimento de orientações e informações necessárias à correta aplicação de recursos públicos.

Parágrafo único – As ações descritas no *caput* serão ser desenvolvidas por meio da realização de seminários e oficinas e da disponibilização de acervos técnicos, cursos de educação à distância, dentre outras atividades.

O destaque é merecido, tendo em vista o que há pouco já foi mencionado. Muitos municípios em algumas situações não atendem a legislação em vigor simplesmente por não disponibilizarem de pessoal competente para tal. Embora

⁷ OGU – Orçamento Geral da União

seja uma iniciativa extremamente recente, torcemos para que outros órgãos ligados ao controle dos gastos públicos também tomem iniciativas como esta, pois a troca de conhecimento gera mais conhecimento e com certeza melhorará a qualidade do serviço prestado à população.

2.1.1.2 Fundamento Legal do Controle Interno Brasileiro

Como já frisado, o controle interno tem fundamento constitucional atualmente. Contudo, surgiu no ordenamento brasileiro com a edição da Lei nº 4.320 de 1964, que traz, a partir do art. 76, um capítulo destinado ao controle interno.

A Lei dispõe no art. 77 que: “*A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subseqüente*”. Os controles prévio e concomitante, para serem desenvolvidos de forma eficaz e eficiente só poderiam ser realizados por órgãos da própria administração, por isso, mais adiante a lei coloca sob a responsabilidade do órgão que elaborou a proposta orçamentária o exercício de tal fiscalização.

Já com a Constituição Republicana de 1988, o controle interno, como exigência constitucional, vem estruturado na forma de um sistema, que deverá englobar de forma integrada os poderes Legislativo, Judiciário e Executivo.

De acordo com os incisos I, II, III e IV do art. 74 da Constituição, a finalidade deste sistema de controle interno é a seguinte:

Art. 74 Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A competência destinada ao controle interno, comparativamente à parcela que lhe incumbia por disposição da Lei 4.320/64, foi consideravelmente ampliada, e mais, os agentes incumbidos do controle interno passam a ser responsáveis solidários das irregularidades ou ilegalidades de que tomarem conhecimento e não informarem o tribunal de contas competente (Art. 74, §1, CR/88).

No plano Federal, como já abordado anteriormente (vg. 2.1.1.1), o órgão responsável pela centralização do controle interno é a Controladoria Geral da União, órgão integrante da Presidência da República.

Como órgão integrante do corpo da administração, o controle interno representa importante papel no auxílio de outro agente estatal também incumbido das atividades de controle da administração, qual seja, o controle externo, do qual nos ocuparemos em seguida.

2.1.2 Controle Externo

Conforme já delineado, controle externo é aquele exercido por órgão diferente daquele que efetivamente realizou o ato em exame. É o controle realizado por agente que não integra a estrutura organizacional do órgão controlado.

Celso Antonio Bandeira de Melo define o controle externo como aquele *“efetuado por órgãos alheios à Administração.”*

Atrevemo-nos a afirmar que o brilhante doutrinador incorre num pequeno equívoco, pois no sentido em que utiliza a expressão “Administração” refere-se tão somente ao Poder Executivo, como se o Poder Legislativo e o Poder Judiciário não fossem alcançados pelo controle externo. Pois o controle exercido por um poder em relação ao outro faz parte do chamado sistema de “freios e contrapesos”⁸, de extrema importância para qualquer regime democrático de direito.

⁸ De acordo com José Afonso da Silva (2003), o sistema de freios e contrapesos privilegia a harmonia entre os três poderes, *“que não significa nem o domínio de um pelo outro nem a usurpação de atribuições, mas a verificação de que, entre eles, há de haver consciente*

Ainda que analisássemos somente o controle externo realizado pelo Poder Legislativo auxiliado pelo Tribunal de Contas, chegaríamos a conclusão diversa do eminente doutrinador, haja vista que, dentre as atribuições dos tribunais de contas, está a de proceder auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. (art. 71, IV, CRFB/88)

Todavia, neste momento, cuidaremos do controle externo relacionado ao controle das finanças públicas, sua evolução e as diversas modalidades.

Ao longo da história, desde que o homem se organizou em sociedade e surgiu a arrecadação de tributos, já existiam iniciativas de controle do “erário público”. No Egito, no Código de Manu, em Atenas, em Roma, existiam mecanismos de controle financeiro, mesmo que primitivos (CAMPELO, 2003).

A sistematização das técnicas de controle das finanças públicas evoluiu no compasso da evolução da sociedade, e consolidaram-se com o surgimento do estado moderno, através da criação de órgãos especializados para este tipo de atividade.(CAMPELO, 2003)

Em relação ao controle externo das finanças públicas encontramos três modelos distintos: o controle realizado por Tribunais ou Cortes de Contas; aquele realizado por um Controlador e, o realizado por meio do Ombudsman.

2.1.2.1 Controladoria

De acordo com Helio Saul Mileski (2003, p. 178), “[...] é o sistema de controladoria, em que a fiscalização da Administração Pública está a cargo de um responsável, com poderes suficientes para auxiliar o Parlamento no controle das contas públicas.”

A matriz do sistema de controle externo realizado por meio de controladoria, segundo Aliomar Baleeiro (1954, p. 101), tem origem na Inglaterra, e toda estrutura de controle esta fundada no Controlador e Auditor Geral

colaboração e **controle recíproco** (que, aliás, integra o mecanismo), para evitar distorções e desmandos”.(grifo nosso)

(Comptroller and Auditor General), cargo criado através do “Exchequer and Audit Departments Act of 1866”, goza das mesmas prerrogativas dos Juizes da Suprema Corte Inglesa, e seu ocupante só pode ser demitido por decisão da maioria absoluta do Parlamento.

No sistema inglês, são escolhidos aleatoriamente alguns departamentos de determinado órgão, e nos mesmos é realizada verdadeira devassa, diferentemente do exame realizado no sistema de tribunais de contas. Como a escolha é realizada ao acaso, nenhum órgão ou departamento sabe quando poderá ser objeto de auditoria ou inspeção.

O fato de os órgãos e seus departamentos não saberem exatamente se serão e quando serão auditados provoca um efeito importante. Tal desconhecimento estimula tais sujeitos a realizarem suas atividades dentro da mais perfeita regularidade, de forma a estarem sempre preparados para o chamado “test audit”. (BALEEIRO, 1954)

Outra peculiaridade do sistema de controladoria adotado pela Inglaterra é a de que o controlador é considerado funcionário do poder legislativo, e presta informações ao “Public Accounting Committee”, que invariavelmente é presidido por um membro da oposição.

O modelo implantado nos Estados Unidos da América foi inspirado no modelo inglês, embora o início de vida do “General Accounting Office”, dirigido pelo “Comptroller General”, foi alvo de sérias críticas, sendo considerado verdadeira distorção do protótipo bretão (BALEEIRO, 1954).

Tais críticas ocorreram porque durante muito tempo, apesar de ser expressamente considerado pelo “Legislative Reorganization Act” de 1946 como órgão parte do Poder Legislativo, atuou como verdadeira contadoria da União, conduzindo ao que Baleeiro (1954) chama de “anomalia” de controlar seus próprios lançamentos.

Atualmente, o “GAO – Government Accountability Office”, como passou a ser chamado a partir de 2004, desempenha papel de relevante importância para a democracia norte americana. É uma agência que trabalha para o Congresso realizando o controle das despesas e dos programas do governo federal. É conhecido como *cão de guarda* do Congresso.

De acordo com texto informativo extraído do sítio do órgão na rede mundial de computadores (www.gao.gov), tem, dentre suas atribuições, competência para fazer recomendações ao Congresso e aos administradores das agências sobre como, de acordo com suas aferições, podem modificar as ações do governo de forma que este se torne mais eficaz e responsável.

Conforme já exposto, o GAO atua sob a provocação do Congresso. Qualquer congressista ou comissão parlamentar pode requerer auditoria ou análise de programas e investimentos do Governo Federal. O resultado destas análises é encaminhado ao Congresso e publicado no sítio do órgão na internet.

Um dado concreto interessante de se apreciar, também encontrado no sítio do GAO é em relação aos resultados alcançados pelo órgão no exercício de 2005. Segundo o relatório publicado (Anexo A), para cada dólar investido no GAO em 2005 houve um retorno de benefícios financeiros mensuráveis da ordem de U\$ 83. Também de acordo com o relatório, até o ano de 2005, 85% (oitenta e cinco por cento) das recomendações efetuadas no exercício fiscal de 2001 haviam sido executadas.

