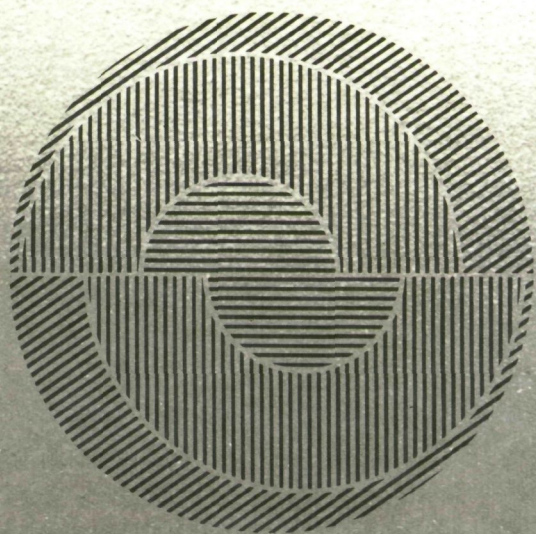


REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



SENADO FEDERAL • SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS
OUTUBRO A DEZEMBRO 1990
ANO 27 • NÚMERO 108

Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas

ODETE MEDAUAR

Professora Associada da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1. *Controle financeiro externo.* 2. *Tipologia do controle financeiro externo.* 3. *O Tribunal de Contas na Itália.* 4. *O Tribunal de Contas na Bélgica.* 5. *O Tribunal de Contas na França.* 6. *O órgão de contas na Inglaterra.* 7. *Natureza do Tribunal de Contas em Portugal e na Espanha.* 8. *O Tribunal de Contas no Brasil:* a) *História institucional;* b) *Atribuições;* c) *Natureza;* d) *Natureza das funções;* e) *Aprimoramento do Tribunal de Contas.*

1. *Controle financeiro externo*

Se à própria Administração interessa verificar o modo pelo qual se realizam os gastos públicos, na atividade de seus vários órgãos, de maior relevo então se configura a fiscalização efetuada por poderes ou entidades estranhas à estrutura interna da Administração, em virtude da possível independência com que a realizam. Segundo afirmações da doutrina, o controle financeiro externo da Administração caberia ao Poder Legislativo. Assim, na lição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “tradicionalmente o Legislativo é o poder financeiro. De fato, às câmaras, ditas legislativas, por tradição ou data do medievo, compete autorizar a cobrança de tributos, consentir nos gastos públicos, tomar contas dos que usam do patrimônio geral. Na verdade, o poder financeiro das câmaras é historicamente anterior ao exercício, por elas, da função legislativa”⁽¹⁾.

(1) *Curso de Direito Constitucional*, 18ª ed., 1980, p. 138.

Mas, nos ordenamentos do mundo ocidental, nem sempre o Poder Legislativo realiza diretamente a fiscalização financeira da administração e nem sempre cabe-lhe a “última palavra” no assunto. Comum é a invocação das dificuldades que teria o Legislativo, às voltas com tarefas políticas, de cumprir adequadamente a função de controle financeiro, pelo caráter técnico e complexidade crescente de que se reveste. Então, atribui-se a tarefa a entidades denominadas Tribunais ou Corte de Contas, cuja natureza jurídica varia conforme o ordenamento, variando, por conseguinte, seu vínculo com o Poder Legislativo no tocante à independência das decisões finais do procedimento fiscalizador. Tanto se encontra a situação em que o Legislativo tem a “última palavra”, como ordenamento em que o Tribunal de Contas configura jurisdição e praticamente não mantém vínculo com o Legislativo.

No Brasil, em que o Tribunal de Contas, em todos os níveis, não atua com plena independência, registra-se insatisfação a respeito do seu desempenho, notando-se descrédito da população em geral e queixas de seus próprios integrantes.

Assim, o Ministro do Tribunal de Contas da União, VICTOR DO AMARAL FREIRE, no artigo “O Tribunal de Contas e sua Jurisdição” (*Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, junho de 1982, pp. 35-52), refere-se à necessidade de substituir a preocupação do tostão pelo controle do milhão (pp. 43 e 51), propondo uma série de medidas para tornar eficiente e eficaz o controle do Tribunal de Contas.

O ilustre Professor JOSÉ LUIZ DE ANHAIA MELLO, com sua vasta experiência como conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, tece as seguintes considerações, em sua obra *Tribunal de Contas do Estado de São Paulo — Pesquisa e Atuação*, 1984:

“... o que se vê é esse panorama contrastador de os Tribunais, no tocante à administração direta e centralizada, não serem mais que acompanhantes, e sem força, da realização da despesa” (p. 11); “não resta dúvida de que diante do espetáculo triste em que se encontra a fiscalização financeira...” (p. 14); “ao invés disso, ficamos em meio do caminho, assinamos prazos, sustamos atos se o chefe do Executivo não ordenar o contrário, e na hipótese de contratos, onde mais alto se fazia sentir a nossa atuação, ficamos aguardando a palavra do Legislativo, que se não se fizer ouvir, como sóe acontecer, inútil e insubsistente será a nossa atividade” (p. 34); “por ora caminhamos dentro de nossa trilha constitucional, auxiliares de um Legislativo combatido e com função secundária na nossa vida pública. As maiores críticas que nos são dirigidas não são motivadas pela nossa inércia e pela nossa omissão, mas sim pela ausência de ferramentas de trabalho e por um completo descaso e desconhecimento das nossas forças e de nossa atividade possível” (p. 44).

Ao estudar questões relativas ao controle da Administração Pública na América Latina, o argentino AGUSTIN GORDILLO afirma o seguinte a respeito dos Tribunais de Contas e outros organismos análogos de fiscalização externa:

“Consideramos, com base na experiência de nossos países, que estes controles são inaptos para produzir mudança de mentalidade, de atitudes, de comportamentos e crenças; ao contrário, podem estar retroalimentando o sistema coadjuvando a crescente regulamentação da atividade pública, realçando a formalidade em detrimento da eficácia” (2).

Para melhor reflexão sobre os problemas relativos ao controle realizado pelo Tribunal de Contas no Brasil, serão estudadas antes as modalidades do controle financeiro externo, as características fundamentais dos Tribunais de Contas ou órgãos análogos em alguns ordenamentos estrangeiros.

2. *Tipologia do controle financeiro externo*

A doutrina pátria menciona habitualmente três modalidades tradicionais de fiscalização financeira, de acordo com o momento, em relação à medida controlada, em que se realiza. Assim, JOSÉ CRETELLA JÚNIOR (3) e CARLOS S. DE BARROS JUNIOR (4) apontam o tipo italiano, o tipo belga e o tipo francês. O tipo italiano e o tipo belga consistem em fiscalização efetuada antes da realização da despesa; no modelo italiano o veto prévio acarreta impedimento, absoluto ou relativo, à despesa, no sentido de proibir ou suspender, respectivamente, o ato submetido ao controle (veto absoluto e veto limitado). No modelo belga só ocorre veto limitado, configurando, então, fiscalização prévia admonitória, como afirma CARLOS S. DE BARROS JUNIOR (5). O tipo francês caracteriza-se pela fiscalização *a posteriori*, após a realização da despesa.

Outro critério para distinguir os controles financeiros externos diz respeito ao órgão encarregado de realizá-los, apontando-se a fiscalização efetuada por Tribunais ou Cortes de Contas, portanto, entes colegiados e a fiscalização atribuída a órgão singular, como ocorre no ordenamento inglês.

E no elenco dos ordenamentos do mundo ocidental, diferenciam-se, de acordo com a natureza dos entes de contas, aqueles que têm natureza jurisdicional, como é o caso da França e aqueles dotados de natureza administrativa, como ocorre na Espanha.

(2) *Problemas del Control de la Administración Pública en América Latina*, 1981, p. 79.

(3) *Tratado de Direito Administrativo*, vol. VI, pp. 105-110.

(4) *Compêndio de Direito Administrativo*, vol. II, 1969, pp. 138-145.

(5) *Compêndio de Direito Administrativo*, vol. II, 1969, p. 139.

3. O Tribunal de Contas na Itália

O Tribunal de Contas (*Corte di Conti*) italiano realiza controle prévio e controle posterior.

