

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Hugo César da Silva Almeida

TRIBUNAIS DE CONTAS NA FUNÇÃO DE *ACCOUNTABILITY*:  
Um estudo comparativo entre o Brasil e o Uruguai

Brasília  
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

Hugo César da Silva Almeida

TRIBUNAIS DE CONTAS NA FUNÇÃO DE *ACCOUNTABILITY*:  
Um estudo comparativo entre o Brasil e o Uruguai

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e conseqüente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Lucas Oliveira  
Gomes Ferreira

Brasília  
2013

TRIBUNAIS DE CONTAS NA FUNÇÃO DE *ACCOUNTABILITY*:  
Um estudo comparativo entre o Brasil e o Uruguai

RESUMO

Lima (2004) afirma que o controle externo, em sentido orgânico e técnico, é todo controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Na classificação de O'Donnell (1994) tal controle se encaixa na definição de *accountability* horizontal. A doutrina identifica dois grandes modelos de sistema de controle externo: o sistema de Auditorias-Gerais e os Tribunais de Contas. O objetivo deste trabalho foi realizar um estudo comparativo a fim de verificar a existência de divergências entre as duas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) da América Latina que adotam o modelo de Tribunal de Contas: o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai (TCROU). Nesse sentido, foi realizada uma pesquisa bibliográfica abordando aspectos como a composição dos Tribunais, mandato dos Ministros, relação com os Poderes, instrumentos de fiscalização, natureza jurídica e competências. A partir dessa pesquisa, elaborou-se um quadro comparativo entre os Tribunais. Concluiu-se que os Tribunais divergem de maneira significativa, pois aspectos como a forma de nomeação dos Ministros, os poderes normativos atribuídos a cada Tribunal e a duração do mandato dos Ministros são divergentes entre os países. No Brasil, por exemplo, o cargo de Ministro é vitalício e no Uruguai cumpre-se um mandato de cinco anos.

Palavras-chaves: *Accountability*. Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Tribunal de Contas da União (TCU). Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai (TCROU).

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>8</b>
	<b>2.1 <i>Accountability</i> .....</b>	<b>8</b>
	<b>2.2 Controle .....</b>	<b>11</b>
	<b>2.2.1 Controle Externo .....</b>	<b>13</b>
	<b>2.2.2 Controle Externo no mundo .....</b>	<b>14</b>
	<b>2.3 Brasil .....</b>	<b>15</b>
	<b>2.4 Uruguai .....</b>	<b>20</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>26</b>
<b>4</b>	<b>RESULTADOS .....</b>	<b>27</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>31</b>
<b>6</b>	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>33</b>

## 1 INTRODUÇÃO

*Accountability*, de maneira ampla, pode ser conceituada como o dever de o governante prestar contas de suas ações. Para Abrucio e Loureiro (2004) *accountability* envolve a construção de mecanismos institucionais que abrigam os governantes a responder por seus atos e omissões perante os governados. A existência de mecanismos de controles na Administração Pública é fundamental para o bom funcionamento de um Estado Democrático de Direito. Campos (1990) relaciona o desenvolvimento do *accountability* de um Estado ao desenvolvimento democrático, isto é, a *accountability* tende a acompanhar o avanço dos valores democráticos de um país.

Nesse contexto de desenvolvimento de mecanismos de controle externo, surgem as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), órgão responsável pelo controle externo de vários países. Segundo O'Donnell (1994) o instrumento de *accountability* realizado por um órgão de controle externo é do tipo horizontal. Para o autor, esse tipo de este tipo de *accountability* para ser efetivo precisa se realizado por agências que estão autorizadas a vigiar, controlar, corrigir e punir as ilegalidades de outras agencias estatais.

Segundo a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) a função essencial da EFS é assegurar e promover a *accountability* no setor público, incluindo-se o apoio e o estímulo às boas práticas de gestão (INTOSAI, 2013). O exercício do controle externo por uma EFS pode ser desempenhado através de dois sistemas: o de Auditorias-Gerais ou de Tribunais de Contas. Na América Latina, os únicos países que adotam o Sistema de Tribunal de Contas são o Brasil e o Uruguai.

No Brasil, em nível federal, o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), com competências constitucionais e infraconstitucionais. O Controle externo no Uruguai é exercido pelo Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai (TCROU), e assim como no Brasil possui competências constitucionais e infraconstitucionais.

Ao examinar o papel de *accountability* desempenhado pelo TCU e pelo TCROU, o presente trabalho desenvolve uma análise comparativa explorando a origem dos Tribunais, sua organização, a natureza jurídica, suas principais atribuições e os

principais instrumentos de fiscalização, com o objetivo de constatar a existência das principais divergências entre tais EFS.

O método utilizado para desenvolver o trabalho foi a pesquisa bibliográfica de cunho explicativo e comparativo, através de pesquisas realizadas em livros, revistas, artigos científicos, monografias e pesquisas realizadas no site de ambos os Tribunais. Durante o desenvolvimento da pesquisa, a Embaixada do Uruguai forneceu a Lei Orgânica do Tribunal e uma monografia que foi apresentada na XVI Sessão Ordinária da Assembléia Geral da Organização Latino Americana e do Caribe das Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

Além da introdução e da conclusão, o trabalho é dividido em mais três sessões: referencial teórico, metodologia e análise dos resultados. No referencial teórico são apresentadas definições de ordem normativa, doutrinária e literária de todos os aspectos relacionados ao objeto de estudo. A metodologia descreve a maneira que se desenvolveu a pesquisa. Por último, é apresentada a conclusão com os resultados e a possibilidade de pesquisas futuras.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 *Accountability*

*Accountability* é um termo da língua inglesa que ainda não possui uma tradução exata para a língua portuguesa, o que não significa a incapacidade de definição do conceito. De forma geral, refere-se à prestação de contas ou à responsabilização dos agentes públicos por órgãos controladores ou seus representantes.

Sua importância pode ser associada à Teoria da Agência, que estuda as relações contratuais entre duas partes, o principal, que contrata, e o agente, que é contratado. Nas sociedades democráticas modernas essas relações podem ocorrer de três maneiras distintas: Cidadãos e Políticos, Políticos e Burocratas e Estados e agentes econômicos

As três relações são de principal e agente. A sociedade é o principal, que delega a responsabilidade pela gestão de seu patrimônio, e o Estado é o agente, que deve atuar de acordo com o interesse público, ou seja, o interesse da sociedade, sendo a base de um Estado Democrático de Direito, um Estado que tem por finalidade o bem comum. (Peters e Pierre, 2011)

Desse modo, a *accountability* representa a responsabilidade que o agente tem para com um terceiro, isto é, para com o principal. Entretanto, o termo não pode ser limitado à responsabilização. Abrucio e Loureiro (2004) conceituam *accountability* democrática como:

“A construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos e omissões perante os governados.” (ABRUCIO e LOUREIRO, 2004, p. 81)

No trabalho de Campos (1990), na tentativa de traduzir o termo para o português, a autora constata que *accountability* deve ser entendida como uma questão de democracia e constata que no Brasil há uma situação fraca de *accountability*, pois há uma carência de organizações e de consciência por parte da sociedade e dos cidadãos sobre o seu papel de fiscalizador, e afirma que:

[...] Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*. E a *accountability* governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade. (CAMPOS, 1990, p.4.)