Em que pese serem informações trazidas à baila pelo próprio órgão, é de se destacar a minúcia de informações colocadas à disposição de qualquer do povo sobre o que é efetivamente realizado com seus impostos, uma realidade infelizmente ainda distante para nós.

2.1.2.2 Ombudsman

Muito pouco se encontra na doutrina em relação ao sistema de controle externo exercido por meio de Ombudsman. Segundo MEDAUAR (2002), o termo vem do idioma sueco e significa “homem encarregado de missão pública”, intermediário.

O protótipo desse sistema surgiu na Suécia. Vinculado ao Poder Legislativo, age mediante provocação, atendendo a denúncias e reclamações em face da Administração Pública. Analisando a procedência da provocação, emite

junto aos órgãos competentes recomendações no sentido de corrigir as irregularidades detectadas.

Conforme MEDAUAR, *“na Suécia é eleito por um colégio de parlamentares, em nome do Parlamento, devendo a escolha recair sobre pessoa com experiência e domínio no campo das ciências administrativas e jurídicas”*.

O foco principal de sua atuação é a proteção dos direitos fundamentais. Assim, supervisiona a aplicação da lei pelos agentes públicos (todos eles) e, em caso de violação na exata aplicação da legislação, representa contra quem de direito.

No Brasil, houve tentativa de implantação de órgão assemelhado ao Ombudsman. No anteprojeto de Constituição Federal, editado em 1986, existia a figura do Defensor do Povo, que teria competências semelhantes as do Ombudsman sueco. Entretanto, tal figura só permaneceu no texto do anteprojeto até o primeiro substitutivo do relator da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais. (MEDAUAR, 2002)

O terceiro modelo de controle externo, qual seja, o exercido pelos Tribunais de Contas será objeto do capítulo seguinte.

3 Tribunais de Contas

3.1 Tribunais de Contas no Direito Comparado

O terceiro modelo de controle externo que encontramos é o adotado pelo Brasil e também é o objeto central do presente trabalho. Implantado em diversos países no mundo, o sistema de controle externo exercido por meio de Tribunais de Contas ou Cortes de Contas, como também são chamados, têm, com poucas variações, basicamente a mesma estrutura nos diversos Estados onde foi adotado.

Como já delineado, é o modelo adotado pelo Brasil e, importante o estudo dos Tribunais de Contas no Direito Comparado, com vistas a traçar um paralelo entre o sistema brasileiro e o desenvolvido em outros países. A seguir, passamos a referida análise.

3.1.1 O Tribunal de Contas Francês

Após a Revolução Francesa, o Parlamento tentou por suas próprias mãos efetuar o exame, o controle das contas do país, sendo que o desastre foi total. Os Tribunais de Contas tiveram seu embrião surgido na França, em 1807. A “Cour de Comptes” tinha atribuições de controle a posterior sobre as finanças do país e das administrações locais. (BALEIRO, 1954, p. 103)

Na França, a Corte de Contas faz parte da estrutura da Justiça Administrativa, sendo que suas decisões podem ser cassadas em grau de recurso junto ao Conselho de Estado. As irregularidades apuradas no âmbito da fiscalização exercida pela Corte de Contas são informadas ao Parlamento, conforme registra BALEIRO (1954).

Atualmente, o Tribunal de Contas Francês conta com um corpo de cerca de 200 (duzentos) magistrados, divididos em 7 (sete) Câmaras, no Ministério Público e na Secretaria Geral. Tem, como função principal, o controle a *posteriori* das

contas dos órgãos sob sua competência. As Câmaras Regionais de Contas também efetuam o controle concomitante dos atos orçamentários.

Merecem destaque em relação ao Tribunal de Contas Francês os poderes coercitivos de que dispõe. São inerentes à característica de tribunal administrativo. Estão intrinsecamente relacionados à sua natureza de órgão membro do contencioso administrativo.

O modelo Francês teve grande disseminação internacional, surgindo órgãos com estrutura e competências similares, diferindo, no mais das vezes, em relação ao momento de execução do controle, ou seja, *a priori* ou *a posteriori*.

3.1.2 O Tribunal de Contas em Portugal

Em Portugal, assim como na França, o Tribunal de Contas faz parte da estrutura de órgãos da Justiça Administrativa, ou seja, atua como órgão judiciário, e suas decisões têm força de coisa julgada. Entrementes, como órgão integrante da Justiça Administrativa, suas decisões podem ser revistas pela Suprema Corte Administrativa, órgão de cúpula da Justiça Administrativa de Portugal.

A Constituição da República Portuguesa define o Tribunal de Contas como *“o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”*.(art. 214 da CRP)

O Tribunal de Contas Português é, em estrutura e funcionamento, verdadeiro Tribunal especializado na área financeira. Tanto o órgão quanto seus membros (Juizes) gozam de independência. Não compõe a estrutura da Administração Pública, sendo órgão Constitucional de soberania do Estado.

Dividido em 5 (cinco) seções, o Tribunal reunido em plenário decide sobre os assuntos de sua competência, em especial emite parecer sobre a “Conta Geral do Estado”.

Segundo documento informativo do próprio Tribunal de Contas Português (Anexo B), suas atribuições têm origem no poder de controle financeiro e no poder jurisdicional também detido pela corte de contas, e acrescenta:

As atribuições legalmente cometidas ao Tribunal de Contas correspondem à necessidade de controlo financeiro dos dinheiros públicos, das receitas e das despesas públicas e do património público, com vista a assegurar “a conformidade do exercício da actividade de administração daqueles recursos com a Ordem Jurídica, julgando, sendo o caso disso, a responsabilidade financeira inerente”.

O cuidado com a coisa pública sempre deve nortear o administrador, e para o caso de desatendimento para com este dever, o Tribunal de Contas Português tem, instrumentos para coibir o desmando, ou, se for o caso, apenar o responsável, utilizando-se no primeiro caso dos poderes de controle e no segundo de seus poderes jurisdicionais, constitucionalmente atribuídos.

Diferentemente do Tribunal Francês, exerce funções de controle prévio, concomitante e sucessivo, privilegiando os controles concomitante e sucessivo, e aí esta a diferença, pois aquele exerce prioritariamente o controle a *posteriori*, não exercendo de nenhuma forma o controle prévio.

Como destinatário final de seus atos esta, em primeiro lugar, o Poder Legislativo representado pelo Parlamento e pelas Assembléias Legislativas Regionais, conquanto a “Conta Geral do Estado” se destina ao primeiro e os relatórios e pareceres das Seções Regionais destinam-se às Assembléias.

Em um segundo momento, os relatórios das auditorias são remetidos para os órgãos objeto da auditoria e para o Ministério Público, que funciona dentro do próprio Tribunal de Contas, e que, de acordo com as normas de funcionamento do Tribunal, pode promover junto à 3ª Secção do Tribunal, as ações de responsabilidade financeira, quando evidenciadas tais infrações.

3.1.3 O Tribunal de Contas Espanhol

Assim como ocorre com o Tribunal de Contas Francês, também o Espanhol possui poderes coercitivos. Em artigo publicado no sítio do Tribunal de Contas Espanhol na *internet*, podemos analisar claramente suas funções:

La función del enjuiciamiento contable es una actividad de naturaleza jurisdiccional consistente en juzgar y ejecutar lo juzgado en materia

contable. Consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del gestor de fondos públicos, absolviéndole o condenándole y en esta última, ejecutando coactivamente su decisión.

O Tribunal de Contas Espanhol faz parte do corpo da Justiça Administrativa da Espanha, ou seja, faz parte do contencioso administrativo, e, como tal, tem todas as suas prerrogativas, inclusive de julgar e executar coercitivamente, se for necessário, suas decisões definitivas.

Tem como último grau de recurso o Tribunal Supremo, que muito se assemelha em suas atribuições ao Conselho de Estado Francês. Os conflitos de competência decorrentes de suas atribuições são decididos pelo Tribunal Constitucional.

Como se depreende do acima afirmado, na Espanha, vige o sistema da dualidade de jurisdição, ou seja, um contencioso que cuida de assuntos civis e criminais e um responsável pelos assuntos administrativos. Por conta disso, o Tribunal de Contas Espanhol, em relação à atividade de fiscalização da atividade econômico-financeira do Estado, atua em duas frentes: numa função fiscalizadora e noutra com uma faceta jurisdicional, pois nessa última, dirá em última instância sobre os assuntos do contencioso administrativo especial.