Submetem-se ao controle prévio: *a*) os decretos do Chefe de Estado, sob o aspecto da legalidade e sob o aspecto financeiro, quando importem despesa; ficam isentos do controle os decretos relativos ao exercício de atribuições políticas do Governo (ex.: nomeação de Ministros, dissolução do Parlamento etc.); *b*) os decretos ministeriais que importem despesa e para os quais exista norma que os sujeite ao controle da Corte, incidindo igualmente sobre o aspecto financeiro e de legalidade genérica⁽⁶⁾. Segundo ALESSI, para fins do controle o Ministério competente remete à Corte o ato, acompanhado dos respectivos documentos; se o ato for considerado legal, é registrado e sobre o próprio ato é aposto o visto; se eivado de ilegalidade, é remetido ao Ministério com as observações cabíveis; se o Ministério insistir no registro e o Conselheiro de Contas a quem fora distribuído o processo insistir em seu ponto de vista, a seção emite pronunciamento; se esta também recusar registro, o Ministro tem a possibilidade de submeter o ato ao Conselho de Ministros, o qual pode solicitar que a Corte se pronuncie em sessão única; quando o conflito perdura, a Corte é obrigada a registrar com reserva, o que significa que o ato pode ser executado sob a responsabilidade política do Ministro e do Governo: para tal fim, a Corte de Contas deve comunicar, quinzenalmente, ao Parlamento o rol dos registros com reserva, para que o Parlamento possa avaliar sob o aspecto político se existem graves razões de interesse público que tornem imprescindível a execução de ato ilegítimo⁽⁷⁾. Alguns atos, por disposição de lei, não admitem registro com reserva: *a*) empenhos e ordens de pagamento quando violem a lei de orçamento; *b*) os atos de nomeação e promoção de funcionários de qualquer categoria, quando ultrapassem o quadro existente; *c*) as ordens de crédito ou adiantamento a favor de funcionários delegados, quando emitidas além dos limites estabelecidos pela lei⁽⁸⁾.

A respeito do sistema de fiscalização prévia da Itália o Ministro VICTOR DO AMARAL FREIRE, do Tribunal de Contas da União, no artigo "O Tribunal de Contas e sua Jurisdição" (*Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, junho de 1982, pp. 40 e 41), informa que a maior parte dos gastos públicos na Itália, desde 1946, se realiza no regime de adiantamento, procedimento que impede o controle preventivo, predominando, assim, o controle *a posteriori*, e conclui que "o registro prévio na Itália, que influenciou em legislação brasileira já abolida, não mais existe, foi substituído por técnicas controladoras mais modernas". A doutrina italiana, no entanto, continua a mencionar a fiscalização prévia, nos termos

(6) ALESSI, *Principi di Diritto Amministrativo*, vol. I, 1978, pp. 150-151.

(7) ALESSI, *Principi di Diritto Amministrativo*, vol. I, 1978, pp. 151-152.

(8) ALESSI, *op. cit.*, p. 152.

acima expostos, o que nos leva a concluir que esse controle ocorre, mas de forma atenuada.

Embora famoso pela fiscalização prévia, o Tribunal de Contas italiano efetua controle *a posteriori*, sob os aspectos financeiro e contábil.

Há um controle geral sobre toda a gestão financeira do Estado, por meio da prestação de contas geral. Segundo GIANNINI, as prestações de contas gerais, devidas por todos os entes públicos, são atos financeiros com os quais os órgãos do governo e da administração operacional de um ente público submetem ao juízo de outros órgãos a exposição analítica da gestão financeira exercida no exercício financeiro precedente⁽⁹⁾. A prestação de contas do Estado é apresentada pelo Ministro do Tesouro até 30 de junho de cada ano e apreciada pelas Sessões reunidas em Sessão única do Tribunal de Contas, que deve emitir juízo técnico de conformidade ou não conformidade; a Corte expede também relatório com manifestações críticas sobre disfunções da administração; com esse relatório, segundo GIANNINI, o controle da Corte torna-se substancial, não sendo propriamente de gestão, nem controle meramente contábil; a decisão de conformidade ou não conformidade e o relatório são encaminhados ao Parlamento, ao qual compete a aprovação da prestação de contas geral⁽¹⁰⁾.

Para GIANNINI, a prestação de contas geral existe em função de um juízo sobre a gestão do orçamento; além do mais, informa a respeito da experiência da gestão efetuada, em vista das escolhas para o orçamento futuro; ou seja, a prestação de contas geral deveria trazer elementos para propiciar modificações do orçamento e até alterações de normas substanciais; mas, na prática, a experiência não é positiva, nunca o Parlamento utilizou a prestação de contas para os orçamentos posteriores e para o controle da Administração e do Governo; o Parlamento não toma em consideração a prestação de contas do Estado, que aprova com muito atraso, por vezes ultrapassando o período da Legislatura⁽¹¹⁾.

A Corte de Contas realiza também fiscalização sobre a gestão financeira de entes subvencionados pelo Estado, repartidos em duas categorias, nas quais podem estar incluídas empresas estatais: a) os que recebem contribuições periódicas do Estado ou que têm autorização para ordenar impostos, taxas ou contribuições ou aqueles aos quais tais receitas são destinadas; b) os entes para os quais o Estado contribui com acréscimos ao capital, serviços e bens ou mediante concessão de garantias financeiras; os primeiros sujeitam-se ao controle sucessivo, mediante remessa à Corte de prestação de contas e orçamento do exercício; os segundos, além do controle sucessivo, recebem fiscalização concomitante, pois um magistrado

(9) *Istituzioni de Diritto Amministrativo*, 1981, p. 600.

(10) GIANNINI, *op. cit.*, pp. 600 e 601.

(11) *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, 1981, pp. 601 e 605 (nota 8).

da Corte de Contas assiste às seções dos órgãos de administração e controle (12).

Além do controle sucessivo geral, a Corte de Contas exerce controle sucessivo especial sobre atos dos agentes contábeis. Nessa função a Corte de Contas tem natureza jurisdicional, sendo estudada pela doutrina como jurisdição administrativa especial (13). De acordo com ALESSI, nessa matéria a jurisdição da Corte de Contas é exclusiva, plena e inquisitória ("sindicatória"); exclusiva, no sentido de que lhe cabe apreciar todas as questões nas matérias de sua competência, o que exclui desse âmbito qualquer outra autoridade jurisdicional, de modo particular à autoridade judiciária ordinária e o Conselho de Estado; por orientação jurisprudencial conhecem, além das questões principais expressamente atribuídas todas as questões prejudiciais ou incidentais; é plena porque nas matérias de sua competência conhece questões de direito e de fato e porque pode pronunciar decisões declaratórias, constitutivas e de condenação; é inquisitória ("sindicatória") porque não se vincula a decisões administrativas anteriores, nem a argumentos invocados pelas partes (14).

As funções jurisdicionais da Corte de Contas se exercem nas seguintes matérias:

a) prestação de contas dos agentes contábeis, aí incluídos: 1) os agentes encarregados, a qualquer título, de arrecadar as várias entradas do Estado e recolher as somas do tesouro; 2) todos os que recebem dinheiro do Estado a fim de realizar pagamentos por conta deste; 3) todos os depositários de gêneros, objetos e materiais pertencentes ao Estado; 4) todos aqueles que, mesmo sem autorização legal, desempenham funções próprias dos órgãos administrativos e arrecadam somas pertencentes ao Estado (agentes contábeis de fato) (15);

b) responsabilidade contábil e patrimonial dos agentes públicos;

c) recursos do interessado em matéria de aposentadoria dos funcionários públicos;

d) litígios referentes a relações funcionais dos agentes da própria Corte de Contas.

No tocante ao juízo de contas, inicia-se com a remessa à Corte de Contas da prestação de Contas; um membro do colegiado é designado relator, também com poderes de instrução; se o relator verifica a regula-

(12) LANDI e POTENZA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, 1978, p. 377; GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, 1981, p. 164; FRANCESCO VITTO, Controle da Empresa Pública, in *RDA* nº 60, abr./jun. 1960, p. 425.

(13) Cf. ALESSI, *Principi di Diritto Amministrativo*, 1978, vol. II, pp. 955-970; GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, 1981, pp. 598-606; e LANDI e POTENZA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, 6ª ed., 1978, pp. 829-838.

(14) *Principi di Diritto Amministrativo*, vol. II, 1978, pp. 956-957.

(15) ALESSI, *Principi di Diritto Amministrativo*, vol. II, 1978, pp. 958-959.

ridade, o Presidente da Seção, depois de ouvida a Procuradoria Geral e esta se manifestar no mesmo sentido, aprova a prestação de contas. Se o relator ou a Procuradoria apontam irregularidade, é fixada audiência perante a Seção, e o agente contábil pode oferecer defesa; a sentença da Corte pode ser de aprovação ou de condenação, podendo o agente, neste caso, apresentar recurso às Seções Reunidas.

Junto à Corte de Contas atua a Procuradoria Geral, que representa o Ministério Público, com funções de fiscal da lei e de representante dos interesses patrimoniais do Estado.

Caso o agente contábil não apresentar contas no prazo legal, ou a Administração compile, de ofício, os dados de que dispõe e remete à Corte ou o Procurador-Geral provoca da Corte a edição de atos com fixação de prazo ao agente; não desatendido o prazo, a Corte pode impor multa ao agente pelo atraso, determinando que a Administração realize a compilação, às expensas do agente.