Miguel (2005) afirma que “*accountability* diz respeito à capacidade que os cidadãos têm de impor sanções aos governantes, reconduzindo ao cargo aqueles que exerceram bem os seus mandatos e destituindo aqueles que não o fizeram”.

A tentativa de definir *accountability* não ficou apenas por conta da doutrina, órgãos internacionais e nacionais, como o Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento (CLAD), a INTOSAI e a Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá desenvolveram suas próprias definições sobre o tema.

Segundo o Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá, *accountability* é a obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada e pressupõe a existência de, pelo menos, duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, mediante o compromisso de prestar contas sobre como essa responsabilidade foi cumprida (Normas de Auditoria do TCU, 2011). O termo sintetiza a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública.

A INTOSAI define *accountability* como a obrigação que têm as pessoas ou entidades, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues. (INTOSAI, 2013)

O Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento (CLAD) conceitua *accountability* como um cumprimento, pelo servidor público, do dever de prestar contas a um organismo de controle, ao parlamento ou à própria sociedade. Sendo esta, a definição mais próxima da apresentada por Abrucio e Loureiro (2004), que mostra a importância dos mecanismos institucionais para garantir controle efetivo da sociedade e do próprio Estado. (CLAD, 2000)

Campos (1990) verifica que o termo *accountability* traz implicitamente a responsabilização pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigente prontidão para a prestação de contas, entretanto nenhum desses termos consegue de forma isolada abordar todos os sentidos presentes no termo *accountability*. Ela abrange três elementos: obrigação em prestar contas, responsabilização pelos atos e resultados e responsividade.

O primeiro elemento refere-se à obrigação que o agente tem de prestar contas ao principal, pois o mesmo administra bens pertencentes a ele. O segundo aspecto é a responsabilização. O agente deve responder pelos seus atos, tanto em termos de legalidade quanto de resultados. A responsividade refere-se à capacidade do agente em perceber a vontade do principal. O agente deve tomar suas decisões de forma a atender os interesses do principal, e não os seus próprios interesses. Assim, na administração pública, as decisões do governo devem ter como finalidade sempre o interesse público, seguindo o princípio da impessoalidade, positivado em nossa Constituição Federal. (Denhardt, 2007)

Para Schedler (1999) o conceito de *accountability* envolve apenas dois aspectos, sendo uma noção bidimensional, abrangendo capacidade de resposta e capacidade de punição (*answerability* e *enforcement*). A capacidade de resposta relaciona-se com a obrigação dos oficiais públicos de informarem e explicarem seus atos. Já a capacidade de punição é a capacidade das agências de *accountability* de impor sanções aos agentes que violam seus deveres públicos ou que não conseguem de forma satisfatória representar os interesses da maioria, o interesse público.

O'Donnell (1998) apresenta a classificação mais tradicional para o termo, que diferencia *accountability* em horizontal e vertical. Para o autor, as relações democráticas procuram aliar dois mecanismos: os relacionados à *accountability* vertical na qual os cidadãos, ou principal, tentam controlar de forma ascendente os governantes, mediante o voto e os vinculados a *accountability* horizontal, que ocorre mediante a fiscalização conjunta entre os três Poderes, mecanismos de freios e contra pesos, ou por meio das agências governamentais, tais como as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

O autor define a *accountability* horizontal como:

“a existência de agências estatais que estão legalmente capacitadas e autorizadas, e realmente dispostas e aptas, a tomar ações que ultrapassem da vigilância rotineira a sanção criminal ou impedimento em relação às ações ou omissões por outros agentes ou agências do estado que podem ser qualificadas como ilegais... pois este tipo de *accountability* para ser efetivo precisa ter agências que são autorizadas e dispostas a vigiar, controlar, corrigir e/ou punir ações ilegais de outras agências estatais.” (O'Donnell, 1998, p. 10)

*Accountability* vertical refere-se ao processo de prestação de contas entre o governo e os cidadãos, pressupondo uma relação entre desiguais, seja sob o mecanismo do voto, controle de baixo para cima, ou sob a forma de controles burocráticos, de cima para baixo. Há, assim, uma relação entre atores (governo e cidadão, principal e agente)

que estão em patamares distintos, o que justifica o nome “vertical”. A *accountability* vertical pode ser associada mais fortemente à dimensão eleitoral, o que significa premiar ou punir os governantes e os parlamentares nas eleições. Seus principais instrumentos de controle são o voto eleitoral e a ação popular.

Uma classificação diferente da apresentada por O’Donnell (1994) é a do *accountability* societal. Esse conceito surge da insatisfação da sociedade em relação às duas outras formas de *accountability*, que de certa forma não permitia uma participação efetiva da sociedade nas decisões governamentais. A noção de *accountability* societal incorpora novos atores, tais como ONG, associações, movimentos sociais, mídia, etc., fortalecendo o controle social.

## 2.2 Controle

Os mecanismos de controle horizontais são fundamentais para a transparência e promoção de uma gestão pública ética. Segundo Fêu (2012) os mecanismos de controle horizontal podem ser classificados em cinco tipos:

- 1) Controle quanto ao objeto:
  - a) Controle de legalidade ou legitimidade: verifica a conformidade da conduta ou do ato administrativo com as normas de direito vigente.
  - b) Controle quanto ao mérito: analisa-se a conformidade do ato não em relação às leis, ao direto, mas sim conforme a conveniência e a oportunidade da conduta.

Sobre o tema, Di Pietro (2013) afirma que o controle de mérito só pode ser feito em caráter excepcional e quando expressamente previsto no texto constitucional.

- c) Controle de Gestão: é um controle de resultado, finalístico, com o objetivo de verificar o desempenho da administração em relação a sua produtividade e gestão.
- 2) Quanto a Iniciativa:
  - a) Controle de Ofício: é o controle praticado pela própria administração pública, no exercício de seu poder de autotutela, independe de aprovação de terceiros, sendo uma prerrogativa de reparar seus erros.

- b) Controle provocado: é aquele que se inicia mediante a provocação de terceiros, a exemplo do realizado para atender solicitações ou ao que acontece nos recursos administrativos.
- 3) Quanto à oportunidade ou ao momento:
- a) Controle prévio ou a priori: é o exercido antes da consumação do ato administrativo. Tem caráter preventivo e orientador.
  - b) Controle concomitante: é o que acontece ao mesmo tempo em que o ato administrativo ou a atividade administrativa são realizados. Tem caráter tanto preventivo quanto repressivo.
  - c) Controle posterior ou subsequente: é o controle mais comum, sendo realizado após a conclusão do ato ou da atividade. Tem por objetivo confirmar ou corrigir o que foi feito.

Entre os documentos elaborados pela INTOSAI, destaca-se a Declaração de Lima. Na Declaração de Lima (1977), só constam o controle prévio e o controle posterior, ao passo que, no Brasil, além desses, há o controle concomitante, por expressa disposição legal.