MILESKI (2003, p. 186) assim explica tais funções:

Fiscalizadora é a função que se caracteriza por ser externa, consecutiva e permanente, verificando se os procedimentos da atividade econômico-financeira estão conformes aos princípios da legalidade, eficiência e economicidade, em relação à execução dos programas de ingressos e gastos públicos. Jurisdicional é a função que se caracteriza por ser necessária, improrrogável, exclusiva e plena, no sentido de proceder o julgamento dos administradores responsáveis por bens e dinheiros públicos, envolvendo a chamada *responsabilidad contable*, que é exercida sobre as contas que devem ser prestadas por todos aqueles que arrecadam, intervêm, administram, custodiam, manejam ou utilizam bens ou dinheiros públicos.

Assemelhando-se ao que ocorre em Portugal, junto ao Tribunal de Contas atua um órgão com funções similares as do Ministério Público, “La Fiscalía del Tribunal de Cuentas”.

Interessante destacar também o aspecto da autonomia do Tribunal de Contas Espanhol enquanto órgão do Estado. O próprio ente prepara e remete, para aprovação das Cortes Gerais⁹, seu orçamento, não estando financeiramente dependente de nenhum outro órgão do Estado.

3.1.4 O Tribunal de Contas da Bélgica

Inspirado no modelo Francês, o Tribunal de Contas Belga trouxe importantes inovações para o campo da fiscalização financeira, dentre as quais, destaca-se a implementação do controle prévio.

Para implementação dessa nova forma de controle, a estrutura do Tribunal de Contas precisou ser adaptada. O Presidente, seis conselheiros e o secretário eram eleitos por voto dos membros da Câmara dos representantes, que tinha poderes para demiti-los livremente. Este colegiado, que no dizer de Alfredo Cecílio Lopes (apud MILESKI, 2003) era uma verdadeira “comissão parlamentar, preposta do Poder Legislativo”, competente para exercer as funções de fiscalização financeira da Administração Pública.

Segundo Mileski (2003, p. 182) “*a característica do sistema de fiscalização adotado pelo Tribunal de Contas Belga é de que o controle prévio executado se utiliza do método admonitório*”. Por esse método, nenhuma despesa recebe veto absoluto. O que pode ocorrer é a suspensão do registro, o que na prática funciona como verdadeira advertência. No caso de recusa de registro, poderá, sob a responsabilidade do Conselho de Ministros, ocorrer o registro da despesa sob reserva do Tribunal de Contas.

⁹ *Las Cortes Generales* são órgãos formados respectivamente pelo Congresso de Deputados e pelo Senado Espanhol.

3.1.5 O Tribunal de Contas da Comunidade Européia

Conforme o artigo 2º do tratado que institui a Comunidade Européia, ela teria os seguintes objetivos:

Através da criação de um mercado comum e de uma união econômica e monetária e da aplicação das políticas ou ações comuns a que se referem os artigos 3º e 4º, promover, em toda a Comunidade, o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades econômicas, um elevado nível de emprego e de proteção social, a igualdade entre os homens e mulheres, um crescimento sustentável e não inflacionista, um alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de proteção e de melhoria da qualidade do ambiente, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão econômica e social e a solidariedade entre os Estados-membros.

De imediato, a partir da leitura do artigo acima, chega-se a conclusão do nível de evolução necessária para a concretização dos objetivos nele delineados. Tal evolução não foi fruto do acaso. Ocorreu vagarosamente, de forma planejada, mas lenta, tendo como marco inicial o ano de 1957, com o Tratado de Roma.

A sua estrutura atual completou-se com a instituição do Tribunal de Contas Europeu, através do Tratado de Bruxelas, em 1975. Fazem parte de sua estrutura o Parlamento Europeu, o Conselho da União, a Comissão, o Tribunal de Justiça e o Tribunal de Contas.

Acerca do Tribunal de Contas Europeu, obtivemos, por meio de correio eletrônico (Anexo C), informações do próprio órgão relacionadas aos detalhes de sua estrutura, competência, composição e subordinação, as quais analisaremos abaixo.

O Tribunal de Contas Europeu está subordinado ao Conselho e ao Parlamento Europeu. É composto por um nacional de cada Estado-Membro, que conforme registra Mileski, deverá ter atuado no seu país de origem em instituição afeta ao controle externo. Cabe ao Conselho da União, por maioria qualificada e tendo consultado o Parlamento, aprovar a lista dos membros. Após aprovados, os membros do Tribunal de Contas passam a gozar dos mesmos privilégios e imunidades aplicáveis aos juízes do Tribunal de Justiça.

Dentro das competências do Tribunal de Contas Europeu destacamos as seguintes: 1) Examinar as contas da União Europeia e, se não houver disposições em contrário, de qualquer organismo criado pela união; examinar a legalidade e a regularidade das receitas e despesas e garante a boa gestão financeira, ou seja, a que respeita os princípios da economia, eficiência e eficácia; 2) Assinalar quaisquer casos de irregularidades ou suspeitas de fraudes detectadas durante suas atividades de fiscalização;

Estão submetidos à sua fiscalização a execução do orçamento geral da União Europeia, dos Fundos Europeus de Desenvolvimento e dos organismos e agências da União.

Como destinatários dos relatórios das auditorias, temos os presidente das instituições da União Europeia e a Comissão de Controle Orçamental do Parlamento Europeu. O relatório anual das contas da União é enviado ao Comitê do Orçamento do Conselho, bem como aos Parlamentos e Cortes de Contas (ou órgão assemelhado) de cada Estado-Membro.

O Tribunal de Contas Europeu não tem poderes judiciais, tendo por consequência a não vinculação de seus pareceres. Todavia, tal configuração não desmerece em nada a atuação da corte de contas, conforme registra MILESKI (2003, p. 190):

Contudo, embora o Tribunal de Contas Europeu não possua um poder de sanção no exercício do controle externo da união Europeia, as suas observações normalmente são aceitas pelas autoridades responsáveis pela gestão financeira, que, em face das considerações do órgão de controle efetuadas por auditoria, providenciam voluntariamente a adoção de medidas corretivas, inclusive quanto a recomposição de montantes indevidamente pagos, antes mesmo de uma tomada de posição do Parlamento Europeu.

Aqui novamente registramos que algo como o descrito no excerto acima só é possível com uma evolução e um amadurecimento gradativo das instituições democráticas. O cumprimento da recomendação se dá não pela força coercitiva do ato (coerção que inexistente no TC Europeu), mas pelo reconhecimento de que o agir da forma recomendada é o melhor para toda a comunidade.

3.2 Tribunais de Contas no Brasil

Encerrada esta simples análise dos Tribunais de Contas no Direito Comparado, que não teve a pretensão de esgotar o assunto, passamos ao estudo da instituição Tribunal de Contas na história jurídica brasileira. Suas origens, influências, evolução e a atual conformação da Instituição no ordenamento brasileiro.

3.2.1 Origem e Evolução

A existência de um órgão encarregado do controle e da fiscalização financeira do Estado brasileiro já era uma necessidade detectada desde a época do Império.

O primeiro registro que se tem da propositura de criação de um Tribunal de Contas no Brasil data de 1826, em projeto apresentado ao Senado do Império. (PONTES DE MIRANDA, 1947)

Em 1845 houve a segunda tentativa de criação do Tribunal de Contas no período do Império, conforme registra João Barbalho Uchoa Cavalcanti (1924):

Não existia no regimen imperial uma instituição d'esta natureza. Tinha sido proposta ao parlamento por Manoel Alves Branco, quando ministro da fazenda, em julho de 1845. Pela sua importância e valor, pela competência e prestígio do ministro que apresentou, fora para esperar-se-lhe bom êxito. A assembléa porém cuidou antes de outras cousas, não ligou-lhe apreço então nem depois.

Esta rejeição inicial se devia em parte pela existência do Conselho de Estado e do Poder Moderador, que, de certa forma, exerciam as atividades de controle da administração. Contudo, muito aquém do que necessitava a “democracia coroada” conforme intitulava o Império João Camilo de Oliveira Tôrres (1964).

Pimenta Bueno (1957, p. 89), à época também se manifestou a favor da criação do Tribunal de Contas:

É de suma necessidade a criação de um tribunal de contas, devidamente organizado, que examine e compare a fidelidade das despesas com os créditos votados, as receitas com as leis do imposto, que perscrute e siga pelo testemunho de documentos autênticos em todos os seus movimento e aplicação e emprego dos valores do Estado, e que enfim possa assegurar a realidade e legalidade das contas. Sem esse poderoso auxiliar nada conseguirão as câmaras.