A condenação do agente importa a exigência de pagamento de importância correspondente ao que na prestação de contas for considerado irregular. O procedimento contencioso pode ser evitado em razão do chamado "procedimento monitorio"; se for verificada irregularidade até determinado montante, o Presidente, ouvido o Procurador-Geral, pode determinar ao agente o pagamento do débito, mediante ciência ao mesmo; a concordância deste acarreta a emissão de ordem de pagamento que tem força de título executivo.

Compete ainda à Corte de Contas italiana, no âmbito de suas funções jurisdicionais, a verificação da responsabilidade contábil e patrimonial dos agentes públicos (responsabilidade por dano ao erário, segundo GIANNINI) (16). A iniciativa pertence ao Procurador-Geral, mediante solicitação da Administração ou por elementos colhidos de outras fontes. Por iniciativa também do Procurador-Geral, a Corte de Contas pode determinar, por ato motivado, seqüestro de bens móveis e imóveis do indicado. O procedimento é contencioso, nos moldes do julgamento de contas. Ao reconhecer a responsabilidade, por dolo ou culpa, a Corte condena o agente ao ressarcimento, superiores hierárquicos que, por dolo ou culpa, deixaram de efetuar a denúncia à Procuradoria Geral após conhecimento dos fatos. Nesse âmbito também é admitido o "procedimento monitorio", já referido, assim como às Seções Reunidas.

Cabe-lhe também exercer a jurisdição sobre alguns aspectos da aposentadoria dos funcionários públicos: recusa da Administração em conceder aposentadoria e proventos inferiores aos que o funcionário tenha direito. Nas duas hipóteses inicia-se o processo mediante recurso do interessado. Julga ainda recursos interpostos pelo Procurador-Geral quando este considera lesivo ao erário ato relativo a aposentadoria de agente público.

(16) *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, 1981, p. 511.

Por fim, exerce a Corte de Contas italiana a chamada "jurisdição doméstica" (17), pois em Seções Reunidas julga recursos referentes a litígios funcionais dos seus funcionários e magistrados, os quais, desse modo, foram retirados da competência do Conselho de Estado.

Como se deduz, a Corte de Contas na Itália, diferentemente do que se divulga, não exerce somente fiscalização prévia sobre a Administração Pública, mas na qualidade de jurisdição administrativa especial realiza controle *a posteriori* da gestão financeira, competindo-lhe ainda a apuração e julgamento da responsabilidade contábil e patrimonial dos agentes públicos. Embora dotado de melhores e mais eficazes meios para realizar a fiscalização financeira, também enfrenta dificuldades. De acordo com observações de GIANNINI, "o juízo de contas permanece um instituto primitivo e não racional, dificilmente ajustável também com remédios legislativos; por outro lado, transformado em juízo por amostragem, tornou-se substancialmente um controle administrativo" (18). Em outra passagem, o mesmo autor aponta outra questão: "os juízos de contas, como jurisdição contábil, configuram instrumentos ambíguo e desproporcionado, porque os prejuízos às finanças públicas não provêm dos agentes contábeis, meros executores, mas dos grandes ordenadores de despesa e não existem verificações substanciais das despesas ordenadas (como demonstram os repetidos eventos que a imprensa costuma apresentar, muito facilmente, como escândalos) (19)".

4. O Tribunal de Contas na Bélgica

Tendo em vista que o modelo belga tornou-se tipo clássico de atuação de Tribunal de Contas, pareceu-nos oportuno expor suas linhas fundamentais, embora com base num único texto, *polycopié*, como se diz na França e na Bélgica, para expressar a publicação intermediária entre a apostila e o livro, reproduzido sob responsabilidade do professor da disciplina em gráfica da Universidade. O *polycopié* em apreço é o *Cours de Droit Public*, segundo volume, do Professor belga FRANÇOIS PERIN, 1970, editado por "Les Presses Universitaires de Liège".

Os membros da Corte de Contas da Bélgica são nomeados pela Câmara dos Deputados, para mandato de seis anos, renovável indefinidamente, o que, na prática, equivale à nomeação vitalícia; são recrutados entre os funcionários da própria Corte que adquiriram grande experiência no mecanismo financeiro do Estado, embora a lei não exija condição especial para a nomeação; o critério de escolha mencionado decorre de prática costumeira.

O Tribunal de Contas belga desempenha atribuições administrativas e atribuições jurisdicionais.

(17) LANDI e POTENZA *Manuale di Diritto Amministrativo*, 6.ª ed., 1978, p. 836.

(18) *Istituzioni di Diritto Amministrativo*, 1981, p. 600.

(19) *Op. cit.*, p. 602.

Entre as administrativas está a redação da prestação de contas geral do Estado, reunindo as prestações de contas dos Ministros, cada qual no âmbito do seu órgão. Juntamente com a prestação de contas é elaborado, a cada ano, um "caderno de observações", no qual a Corte registra suas críticas à gestão financeira. Essa conta geral é prévia à votação, pelo Parlamento, da lei de contas, que abrange as receitas e despesas do Estado realmente realizadas durante o ano anterior; tais leis são votadas às vezes com certo atraso, o que lhes retira todo interesse.

A Corte de Contas exerce também fiscalização sobre as contas das empresas estatais, que lhes são remetidas pelo Ministro das Finanças, após terem sido elaboradas sob autoridade do Ministro a que se vincula cada uma; a Corte de Contas pode realizar auditoria contábil nos locais de funcionamento das empresas e publicar as contas fiscalizadas nos seus "cadernos de observações" (20).

Segundo PERIN, a principal atribuição administrativa da Corte de Contas belga é o visto que apõe à ordem de pagamento do tesouro para os ordenadores de despesas, que na Bélgica são os Ministros responsáveis ou seus funcionários delegados; em princípio todas as despesas são submetidas ao visto da Corte de Contas; algumas despesas fixas ficam isentas do visto, justamente em virtude de sua periodicidade, mas, toda decisão, mesmo individual, submete-se, na origem, a um visto da Corte de Contas, sobretudo em matéria de fixação de vencimentos ou de pensão; à Corte de Contas não compete apreciar o mérito da despesa; recusar o visto se for ilegal; em caso de recusa, o processo retorna à autoridade de origem, com os motivos da Corte; o Conselho de Ministros pode não fazer caso da recusa e ordenar o pagamento da despesa, sob sua responsabilidade; então, a Corte de Contas aponta o fato ao Parlamento (*Cours de Droit Public*, vol. II, 1970, pp. 308-309).

Na afirmação do mesmo autor, a Corte de Contas apresenta-se como jurisdição administrativa, que exerce controle sobre todos os contadores do tesouro e das províncias; ao fim de seu mandato os contadores são obrigados a apresentar à Corte prestação de contas de fim de gestão; a decisão definitiva da Corte declara se eles estão liberados ou em débito; no primeiro caso, a Corte pronuncia seu desencargo e ordena a restituição das cauções; no segundo caso, a Corte condena o contador a recolher ao tesouro a soma devida, em prazo determinado (*op. cit.*, p. 309).

A Corte pode impor multas e provocar medidas disciplinares contra os contadores negligentes.

As decisões da Corte de Contas podem ser reapreciadas pela Corte de Cassação; se esta anula, por razões de direito, decisão da Corte de Contas, o assunto é submetido a uma Comissão especial formada pela Câ-

(20) JACQUES STASSEN, *Aperçu du Contrôle des Entreprises Publiques en Belgique*, Separata do livro *Estudios en Homenaje al Profesor Lopes Rodó*, Madrid, 1972, p. 252.

mara de Representantes (Deputados) que julgará, em última instância, como se fosse uma outra Corte de Contas.

Do exposto, nota-se, em primeiro lugar, a existência de controle prévio pelo visto a ser apostado a toda ordem de pagamento; a recusa, no entanto, pode ser desprezada se o Conselho de Ministros determinar o pagamento rejeitado; muitas despesas, pela periodicidade, fogem da exigência de visto. Observa-se também que a Corte de Contas atua como jurisdição administrativa no julgamento de contas de contadores, cuja decisão pode ser reapreciada pela Corte de Cassação. Ressalte-se, em terceiro lugar, o papel da Comissão especial formada pela Câmara dos Deputados, que poderá reformar decisão da Corte de Cassação, o que permite deduzir que, apesar da natureza jurisdicional em matéria de gestão de contadores, a última palavra cabe ao Legislativo.

5. O Tribunal de Contas na França

A Constituição francesa de 1958, na última parte do art. 47, inserido no título denominado "Relações entre o Parlamento e o Governo", dispõe o seguinte:

"A Corte de Contas assiste o Parlamento e o governo no controle da execução das leis de Finanças."

Criada em 1807, atualmente as várias categorias dos seus membros são recrutadas de modo parecido ao efetuado para o Conselho de Estado, isto é, pela via da Escola Nacional de Administração na origem, ocorrendo, depois, escolhas internas ou entre funcionários de órgãos financeiros; seus magistrados (primeiro presidente, presidentes de Câmaras, conselheiros-chefe, conselheiros-referendários, auditores) gozam de vitaliciedade.