- 4) Quanto ao órgão responsável pelo controle:
- a) Controle Administrativo: é uma forma de controle interno, ou seja, é realizado no interior da própria Administração, sempre inserido dentro de uma relação de subordinação entre órgãos e agentes públicos. Tem como função precípua acompanhar a execução dos seus atos e indicar ações a serem desempenhadas com a finalidade de atender à legislação.
  - b) Controle Legislativo: é o controle exercido pelo Poder Legislativo. Pode ser realizado de duas maneiras, controle político, que é realizado pelo Congresso Nacional sobre atos exercidos no âmbito da função administrativa e da organização dos demais Poderes, e o controle técnico, que abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional, exercida também pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU.
  - c) Controle Judicial: é o controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário sobre os seus próprios atos, bem como em relação aos atos e atividades administrativa dos demais Poderes.
- 5) Quanto ao posicionamento do órgão de controle:

- a) Controle Interno: é o controle administrativo exercido internamente, por cada um dos Poderes, em relação aos seus próprios atos. Tal controle é sempre amparado pelo Poder de autotutela.
- b) Controle Externo: é o controle administrativo exercido por um órgão controlador que não integra a estrutura do órgão controlado. O controle externo da Administração Pública está prevista na Constituição Federal de 1988, cujo titular é o Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas da União - TCU.

### **2.2.1 Controle Externo**

Pardini (apud Lima, 2009) afirma que:

“Controle externo sobre as atividades da Administração, em sentido orgânico e técnico, é, em resumo, todo controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Nesse sentido, é controle externo o que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes. É controle externo o que a administração direta realiza sobre as entidades da administração indireta. É controle externo o que o legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes.” (LIMA, 2009, p. 8)

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, confere a titularidade do controle externo, no âmbito do governo Federal, ao Congresso Nacional e incube ao TCU o papel de órgão auxiliar, atribuindo-lhe diversas funções.

O principal objeto do controle externo são os atos administrativos em todos os Poderes constituídos nas quatro esferas de governo – Federal, Estadual, Distrital e Municipal – e os atos de gestão que envolvem bens e valores públicos.

O controle externo é um mecanismo de *accountability* que existe em todos os Estados soberanos do mundo. A doutrina identifica dois grandes modelos de sistema de controle externo, embora cada Estado possua suas peculiaridades. São os sistemas de Auditorias- Gerais ou Corte de Contas – ou Tribunal de Contas.

Segundo Fernandes (2005) sistema de controle externo é:

“o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos”. (FERNANDES, 2005, p.30.)

Lima (2009) caracteriza as Auditorias-Gerais como sendo um controle de caráter essencialmente opinativo ou consultivo, sem dispor de poderes jurisdicionais e

coercitivos. Para o autor, suas manifestações adotam a forma de pareceres ou recomendações e são realizadas de maneira monocrática pelo Auditor-Geral ou Controlador-Geral, conforme o país.

O segundo sistema é o dos Tribunais de Contas ou Corte de Contas. Para Lima (2009), as duas principais características desse sistema são o caráter colegiado de suas decisões e o poder coercitivo de impor sanções, pecuniárias ou não.

Cretella Júnior (1991) identificou três modelos de Tribunais de Contas, o francês, o italiano e o belga, classificando o TCU como um tipo misto entre os três sistemas. A principal diferença, destacada pelo autor, entre os três sistemas reside no momento em que é realizado o controle – fiscalização prévia, concomitante e posterior.

Adotam o sistema de Corte de Contas, entre outros os seguintes países: Alemanha, Brasil, Coreia, Espanha, França, Grécia, Holanda, Japão, Portugal e Uruguai (INTOSAI, 2013).

São exemplos do modelo de Auditorias-Gerais: Argentina, África do Sul, Austrália, Bolívia, Canadá, Colômbia, Cuba, Estados Unidos, Índia, Jordânia, México, Paraguai, Reino Unido, Suécia, Venezuela (INTOSAI, 2013).

### **2.2.2 Controle Externo no Mundo**

O principal órgão responsável pela normatização e orientação do controle externo no mundo é a INTOSAI, organismo internacional, autônomo, independente e apolítico, que congrega as EFS dos países membros da Organização das Nações Unidas (ONU) e tem por objetivo fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre as EFS.

A INTOSAI, organização da qual o TCU e o Tribunal de Contas do Uruguai são membros, é a principal fonte normativa de auditoria para o setor público em todo o mundo. No Brasil, suas normas são seguidas, principalmente, pelos órgãos de controle externo (TCU e tribunais de contas dos estados e municípios).

Segundo a INTOSAI (2013), a função essencial de uma EFS é assegurar e promover a *accountability* no setor público, incluindo-se o apoio e o estímulo às boas práticas de gestão.

Para Lima (2004), as EFS são os órgãos que, em seus respectivos países, detêm as competências para o exercício do controle externo da administração pública na esfera nacional.

Segundo o seu sítio eletrônico, a INTOSAI foi fundada em 1953 por iniciativa do então Presidente da SAI de Cuba, Emilio Fernandez Camus. Em 1953 reuniram-se 34 Entidades Fiscalizadoras Superiores para realizar o primeiro Congresso da INTOSAI em Cuba. A instituição tem atualmente 192 membros titulares e cinco membros associados (INTOSAI, 2013).

A ISSAI 1 (Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores) é considerada a norma fundamental da organização normativa das EFS no âmbito internacional. A Declaração foi aprovada em outubro de 1977 no IX Incosai (Congresso da INTOSAI) na cidade de Lima no Peru e traz diretrizes sobre a independência e os poderes de uma Entidade Fiscalizadora Superior, seu relacionamento com o governo, a administração e com o parlamento.

### **2.3 Brasil**

O Sistema de Controle Externo adotado pelo Brasil é o de Tribunal de Contas, que atualmente é composto por 34 órgãos de controle externo, dispostos da seguinte forma: Tribunal de Contas da União; Tribunais de Contas Estaduais nos 26 estados; Tribunal de Contas do Distrito Federal; Tribunal de Contas dos Municípios nos estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará e Tribunal de Contas do Município no Rio de Janeiro e em São Paulo.

Segundo Decomain (2006), a tentativa de se criar um órgão de fiscalização dos recursos do tesouro, remontam ao período imperial, entretanto só se efetivou após a Proclamação da República, por iniciativa de Rui Barbosa, então ministro da Fazenda do Governo Provisório. O Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890, determinava a criação de um Tribunal de Contas com o dever de apreciar a legalidade da despesa antes mesmo que fosse realizada, impedindo despesas ilegais.

A exposição de motivos do mencionado Decreto, assinado por Rui Barbosa, defendia o seguinte:

“A medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, 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, possa exercer as suas funções vitais no

organismo constitucional, sem risco de converte-se em instituição de arnamato aparoso e inútil[...]

Segundo Lima (2009), a 1ª Constituição Republicana, de 1891, também sob forte influência de Rui Barbosa, institucionalizou o Tribunal de Contas, expresso no art. 89, Título V, que tratava das “Disposições Gerais”, não o situando em nenhum dos três poderes. Entretanto, a instalação efetiva só foi ocorrer em 1893, na gestão do Ministro Serzedello Corrêa.

Segundo Aguiar (2008) a Constituição de 1988 consolidou o TCU no arcabouço político-institucional brasileiro como órgão constitucional autônomo, sob o aspecto da relação aos demais poderes, do exercício próprio de suas atribuições, das prerrogativas de seus membros, no plano orçamentário, financeiro e administrativo, não se encontrando organicamente inserido em nenhum dos três poderes, podendo exercer de forma autônoma suas atribuições constitucionais e definir suas políticas de controle.