Veja-se, aqui já se delineava o modelo a ser posteriormente adotado para o Tribunal de Contas. Órgão auxiliar do Parlamento, incumbido da fiscalização das receitas e despesas e apuração da fidelidade dos seus registros.

Após essas duas tentativas frustradas, o Tribunal de Contas nasceu para o ordenamento jurídico brasileiro em 1890, já na República, através do decreto nº 966-A, de autoria e iniciativa de Rui Barbosa. De acordo com registro de Pontes de Miranda (1947, p. 90), o Tribunal de Contas tinha as seguintes competências:

[...] fiscalizar os atos do Poder Executivo, quando suscetíveis de estabelecer despesas ou interessar as finanças da República (art. 2º, sobre o registro) e a julgar as contas de todos os responsáveis por dinheiros públicos, qualquer que fosse o Ministério a que pertencesse, “dando-lhes quitação, condenando-os a pagar e, quando o não cumpram, mandando proceder na forma de direito”.

A primeira Constituição da República acolheu o Tribunal de Contas em seu texto, mais precisamente no artigo 89, que trazia a seguinte redação:

Art. 89. É instituído um tribunal de contas para liquidar as contas da receita e despesa e fiscalizar a sua legitimidade, antes de serem prestadas ao congresso.
Os membros deste tribunal serão nomeados pelo presidente da República, com aprovação do senado, e somente perderão seus lugares por sentença.

De acordo com Pontes de Miranda (1947), era órgão auxiliar do Congresso Nacional, agindo em nome do legislador e por conta dele.

O que se destaca no texto do que criava constitucionalmente a instituição Tribunal de Contas no nosso ordenamento é o acolhimento do modelo italiano de controle prévio da execução. À época houve grande discussão acerca da legalidade da recusa impeditiva absoluta, trazida no regulamento do tribunal de

contas através do Decreto 1.166 de 17 de Dezembro de 1892, ocorrida quando se verificasse descompasso entre o ato da administração e a legislação em vigor.

Grande defensor do controle prévio e da recusa impeditiva absoluta, o então ministro Serzedelo Correia demitiu-se quando se cogitou no Congresso Nacional a extinção desses dois mecanismos de controle. Ademais, acabou-se por adotar a recusa absoluta apenas em três situações, nas demais caberia o “registro sob reserva”, podendo a despesa ser executada mas o registro era feito sob reserva pelo Tribunal de Contas.

Na Constituição de 1934 houve um acréscimo em suas competências, acentuando mais suas características de órgão judiciário. Conservou suas competências de auxiliar do Poder Legislativo, mas, ficando encarregado do julgamento de contas de funcionários e de todos os responsáveis por dinheiro público, ganhou mais características de tribunal judicial.

Segundo o texto da Constituição Republicana de 1934, o tribunal de contas seria mantido, contudo, com o acréscimo de novas competências. Vejamos o texto:

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

Dentre as diferenças encontradas no Tribunal de Contas da Constituição de 1891 e a de 1934 é a competência para proceder o acompanhamento concomitante da execução orçamentária. O acompanhamento concomitante ocorre após o exame prévio, ou seja, durante a própria execução.

O Art. 101 previa que o registro dos contratos da administração pelo Tribunal de Contas era requisito necessário para que o ato pudesse ser considerado “perfeito e acabado”. A recusa do registro importava suspensão da execução do contrato até que o Poder Legislativo se pronunciasse.

A estrutura básica do Tribunal de Contas foi pouco alterada pelas Constituições posteriores. Seus ministros gozavam das mesmas garantias concedidas aos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Modificações significativas na competência do tribunal de contas ocorreram com a promulgação da Constituição de 1967.

O registro prévio foi extinto, e, pela primeira vez, foi conferido ao Tribunal de Contas competência para proceder auditorias e inspeções em todos os níveis e organismos da administração. O § 1º, do artigo 71 da Constituição da República de 1967, coloca expressamente o Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Congresso nacional para execução do controle externo no âmbito da fiscalização financeira e orçamentária.

Segundo Valmir Campelo (2003), o controle realizado pelo Tribunal de Contas se resumia ao controle contábil, financeiro e orçamentário, analisado sob a ótica da legalidade. Não se perquiria da eficiência das ações da administração, tampouco da eficácia de seus atos.

3.2.2 O Tribunal de Contas na Constituição de 1988

Com a promulgação da Constituição de 1988, o Tribunal de Contas ganhou novas competências, mais adequadas à realidade do Estado contemporâneo, que dentre outras coisas, necessariamente precisa ser eficiente. Valmir Campelo destaca a necessidade de melhoria do desempenho da administração assim dizendo:

Isso mudou em 1988, quando a atual Constituição do Brasil, ao refletir a tendência mundial de preocupação com a melhoria do desempenho da administração pública, conferiu ao Tribunal competência para fiscalizar aspectos operacionais e patrimoniais, inclusive no tocante a legitimidade e à economicidade.

Como já dito anteriormente, até a edição da Constituição de 1988, a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas se restringia aos aspectos contábeis, financeiros e orçamentários. Tal paradigma é quebrado, a partir do momento em que o mesmo passa a ter competência para analisar aspectos que permitem aferir o nível de eficiência da administração.

Isso se dá em decorrência do perfil da nova Constituição. Os princípios adotados pelo texto constitucional se refletem no novo Tribunal de Contas. O artigo 37 estabelece que “*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 [...]*”.

Diante deste mando constitucional, o Tribunal de Contas, que já tinha destacado papel no controle da administração pública, passa a ser de fundamental importância, pois, por tratar-se de órgão especializado no controle externo, pôde adequar-se mais rapidamente para a execução do controle exigido por este novo perfil constitucional.

O texto de 1988, confere ao Tribunal de Contas as funções fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria, relacionadas ao controle externo da administração financeira do Estado (TCU, 2003).

A função fiscalizadora, é aquela exercida mediante inspeções, auditorias, acompanhamento e monitoramento nos diversos órgãos da administração

O Tribunal emite pareceres acerca de assuntos técnicos relacionados às contas em exame, bem como também efetua o exame em abstrato de consultas realizadas por autoridade legitimadas, dando assim lugar a sua função consultiva.

Exerce função informativa, quando presta informações solicitadas pelo Congresso Nacional ou por qualquer de suas casas ou comissões, relacionadas às atividades de fiscalização do Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas exerce função judicante quando efetua o julgamento das contas que lhe são submetidas por determinação constitucional.

A função sancionadora se consubstancia na aplicação de multas, penalidades como a inabilitação para exercer cargo em comissão ou função de confiança, declaração de inidoneidade para contratar com a administração pública. A aplicação de tais penas é decorrente de sua função judicante.

No exercício de suas atribuições, o Tribunal de Contas, à vista de determinada irregularidade ou ilegalidade, pode recomendar ao responsável que

tome medidas no sentido de corrigi-las, desenvolvendo assim sua função corretiva.

O Tribunal de Contas também atua como ouvidor. Recebe denúncias e representações contra a administração pública por parte dos órgãos do controle interno, autoridades, partidos políticos, sindicatos, associações ou qualquer cidadão. Tal função contribui sobremaneira no controle social das ações administrativas.

Além de todas as funções elencadas acima, o Tribunal de Contas também exerce uma função normativa. Sua lei orgânica lhe confere poder regulamentador para as matérias afetas ao seu campo de competência.

No que respeita a sua posição institucional, o Tribunal de Contas continua como órgão autônomo, autorizado a efetuar o controle externo dos três poderes da República brasileira. Exerce funções de auxílio ao Poder Legislativo em se tratando das contas prestadas pelo Presidente da República e, no exercício de algumas de suas demais competências tem também perfil de tribunal judicial, pois na apreciação de determinadas matérias decide definitivamente, aplicando penas, inclusive, conforme já exposto anteriormente.

Nesse aspecto, não se difere muito do modelo idealizado por Rui Barbosa (a quem se atribui a criação da instituição no Brasil), pois como o mesmo afirmava, é:

[...] corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que colocado em posição autônoma com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, exerce funções vitais no organismo constitucional. (BARBOSA apud FERNANDES, 2003, p. 133)

A Constituição da República estabelece expressamente a composição, as garantias (lembradas acima por Rui Barbosa) e a forma de escolha dos membros do Tribunal de Contas da União:

Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

§ 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.