Institucionalmente, a Corte de Contas na França insere-se entre as jurisdições administrativas, cujas decisões ficam sujeitas, mediante recurso, a reexame do Conselho de Estado (21).

De acordo com VEDEL, a "Corte de Contas tem atribuições não jurisdicionais de caráter consultivo para as quais não está, evidentemente, submetida ao controle do Conselho de Estado: pareceres, declarações de conformidade, relatório anual" (22).

Compete também à Corte de Contas francesa as atribuições da antiga Comissão de Verificação de Contas das Empresas Estatais, de julho de 1976; trata-se de controle financeiro *a posteriori*, destinado à verificação da regularidade das contas e correto emprego do dinheiro público pelas estatais.

(21) Cf. VEDEL, *Droit Administratif*, 1973, p. 481; WALINE, *Précis de Droit Administratif*, vol. 1969, p. 123; DEBBASCH, *Droit Administratif*, 1968, p. 420.

(22) *Droit Administratif*, 1973 p. 482.

(23) VEDEL, *Droit Administratif*, 1973, p. 483.

“Como jurisdição, a Corte de Contas é juiz de direito comum das contas dos contadores públicos” (23). Nessa função, cabe-lhe julgar tão-somente a regularidade objetiva das contas, não a culpabilidade subjetiva do contador. Foge a sua competência a apreciação dos atos dos ordenadores de despesa.

Junto à corte de Contas atua um Ministério Público, chefiado por Procurador-Geral.

Segundo WALINE, a Corte de Contas exerce jurisdição sobre todos os contadores públicos que são obrigados a submeter anualmente suas contas a esse órgão, sob pena de multa; as decisões da Corte de Contas têm autoridade de coisa julgada (24).

As contas são submetidas à sede da Corte, em Paris, e submetem-se ao primeiro exame de um auditor ou conselheiro-referendário, depois a um segundo exame por um conselheiro-chefe; efetua-se o julgamento por uma das Câmaras da Corte; se o contador é declarado desobrigado, as garantias adotadas pelo Tesouro sobre o patrimônio do contador tornam-se liberadas; se o contador está em débito, todas as cauções são mantidas, acrescentando-se a hipoteca judicial; a decisão é transmitida ao Ministro das Finanças para a execução; na eventualidade de verificação de malversações de caráter delituoso, o Ministério Público, junto à Corte, alertará as jurisdições repressivas; da decisão da Corte cabe recurso de cassação por vício de forma, violação da lei e incompetência, a ser apreciado por outra Câmara da Corte, diferente da que julgou inicialmente; mantida a decisão, sobe ao exame do Conselho de Estado (25).

Além do Tribunal de Contas, o ordenamento francês dispõe, para o controle financeiro externo, da Corte de Disciplina Orçamentária, criada em 1948, ampliada sua competência por lei de 1971; visa a instituir responsabilidade efetiva dos ordenadores; estão sob a jurisdição da Corte de Disciplina Orçamentária todos os funcionários, salvo os Ministros, que atuam na execução do orçamento, os agentes de entidades que recebem recursos financeiros do Estado (autarquias) e agentes de entidades cujos resultados financeiros interessam ao Tesouro (sociedades de economia mista, por exemplo); são os seguintes os atos passíveis de punição: a) comprometimento de despesas não submetidas ao controle financeiro; b) falsas imputações, isto é, imputar uma despesa em crédito diferente do que lhe diz respeito quanto ao seu objeto ou data; c) o comprometimento de despesas, apesar da recusa de visto do controlador; d) toda violação de leis sobre despesas ou receitas do Estado; e) o fato de ter propiciado ao contratado benefício duplo em relação ao benefício normal; a responsabilidade do funcionário fica liberada se ele apresentar ordem escrita de superior hierárquico, sendo este, então, a responder pelo ato (26).

(24) *Précis de Droit Administratif*, vil. I, 1969, pp. 125, 126, 127.

(25) WALINE, *Précis de Droit Administratif*, vol. I, 1969, pp. 128 e 129.

(26) WALINE, *Précis de Droit Administratif*, vol. I, 1969, pp. 129, 130, 131.

Como a Corte de Contas, a Corte de Disciplina Orçamentária tem natureza jurisdicional, figurando entre as jurisdições administrativas cujas decisões podem ser reexaminadas, por meio de recurso, pelo Conselho de Estado; a instrução é contraditória; suas decisões têm autoridade de coisa julgada. De seus integrantes, metade pertence ao Conselho de Estado e metade à Corte de Contas. A título de repressão e de reparação, ao mesmo tempo, a Corte de Disciplina Orçamentária impõe multas, fixadas em relação à remuneração anual bruta do agente; a publicidade das decisões da Corte ocorre por meio de reprodução no *recueil Lebon* e se impõe multa, por divulgação facultativa no jornal oficial⁽²⁷⁾.

A fiscalização financeira externa no ordenamento francês realiza-se pela atividade da Corte de Contas, para os contadores públicos, e pela Corte de Disciplina Orçamentária, para os ordenadores de despesa (salvo os Ministros), ambas com natureza de jurisdição administrativa, cujas decisões gozam de autoridade de coisa julgada.

Em termos institucionais, embora figure na Constituição no título referente às "Relações entre o Parlamento e o Governo", apresenta-se como órgão jurisdicional, independente de qualquer Poder, não se mencionando na doutrina eventual condição de auxiliar quer do Legislativo quer do Executivo.

6. O órgão de contas na Inglaterra

O controle financeiro externo na Inglaterra compete à Câmara dos Comuns, que o realiza por meio da Comissão de Contas Públicas, já estudada no capítulo destinado ao controle parlamentar, e do "Controlador e Auditor Geral" (*Comptroller and Auditor General*).

O "Controlador e Auditor Geral" vem mencionado na maioria dos trabalhos dedicados ao controle financeiro externo da Administração Pública como exemplo de fiscalização realizada por órgão singular; é um alto funcionário que permanece em função enquanto atue de modo correto (*during good behavior*); só pode ser destituído pela Coroa por moção conjunta das duas Câmaras do Parlamento. Como o nome indica, desempenha duas funções principais. Fiscaliza pagamentos da conta aberta no banco da Inglaterra (*Consolidated Fund*) depois de certificar-se de que os recursos foram votados para a respectiva finalidade; exerce auditoria sobre as contas de todos os departamentos do governo e assegura que o dinheiro seja aplicado em finalidades para as quais foi votado; é obrigado a apresentar anualmente ao Parlamento relatório sobre contas orçamentárias; como já se mencionou, presta assessoria para a Comissão de Contas Públicas da Câmara dos Comuns; dispõe de amplo grupo de auditores, alguns dos quais permanecem junto aos departamentos do governo realizando auditoria de contas ou acompanhando as despesas⁽²⁸⁾.

(27) VEDEL, *Droit Administratif*, 1973, p. 483.

(28) H. W. CLARKE, *Constitutional and Administrative Law*, Londres, 1971, pp. 78-79.

7. *Natureza do Tribunal de Contas em Portugal e na Espanha*

A Constituição portuguesa de 1976, em artigos que não receberam alteração na revisão de 1982, insere o Tribunal de Contas entre os tribunais (art. 212, L. c), dando-lhe competência para emitir parecer sobre a Conta Geral do Estado, para fiscalizar a legalidade das despesas públicas e para julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe (art. 219). O art. 108, item 8, atribui o controle da execução do orçamento ao Tribunal de Contas e à Assembléia da República “que, precedendo parecer daquele tribunal, apreciará a Conta Geral do Estado, incluindo a segurança social”.

Vê-se, portanto, que em Portugal o Tribunal de Contas integra o Poder Judiciário, mas no tocante à Conta Geral do Estado, seu parecer depende de manifestação da Assembléia da República para ser aprovado ou rejeitado.

Na Espanha a Constituição de 1978 cuida do Tribunal de Contas no título dedicado à Economia e Finanças, não o incluindo no título referente ao Poder Judiciário. De acordo com o art. 136, o Tribunal de Contas é o órgão supremo fiscalizador das contas e da gestão econômica do Estado, assim como do setor público; dependerá diretamente das Cortes Gerais (Parlamento) e exercerá suas funções por delegação destas no exame e comprovação da Conta Geral do Estado; o Tribunal de Contas remete ao Parlamento informe anual em que, se for o caso, comunicará as infrações ou responsabilidades em que, a seu juízo, se tiver incorrido; os membros do Tribunal de Contas gozam da mesma independência e inamovibilidade e estão sujeitos às mesmas incompatibilidades dos juizes.

Na Espanha, como se verifica, o Tribunal de Contas não é órgão jurisdicional; a Constituição ressalta sua dependência direta do Parlamento, embora assegure aos seus membros as mesmas garantias de independência da magistratura.

