

## Sistemas de controle externo - abordagem sobre o sistemas anglo-saxão e latino-americano

João Gustavo de Paiva Pessoa<sup>1</sup>  
José Alexandre Fonseca da Silva<sup>2</sup>

**Resumo:** O controle externo, função do Poder Legislativo, é exercido com o auxílio de outras entidades que podem ser tanto os Tribunais de Contas como as Auditorias ou Controladorias-Gerais. Tendo isso em vista, este artigo possui o objetivo de descrever os sistemas de controle externo mais utilizados no mundo atualmente – o Anglo-Saxônico e o Latino Americano – e confrontá-los, a fim de explicitar as suas peculiaridades e traçar um paralelo entre as sistemáticas utilizadas no Brasil, nos Estados Unidos e na Inglaterra. Antes, contudo, necessitou-se discorrer sobre quais as espécies de controle existentes e alicerçar o entendimento sobre o controle externo, tema central deste estudo. A pesquisa bibliográfica e em sítios virtuais foi a ferramenta que impulsionou a realização do estudo que discorre sobre a realidade nas três nações escolhidas. O resultado da pesquisa demonstra que cada modelo possui vantagens e deficiências, mas que cabe a cada País escolher aquele que seja mais adequado para a sua realidade. Esta conclusão serve para demonstrar que não existe um sistema melhor do que o outro, mas há, sim, a necessidade de controlar os gastos dos gestores públicos por intermédio de qualquer modalidade, resguardando, desse modo, o Erário.

**Palavras-chave:** Controle Externo; Tribunais de Contas; Controladorias-Gerais; Latino-Americano; Anglo-Saxônico.

**Abstract:** The external control, function of the Legislature, is developed with the assistance of other entities that may be the Court Of Auditors and the

---

1 Autor – Bacharel em Ciências Contábeis: Universidade Federal do Ceará

2 Orientador – Mestre em Administração e Controladoria: Universidade Federal do Ceará

General Audits or General Comptrollers. Hereupon, this article has the goal of characterize the systems of external control more used currently in the world – the Anglo-Saxon and the Latin-American – and confront them in order to evidence their peculiarities and make a parallel between the systems used in Brazil, United States of America and England. First, however, it was necessary to discuss about the species of control and consolidate the understanding of external control, central theme of this research. The literature review and the search on the internet were the implement that caused the study, which describes the reality in the three selected nations. The result of the research implies that each model has advantages and disadvantages, but it's up to each Country to choose the one that is most appropriate for their reality. This conclusion serves to demonstrate that there is no system better than the other, but rather exists the need of control costs through any modality, protecting, thereby, the Treasury.

**Keywords:** External Control; Court of Auditors; General Audits; Latin-American; Anglo-Saxon.

## Introdução

A boa guarda dos recursos públicos é um dos alicerces da relação entre o Estado e a Sociedade. Este comando é garantido pela atuação do Legislativo, detentor do poder de fiscalização das ações praticadas pelos executores de despesa. Para realizar esse mister, denominado controle externo, o Poder Legislativo é auxiliado por outros órgãos que variam de acordo com a realidade de cada País. Em decorrência, existem alguns modelos de controle externo que possuem características próprias em cada região.

A abordagem sobre as principais sistemáticas de controle externo utilizadas no mundo contemporâneo está descrita neste artigo, que possui como objetivo geral fazer uma avaliação dos sistemas de controle externo mais difundidos – sistemas Anglo-Saxônico e Latino-Americano.

Ademais, este ensaio possui como objetivos específicos: comparar esses modelos e confrontar as vantagens e desvantagens de cada um, tendo como exemplo os sistemas utilizados em três países: Brasil, Estados Unidos da

América (EUA) e Inglaterra.

A escolha desses Estados ocorreu por três fatores distintos. A Inglaterra foi eleita por ter sido a difusora do modelo Anglo-Saxão. Por sua vez, os EUA fazem parte do estudo pelo fato de representarem o fruto da disseminação do modelo britânico e, também, por ser a maior economia do Mundo. Por fim, o Brasil foi escolhido por adotar o modelo Latino, por se tratar da nação onde todos os interessados estão inseridos e pela proximidade de dados à disposição do pesquisador.

Além disto, faz parte da pesquisa trazer os aspectos conceituais sobre controle, no sentido *lato*, onde está inserido o controle externo como uma de suas vertentes. Partindo dessa premissa, estão elencadas as características dos modelos Anglo-Saxônico e Latino e, por fim, será realizada uma contraposição de ideias, a fim de demonstrar quais as vantagens e desvantagens de cada sistemática.