A Constituição da República de 1988, no art. 73, dispõe sobre a organização, composição e o funcionamento do Tribunal de Contas da União (TCU). O TCU tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo território nacional, é composto por nove Ministros, escolhidos dentre os brasileiros que preencham os requisitos do § 1º (idade, idoneidade e reputação, conhecimentos correlatos com as atividades que serão desenvolvidas e experiência) e por mais quatro Auditores Ministro-Substituto. Seis dos Ministros são escolhidos pelo Congresso Nacional e os demais são escolhidos pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois indicados, alternadamente, dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal.

Segundo Zamparetti (2009), é comum que a Câmara dos Deputados indique três Ministros e o Senado Federal indique os outros três, não significando, necessariamente, que se escolha parlamentares, sendo comum que as Casas indiquem pessoas ligadas a elas.

Os nove Ministros dos TCU terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça e sujeitam-se ao regime jurídico aplicável aos magistrados, ou seja, são regidos pela Lei Orgânica da Magistratura Nacional.

O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (RITCU) dispõe em seu art. 7º que são órgãos do TCU o Plenário, a Primeira e a Segunda câmara, o Presidente, as comissões, de caráter permanente e temporário, e a corregedoria, que colaborarão no

desempenho de suas atribuições, sendo que cada órgão tem suas características e atribuições específicas.

No âmbito Estadual e Municipal também há Tribunais de Contas. Pelo princípio da simetria, as Constituições dos Estados e as Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal devem seguir no que couber as normas presentes na Constituição Federal para criação e organização dos respectivos Tribunais. Entretanto, a atual Constituição, em seu art. 32, § 2º, veda a criação de novos Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais, sendo possível apenas a criação de novos Tribunais de Contas dos Municípios.

Atualmente existem Tribunais de Contas dos Municípios nos Estados do Pará, Bahia, Goiás e Ceará. Como são criados e mantidos pelos Estados não há nenhuma vedação legal sobre a criação de novos Tribunais de Contas dos Municípios.

Uma importante característica sobre o controle externo nos municípios é que o parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas anuais que o prefeito deve prestar, possui um caráter quase vinculante, pois segundo o § 2º do art. 31 só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal, divergindo substancialmente das normas vigentes para a União, Estados e Distrito Federal, que com a maioria absoluta das Casas Legislativas é suficiente para aprovar as contas do Chefe do Executivo, estando ou não em consonância com o parecer prévio encaminhado pela Corte de Contas.

A natureza jurídica do Tribunal de Contas da União é um assunto de bastante controvérsia doutrinária. Apesar do nome Tribunal, a Constituição Federal não elencou o Tribunal de Contas da União no rol de órgãos pertencentes ao Poder Judiciário, entretanto garante ao TCU o exercício, no que couber, das atribuições do art. 96, que define as competências e garantias dos Tribunais do Poder Judiciário. Em função disso, Justen Filho (2006) afirma que a natureza das atividades desempenhadas pelo Tribunal de Contas da União está mais relacionada ao Poder Judiciário.

De maneira diversa, Carvalho Filho (2007) afirma que o Tribunal de Contas da União é órgão integrante do Congresso Nacional e que tem a função constitucional de auxiliá-lo no controle externo da Administração Pública, como determina a Constituição em seu art. 71.

Defendendo outro posicionamento, Britto (2004) afirma que:

“o Tribunal de Contas da União não é órgão do Congresso Nacional, não é órgão do Poder Legislativo. Quem assim me autoriza a falar é a Constituição

Federal, com todas as letras do seu art. 44, *litteris*: “O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal”. Logo, o Parlamento brasileiro não se compõe do Tribunal de Contas da União “(BRITTO, 2004, p. 178)

Britto (2005) conclui que o TCU, além de não ser órgão do Poder Legislativo, também não é órgão auxiliar do Parlamento Nacional, no sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional.

Nesse sentido, alguns autores defendem o Tribunal de Contas da União como um órgão autônomo e completamente independente dos outros Poderes, exercendo privativamente suas competências, sem depender de qualquer relação com o Legislativo, inclusive podendo exercer fiscalização sobre este.

Assim, Carvalho (2003, p. 193) afirma que “as Cortes de Contas são órgãos autônomos e independentes. Vale dizer, não integram nenhum dos três Poderes, nem muito menos subalternos ou auxiliares ao Poder Legislativo”.

Somam-se a tais argumentos o fato de o TCU ser dotado de diversas atribuições que lhe confere inegável autonomia em relação aos demais Poderes, conforme o disposto no art.96 da Constituição.

Outra controvérsia doutrinária é quanto à natureza das decisões do TCU. A dúvida reside sobre duas posições bem distintas, uma que afirma que as decisões do Tribunal são de natureza judicial e a outra de que são de natureza administrativa.

A natureza judicial recai sobre os que colocam o TCU como um órgão do Poder Judiciário, assim como afirma Justen Filho (2006). Entretanto, a doutrina majoritária e a jurisprudência dos Tribunais Superiores conferem natureza administrativa às decisões dos Tribunais de Contas, com base no preceito constitucional da jurisdição una, conforme disposto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

Cretella Júnior (1988) afirma que "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".

Este também é o entendimento de Moraes (2005), ao afirmar que “o TCU é órgão auxiliar do Poder Legislativo, não estando subordinado a ele, praticando atos de natureza administrativa, concernentes, basicamente, à fiscalização.”

Em observância ao princípio jurisdição una, qualquer decisão dos Tribunais de Contas, pode ser submetido ao reexame do Poder Judiciário, se o interessado considerar que houve lesão ao seu direito. Não havendo, em tais decisões, o caráter definitivo ou de

imutabilidade de seus efeitos, características que são inerentes aos atos de natureza judicial.

As funções do TCU, em sua grande parte, são estabelecidas pelo art. 71 da Constituição Federal, e é com base nessas competências que parte da doutrina nomeou as funções desempenhadas pelo Tribunal.

Para Zymler (2005) as competências constitucionais do TCU dividem-se em parajudiciais e fiscalizadoras. As funções parajudiciais são desempenhadas quando o Tribunal julga as contas de seus jurisdicionados, nos processos de tomada e prestação de contas anual ou tomada de contas especial, quando aprecia a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões, para fins de registro. As competências fiscalizadoras são realizadas quando o TCU fiscaliza as aplicações de subvenções e a renúncia de receitas, realiza inspeções e auditorias, fiscaliza as contas nacionais das empresas supranacionais, presta informações ao Congresso Nacional, e exerce outras funções determinadas pela Constituição.

As funções desempenhadas pelo TCU não se limitam às atribuições conferidas pela Constituição Federal, também podendo ser encontradas em normativos infraconstitucionais, entre os quais temos:

- Súmula nº 347 do STF (O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público);
- Lei Complementar nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);
- Lei nº 10.028/2000 ( Lei de Crimes Fiscais) - processar e julgar infrações cometidas contra a referida lei;
- Lei nº 8.666/1993 (Lei de Licitações e Contratos); e
- Lei nº 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU).

Para o exercício de suas atribuições o TCU conta com alguns instrumentos de fiscalização. A Constituição Federal em seu art. 71, inciso IV, afirma que a fiscalização a ser exercida pelo TCU poderá ser realizada por iniciativa própria ou atendendo a solicitação do Congresso Nacional, ou por qualquer uma de suas casas ou comissões. Como instrumento de fiscalização, a Constituição Federal, relaciona as inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Apesar de a Constituição Federal fazer referência apenas às auditorias e inspeções como instrumentos de fiscalização, o TCU dispõe ainda do levantamento, do

acompanhamento e do monitoramento, todos relacionados entre os arts. 238 e 243 do Regimento Interno do TCU.