“Atualmente cabe-lhe com plena independência o exame e comprovação das contas referentes aos realizados na execução da lei do Orçamento, assim como as contas de todos os organismos oficiais que recebem ajuda ou subvenção com recursos orçamentários e de organismos autônomos” (29). No entendimento de RAMÓN MARTÍN MATEO, “na prática o controle realizado pelo Tribunal de Contas produz efeitos pouco importantes, pelo que necessita de revitalização, possível ante o marco constitucional na Espanha” (30).

8. *O Tribunal de Contas no Brasil*

a) *História institucional*

O Tribunal de Contas no Brasil foi criado por iniciativa de Rui Barbosa, no Governo Provisório do qual era Ministro da Fazenda, por meio

(29) MARTÍN MATEO, *Manual de Derecho Administrativo*, Madrid, 1980, p. 182.

(30) *Manual de Derecho Administrativo*, Madri, 1980 p. 183.

do Decreto-Lei n.º 966-A, de 7 de novembro de 1890. É reproduzida com freqüência, na doutrina, parte da justificativa de Rui à criação desse órgão. “É o sistema de contabilidade orçamentária defeituoso no seu mecanismo e fraco na sua execução. O Governo Provisório reconheceu a urgência inevitável de reorganizá-lo; e acredita haver lançado os fundamentos para essa reforma radical com a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocando em posição autônoma, com atribuição de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais ao organismo constitucional. . .”

A Constituição de 1891, no art. 89, inserido nas Disposições Gerais, estabeleceu o seguinte:

“É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de prestadas ao Congresso.”

Como notou FERNANDO HENRIQUE MENDES DE ALMEIDA, na compilação “Constituições do Brasil”, Editora Saraiva, 1963, p. 161, na verdade aquele órgão não foi instituído pela Constituição de 1891, que lhe deu presença constitucional, reconhecendo sua necessidade e inscrevendo-o no seu texto, a fim de que o legislador ordinário “nem o abolisse, nem lhe enxertasse missão outra que não fosse a de liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso”.

Vê-se, portanto, que a Constituição de 1891 não o inseriu em nenhum dos capítulos dedicados à disciplina de organização e funcionamento dos Poderes, atribuindo-lhe somente as funções acima indicadas.

Na Constituição Federal de 1934 o Tribunal de Contas vem incluído no capítulo denominado “Dos Órgãos de Cooperação nas Entidades Governamentais”, onde também se disciplinava o Ministério Público, fora, portanto, da tradicional separação de poderes. O art. 99 dispunha o seguinte:

“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.”

E o parágrafo único do art. 100 trazia o seguinte preceito:

“O Tribunal de Contas terá, quanto à organização do seu Regimento Interno e da sua Secretaria, as mesmas atribuições dos tribunais judiciários.”

O legislador constituinte identificou o Tribunal de Contas ao Judiciário somente no tocante à organização do seu Regimento e da sua Secretaria, como se pretendesse ressaltar ausência de natureza jurisdicional do órgão de contas, embora utilizasse o vocábulo “julgará” no art. 99.

A Constituição de 1937 cuidou do Tribunal de Contas na parte dedicada ao Poder Judiciário (art. 114).

Na Constituição de 1967 e na Emenda n.º 1/69 vinha inserido no capítulo destinado ao Poder Legislativo e na seção referente ao Orçamento (arts. 76 e 77); o art. 77, ao arrolar suas atribuições, usa as expressões “julgar as contas” e “julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões”.

Na Constituição de 1967 e na Emenda n.º 1/69 vinha inserido no capítulo referente ao Poder Legislativo e na seção destinada à Fiscalização Financeira e Orçamentária, mencionando ambos os textos competir ao Congresso Nacional o controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

A Constituição de 1988 manteve o quadro acima, modificando o modo de escolha dos integrantes do Tribunal de Contas e trazendo algum reforço nos meios de atuação.

b) Atribuições

Para que se possa discorrer sobre a natureza jurídica do Tribunal de Contas do orçamento pátrio, como seqüência lógica torna-se mister primeiramente expor suas atribuições, pois delas decorrem, em grande parte, as controvérsias sobre seu posicionamento institucional.

Cabe lembrar que a competência, organização e composição previstas pela Constituição Federal para o Tribunal de Contas da União, aplicam-se, em essência, aos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, por força do art. 75, que assim prevê de modo expresso.

As atribuições do Tribunal de Contas são as seguintes:

I — dar parecer prévio, em sessenta dias, sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; não sendo estas enviadas dentro do prazo de sessenta dias da abertura legislativa (arts. 51, II e 84, XXIV), o fato será comunicado ao Congresso Nacional para que a Câmara dos Deputados efetue a tomada de contas daquela entidade (art. 51, II).

Essa tarefa encontra-se disseminada nos Tribunais ou órgãos de contas do mundo ocidental, como por exemplo, na Itália, Bélgica, Portugal e Inglaterra, independentemente da natureza jurídica da instituição; tais contas aparecem com os nomes de “prestação de contas geral”, “Conta Geral do Estado”, “contas orçamentárias”; a manifestação do Tribunal ou órgãos de contas, por sua vez, recebe diversas denominações: “juízo técnico de conformidade ou não conformidade”; “caderno de observações”; “relatório”; “informe”, todos submetidos à apreciação do Poder Legislativo.

A emissão de parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Chefe do Executivo CARLOS S. DE BARROS JUNIOR⁽³¹⁾ confere o nome de controle ou fiscalização.

(31) *Compêndio de Direito Administrativo*, vol. II, 1969; p. 148.

Para alguns especialistas, como o Ministro do Tribunal de Contas da União, VICTOR DO AMARAL FREIRE e o Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado AÉCIO MENNUCCI, as contas enviadas pelo Chefe do Executivo Federal e Estadual não são contas; para o primeiro, tais contas "não são do Presidente da República, mas do respectivo exercício financeiro; o Chefe do Executivo apenas as encaminha ao Congresso Nacional, para julgamento, que o fará após parecer do Tribunal de Contas" (82). O Conselheiro AÉCIO MENNUCCI afirma que

"essas contas nada mais são do que extenso relatório, que é acompanhado do Balanço Geral e demais demonstrações financeiras correlatas e pelos quais se procura demonstrar o que foi gasto (despesa) e o que foi arrecadado (receita) no exercício encerrado, dando-se ênfase especial ao desempenho orçamentário do Estado e às realizações do governo dentro do mesmo período." (84).

Manifesta-se primeiro contrário à eliminação desse parecer prévio e à remessa ao Legislativo; entende ser imperiosa sua manutenção, mas com reformulação profunda, tanto no tocante à sua elaboração como aos fins a que se destina; propõe a remessa obrigatória anual ao Legislativo, pelo chefe do Executivo, de um documento, denominado de "Exposição sobre a Execução dos Orçamentos e da Administração Financeira dos Órgãos da Administração Direta e Indireta", a ser submetida ao prévio pronunciamento do Tribunal de Contas, que a examinaria em seus aspectos técnicos, emitindo documento denominado "Relatório", que diria da veracidade e autenticidade das contas e se manifestaria sobre seu conteúdo; o Legislativo, à vista dos dois documentos, levaria em consideração as observações efetuadas por ocasião da votação de futuros orçamentos, provocaria reformulação total ou parcial da legislação financeira em vigor e adotaria outras medidas que lhe parecessem convenientes; segundo o Ministro essa nova posição tornará bem claro que uma coisa é a fiscalização financeira e orçamentária em minúcias e o julgamento dos agentes governamentais, feito diuturnamente, de competência expressa do Tribunal de Contas; outra, a apreciação política da globalidade da ação do Poder Executivo, no campo do orçamento e das finanças; para o mesmo autor, em nenhum país se efetue o exame do balanço da gestão financeira anual, com caráter de julgamento, como se faz no Brasil (84).

Por sua vez, o Conselheiro AÉCIO MENNUCCI prega a abolição da obrigatoriedade do envio de tais contas ao Tribunal, observando que no

(32) O Tribunal de Contas e sua Jurisdição in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, jun., 1982, p. 45.

(33) Das Funções Jurisdicionais dos Tribunais de Contas, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*.

(34) O Tribunal de Contas e sua Jurisdição, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, jun., 1982, pp. 45, 46 e 47.

âmbito da União e dos Estados-Membros, jamais foram impugnadas pelos Tribunais, salvo três exceções (35).