O trabalho se delimita ao estudo dos mencionados modelos de controle externo mais disseminados no Mundo, permitindo ilustrar um cenário com os principais pontos positivos que os sistemas possuem, com o intuito de possibilitar uma comparação entre ambos e mostrar qual modelo possui características que se sobressaem e que sejam mais aderentes ao seu local de aplicação, tendo em vista que serão utilizadas como exemplos as sistemáticas utilizadas na Inglaterra, nos Estados Unidos da América (EUA) e no Brasil.

Este artigo poderá servir como mais uma fonte de conhecimento para os estudiosos da área, bem como para aqueles que trabalham diretamente e convivem com o controle externo e, principalmente, à sociedade, que possuirá mais uma ferramenta que possibilitará difundir os aspectos mais relevantes dos sistemas de controle externo em voga.

Para o alcance dos objetivos propostos, o estudo foi desenvolvido mediante pesquisa bibliográfica, que, segundo Assis (2008, p. 20), é um “levantamento de toda a bibliografia já publicada em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita”. Ainda de acordo com a autora, este tipo de pesquisa é realizado através de consulta a sistemas de informações e junto a bibliotecas ou outros meios de consulta e “pode ser desenvolvida como um trabalho em si mesmo ou constituir-se numa etapa de elaboração de

monografias, dissertações, etc.”.

Encontra-se aqui a descrição dos sistemas de controle externo e uma análise mais aprofundada sobre as Controladorias-Gerais e Tribunais de Contas, além de trazer um tópico específico destinado à comparação entre estes tipos de órgãos. Por fim, são expostas as conclusões alcançadas com a análise efetuada no decorrer da pesquisa.

## **1 Sistemas de controle externo**

A necessidade de o homem controlar a utilização de recursos por outrem remonta às civilizações milenares, mormente a grega e a romana. Conforme cita Pascoal (2009, p. 119):

[...] ainda que de forma rudimentar, nas antigas Grécia e Roma já havia algum tipo de controle. Aristóteles vaticinou: como certas magistraturas têm o manejo dos dinheiros públicos, é forçoso que haja uma outra autoridade para receber e verificar as contas sem que ela própria seja encarregada de outro mister.

Por sua vez, Lima (2007, p. 2) assinala:

É certo que com os primeiros embriões de organização humana em cidades-Estado surgiu a necessidade da arrecadação, estocagem e gerenciamento de víveres, materiais e, posteriormente, numerário, de modo a assegurar atividades de defesa e de conquista ante as comunidades vizinhas. À medida que tais montantes tornaram-se expressivos, cresceu também a importância de sua adequada gestão. Em nenhum regime – monarquia absolutista ou democracia social – os detentores do poder admitem desvios, desperdício ou subtração dos recursos de que pretendem dispor para atingir suas finalidades.

Já para Alexandrino e Paulo (2011, p. 758), controle pode ser entendido como:

[...] o conjunto de instrumentos que o ordenamento jurídico

estabelece a fim de que própria administração pública, os Poderes Judiciário e Legislativo, e ainda o povo, diretamente ou por meio de órgãos especializados, possam exercer o poder de fiscalização, orientação e revisão.

Esta concepção aborda três tipos de controle aos quais os gestores públicos no Brasil estão sujeitos: Controle Judiciário, Controle Legislativo e Controle Social.

A primeira tipologia é exercida pelo Poder Judiciário e “verifica exclusivamente a legalidade ou legitimidade dos atos administrativos, nunca o mérito administrativo. Trata-se, em regra, de um controle posterior, corretivo, incidente sobre o ato já praticado” (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 821).

O Controle Social possui o cidadão como principal ator e está consagrado constitucionalmente. Ele derroga poderes para que qualquer pessoa tenha acesso às informações sobre a gestão dos recursos públicos de todos os administradores públicos. Lima (2007, p. 19) traz o entendimento exposto na obra **O TCU e os controles estatal e social da administração pública**, onde controle social pode ser caracterizado como “controle público não estatal que atua de fora pra dentro do Estado, como exercício do direito de fiscalização da atividade pública, complementar ao estatal”, sustentando que a efetividade da atuação do TCU converge para a ampliação da participação popular no exercício de controle.