Quanto ao momento de sua realização, em virtude do disposto na Lei 4.320/64 e de outros normativos infraconstitucionais, as fiscalizações realizadas pelo TCU podem ser prévias, concomitantes ou posteriores à consumação dos atos de gestão. Para as normas da INTOSAI, a auditoria realizada por uma EFS deve ser apenas prévia ou posterior.

## **2.4 Uruguai**

O primeiro registro sobre o controle externo do uso dos recursos públicos do país coincide com a proclamação de sua independência em 1822 (sitio eletrônico TCROU). Para Sayagués (2006), a Província Oriental do Uruguai, seguindo a herança hispânica, estabeleceu o controle externo do país na Constituição de 1830, que atribuiu à Assembléia Geral Poder Legislativo uruguaio (art. 17, inciso V) “o aprovar ou reprovar, em todo ou em parte, as contas apresentadas pelo Poder Executivo”.

Antes mesmo da promulgação de sua primeira Constituição, a Assembléia Constituinte criou uma Comissão de Contas. A lei que instituiu a referida Comissão determinava que a Assembléia Legislativa nomeasse uma comissão, de três representantes, entre os seus membros, para o exame, liquidação e comprovação das contas gerais apresentadas anualmente pelo governo.

Para Sayagués (2006):

“(…) era um sistema de controle externo essencialmente a posteriori, com um relatório anual de duas atividades e com a possibilidade de prestar informações especiais quando o assunto fosse notável e digno de consideração” (SAYAGUÉS, 2006, p.36).

Sayagués avalia o exame realizado pela Comissão de Contas até 1934 e conclui que com a incompetência técnica da maioria de seus membros e a lentidão para atuar, pode-se concluir que a função de controle era perfeitamente ineficaz (REIG apud Sayagués, 2006).

Segundo Dapkevicius (2011) a evolução legislativa do Uruguai possibilitou uma melhor organização dos poderes e deveres atribuídos à Comissão de Contas, mantendo o controle externo da gestão financeira do Estado no campo parlamentar.

Com a promulgação da Constituição de 1934 a Comissão de Contas deu origem ao Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai, órgão composto por cinco membros e que compartilhava a mesma sessão com demais órgãos. Com o advento Constituição de 1952 o Tribunal de Contas foi colocando em uma sessão independente, nomeada de “Tribunal de Contas”, ampliando sua autonomia, poderes e rol de competências.

Para Torres (2012) com a atual Constituição, promulgada em 1967, a Entidade Fiscalizadora Superior do Uruguai ganhou um amplo tratamento constitucional sobre as matérias de sua competência, prerrogativas e organização funcional.

Na sua atual composição e status constitucional, o Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai se situa, institucionalmente, na estrutura estatal dentre aquelas de máxima hierarquia, similar a outorgada Corte Eleitoral do país. Essa alocação institucional de máximo nível hierárquico é capaz de assegurar a efetividade de seu poder de controle. A Constituição do Uruguai em seu art. 210 assegura que o Tribunal atuará com autonomia funcional, e que para isso projetará sua lei orgânica.

O TCROU é composto por um órgão colegiado, formado por sete membros que devem reunir os mesmos pressupostos previstos para o cargo de Senador – ser uruguaio, ter trinta anos completos de idade e sete anos de exercício em atividade assemelhada a que será desempenhada – e serem eleitos pela Assembléia Geral por maioria absoluta, contando cada um deles com três suplentes, para os casos de vacância, impedimento ou licença dos titulares.

Aos membros do TCROU também se aplicam as mesmas incompatibilidades previstas para os Senadores, e a sua inobservância importará a imediata perda do cargo. As vedações, que se estendem por um ano após o término do mandato, são as seguintes:

- a) Depois de incorporados não poderão receber empregos remunerados dos Poderes Executivo, Legislativo ou Judiciário;
- b) A função de membro do tribunal é incompatível com qualquer cargo eletivo;
- c) Intervir como diretores, administradores ou empregados de empresa que contratem com o governo.

Segundo o art. 126 da Constituição, as incompatibilidades e proibições aos Ministros estão abertas à intenção do legislador, ou seja, é possível regular novas incompatibilidades e proibições. Para Dapkevicius (2011), tais proibições e vedações

aos Ministros são essenciais para o bom exercício da função pública e para banir possíveis práticas desleais no exercício de suas atribuições constitucionais.

Os mandatos dos Ministros do TCROU se encerram no momento de mudança da Assembleia Geral, que fará novas nomeações para um novo período, podendo ser reeleitos. Na hipótese de a Assembléia Geral não realizar novas nomeações, será permitida a continuação para mais um período de legislatura.

Dapkevicius (2011) afirma que os nomes designados para a votação dos Ministros é feita de maneira a possibilitar a participação no maior número de partidos políticos, “especialmente as minorias que têm o dever e o direito de controle sobre quem realmente toma as decisões”.

Segundo a Constituição os membros do Tribunal de Contas são responsáveis perante a Assembleia Geral, onde prestaram compromisso, em reunião de ambas as Casas, pelo fiel e exato cumprimento de suas funções.

Diferente dos legisladores, Ministros dos demais tribunais e do Presidente da República, os membros do Tribunal de Contas não possuem nenhum privilégio especial com a finalidade de protegê-los no desempenho de suas atribuições. Não possuem o foro privilegiado dos parlamentares, e por isso podem ser objeto de julgamento político.

O Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai é composto pelo Corpo de Ministros, que é o plenário do Tribunal, pela Auditoria Interna, Secretaria Geral, Assuntos Internacionais e Oficina de Comunicações. Subordinada ao Corpo de Ministros tem a Divisão de Auditoria, Divisão Jurídica, Divisão de Apoio e a Escola de Auditoria Governamental.

O Corpo de Ministros é o órgão Máximo do Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai. Sendo composto por sete membros, representa a máxima hierarquia do Tribunal e é o responsável pela expressão da vontade dos membros.

Dentre as atribuições do Corpo de Ministros, destaca-se a de definir políticas estratégicas do mais alto nível, com o propósito de assegurar o cumprimento de todas as disposições constitucionais, legais e demais normas de caráter geral e internas relacionadas com as funções e deveres do Tribunal, assim com cumprir e fazer cumprir as normas prescritas no regimento interno do Tribunal de Contas, buscando a melhoria constante dos serviços prestados.

Por ser um país Unitário (forma de Estado), o Uruguai não possui Tribunais de Contas a nível estadual ou municipal, apenas representação nos 19 departamentos, cujas

administrações locais replicam a divisão dos poderes executivo e legislativo do Poder Central. Cada departamento elege suas autoridades por meio do voto direto. O Poder Executivo departamental é representado por um superintendente e o Poder Legislativo, por um Conselho Departamental.

Apesar de não possuir Tribunal de Contas regional ou local, a Constituição do Uruguai, art. 211, garante aos Governos Departamentais as mesmas garantias atribuídas ao Tribunal de Contas. Tais atribuições serão desempenhadas por seus respectivos contadores, e dependerão da supervisão do Tribunal de Contas.

Assim como no Brasil, a natureza jurídica do TCROU não é unanimidade entre a doutrina.