§ 2º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I - um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;

II - dois terços pelo Congresso Nacional.

§ 3º. Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40.

Merece destaque o mando do § 2º do artigo citado, que estabelece a alternância na nomeação de auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas.

Com isso, o legislador objetivou manter uma reserva técnica dentre os membros do tribunal, tendo em vista que dos três membros que o presidente tem direito de indicar, dois, necessariamente, deverão ser escolhidos entre os indicados em lista tríplice dos pertencentes ao corpo de auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas.

Através do estabelecimento de tais regras, o legislador constituinte objetivou garantir e preservar a independência e autonomia dos membros e, conseqüentemente, da instituição Tribunal de Contas.

Nos estados da federação, os tribunais de contas surgiram efetivamente e com fundamento constitucional após a promulgação da Constituição de 1946. A Constituição Republicana de 1988 manteve a instituição nos estados, tornando sua existência compulsória e limitando ao número de sete os seus membros. (MILESKI, 2003, p. 198)

Mileski (2003) destaca que, pelo princípio da simetria constitucional, em face do modelo de fiscalização estipulado nacionalmente, aplica-se aos Tribunais de Contas estaduais todo o sistema de fiscalização destinado ao Tribunal de Contas da União, inclusive quanto às normas de organização e competências.

Conforme afirma Fernandes (2003), o Tribunal de Contas da União é paradigma para os tribunais estaduais.

3.3 Função Social dos Tribunais de Contas

Ao analisarmos a história constitucional da maioria dos Estados hoje existentes, facilmente constataremos a existência de um órgão incumbido do controle financeiro da administração pública. Não raro, pra não dizer na maioria das vezes, a figura que surge é a de um tribunal ou corte de contas.

O fato de tal figura existir em quase todos os ordenamentos, está intimamente ligado a sua função dentro da sociedade. Indiscutivelmente esta constatação expressa a importância dos tribunais de contas na estrutura do estado.

Rui Barbosa já afirmava que a instituição de um tribunal de contas seria uma das mais importantes providências, que uma sociedade política bem constituída pode exigir dos seus representantes.

O papel dos Tribunais de Contas, no Brasil, principalmente após a promulgação da Constituição de 1988, passou a ser muito mais relevante para a sociedade brasileira. Digamos que hoje não seja somente o defensor do dinheiro público, mas da coerência das ações do Estado em relação aos princípios constitucionalmente consagrados.

Atuando de forma autônoma, abarca competências próprias, que não podem ser reivindicadas pelo poder Judiciário nem pelo Poder Legislativo, pois suas atribuições de controle, conjugadas com as exercidas pelos Poderes Judiciário e Legislativo, garantem a efetivação dos ideais inerentes ao Estado Democrático de Direito.

A inexistência de uma instituição como a do tribunal de contas ou de órgão similar, geraria um desequilíbrio no sistema de “freios e contra-pesos” do Estado, pois o mesmo atua no controle, principalmente da administração, mas também exerce fiscalização sobre o Poder Legislativo e o Poder Judiciário, não estando direta ou hierarquicamente vinculado a nenhum dos três.

Odete Medauar corrobora o acima exarado:

[...] seus integrantes têm as mesmas garantias atribuídas ao Poder Judiciário [...]. Daí ser impossível considera-lo subordinado ou inserido na estrutura do Legislativo. Se a sua função é a de atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas constitucionais, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes.

O aprimoramento da atividade de controle exercida pelos tribunais de contas é tão necessário quanto a sua aproximação e reconhecimento junto à sociedade, pois pode exercer papel de relevância no auxílio e fomento do controle social, no que respeita aos aspectos da administração financeira do estado.

Neste sentido, Fernandes (2003, p.652) assim se posiciona:

[...] no mundo inteiro, as entidades de fiscalização externa caminham por abandonar o controle contábil e buscar o controle gerencial, que não se limita a dizer se a despesa foi realizada de acordo com os critérios de validade da contabilidade, mas define a contabilidade analítica de custos e busca de resultados efetivos. Luz para o princípio da eficiência, colaborando com o processo decisório de políticas públicas, como o controle tradicionalmente estabelece *feedback* para o sistema administrativo, o redirecionamento das ações programadas.

E complementa:

Esse amplo elenco de ações pretendidas, possíveis ou já efetivadas revela os valores éticos a definir o campo de atuação do controle, para além da lei, mas em absoluta consonância com as pretensões da sociedade de controlar o poder discricionário do administrador público.

O amadurecimento dos processos de controle, propostos pela Constituição Republicana de 1988, tendo como paradigma os princípios nela estabelecidos, são parte do caminho necessário para que os Tribunais de Contas no Brasil atinjam plenamente sua função social.

A forma que atuam hoje os Tribunais de Contas, dos Estados, da União e dos Municípios, ainda encontra-se um pouco aquém do que se poderia esperar. Em alguns Estados, mesmo após cerca de dezoito anos da promulgação da

Constituição, ainda não foi instituído o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, e isso traz conseqüências diretas na legitimidade de composição dos colegiados.

À vista do mando contido no § 2º do Art. 73 da CRFB/88, um terço dos membros do Tribunal devem ser indicados pelo chefe do poder executivo, sendo que obrigatoriamente, parte destes deverá ser oriunda do quadro de Auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas (escolhidos por meio de lista tríplice).

Deixando o Estado de instituir o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, possibilita ao chefe do poder executivo escolher e indicar, a seu bel prazer (respeitados os limites constitucionais), o total de um terço de membros dos quais deveriam figurar obrigatoriamente os membros do Ministério Público, para serem Conselheiros dos Tribunais de Contas, que irão julgar as contas daquele que os indicou.

Recentemente foi enviado à Assembléia Legislativa de São Paulo projeto de lei criando, dentro do quadro do Tribunal de Contas do Estado, os cargos de Auditor, Procurador de Justiça e Promotores de Justiça junto ao Tribunal de Contas.

Em suma, até a presente data, os Conselheiros em atividade no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo são os que foram indicados pela Assembléia Legislativa e pelo Governador do Estado, sem contar com a figura dos membros do Ministério Público no corpo de Conselheiros.

Cabe aqui fazer uma ressalva: a Constituição se refere expressamente à membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, e não, como alguns sugerem, a possibilidade de se indicar membros do Ministério Público comum para os cargos de Conselheiro.

Tal hipótese não se justifica pelo fato de que, quando o legislador constituinte estabeleceu tal regra, tinha em mente manter entre os conselheiros e ministros dos tribunais de contas, agentes oriundos das carreiras vinculadas à atividade do controle externo exercido pelos tribunais, ou seja, como já dito anteriormente, manter uma “reserva técnica”.

Embora a atuação dos tribunais de contas venha ganhando em termos de qualidade, a sociedade pouco conhece verdadeiramente sua atuação. Em parte, porque a instituição recebe pouco destaque da mídia e também porque as sanções por ela proferidas, geralmente demoram anos para serem aplicadas e, nesse ínterim, o agente político já se candidatou e venceu novamente as eleições, deixando pairar um certo ar de impunidade.

Iniciativas importantes vêm sendo adotadas no sentido de modernizar a fiscalização realizada pelos tribunais de contas. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, a exemplo do que já ocorre no Paraná e no Rio Grande do Sul, pretende implantar, à partir de 2007, um sistema de auditoria eletrônica para fiscalização de todos os municípios do Estado.

No âmbito da federação, está sendo desenvolvido um projeto de fortalecimento institucional e modernização do sistema de controle externo realizado pelos tribunais de contas, “*pelo incremento da eficácia, eficiência e efetividade das ações de controle e dos mecanismos de articulação social, o chamado PROMOEX (Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros)*”, conforme informado no sitio da Atricon¹⁰ na internet. (<www.atricon.org.br>)

Dentre as ações desenvolvidas para a implantação do PROMOEX, está a realização de pesquisas internas nas instituições de controle, visando detectar as virtudes e deficiências de cada órgão, para um adequado redirecionamento de sua organização, visando corrigir as deficiências e aproveitar melhor suas virtudes.

Dentro do aspecto de sua função social, os Tribunais de Contas devem observar a sua natureza de mecanismo constitucional de controle financeiro da administração pública, trazendo aos seus agentes a responsabilidade por seus atos. E, nessa esteira, se faz necessário observar os anseios da sociedade e tomar providências no sentido de atendê-las.