Outro aspecto freqüentemente mencionado situa-se nas contas anuais dos Prefeitos; de acordo com o art. 31, § 1.º, da Constituição Federal o controle externo do Município compete à Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ou Conselho e Tribunal de Contas do Município, onde houver; as contas anuais que o Prefeito deve prestar recebem parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado (maciça maioria dos Municípios brasileiros) ou de Tribunal de Contas do Município e, por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal respectiva, referido parecer prévio deixará de prevalecer (art. 31, § 2.º). Para o Ministro VICTOR DO AMARAL FREIRE, “o critério atual de parecer prévio do Tribunal sobre as contas anuais dos Prefeitos tem provado ser pouco eficiente, pois pode ser rejeitado pela maioria de dois terços da Câmara. E é constante pareceres técnicos, apontando graves irregularidades no manejo dos dinheiros municipais, serem rejeitados por motivos e interesses políticos e pela comum influência do Executivo na área municipal”; e propõe que a fiscalização financeira dos Municípios e julgamento dos responsáveis sejam da competência do Tribunal de Contas do Estado, longe das paixões e interesses locais, sobretudo das pequenas comunidades (36).

O Professor JOSÉ LUIZ DE ANHAIA MELLO, ao discorrer sobre a fiscalização municipal, afirma não haver mais sentido para emissão de pareceres em contas, mas, sim, julgamento por parte dos Tribunais de Contas (37).

As questões fundamentais a respeito das contas anuais de Chefes de Executivo situam-se, em primeiro lugar, na sua abolição; em segundo, na remessa direta ao Legislativo, sem manifestação alguma do Tribunal de Contas; em terceiro, ocorrendo apreciação prévia do Tribunal de Contas, qual o valor ou natureza dessa manifestação ante o Legislativo?

A abolição pura e simples importaria em deixar de lado tradição vinculada à própria existência do Legislativo, embora nos parecesse mais racional do ponto de vista prático, pois nenhum resultado benéfico acarretou, até o presente, no tocante ao melhor uso dos recursos públicos. Mais adequado, a nosso ver, seria a remessa ao Legislativo, pelo Chefe do Executivo, de relatório ou informe sobre a realização dos programas e projetos contidos na lei orçamentária do exercício findo, com as respectivas justificações das receitas e despesas, cabendo à autoridade da área financeira ou de planejamento expor, em sessão, as linhas essenciais do documento, para esclarecimentos e debates com parlamentares. Tendo em vista

(35) *Das Funções Jurisdicionais dos Tribunais de Contas.*

(36) *O Tribunal de Contas e sua Jurisdição, in Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, jun., 1982, p. 49.

(37) *Tribunal de Contas do Estado de São Paulo — Pesquisa e Atuação*, 1984, p. 51.

que a apreciação do relatório reveste-se de caráter precipuamente político, não se justifica parecer prévio, de natureza técnica, do Tribunal de Contas que, de regra, não é lido ou discutido e muitas vezes, em âmbito municipal, rejeitado.

II — Exercer auditoria financeira, orçamentária, contábil — Na lição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “isto quer dizer que deverá fazer o exame analítico das operações contabilizadas de caráter financeiro e orçamentário para atestar a exatidão dos registros e veracidade dos seus comprovantes...; o texto em exame abre em favor do Tribunal de Contas a possibilidade de realizar as inspeções que considerar necessárias para a verificação das contas de qualquer unidade administrativa dos três Poderes; isto sem dispensar todas as unidades da obrigação de remeter periodicamente demonstrações contábeis para apreciação do Tribunal de Contas” (38).

O sistema de auditoria foi introduzido pela Constituição de 1967, substituindo a metodologia do controle prévio ou registro prévio, até então vigente. Como esclarece o Ministro VICTOR DO AMARAL FREIRE “a moldura do controle vigente antes da reforma de 1967 tinha por norte duas falsas premissas: a movimentação dos dinheiros públicos, por essa qualidade e origem, deveria ser cercada de providências e cautelas tais, umas seguidas das outras, numa repetitividade tal, como a maneira mais adequada para assegurar o bom emprego dos recursos públicos; e, segundo, essa repetitividade partia do conceito de que todo administrador é desonesto (39).

Na afirmação de CARLOS S. DE BARROS JUNIOR “voltou-se a entender que o controle prévio da gestão financeira dificulta a presteza e rapidez da ação administrativa” (40).

De acordo com JOSÉ LUIZ DE ANHAIA MELLO, a auditoria compreende os seguintes pontos: “exame da escrituração contábil e da documentação correspondente, acompanhamento das fases de execução da despesa, inclusive a verificação da regularidade do empenho, das licitações e contratos, acompanhamento da arrecadação da receita, bem como as operações de crédito, emissão de títulos e verificação de depósitos de cauções e fianças, verificação da regularidade da execução da programação financeira de desembolso e exame dos créditos adicionais, bem como da conta de “restos a pagar” e as despesas de exercícios encerrados” (41).

Sem cogitar das discussões a respeito das vantagens e desvantagens do controle prévio e do controle *a posteriori*, nota-se certa predominância em favor da técnica da auditoria, restando aos órgãos de contas aprimorar

(38) *Comentários à Constituição Brasileira*, vol. 2, 1977, p. 89.

(39) O Tribunal de Contas e sua Jurisdição, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, jun., 1982, p. 38.

(40) *Compêndio de Direito Administrativo*, vol. II, 1969, p. 151.

(41) *Tribunal de Contas do Estado de São Paulo — Pesquisa e Atuação*, 1984, pp. 74-75.

sua utilização. É o que expressa o Ministro VICTOR DO AMARAL FREIRE, quando afirma:

“O que cumpre aos tribunais é agilizar as providências para tornar mais eficiente e mais eficaz a utilização do instrumental que foi posto em suas mãos, ampliando sua ação e permitindo uma atividade sempre mais crescente, reformulando a organização de suas secretarias, pondo em prática, no exame dos atos financeiros e orçamentários, o sistema de auditoria, reduzindo a zero a sistemática, como rotina, de liberação de documento por documento, para examinar com maior intensidade relatórios financeiros gerados pelas inspeções, onde as irregularidades isoladas serão postas em relevo, mas não uma a uma, formando processo a processo, substituindo a preocupação do tostão pelo controle do milhão e, ainda, recrutando e habilitando seu pessoal técnico para as tarefas especializadas resultantes de novos métodos de fiscalização” (42).

Por força do art. 71, item IV, da Constituição Federal, as inspeções e auditorias realizam-se por iniciativa própria do Tribunal de Contas ou da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Comissão Técnica ou de Inquérito. Sujeitam-se às auditorias e inspeções as entidades da administração indireta e fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público.

III — *Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal e das concessões de aposentadorias, reformas e pensões* — A Constituição de 1988, à tradicional competência para apreciar concessões de aposentadorias e pensões, acrescentou o exame da legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão (art. 71, III). Parece que a nova atribuição relaciona-se com a exigência de concurso público para investidura em cargo ou emprego público, prevista no item I do art. 37 para a administração direta e indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e para o Legislativo e Judiciário.

Quanto à apreciação de atos de concessão inicial de aposentadorias, reformas e pensões, CARLOS S. DE BARROS JUNIOR (43) a insere entre as funções de fiscalização em contraponto com a de jurisdição e do Conselheiro AÉCIO MENNUCCI (44) a considera como função de auditoria financeira e orçamentária sobre atos de gestão das unidades administrativas dos três Poderes estatais.

(42) O Tribunal de Contas e sua Jurisdição, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, jun., 1982, p. 93.

(43) *Compêndio de Direito Administrativo*, vol. II, 1969, p. 150.

(44) Das Funções Jurisdicionais dos Tribunais de Contas, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*.

A nosso ver, tanto em matéria de aposentadoria, pensões e reformas, como nos atos de admissão de pessoal, trata-se da verificação de legalidade de atos e procedimentos (concursos) administrativos, sem o caráter de função jurisdicional.

O Ministro VICTOR DO AMARAL FREIRE teceu críticas quanto à fiscalização dos atos de inatividade, nos seguintes termos: o encargo financeiro da totalidade dos atos de inatividade revela-se extremamente reduzido em relação ao total da despesa pública, acarretando, no entanto, considerável sobrecarga aos órgãos de contas; cita o exemplo do Tribunal de Contas da União que em 1982 apreciou 11.647 processos dos quais 10.665 referiam-se a aposentadorias, pensões e reformas, ou seja, 92%; dos 10.655, rejeitaram-se somente 107 atos, portanto, menos de 1% sobre o total deliberado; e conclui:

“a fiscalização dos atos de inatividade ou deles decorrentes pela forma constitucional em vigor, se revela totalmente inconveniente e desaconselhável, porque importa desviar a atividade prioritária do Tribunal, que deve se preocupar com a movimentação de valores financeiros de alto nível, por parte dos administradores, para dar atenção a uma fiscalização de recursos de pequeno porte, de custo operacional elevado, que absorve tempo exagerado para exercê-la”. (45)

A mesma crítica estende-se à nova atribuição de exame da legalidade de atos de admissão de pessoal, a qualquer título? Parece-nos melhor a resposta negativa. Com tal atribuição o Tribunal de Contas fiscalizará o cumprimento da exigência de concurso público para investidura em cargo ou emprego público; sem essa competência a inobservância do requisito somente teria sanção se acionados os meios jurisdicionais de mandado de segurança coletivo e ação popular, com as conhecidas dificuldades e percalços do exercício do direito de ação; além de se tornar rotineira tal fiscalização, pode ser provocada por denúncia de cidadão, partido político, associação ou sindicato, sem patrocínio de advogado e sem ônus de prova, como possibilita o art. 74, parágrafo 2.º da Constituição Federal. O decorrer do tempo e a efetiva atuação dos Tribunais de Conta demonstrarão a eficácia prática da nova atribuição.