Korseniak (2001) defende que o Tribunal é um órgão que se constitui em um ramo do Poder Executivo, embora entenda que essa relação seria apenas em sentido lato, pois não seria possível concluir que o exercício de funções administrativas seja o suficiente para atribuir a tal órgão a natureza do Poder Executivo em sentido stricto.

Torres (2012) afirmar que o Tribunal de Contas do Uruguai é o órgão autônomo que exerce funções administrativas.

(...) o Tribunal de Contas do Uruguai deve atuar na função administrativa, embora tenha faculdades jurisdicionais, de velar pelo controle de toda a gestão relativa à Fazenda pública (...). Possui poderes de controle financeiro externo que exerce com autonomia e independência frente aos Poderes do Estado e frente a toda administração autônoma controlada. (TORRES, 2012,18)

Para Dapkevicius (2011) a natureza do Tribunal é muito clara, pois se trata de um órgão Extra Poder, isto é, um órgão que não se relaciona com nenhum dos Poderes Constitucionais, e de maneira alguma seria um Poder do Estado. Afirma que por ser um órgão sem relação com as demais funções estatais, exercer funções de exceção, e conclui que o Tribunal exerce apenas função administrativa.

Dapkevicius (2011) afirma que compete ao Tribunal somente vigiar e controlar, nada mais que isso, não sendo um órgão de administração ativa, pois não decide, não manda, não proíbe, somente vigia, observa, controla e fiscaliza. Do cumprimento de suas atividades podem resultar ações de responsabilidade aos que não cumprem as normas, entretanto, não é o próprio Tribunal que exerce essas ações, não é ele que deve sancionar tais condutas, serão os órgãos de administração ativa os responsáveis por tais atos.( Aréchaga apud Dapkevicius, 2011)

O TCROU, segundo a Constituição do país, em seu art. 228, tem como marco de atuação “a fiscalização da execução dos orçamentos e função de controle em todas as questões relativas ao Tesouro serão suportadas pelo Tribunal de Contas”.

Além das atribuições apresentadas acima, existem outras regras constitucionais específicas que determinam as atribuições do Tribunal, como os artigos 208 a 213 e 214 a 232. Além da própria constituição, leis infraconstitucionais podem atribuir novas funções ao Tribunal de Contas. Uma delas é a TOCAF – Texto Ordenado de Contabilidade e Administração Financeira. Tal lei regulamenta toda atividade financeira do país e atribui algumas funções ao Tribunal.

Segundo divisão apresentada pelo sítio eletrônico do Tribunal, suas funções podem ser divididas em: Assessoramento e Informação; Controle Financeiro; Competências derivadas de sua hierarquia administrativa e Outras Funções e Controle Especial (TCROU, 2013).

Para o exercício de suas atribuições o TCROU conta com dois órgãos de grande importância, Escola de Auditoria Governamental e a Divisão de Auditoria.

A Escola de Auditoria Governamental foi criada pelo artigo 414 da Lei 17.930 de 2005, com o objetivo de fortalecer o processo de formação de pessoal e contribuir para a melhoria e transparência na gestão das finanças públicas. Suas principais funções são:

- a) Projetar, fornecer e manter o Programa de Formação e Atualização dos Auditores Governamentais;
- b) Incluir no Programa de Formação e Atualização técnicas modernas de prevenção, detecção e correção de Fraudes e corrupção administrativa;
- c) Estabelecer sistemas de Capacitação baseado em tecnologia de ponta para a transmissão e interação real, de conhecimento e experiência a nível nacional, regional e internacional.

A Divisão de Auditoria, responsável pelo nível mais operacional das atividades do Tribunal, é composta por sete departamentos, sendo cada um responsável por fiscalizar e controlar determinada área atividade atribuída ao Tribunal pelo ordenamento jurídico Uruguai. A atividade de Auditoria Governamental é regulamentada principalmente pelo Texto Ordenado de Contabilidade e Administração Financeira (TOCAF).

As auditorias serão realizadas pelo Tribunal de maneira seletiva, de acordo com informações obtidas através de publicações anuais feita pelos jurisdicionados do Tribunal, que deverão conter relatórios que reflitam sua situação financeira.

Quanto ao momento de sua realização – em virtude do disposto da Constituição e no TOCAF – as fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas do Uruguai podem ser prévia ou posterior, assim como determina as normas de auditoria da INTOSAI para as EFS.

### 3 METODOLOGIA

Esta é uma pesquisa bibliográfica de cunho explicativo e comparativo que foi desenvolvida a partir de materiais já elaborados e publicados, constituído principalmente de livros, revistas, artigos científicos, monografias e informações obtidas diretamente nos sites dos Tribunais.

Segundo Ruiz (1996), a revisão literária enquanto pesquisa bibliográfica tem por função justificar os objetivos e contribuir para própria pesquisa. Além disso, ressalta o autor que “a pesquisa bibliográfica consiste no exame desse manancial, para levantamento e análise do que já produziu sobre determinado assunto que assumimos como tema de pesquisa científica”.

Segundo Marconi e Lakato (1986):

“a pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias é a que especificamente interessa a este trabalho, trata se de levantamento de algumas das bibliografias mais estudada em forma de livros, revistas, publicações avulsas, sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com que já foi escrito sobre determinado assunto, com objetivo de permitir ao cientista poder analisar ou manipular suas informações com outras bibliografias já publicadas”. (MARCONI e LAKATO, 1986, p)

Dessa maneira, segundo exposto pelos autores acima, a pesquisa bibliográfica não é apenas uma reprodução do que já foi dito ou escrito sobre determinado assunto, mas sim um exame que proporciona uma nova abordagem sobre o tema.

Para viabilizar a pesquisa sobre o Tribunal de Contas da Republica Oriental do Uruguai o autor entrou em contato por e-mail com a embaixada do referido país, conseguindo a Lei Orgânica do Tribunal e uma monografia que foi apresentada na XVI Sessão Ordinária da Assembléia Geral da Organização Latino Americana e do Caribe das Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

Com as informações obtidas através da pesquisa bibliográfica foi elaborado um quadro comparativo entre as principais divergências encontradas entre o TCU e o TCROU. O quadro compara nove características divergentes que podem influenciar nas atividades desempenhadas por ambos os órgãos.

## 4 RESULTADOS

A partir da análise comparativa realizada entre os países elaborou-se o Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Brasil x Uruguai

<b>Características</b>	<b>Tribunal de Contas da União</b>	<b>Tribunal de Contas do Uruguai</b>
Composição dos Tribunais – Membros	Composto por nove Ministros	Composto por sete Ministros
Forma de Escolha dos Ministros	2/3 são nomeados pelo Poder Legislativo e 1/3 pelo Poder Executivo	Eleitos por maioria absoluta dos votos pelo Poder Legislativo
Mandato dos Ministros	Seus cargos são vitalícios - O exercício de suas funções pode acorrer até a morte ou até a aposentadoria compulsória aos 70 anos	Seus mandatos possuem prazo de cinco anos, podendo ser destituídos do cargo por infringir normas constitucionais
Instrumentos de Fiscalização	Auditoria, Inspeção, Monitoramento, Levantamento e Acompanhamento	Auditoria
Controle: Quanto ao momento	Prévio, concomitante e Posterior	Prévio e Posterior
Nível Regional e Local	Tribunais de Contas Estaduais e Municipais – Seguir as relativas ao TCU	Não possui Tribunais de Contas a nível regional ou local. Possibilidade de realização do controle externo pelos contadores dos Governos Departamentais – subordinados ao Tribunal de Contas
Poder Regulamentar	Expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização do Tribunal	Expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e a faculdade de iniciativa legislativa

Fonte: elaboração própria.