Recentemente, o controle social foi incrementado com a publicação da Lei Federal nº 12.527/2011, que prevê:

**Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:**

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela

tecnologia da informação;

IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;

**V - desenvolvimento do controle social da administração pública.**

(BRASIL, 2011) (grifamos)

Por fim, o Controle Legislativo é aquele exercido pelos representantes do povo no Congresso Nacional, na Câmara Legislativa do DF, nas Assembleias Legislativas Estaduais e nas Câmaras Municipais. Além de possuir a função de legislar, o Poder Legislativo também é responsável pela fiscalização da boa e regular aplicação dos recursos públicos efetuada, principalmente, pelo Poder Executivo.

Em apertada síntese, tem-se que os representantes do povo serão os responsáveis por aprovar as políticas públicas que serão executadas pelo Poder Executivo, bem como por realizar a fiscalização dos gastos, a fim de verificar se estes ocorreram de acordo com os normativos que regem a Administração Pública. Dessa maneira, caso estejam ocorrendo desvios na conduta dos representantes, caberá ao povo, em próximo pleito, impedir a reeleição dos que assim se comportaram. (AGUIAR *et al.*, 2011, p. 142-143).

No exercício da sua função fiscalizatória o Poder Legislativo é reconhecido titular do controle externo. Em nosso País, nas esferas Federal, Distrital, Estadual e Municipal, este Poder é auxiliado pelos Tribunais de Contas para exercer o mister de acompanhamento e julgamento das contas prestadas pelos ordenadores de despesas. Cabe ressaltar que o auxílio exercido pelas Cortes de Contas não se confunde com subordinação, pois, muito embora o titular do controle externo seja o Poder Legislativo, não cabe a este impor restrições às disposições constitucionais direcionadas às atividades desenvolvidas pelos TCs.

[...] os titulares do controle externo nas três esferas de governo são os Poderes Legislativos federal, estaduais e municipais. Para desempenho

desse mister, contam com o auxílio dos respectivos tribunais de contas [...]

Com efeito, é de se ver, que, com todo o respeito aos que adotam entendimento diverso, não como defender que o TCU é hierarquicamente inferior ao Congresso Nacional, ou, ainda, que exerce, em relação a este, papel secundário (Aguiar *et al.*, 2011, p. 147-148).

Malgrado o Brasil utilizar essa sistemática de controle, existe outra metodologia difundida em vários países. São as controladorias ou auditorias-gerais, onde as decisões são tomadas por uma só pessoa, enquanto no sistema de TCs as apreciações e julgamentos são realizados por um colégio de Ministros ou Conselheiros.

Com o intuito de delinear os principais aspectos que fundamentam os sistemas de controle externo anglo-saxão, consagrado pelas controladorias ou auditorias-gerais, e o utilizado na América Latina, onde existem os Tribunais de Contas, este texto artigo traçará um paralelo entre ambos os modelos, além de tratar, detalhadamente, da sistemática adotada no Brasil.

Os sistemas de Controle Externo utilizados nos Estados Modernos, conforme destacado, são compostos pelas Controladorias ou pelos Conselhos de Contas. De acordo com a doutrina, cada nação possui autonomia e poder para escolher qual modelo deve ser empregado na fiscalização da aplicação de recursos públicos em razão das suas peculiaridades, tradições e cultura política.

Entende-se que as Auditorias-Gerais possuem um viés mais voltado para a análise do desempenho dos gestores, focando uma visão gerencial daqueles que guardam valores públicos e, por outro lado, os Tribunais de Contas dão importância à formalidade, sem deixar de avaliar, contudo, eficiência, efetividade e eficácia dos gastos. Nesse sentido, Pascoal (2009, p. 120) explica a ideia de que:

No início, o controle exercido pelos Tribunais de Contas era meramente formalístico, enfatizando apenas aspectos ligados

à legalidade (sentido estrito) dos atos públicos. O sistema de Controladorias, por sua vez, enfatiza, a partir de sofisticadas técnicas de auditoria (*tes audit*), aspectos atinentes ao mérito dos atos administrativos: economicidade e resultados de gestão.

A obra de Luiz Henrique Lima, **Controle Externo**, traz o seguinte quadro que aborda as principais diferenças entre os modelos em pesquisa.