IV — Apreciar as contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos — O item II do art. 71 da Constituição de 1988 submeteu a esse controle a administração direta, indireta, fundações e sociedades mantidas pelo Poder Público e contas daqueles que derem causa de perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo do erário público. Nessa função, o Tribunal de Contas, com base em levantamentos contábeis, certificados de auditoria, pronunciamentos das autoridades administrativas e inspeções, aprecia a regularidade das contas

(45) O Tribunal de Contas e sua Jurisdição, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, jun., 1982, pp. 50 e 51.

dos ordenadores de despesas e todos os que tiverem recebido, administrado, arrecadado e despendido recursos públicos. Trata-se de verificação *a posteriori*, de modo geral.

Tendo em vista que no texto da Constituição Federal figura o vocábulo “juízo de contas” e não “apreciação de contas”, vários autores e integrantes de órgãos de contas conferem a característica de “jurisdicional” a essa atribuição. Assim, por exemplo, CARLOS S. DE BARROS JÚNIOR aponta a dupla natureza das funções exercidas pelos Tribunais de Contas: funções de fiscalização e de jurisdição, esta concernente à regularidade das contas dos responsáveis por bens e valores públicos⁽⁴⁶⁾. JARBAS MARANHÃO, Ministro do Tribunal de Contas da União, refere-se à atuação como órgão julgante quando julga tais contas⁽⁴⁷⁾. No mesmo sentido, o entendimento de AÉCIO MENNUCCI, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, expresso nos seguintes termos:

“é de fundamental importância distinguir entre tais contas (o autor refere-se a contas anuais dos Chefes de Executivo) e as efetivas contas que são prestadas cotidianamente por todos aqueles, que, no Estado moderno, guardam, arrecadam ou despendem dinheiros públicos. Sobre estas últimas é que se exerce a real função jurisdicional das Cortes de Contas brasileiras”⁽⁴⁸⁾.

Em contrapartida CRETELLA JUNIOR não vislumbra nessa e em qualquer outra atribuição do Tribunal de Contas natureza jurisdicional⁽⁴⁹⁾.

Filiamo-nos a este último entendimento, como será melhor exposto adiante.

A respeito da função que ora se estuda, discute-se também a extensão do exame dos órgãos de contas: aprecia-se a legalidade ou também o mérito das contas? Se limitada à legalidade, trata-se do aspecto formal ou de legalidade mais ampla, com possibilidades de exame da matéria fática.

A nosso ver, não se pode cogitar de apreciação do mérito das contas, isto é, de sua conveniência e oportunidade, por ser privativa da autoridade detentora do poder de decidir a respeito da aplicação dos recursos públicos. Quanto à verificação da ocorrência fatos justificadores ou de sua autêntica conformação, insere-se, segundo entendemos, no âmbito da legalidade, como se afirma no direito francês e na jurisprudência pátria. Ao Poder Legislativo, no entanto, o *caput* do art. 70 prevê amplas possibilidades nesse controle, pois refere-se aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções.

(46) *Compêndio de Direito Administrativo*, vol. II, 1969, p. 150.

(47) Origem, Importância e Competência do Tribunal de Contas, in *Finanças e Orçamento*, set. 1982, p. 7.

(48) Das Funções Jurisdicionais dos Tribunais de Contas, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, nov. 1982, p. 37.

(49) Natureza das Decisões do Tribunal de Contas, *Revista Forense*, nº 296, nov. 1986, pp. 3-10.

V — Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais — A Constituição de 1988 ampliou a fiscalização do Tribunal de Contas sobre as empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações governamentais, dando-lhe igual tratamento que o controle exercido sobre órgão da administração direta. E determinou ainda a verificação das contas das empresas supranacionais de cujo capital social da União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo (item V do art. 71).

VI — Outras atribuições — O Tribunal de Contas da União tem a incumbência de fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, Distrito Federal ou Municípios que tenham recebido recursos nessas condições sujeitam-se a apresentar, ao Tribunal de Contas da União, comprovação do modo como foram aplicados.

Deve, ainda oferecer informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas ou respectivas Comissões, sobre a fiscalização que realiza e sobre resultados de auditorias e inspeções (art. 71, item VII).

VII — Tomar providências ante a verificação de ilegalidades — A Constituição de 1988 indica as providências que o Tribunal de Contas pode adotar quando verificar ilegalidades. Embora destinadas ao Tribunal de Contas da União, tais disposições, como já se notou, aplicam-se ao nível estadual e municipal. A Constituição de 1988 inovou na matéria, propiciando melhores meios sancionados do que previa o texto de 1969.

O item VII do art. 71 permite, nos casos de contas ou despesas ilegais, aplicação de sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário. Tais sanções configuram inovação do texto de 1988 que prossiga, assim, ao Tribunal de Contas, imposição direta de sanções aos responsáveis pela irregularidade.

Verificada ilegalidade, o Tribunal poderá assinar prazo para que o órgão ou entidade adote providências necessárias ao exato cumprimento da lei (art. 71, item IX). Se não for atendido, sustará a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal. Dispositivo semelhante constava do texto de 1969, mas a atuação do órgão de contas se invalidava ante a permissão para que o Executivo ordenasse “de ofício” a execução *ad referendum* do Congresso Nacional, o que não vigora no texto atual.

No concernente aos contratos, também registra-se evolução para reforçar a atuação controladora do Tribunal de Contas; o parágrafo 1.º do art. 71 dispõe que o ato de sustação cabe ao Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis. Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não adotarem as medidas previstas, o Tribunal de Contas decidirá a respeito (parágrafo 2.º do art. 71). Na Constituição de 1969, o silêncio do Legislativo, decorrido prazo de trinta dias, equivalia à insubsistência da manifestação do Tribunal.

O item XI do art. 71 confere ao Tribunal de Contas possibilidade de representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. No entanto, os termos “irregularidades” e “abusos”, pela imprecisão, despertam dúvidas quanto ao seu sentido. Na terminologia do Direito Administrativo, abuso teria acepção de abuso de poder, que abrange o excesso e o desvio de poder, incluídos entre as ilegalidades. Irregularidade apresenta-se como sinônimo de ilegalidade. Na Constituição de 1969 dispositivo semelhante referia-se à representação ao Poder Executivo e ao Congresso Nacional; o texto em vigor menciona “poder competente”; parece claro que se trata de representação ao poder dotado de atribuição legal para dotar providências a respeito, seja o Legislativo ou Executivo. A representação poderá ocorrer paralelamente a outras medidas tomadas pelo Tribunal.

c) *Natureza*

A Constituição Federal cuida do Tribunal de Contas do Capítulo dedicado ao Poder Legislativo, na seção referente à *Fiscalização Financeira e Orçamentária*, estabelecendo que o controle externo de competência do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas. Indaga-se, então, a respeito da natureza do Tribunal de Contas, como deve ser considerado em termos institucionais, como deve ser inserido entre os Poderes.

Difícilmente se defenderia sua inclusão no âmbito do Poder Executivo. Pela Constituição em vigor somente três dos seus membros originam-se de indicação do chefe do Executivo entre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista triplíce pelo Tribunal; reduziu-se a interferência do Executivo na composição do tribunal; além do mais, o caráter vitalício da nomeação (parágrafo 3.º do art. 73) quebra eventual vínculo funcional com o Executivo; por outro lado, não há de se cogitar de subordinação de órgão controlador a órgão controlado.

Caracteriza-se como órgão do Poder Judiciário? A consulta ao art. 92 da Constituição, que arrola os órgãos desse Poder, permite concluir pela negativa, pois aí ausente está a menção a esse ente. Tanto não integra o Poder Judiciário que o art. 73 da Constituição Federal determinará a aplicação ao Tribunal de Contas, no que couber, das disposições do art. 96, relativas à eleição de seus dirigentes, organização dos serviços e elaboração de regimentos internos; o parágrafo 3.º do mesmo artigo concede as garantias, prerrogativas e impedimentos dos integrantes do Poder Judiciário. Se detivesse a natureza de órgão do Poder Judiciário, desnecessários seriam preceitos desse teor. Assim, o Tribunal de Contas não integra o Poder Judiciário, nem lhe está subordinado.