No primeiro quesito em análise, “composição dos Tribunais”, a quantidade de Ministros é similar, sendo nove Ministros no TCU e sete Ministros no TCROU. Em ambos os Tribunais a quantidade de membros é determinada pela Constituição de cada país. A Constituição do Brasil, em seu art. 73, determina que os Ministros do TCU sejam escolhidos dentre os brasileiros que preenchem os requisitos de idade, idoneidade e reputação, conhecimentos correlatos com as atividades que serão desenvolvidas e

notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública. Já a Constituição do Uruguai, art. 208, determina que os membros do TCROU devam reunir os mesmos pressupostos previstos para o cargo de Senador, ou seja, ser uruguaio, ter trinta anos completos e sete anos de exercício em atividade correlatas as que serão desempenhas.

O segundo quesito analisado foi forma de escolha dos Ministros pelos Poderes. No Brasil a nomeação é feita pelo Poder Executivo, responsável por indicar um terço dos membros, e pelo Poder Legislativo, responsável por nomear dois terços dos membros. De maneira bem distinta, no Uruguai a escolha dos Ministros é feita apenas pelo Poder Legislativo, por eleição, sendo necessária a maioria absoluta dos votos. Dapkevicius (2011) afirma que os nomes designados para a votação dos Ministros é feita de maneira a possibilitar a participação no maior número de partidos políticos

Ainda relacionado aos membros dos Tribunais, o quesito três do quadro compara a duração do mandato dos Ministros. A constituição do Brasil, em seu art.73 § 3º, garante aos Ministros do TCU as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Dentre as garantias há a vitaliciedade após dois anos de efetivo exercício. A vitaliciedade dos membros do TCU pode ser associada à maior autonomia e independência destacada por Carvalho (2003). No Uruguai o mandato dos Ministros ocorre de maneira bem diferente, pois os Ministros possuem um mandato com prazo de cinco anos, podendo ser reeleitos. O encerramento dos mandatos é feito no momento de mudança da Assembleia Geral, que fará novas eleições para uns nove períodos. Esse prazo de cinco anos é o mesmo atribuído para os demais cargos constitucionais no Uruguai.

O quarto item compara os instrumentos de fiscalização dos Tribunais. A constituição do Brasil confere ao TCU dois instrumentos de fiscalização: as inspeções e auditorias. Apesar de a Constituição Federal fazer referência apenas às auditorias e inspeções como instrumentos de fiscalização, o TCU dispõe ainda do levantamento, do acompanhamento e do monitoramento, todos relacionados entre os arts. 238 e 243 do Regimento Interno do TCU.

Principais características e finalidades de cada instrumento de fiscalização:

- a) Inspeção: instrumento utilizado para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações;

- b) Levantamento: instrumento utilizado para conhecer o objeto da fiscalização; identificar objetos e instrumentos de fiscalização; avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações;
- c) Monitoramento: instrumento utilizado para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos;
- d) Acompanhamento: instrumento utilizado para examinar os atos de gestão e avaliar o desempenho dos órgãos, entidades, sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, ao longo de um período determinado;
- e) Auditoria: instrumento utilizado para examinar os atos de gestão; avaliar o desempenho dos órgãos, entidades, sistemas, programas, projetos e atividades governamentais; subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

O TCROU possui apenas a auditoria como instrumento de fiscalização. Entretanto o órgão atribui grande importância para as auditorias, pois conta com dois órgãos de grande importância, Escola de Auditoria Governamental e a Divisão de Auditoria.

A Escola de Auditoria Governamental foi criada pelo art. 414 da Lei 17.930 de 2005, com o objetivo de fortalecer o processo de formação de pessoal e contribuir para melhoria e transparência na gestão das finanças públicas. A Divisão de Auditoria, responsável pelo nível mais operacional das atividades do Tribunal, é composta por sete departamentos, sendo cada um responsável por fiscalizar e controlar determinada área de atividade atribuída ao Tribunal. A atividade de Auditoria Governamental é regulamentada principalmente pelo Texto Ordenado de Contabilidade e Administração Financeira (TOCAF).

O quinto quesito analisado se refere ao momento do controle realizado pelos Tribunais. Segundo Fêu (2012), o momento do controle pode ser prévio, concomitante ou posterior. A INTOSAI classifica o momento do controle apenas em prévio ou posterior. No Brasil, em virtude do disposto na Lei 4.320/1964 e em outros normativos infraconstitucionais, as fiscalizações realizadas pelo TCU podem ser prévias, concomitantes ou posteriores à consumação dos atos de gestão. No Uruguai, em virtude do disposto da Constituição e no TOCAF, as fiscalizações realizadas pelo TCROU podem ser prévias ou posteriores. Essa divergência entre os Tribunais, quanto ao

momento da fiscalização, pode ser associada aos instrumentos de fiscalização à disposição de cada Tribunal.

O sexto quesito compara o controle externo em nível regional e local. No Brasil, no âmbito Estadual e Municipal, também há Tribunais de Contas. Pelo princípio constitucional da simetria, as Constituições dos Estados e as Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal devem ,seguir no que couber, as normas presentes na Constituição Federal para criação e organização dos respectivos Tribunais. O Uruguai, por ser um país Unitário não possui Tribunais de Contas a nível estadual ou municipal, apenas representação nos 19 departamentos que compõem o país. Constituição do Uruguai, art. 211, garante aos Governos Departamentais as mesmas garantias atribuídas ao Tribunal de Contas. Tais atribuições deverão desempenhadas por seus respectivos contadores, e dependerão da supervisão do TCROU.

O último quesito se refere ao Poder Regulamentar atribuído a cada Tribunal. A Lei Orgânica do TCU em seu art. 3º confere ao Tribunal, no âmbito de suas competências, o poder regulamentar, podendo expedir atos e instruções normativos sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos. De maneira mais ampla, a constituição do Uruguai atribuiu ao TCROU não apenas o Poder Regulamentar, possibilidade de expedir atos e instruções normativas, mas também a faculdade de iniciativa legislativa. O art. 210 da constituição Uruguai afirma que o Tribunal atuará com autonomia funcional, que será regulamentada por lei elaborada pelo próprio Tribunal.

Assim, ao analisar e comparar diversos quesitos entre o TCU e o TCROU, conclui-se que os Tribunais divergem. Todos os sete itens comparados podem, de alguma maneira, influenciar significativamente na atuação dos órgãos.

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo realizar um estudo comparativo entre as duas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) da América Latina que adotam o modelo de Corte de Contas; o Tribunal de Contas da União (Brasil) e o Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai, a fim de verificar se existem e quais são as divergências entre tais Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Para isso, buscou-se realizar uma pesquisa bibliográfica de cunho explicativo e comparativo, analisando aspectos como a composição dos Tribunais, mandato dos Ministros, relação com os Poderes, instrumentos de fiscalização, natureza jurídica e competências.

Em relação à organização dos Tribunais, as principais divergências são; número de Ministros que compõe os órgãos, forma de nomeação dos Ministros, tempo dos mandatos, instrumentos de fiscalização, momento de realização do controle, controle externo a nível regional e local e o poder regulamentar atribuído a cada Tribunal.