Independentemente de qualquer nova iniciativa, o importante a se ter em mente é que, para o atingimento de sua função social, os tribunais de contas

¹⁰ Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

devem sempre se pautar pelos preceitos estabelecidos na Constituição da República, pois é do texto constitucional que se espraiam suas competências e atribuições, todas tendentes a proteger o interesse público e, num plano mais abrangente o bem comum, objeto do viver em sociedade.

4 CONCLUSÃO

À vista de tudo o que foi discutido no presente trabalho, não se pode deixar de ressaltar a importância que a instituição Tribunal de Contas possui na organização do Estado brasileiro. Não há que se imaginar a existência do Estado de Direito sem a existência desse importante mecanismo de controle social.

É sensível a evolução dos mecanismos de controle à disposição de tais instituições. E na medida em que avançam, mais se aproximam do ideal previsto na Constituição da República.

Contudo, cabe aqui registrar que a função social dos Tribunais de Contas será atingida à medida que tornarem-se mais “íntimos” da sociedade, pois é a ela que se destinam suas ações.

Neste contexto, importante seria o desenvolvimento de campanhas de marketing institucional, que visem “apresentar” a instituição Tribunal de Contas à sociedade, pois para a maioria ela continua como um estranho, que uma vez por ano vem ao município “vasculhar” as contas do prefeito.

Já se percebem algumas iniciativas, ainda tímidas, como por exemplo os “Ciclos de Debates com Agentes Políticos e Dirigentes Municipais”, promovidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, onde são discutidos com agentes da corte de contas, prefeitos, vereadores e secretários municipais, temas de relevância para o controle externo realizado nas administrações municipais.

Mas, o que aqui afirmamos é que, o alvo destas campanhas deve ser a sociedade organizada, pois com a interação entre os Tribunais de Contas e a sociedade, o controle social dos gastos públicos ganhará um outro nível de efetividade.

Em suma, embora o modelo de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas no Brasil não seja perfeito, ele pode perfeitamente atingir e cumprir sua função social. Realizados os ajustes necessários e observados os princípios constitucionais, os tribunais de contas podem dar uma contribuição extraordinária ao Estado brasileiro, ainda muito castigado pelo mau da corrupção.

BIBLIOGRAFIA

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do estado**. 2. ed. revista e aumentada. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALBANEZ, Oswaldo. **A Lei 4.320 Anotada, revista e atualizada**. 4. ed. Ribeirão Preto: IBRAP, 2001.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 17. ed. Porto Alegre: Globo, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. **Tribunal de contas e controle da execução orçamentária**. Estudos sobre a constituição brasileira. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1954.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: quadro comparativo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1991.

_____. **Conhecendo o tribunal / Tribunal de contas da união**. 2. ed. revista e ampliada. Brasília: TCU, Gabinete da Presidência, 2003.

_____. **Constituições do Brasil: de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 e suas alterações**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986.

CAETANO, Marcelo. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

CAMPELO, Valmir et al. O novo tribunal de contas: órgão protetor dos direitos fundamentais. **O tribunal de contas no ordenamento jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado de sciencia da administração e direito administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1914.

CASTRO, Catarina Sarmiento; MOREIRA, Vital. **A justiça administrativa em Portugal**. Relatório de um projecto de investigação. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2001.

CAVALCANTI, João Barbalho Uchôa. **Constituição federal brasileira (1891): comentada**. Ed. Fac-sim. Brasília: Senado Federal, 2002.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Tratado de direito administrativo**. 4. ed. Da função pública – da função administrativa. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S.A., 1961. vol. IV.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 25. ed.. São Paulo:Saraiva, 2005.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

GAZIER, François. Cadernos de administração pública. **A Justiça administrativa na França**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1954.

GAO. **What is GAO**. Estados Unidos da América, 2006. Disponível em: <<http://www.gao.gov/about/what.html>>. Acesso em: 10 de ago. 2006.

GOMES JUNIOR, Luiz Manoel. **Tribunais de contas – aspectos controvertidos**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

GUERRA, Evandro Martin. **Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo brasileiro**. 3. ed.. Porto Alegre: Sulina, 1954.

LUNA, José Maria Miranda. **Comentários à PEC nº 578/2002**. Unafisco, Brasília. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2004/pec_578_2002.htm>. Acesso em: 19 de maio 2006.

MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Tomo I – parte geral. 2ª edición, inalterada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1982.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MINISTÈRE DE LA JUSTICE FRANÇAIS. **Por qué hay una justicia administrativa?**. França, 2006. Disponível em: <<http://www.justice.gouv.fr/espagnol/eustadmi.htm#PROCEDURE>>. Acesso em: 23 de mar. 2006.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Livraria Boffoni, 1947.

MUKAI, Toshio. **Direito Administrativo Sistematizado**. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAPA JOÃO XXIII. **Carta encíclica *pacem in terris***. Roma, 1963. Disponível em: <http://www.vatican.va/holy_father/john_xxiii/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_11041963_pacem_po.html>. Acesso em: 20 de jun. de 2006.

PORTUGAL. **Estatuto dos tribunais administrativos e fiscais**. Lisboa, 2006. Disponível em: <<http://www.cstaf.mj.pt/pdf/EstatutoDosTribunaisAdministrativosEFiscais.pdf>>. Acesso em: 23 de mar. De 2006.

PROMOEX. **Atricon**. Porto Alegre, Julho de 2006. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/promoex/res_historico.htm>. Acesso em: 30 de Ago. de 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, João Camilo de Oliveira. **A democracia coroada** – teoria política do império do Brasil. 2. ed. revista. Petrópolis: Editora Vozes, 1964.

ANEXOS

ANEXO A - Relatório do GAO - Exercício de 2005

GAO at a Glance

Current for fiscal year 2005:

Address:	GAO Headquarters 441 G St., NW Washington, D.C. 20548
Offices in the following cities:	Atlanta, GA; Boston, MA; Chicago, IL; Dallas, TX; Dayton, OH; Denver, CO; Huntsville, AL; Los Angeles, CA; Norfolk, VA; San Francisco, CA; and Seattle, WA.
Year GAO was founded:	1921
Telephone no.:	(202) 512-3000 (employee locator)
Agency head:	David M. Walker Comptroller General of the United States Appointed October 1998; term of office expires in October 2013.
Staffing level:	3,200 employees
Budget :	\$474.5 million
Congressional testimony:	179
Measurable financial benefits from GAO work:	\$39.6 billion -- an \$83 return on every dollar invested in GAO.
Recommendations to improve government operations:	1,900. At the end of fiscal 2005, 85 percent of the 1,752 recommendations we made in fiscal year 2001 had been implemented.

ANEXO B – O Tribunal de Contas de Portugal na Atualidade

3. A actividade de controlo

3.1. Objecto do controlo

As atribuições legalmente cometidas ao Tribunal de Contas correspondem à necessidade de controlo financeiro dos dinheiros públicos, das receitas e das despesas públicas e do património público, com vista a assegurar *a conformidade do exercício da actividade de administração daqueles recursos com a Ordem Jurídica, julgando, sendo caso disso, a responsabilidade financeira inerente.*

Assim, tais atribuições originam dois tipos de poderes a exercer pelo Tribunal: o poder de controlo financeiro, de um lado, e o poder jurisdicional, do outro.

Para a prossecução de tais atribuições, a Lei definiu a competência material do Tribunal de Contas com base no conceito de dinheiros ou valores públicos, em termos tais que não permite excluir a sua utilização, seja a que título for e ainda que meramente ocasional, do seu campo de actuação.

Assim se compreende que seja muito vasto o universo de entidades sujeito à actuação do Tribunal, englobando, em geral, todas as entidades que tenham a seu cargo a gestão de dinheiros ou valores públicos independentemente da natureza jurídica de tais entidades. Vejamos, mais em pormenor, o universo de entidades sujeitas à jurisdição e controlo deste Tribunal.