Resta verificar se a Corte de Contas insere-se no âmbito do Poder Legislativo. Parece-nos que a expressão “com o auxílio do Tribunal de Contas”, do art. 71 da Constituição Federal, tem gerado certa confusão no tocante aos vínculos entre esse órgão e o Legislativo, para considerá-lo

subordinado hierarquicamente a tal poder, dada sua condição de auxiliar. Muito comum é a menção do Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Poder Legislativo, o que acarreta a idéia de subordinação. Confunde-se, desse modo, a função com a natureza do órgão. A Constituição Federal, em artigo algum, utiliza a expressão “órgão auxiliar”; dispõe que o controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas; a sua função, portanto, é de exercer o controle financeiro e orçamentário da Administração em auxílio ao poder responsável, em última instância, por essa fiscalização. Tendo em vista que a própria Constituição assegura ao Tribunal de Contas as mesmas garantias de independência do Poder Judiciário, impossível considerá-lo subordinado ao Legislativo ou inserido na estrutura do Legislativo. Se a sua função é de atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas da Constituição, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três Poderes. A nosso ver, por conseguinte, o Tribunal de Contas configura instituição estatal independente. Entendimento semelhante é esposado por JOSÉ CRETELLA JÚNIOR ao classificar o Tribunal de Contas como órgão administrativo independente⁽⁵⁰⁾ e ALFREDO BUZÁID (“corporação administrativa autônoma”) ⁽⁵¹⁾. Preferimos deixar de lado a qualificação “administrativa” pela possibilidade de imediata associação ao Poder Executivo. A expressão “instituição estatal independente” parece-nos mais adequada à natureza que detém no ordenamento pátrio.

d) *Natureza das funções*

Ao tratarmos das atribuições do Tribunal de Contas suscitamos, de modo breve, a questão da natureza de que são dotadas. A controvérsia se apresenta, sobretudo, no tocante ao caráter jurisdicional ou não das suas atribuições ou de algumas somente.

Há corrente doutrinária que menciona como função jurisdicional ou judicante a apreciação das contas dos responsáveis por dinheiros e bens públicos, e entre seus integrantes se encontram: Ministro JARBAS MARANHÃO ⁽⁵²⁾, Conselheiro AÉCIO MENNUCCI ⁽⁵³⁾, CARLOS S. DE BARROS JÚNIOR ⁽⁵⁴⁾ e SEABRA FAGUNDES ⁽⁵⁵⁾.

Já se discutiu, na vigência da Constituição de 1946, eventual natureza jurisdicional das funções de verificação da legalidade de contratos e concessões iniciais de aposentadorias, pensões e reformas, em virtude do termo

(50) *Natureza das Decisões do Tribunal de Contas*, *Revista Forense*, nº 296, nov. 1988, p. 6.

(51) *O Tribunal de Contas no Brasil*, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, 1987, vol. 62, fasc. II, pp. 37-62.

(52) *Origem, Importância e Competência do Tribunal de Contas*, in *Finanças e Orçamento*, set. 1972, p. 7.

(53) *Das Funções Jurisdicionais dos Tribunais de Contas*, in *Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, nov. 1982, p. 37.

(54) *Compêndio de Direito Administrativo*, vol. II, 1969, pp. 148 e 150.

(55) *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, 5.ª ed., 1979, pp. 137 e 139 (nota 7).

“julgar” constante do item II do art. 77 daquele texto, como descreve VICTOR NUNES LEAL, no trabalho “Valor das Decisões do Tribunal de Contas”, inserido na obra *Problemas de Direito Público*, 1960, pp. 223-239.

Contrário à caracterização de jurisdicionais de algumas das funções do Tribunal de Contas manifesta-se JOSÉ AFONSO DA SILVA:

“O controle externo é, pois, basicamente de caráter político, no Brasil mas sujeito a prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas, que, assim, se apresenta como órgão técnico e suas decisões são administrativas, não jurisdicionais”... (56).

JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, em artigo intitulado “Natureza das Decisões do Tribunal de Contas” (*Revista Forense*, n.º 296, pp. 3-10), igualmente expressa seu desacordo à existência de funções jurisdicionais no Tribunal de Contas. Logo no início do referido trabalho, o mencionado autor afirma:

“A Corte de Contas não julga, não tem funções judicantes, não é órgão integrante do Poder Judiciário, pois todas as suas funções, sem exceção, são de natureza administrativa (p. 3).”

CRETELLA JÚNIOR arrola vários argumentos em defesa de seu entendimento: a) terminologia inadequada que leva a enganos, como a palavra “Tribunal” e “julgar”; b) as mesmas garantias concedidas ao judiciário e divisão interna do órgão em Câmaras também podem confundir; c) inexistência de réu, autor, propositura de ação, provocação do autor para obter prestação jurisdicional; d) inexistência de julgamento de crimes contra a Administração.

Filiamo-nos ao entendimento de JOSÉ CRETELLA JÚNIOR e de JOSÉ AFONSO DA SILVA. Nenhuma das atribuições do Tribunal de Contas caracteriza-se como jurisdicional. Aos argumentos invocados por CRETELLA JÚNIOR acrescentamos algumas ponderações segundo o item XXXV do art. 5.º da Constituição Federal, nenhuma lesão de direito poderá ficar excluída da apreciação do Poder Judiciário; qualquer decisão do Tribunal de Contas, mesmo no tocante à apreciação de contas de administradores, pode ser submetida ao reexame do Poder Judiciário se o interessado considerar que seu direito sofreu lesão; ausente se encontra, nas decisões do Tribunal de Contas, o caráter de definitividade ou imutabilidade dos efeitos inerente aos atos jurisdicionais (57).

e) Aprimoramento do Tribunal de Contas

Aos habituais reclamos referentes à pouca eficácia da atuação dos Tribunais de Contas para impedir o mau uso dos recursos públicos, o que responder? Pregar a abolição da entidade? Transformá-la em órgão singular, como nos Estados Unidos e Inglaterra? Como propiciar aprimoramento

(56) *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6ª ed., 1990, p. 627.

(57) CINTRA, GRINOVER, DINAMARCO, *Teoria Geral do Processo*, 1974, p. 85.

na sua atuação para melhor preservação dos recursos públicos e para que a função de controle realmente se realize?

Um primeiro ponto estaria no modo de escolha de seus integrantes. Nos termos da Constituição de 1969 os Ministros ou Conselheiros dos Tribunais de Contas eram nomeados pelo Chefe do Executivo, depois de aprovação do Legislativo, dentre brasileiros de idoneidade moral e notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública. No período de vigência desse texto assistiu-se à indicação de nomes para as Cortes de Contas, quase sempre aprovadas pelo Legislativo, e muitas vezes como prêmio à fidelidade política, como prêmio de fim de carreira política ou até mesmo para silenciar adversário político; os requisitos apontados para a indicação nem sempre se verificam na realidade. No projeto da Constituição de 1988, aprovado em primeiro turno, previa-se exercício de mandato de seis anos, não renovável, para os integrantes das Corte de Contas, disposição essa que não prevaleceu no texto definitivo que manteve a vitaliciedade; a Constituição de 1988 alterou, no entanto, alguns aspectos da escolha: idade mínima de trinta e cinco anos e máxima de sessenta e cinco; mais de dez anos de exercício de função ou efetiva atividade profissional que exija conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; um terço dos integrantes tem escolha efetuada pelo Presidente da República, com aprovação do Senado, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplex pelo Tribunal, segundo critérios de antigüidade e merecimento; como se percebe, restringiu-se a escolha do Chefe do Executivo em número (só um terço) e amplitude das pessoas que poderiam ser escolhidas (dois são indicados em lista tríplex elaborada pelo próprio Tribunal), dentre determinadas categorias funcionais; dois terços dos integrantes são escolhidos pelo Congresso Nacional (art. 73, parágrafos 1.º e 2.º).

A escolha da maioria dos componentes pelo Poder Legislativo guarda lógica, pois o controle externo cabe a esse poder. No entanto, oferece o risco de repetição de práticas de escolha de políticos pouco interessados na função de controle.

Melhor seria que a indicação ocorresse mediante concurso público de títulos e provas, dentre portadores de diploma de curso superior, nas áreas de direito, administração, economia ou ciências contábeis, realizado por integrantes de tribunais do Poder Judiciário. Outro ponto encontra-se na redução da estrutura complexa e burocratizada dos Tribunais de Contas; seus integrantes seriam em número maior, cada qual auxiliado por dois ou três assistentes, com serviço de datilografia à disposição haveria, em cada Tribunal, um corpo de auditores. Seria retirada de suas atribuições a apreciação de concessões de aposentadoria, pensões e reformas. Anualmente, o Tribunal apresentaria relatório ao Poder Legislativo, sobre as atividades exercidas, o comportamento financeiro da Administração e a apreciação das contas do Chefe do Executivo. E para rejeição das decisões do Tribunal de Contas seria exigida sempre maioria qualificada de dois terços do Legislativo.