O Tribunal de Contas de União é composto por nove Ministros que são nomeados pelo Poder Legislativo e pelo Executivo, 2/3 e 1/3 de seus membros, respectivamente, e com cargos vitalícios. O Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai é composto por sete Ministros, que são eleitos por maioria absoluta dos votos pelo Poder Legislativo, para um mandato de cinco anos, podendo ser destituídos dos cargos caso infrinjam alguma normas constitucional.

Os instrumentos de fiscalização à disposição do TCU são mais extensos que os à disposição do Tribunal de Contas do Uruguai. O TCU possui cinco instrumentos de fiscalização: auditoria, inspeção, monitoramento, levantamento e acompanhamento. Já o Tribunal de Contas do Uruguai conta apenas com as auditorias. Os instrumentos à disposição do TCU permitem que o momento do controle realizado possa ser prévio, concomitante ou posterior, diferente do Tribunal de Contas do Uruguai, que realização apenas controle prévio ou posterior.

Para viabilizar o desempenho de suas atividades, ambos os Tribunais possuem poder regulamentar, isto é, podem expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos respectivos Tribunais. Entretanto, o Tribunal de Contas do Uruguai possui a faculdade de iniciativa legislativa, prerrogativa que o TCU não possui.

Ao examinar aspectos relacionados ao Tribunal de Contas da União (Brasil) e ao Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai, verificou-se que os Tribunais divergem de maneira significativa, pois aspectos como os apresentados acima e os demonstrados na Tabela 1 podem influenciar de maneira relevante a atuação dos Tribunais, seja na autonomia dos Ministros ou na maneira de atuação de cada um.

Para futuras pesquisas, recomenda-se um estudo comparativo entre outras Entidades Fiscalizadoras Superiores que adotam a forma de Tribunal de Contas como sistema de controle externo. Uma possibilidade é o estudo dos Tribunais de Contas que fazem parte de União Europeia, como por exemplo o Tribunal de Contas de Portugal e o Tribunal de Contas da Espanha.

## 6 REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. **Finanças públicas, democracia e accountability**. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (Org.) Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

AGUIAR, Thiago Maciel. **Análise Institucional do Tribunal de Contas da União e sua contribuição para o processo de consolidação da democracia no Brasil**. Brasília: Monografia, 2008. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053976.PDF>>

BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 15 outubro. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

BRASIL. Casa Civil. **Lei Complementar nº. 101/2000**. 4 maio. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: out. 2013.

BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 10.028/2000**. 19. Outubro. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/110028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110028.htm)>. Acesso em: out. 2013.

BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 4.320/1964**. 17. Março. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm)>. Acesso em out. 2013

BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 8.666/1993**. 21. Junho. 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm)>. Acesso em out. 2013

BRITTO, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos (Org.). **Administração Pública: direito administrativo, financeiro e gestão pública, inovações e polêmicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 97-109.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: **Quando poderemos traduzi-la para o português?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, fev/abr, 1990.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 18. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CARVALHO, Lucas Borges de. Os Tribunais de Contas e a construção de uma cultura da transparência: reflexões a partir de um estudo de caso. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 231, p 193-216 jan./mar., 2003.

CLAD. **La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana**. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

CRETELLA JÚNIOR, José. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. **Revista dos Tribunais**. a. 77, v. 631, p. 14-23, maio 1988.

CRETELLA Junior., José. **Curso de Direito Administrativo**, 11º edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DAPKEVICIUS, Ruben Flores. **Administración Pública: El Tribunal de Cuentas de Uruguay.** Disponível em: [http://www.alipso.com/monografias2/ADMINISTRACION\\_PUBLICA\\_\\_EL\\_TRIBUNAL\\_DE\\_CUENTAS\\_DE\\_URUGUAY/](http://www.alipso.com/monografias2/ADMINISTRACION_PUBLICA__EL_TRIBUNAL_DE_CUENTAS_DE_URUGUAY/)>

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Tribunais de Contas no Brasil.** São Paulo: Dialética, 2006.

Denhardt, J. V. & Denhardt, R. B. (2007). **The New Public Service: serving, not steering.** Expanded edition. Nova York: M. E. Sharp, Inc.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 26ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

FERNANDES, Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil – Jurisdição e Competência.** 2ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability.** Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 119, 31 out. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4370>>. Acesso em: out.. 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

KORSENIK, José. **Primer Curso de Derecho Público Derecho Constitucional.** Fundación de Cultura Universitaria. Montevideo, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 1986.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e questões de concurso.** 3ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2009.

MIGUEL, Luís Felipe. **Impasses da Accountability: Dilemas e Alternativas da Representação Política.** Revista de Sociologia e Política. Curitiba, UFPR, nº 25, Nov. 2005.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional Administrativo.** 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2005.

O'DONNELL, Guillermo. **Accountability horizontal e novas poliarquias.** Revista Lua Nova. São Paulo, n. 44, p. 27 – 54. 1998.

PETERS, B. Guy e PIERRE, Jon. **Administração pública.** Brasília: ENAP, 2011.

RUIZ, J. A. **Metodologia Científica: guia para a eficiência nos estudos.** São Paulo, Atlas, 1976

SAYAGUÉS, Alberto. **Perspectivas de una reforma posible que fortalezca las funciones del tribunal de cuentas.** Ponencia Presentada En El Seminario “Transparencia Y Ciudadanía Responsable”, Organizado Por Claeh Y Fundación Avina En Octubre De 2006. Montevideo: 2008. Disponível em: <<http://www.ccee.edu.uy/extension/redpublica/materiales/sayagues.pdf>>

SCHEDLER, Andreas. *Conceptualizing accountability*. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry and PLATTNER, Marc F. The self-restraining state: power and accountability in new democracies. Bolder, CO: Lynne Rienner: 1999.

TCU. **Enunciado nº 347 da Súmula de Jurisprudência**. O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_301\\_400](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400)>. Acesso em: out. 2013.

TCU. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. 5. Junho. 2011. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao\\_controle/normas\\_auditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07-2011%20Normas%20de%20Auditoria\\_0.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07-2011%20Normas%20de%20Auditoria_0.pdf)>

TCU. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Aprovado pela Resolução Administrativa nº 246, de 30 de novembro de 2011. Diário Oficial da União, Brasília, Seção 1, p. 157.

TORRES, Caroline de Fátima da Silva. **Entidades Fiscalizadoras Superiores os países integrantes do MERCOSUL e perspectivas de controle externo a partir do EFSUL**. Instituto de Direito Brasileiro. Vila Velha. Ano 1 (2012), nº 11, 7035-7060. Disponível em: < [http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2012\\_11\\_7035\\_7060.pdf](http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2012_11_7035_7060.pdf) >

URUGUAI. **Constitución de la República Oriental del Uruguay**. 1967. Disponível em: < <http://www.tcr.gub.uy/normativas.php?cat=27> >

URUGUAI. **Texto Ordenado Ley De Contabilidad Y Administracion Financiera**. 1966. Disponível em: < <http://www.tcr.gub.uy/normativas.php?cat=27> >

ZAMPARETTI, Aloísio de Freitas. **O Controle Externo Da Administração Pública Exercido Pelo Tribunal De Contas Da União – TCU**. Florianópolis, 2009. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053576.PDF> >

ZYMLER, Benjamin. **Direito Administrativo e Controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.