3.2. As entidades controladas

Em bom rigor, a jurisdição do Tribunal de Contas engloba as entidades que fazem parte do Sector Público Administrativo (SPA) – Estado e seus serviços; regiões autónomas e seus serviços; autarquias locais, suas associações ou federações e respectivos serviços e, ainda, áreas metropolitanas; institutos públicos e instituições de segurança social – as que integram o Sector Público

Empresarial (SPE) – empresas públicas; sociedades de capitais exclusivamente públicos, constituídas pelo Estado, por outras entidades públicas ou por ambos em associação; sociedades comerciais em que se associem capitais públicos e privados, nacionais ou estrangeiros, desde que a parte pública detenha de forma directa a maioria do capital ou controle de forma directa a respectiva gestão – e, bem assim, um outro conjunto muito vasto e heterogéneo de entidades, a saber:

- as empresas concessionárias (concessionárias da gestão de empresas públicas, concessionárias de sociedades de capitais públicos; concessionárias de sociedades de economia mista controladas, pelo capital ou pela gestão; concessionárias de serviços públicos);
- as empresas gestoras de serviços públicos;
- as associações públicas (de entidades públicas ou de entidades públicas e privadas, maioritariamente financiadas por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão);
- as fundações de direito privado que recebam, anualmente, com carácter de regularidade, fundos provenientes do Orçamento do Estado ou das autarquias locais, no tocante apenas à utilização desses fundos;
- as entidades de qualquer natureza, que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de recursos financeiros públicos, incluindo os provenientes do Orçamento das Comunidades Europeias, tendo em vista o controlo da sua aplicação.

Contudo, embora seja este o âmbito actual da jurisdição do Tribunal de Contas, são de natureza e extensão diferentes os poderes que o Tribunal tem sobre as referidas entidades.

Na verdade, só as que integram o SPA, enumeradas no n.º 1 do art.º 2º da Lei n.º 98/97, se encontram simultaneamente sujeitas ao poderes de jurisdição e controlo financeiro do Tribunal. As demais, identificadas nos n.ºs 2 e 3 do art.º 2º

do mesmo diploma, apenas estão sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro.

O exercício de tais poderes consubstancia o desenvolvimento de funções distintas: a função de fiscalização ou controlo financeiro e a função jurisdicional.

3.3. Tipos de controlo

Atento o enquadramento fornecido pela Constituição da República e pela Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, a função de fiscalização ou controlo financeiro compreende o exercício de poderes fundamentais que, segundo o critério do momento do exercício da fiscalização ou controlo, podem ser apresentados do seguinte modo:

- poderes de fiscalização prévia;
- poderes de fiscalização concomitante;
- poderes de fiscalização sucessiva ou a *posteriori*.

Através dos seus poderes de fiscalização prévia, o Tribunal de Contas verifica se os actos, contratos e outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras directas e indirectas tipificados na lei ^[32] estão conformes com as leis em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria. ^[33]

A competência atinente ao exercício desta modalidade de fiscalização é exercida mediante a concessão ou recusa do visto nos actos jurídicos a ela sujeitos ou através da declaração de conformidade.

A competência para a concessão do visto é exercida pela 1^a. Secção em sessões diárias de visto.

A declaração de conformidade, embora dependa de homologação do Tribunal, ^[34] é da competência dos Serviços de Apoio do Tribunal, tendo lugar apenas nos casos em que não haja dúvidas sobre a legalidade do acto ou contrato.

A recusa do visto ou da declaração de conformidade terão como efeito a ineficácia do respectivo acto ou contrato.

No âmbito dos seus poderes de fiscalização concomitante, o Tribunal de Contas acompanha a execução de actos, contratos, orçamentos, programas e projectos e, em geral, a actividade financeira desenvolvida antes do encerramento da respectiva gerência. A esta modalidade de fiscalização estão sujeitas todas as entidades indicadas no art.º 2º da Lei n.º 98/97, ou seja, quer as entidades que integram o Sector Público Administrativo, quer as que fazem parte do Sector Público Empresarial, bem como as demais entidades que tenham a seu cargo a gestão de recursos públicos.

No âmbito da fiscalização sucessiva ou a *posteriori*, exercida depois de terminado o exercício ou a gerência e elaboradas as contas anuais, os poderes do Tribunal são bem mais amplos, consubstanciando as seguintes formas de controlo:

- apreciação da execução do Orçamento Estado e das Regiões Autónomas, mediante a elaboração de pareceres sobre as respectivas contas; ^[35]
- realização de auditoria de contas às contas das entidades do SPA, com vista a efectuar a avaliação dos respectivos sistemas de controlo interno, apreciando a legalidade, eficiência e eficácia da sua gestão financeira; ^[36]
- realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza sobre a legalidade, a boa gestão financeira e os sistemas de controlo interno, tendo por base determinados actos, procedimentos, aspectos parcelares da gestão financeira ou a sua globalidade das entidades referidas no art.º 2º; ^[37]
- verificação interna de contas restrita «à análise e conferência da conta apenas para demonstração numérica das operações realizadas que integram o débito e o crédito da gerência com evidência dos saldos de abertura e de encerramento e, se for caso disso, a declaração de extinção de responsabilidade dos tesoureiros caucionados.» ^[38]

O que precede permite concluir que a auditoria é o meio fundamental da acção controladora deste Tribunal.

3.4. Procedimentos de controlo utilizados

A Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas consagra a auditoria como método privilegiado do exercício do controlo financeiro das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo.

Nesta perspectiva, a realização de auditorias, de qualquer tipo ou natureza, constitui a vertente fundamental da actividade deste Tribunal, tendo-se assistido, especialmente nos últimos anos, a um processo evolutivo que tem acentuado progressivamente esta forma de actuação.

Para o exercício das suas funções, o Tribunal recorre a vários tipos de auditoria, destacando-se as seguintes:

- Auditorias financeiras;
- Auditorias operacionais ou de resultados;
- Auditorias integradas;
- Auditorias orientadas;
- Auditorias de projectos ou programas;
- Auditorias de sistemas;
- Auditorias ambientais.

Por razões que se prendem com a credibilidade das próprias auditorias e a salvaguarda da responsabilidade de quem as realiza, tais auditorias devem ser efectuadas de acordo com normas que especifiquem os métodos e as técnicas a utilizar e, bem assim, as fases a serem observadas.

Neste contexto, tem constituído preocupação do Tribunal a definição de normas orientadoras que garantam a elevada qualidade técnica e a eficiência das auditorias.

Tais normas encontraram acolhimento, pela primeira vez, no Projecto de Manual de Auditoria concluído em 1995.

As modificações operadas por força da implementação da Lei de Organização e Processo levaram à elaboração do actual *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, aprovado em Sessão do Plenário da 2ª. Secção em Janeiro de 1999, ao abrigo da al. d) do n.º 1 do art.º 78º da Lei n.º 98/97. [\[39\]](#)

Este Manual é o reflexo dos princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e definidos nas normas de auditoria de organizações profissionais de auditores, designadamente da *International Federation of Accountants* (IFAC) e da *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE), e do movimento de harmonização que a nível internacional se tem feito sentir sob a égide da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), de que resultou a definição de normas de controlo destinadas às instituições superiores de controlo. [\[40\]](#)

Em consonância, o Manual define um conjunto de princípios orientadores do modo como as auditorias devem ser realizadas, dos quais ressalta a necessidade de um adequado planeamento, de uma execução correcta, convenientemente supervisionada e devidamente documentada.

O planeamento adequado das auditorias depende, nos termos do referido Manual, do cumprimento de um conjunto de regras, a saber:

«1ª *A definição dos objectivos da auditoria e o cumprimento das competências do Tribunal de Contas ou as necessidades das entidades que as justificam;*

2ª A indicação da natureza e âmbito da auditoria;

3ª A identificação da natureza da entidade auditada e dos seus objectivos bem como os tipos de operações mais relevantes e as áreas de maior risco, tendo sempre em conta o princípio da materialidade;

4ª O conhecimento dos principais sistemas, práticas e controlos de gestão da entidade auditada e a avaliação preliminar destinada a identificar os pontos fortes e fracos;

5ª Os métodos e técnicas a utilizar no trabalho de verificação;

6ª A calendarização dos trabalhos de auditoria;

7ª A quantificação dos recursos humanos;

8ª A orçamentação da acção.».^[41]

A correcta execução das auditorias depende igualmente do cumprimento de um conjunto de procedimentos identificados no Manual, com o objectivo de testar a fiabilidade dos sistemas de controlo interno, o cumprimento da Lei e o respeito pelos princípios da economicidade, eficiência e eficácia da gestão financeira.

3.5. Avaliação de resultados

A actividade de controlo desenvolvida pelo Tribunal obedece ao princípio da planificação.

Para o efeito, o Plenário Geral do Tribunal elabora o *programa trienal*, até 30 de Outubro do ano imediatamente anterior ao início do triénio, sendo o das Secções Regionais elaborado autonomamente pelo respectivo Juiz, constando em anexo ao *programa trienal* da Sede.^[42] Trata-se de programas onde se definem as acções de controlo a efectuar durante aquele período de tempo.

De acordo com este programa, as 1ª. e 2ª. Secções aprovam, até 15 de Dezembro de cada ano, os respectivos *programas anuais*, dos quais constam as relações dos organismos ou serviços a fiscalizar nesse ano ou dela dispensados.^[43]

A actividade assim desenvolvida ao longo do ano é objecto de uma avaliação, constando do *relatório de actividades* anualmente elaborado pelo Presidente e aprovado pelo Plenário Geral.

A par do aludido *programa trienal*, este relatório constitui um indispensável instrumento de gestão e um importante meio de dar a conhecer aos cidadãos e aos seus órgãos representativos as acções realizadas pelo Tribunal em cada ano. Para o efeito, o relatório é publicado no Jornal Oficial^[44] e apresentado ao Presidente da República, Parlamento, Governo e, no tocante à respectiva Secção Regional, aos órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas.^[45]

Notas

^[32] Vd. art.º 46º da Lei n.º 98/97.

[33] Cfr. n.º 1 do art.º 44º da Lei n.º 98/97.

[34] Ao abrigo do estatuído no n.º 3 do art.º 15º do Regulamento interno da 1ª. Secção (Resolução n.º 5/98-1ª Secção, de 17 de Fevereiro).

[35] Nos termos das als. a) e b) do n.º 1 do art.º 5º, e 41º da Lei n.º 98/97.

[36] Cfr. al. d) do n.º 1 do art.º 5º, e art.ºs 40º e 54º, todos da Lei n.º 98/97.

[37] Cfr. als. f) e g) do n.º 1 do art.º 5º e art.º 55º, ambos da Lei n.º 98/97, e n.º 1 do art.º 2º da Lei n.º 14/96, de 20 de Abril.

[38] Nos termos do art.º 53º da Lei n.º 98/97.

[39] Este preceito normativo reconhece ao Plenário da 2ª. Secção competência para aprovar «os manuais de auditoria e dos procedimentos de verificação a adoptar pelos respectivos serviços de apoio.».

[40] Além disso, e dada a integração de Portugal na União Europeia, o Tribunal teve igualmente em conta na elaboração do seu Manual de Auditoria as normas constantes do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas Europeu.

[41] Vd. *in Manual de Auditoria e de Procedimentos*, vol. I, ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1999, pp. 114.

[42] Cfr. art.º 37º da LOPTC.

[43] Cfr. art.ºs 38º e 40º da LOPTC.

[44] Nos termos da al. c) do n.º 2 do art.º 9º da LOPTC.

[45] Cfr. n.º 2 do art.º 43º da LOPTC.

ANEXO C – Correspondência eletrônica recebida do Tribunal de Contas Europeu

I – Correspondência eletrônica enviada pelo autor:

Meu nome é Leandro José Vieira, sou estudante de Direito da Instituição Toledo de ensino, no interior do Estado de São Paulo, Brasil.

Dirijo-me à esta egrégia instituição por conta de estar desenvolvendo um trabalho de pesquisa para conclusão de curso, cujo tema versa sobre Tribunais de Contas e sua função social.

Gostaria, se possível, de obter algumas informações acerca da atividade desse Tribunal de Contas, tais como:

A que órgão é subordinado ou vinculado?

O campo de competência?

Quais os órgãos submetidos à sua fiscalização?

A quem se destinam os relatórios de auditoria?

Se o próprio Tribunal Europeu aplica sanções, e quais seriam elas?

A legislação que estabelece tais disposições (inclusive cópia, se possível)?

Certo de Contar com vossa atenção, antecipadamente agradeço.

Leandro José Vieira

Taciba, São Paulo, Brasil.

II – Resposta do Tribunal de Contas Europeu:

Senhor,

Segue abaixo as informações pedidas:

1. http://www.eca.eu.int/eca/treaty/docs/disp_cdc_pt.pdf

2. O Tribunal de Contas Europeu:

- Examina as contas da totalidade das receitas e despesas da União Europeia e, se não houver disposições em contrário, de qualquer organismo criado pela União; examina a legalidade e a regularidade das receitas e despesas e garante a boa gestão financeira, ou seja, a que respeita os princípios de economia, eficiência e eficácia;
- elabora um relatório anual com as suas observações sobre a execução do orçamento da União Europeia para cada exercício financeiro, incluindo uma declaração (DAS) sobre a fiabilidade das contas da União Europeia para esse exercício e a regularidade e legalidade das operações a que elas se referem;
- pode, em qualquer momento, apresentar observações, nomeadamente sob a forma de relatórios especiais, sobre determinadas questões;
- assinala quaisquer casos de irregularidades ou suspeitas de fraude detectados durante os seus trabalhos de auditoria;
- formula pareceres formais sobre propostas de legislação da EU de carácter financeiro;
- é consultado sobre quaisquer propostas de medidas no domínio da luta contra a fraude;
- assiste a autoridade de quitação – Parlamento Europeu – no exercício dos seus poderes de controlo da execução do orçamento da União Europeia através da publicação de relatórios de auditoria e pareceres.

3. O Tratado estabelece que o Tribunal deve efectuar a auditoria da execução do orçamento geral da União Europeia, dos Fundos Europeus de Desenvolvimento e dos organismos e agências da União.

4. Os relatórios de auditoria e os pareceres do Tribunal são formalmente comunicados aos Presidentes das instituições da Eu e ao Presidente da

Comissão de Controlo Orçamental do Parlamento Europeu. Além disso, o relatório anual é enviado ao Comitê do Orçamento do Conselho, bem como aos Parlamentos nacionais e aos Presidentes das instituições superiores de controlo dos Estados-Membros.

5. O Tribunal não tem poderes judiciais e, por conseguinte, os seus relatórios e pareceres não são vinculativos. Contudo, os trabalhos do Tribunal são utilizados para a melhoria da gestão financeira por parte dos responsáveis pela legislação, gestão e administração dos programas e das finanças da União. O Tribunal de Contas Europeu deve assinalar os casos de irregularidades e suspeitas de fraude. Quando o Tribunal tem conhecimento de um caso presumível de fraude, corrupção ou qualquer outra atividade ilegal, quer pelos seus trabalhos de auditoria ou por relato de terceiros, o assunto lê imediatamente comunicado ao Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF). O OLAF é responsável pela realização de investigações pormenorizadas e pela interposição de ações nos Estados-Membros e nos Estados beneficiários, bem como pelo acompanhamento da consequente recuperação dos fundos da União.

6. Tribunal de Contas foi criado pelo Tratado de Bruxelas de 22 de Julho de 1975 e iniciou a sua atividade em Outubro de 1977, com sede no Luxemburgo.

O Tratado de Maastricht de 7 de Fevereiro de 1992 elevou o Tribunal de Contas Europeu a instituição das Comunidades Europeias, reforçando a sua independência e autoridade. Este Tratado introduziu a obrigação de o Tribunal publicar uma declaração anual (designada por DAS, a partir do termo francês *déclaration d'assurance*) sobre a fiabilidade das contas das Comunidades e a regularidade e legalidade das operações a que elas se referem.

O Tratado de Amesterdão de 2 de Outubro de 1997 reconheceu o Tribunal de Contas como instituição da União Europeia, alargando assim formalmente o âmbito de auditoria do Tribunal ao segundo e terceiro pilares da União (política externa e de segurança, e justiça e assuntos internos). Este Tratado reforçou o papel do Tribunal no que se refere às irregularidades e às medidas de combate à fraude. Além disso, confirmou o direito de o Tribunal interpor acções no Tribunal de Justiça para proteger as suas prerrogativas relativamente às outras instituições da Eu. O Tratado de Nice de 26 de Fevereiro de 2001 determinou que o Tribunal de Contas seja composto por um Membro de cada Estado Membro. O Tratado

previu a possibilidade de o Tribunal adotar determinadas categorias de relatórios ou de pareceres em secções, em vez de reunido em pleno. Confirmou igualmente a prática de publicar apreciações específicas relativas à DAS sobre cada domínio importante da atividade da União. Salientou ainda a importância da cooperação entre o Tribunal e as instituições superiores de controlo dos Estados-Membros.

Permanecemos à vossa disposição para qualquer complemento de informação.

Marisol Fournier
External relations
European Court of Auditors
e-mail: euraud@eca.eu.int
internet: www.eca.eu.int