Quadro 1 - Resumo das diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas

Controladorias	Cortes de Contas
Decisões monocráticas	Decisões colegiadas
Recomendações sem caráter coercitivo	Poder sancionatório
Mandatos dos titulares	Mandatos ou Vitaliciedade dos Membros
Função Fiscalizadora	Função Fiscalizadora e jurisdicional

Fonte: (Lima, 2007, p. 11)

Depreende-se da leitura do Quadro 1 e corroborando a obra de Aguiar *et al.* (2011, p. 171)., **A Administração Pública Sob a Perspectiva do Controle Externo**, que a principal diferença entre as sistemáticas adotadas para controlar recursos externamente reside no fato de as decisões serem singulares ou colegiadas.

Percebe-se que as entidades de fiscalização superiores ou adotam a forma de tribunais de contas ou de auditorias ou controladorias-gerais. O principal traço diferenciador entre esses modelos é a maneira pela qual a decisão é tomada. Na primeira forma, a decisão é colegiada, enquanto na segunda é unipessoal. (AGUIAR *et al.*, 2011, pág. 171).

Apesar de ilustrar as diferenças, Lima (2007, p. 8) elenca os pontos em comum dos aludidos sistemas:

- tanto os Tribunais de Contas como as Auditorias-Gerais são órgãos integrados ao aparelho do Estado, em geral com previsão constitucional;
- são órgãos com elevado grau de independência, mesmo nas hipóteses em que há um vínculo estreito com o Legislativo;
- possuem a função precípua do exercício do controle externo;
- usualmente o conteúdo de suas decisões não se encontra sujeito a revisão por outro órgão ou instância.

Portanto, ante o exposto, os tópicos a seguir irão descrever de forma sintética as características e os principais aspectos de cada sistema de controle externo.

## 2 O sistema anglo-saxônico (auditorias ou controladorias-gerais)

Chaves (2009, p. 15) descreve o seguinte:

O modelo anglo-saxônico prevalece na Grã-Bretanha e em países que sofreram sua influência em seus ordenamentos jurídicos. Em regra, adotam esse sistema países integrantes da *Commonwealth of Nations* (Comunidade das Nações) [...] Incluem-se no rol desses países: Inglaterra, Canadá, Austrália, República da Irlanda, Nova Zelândia e Estados anglófonos da África. Os Estados Unidos da América [...] e Israel [...] também adotam o modelo anglo-saxão, pelo qual **o órgão de Controle Externo é monocrático (controlador-geral, revisor), designado pelo Parlamento e perante este responsável, coadjuvado em suas funções por um ofício revisional (hierarquicamente subordinado ao controlador-geral).** (grifamos)

Com efeito, a lição de Aguiar *et al.* (2011, p. 175), discorre que “as Controladorias, são, em geral, órgãos monocráticos – cujo titular tem a denominação, na maioria dos casos, de Controlador-Geral”.

Ratificando as definições expostas, Pascoal (2009, p. 120) assevera:

O sistema de Controladorias (ou Auditoria Geral) aparece

nos países de tradição britânica. Órgão unipessoal, dirigido por um *Comptroller General* (Controlador ou Auditor-Geral), com mandato limitado. Em alguns países, o Auditor Geral possui as mesmas garantias e prerrogativas da magistratura. Na Inglaterra, o Controlador Geral assessora a comissão de contas públicas da Câmara dos Comuns; exerce auditoria sobre as contas dos departamentos de governo e checa se a aplicação se deu corretamente e para suas finalidades; dispõe de um quadro de auditores, muitos deles atuando permanentemente junto aos órgãos de governo.

Vale mencionar, também, o que Lima (2007, p. 9) transcreve sobre o tema:

**O sistema de Auditoria-Geral, em muitos países chamada de Controladoria-Geral, caracteriza-se por ser, usualmente, um controle de caráter essencialmente opinativo ou consultivo, sem dispor de poderes jurisdicionais e coercitivos.** Suas manifestações adotam a forma de pareceres ou recomendações e são subscritas de forma monocrática ou singular pelo Auditor ou Controlador-Geral, nomeado pelo Parlamento, para um mandato previamente fixado. (grifamos)

É importante destacar, do excerto acima, as acepções concernentes ao poder coercitivo ou sancionatório de que as Controladorias não dispõem, haja vista serem órgãos de assessoria e não punitivos. Tais entidades emitem orientações aos gestores e ensejam recomendações para que os recursos públicos sejam gastos regularmente com foco na economicidade, eficiência e eficácia. Atuam, preponderantemente, na gestão de resultados.

Outrossim, cabe ressaltar que as Controladorias-Gerais não se confundem com os órgãos de controle interno que integram as estruturas dos Poderes Executivos da União, dos Estados e dos Municípios brasileiros. No âmbito da União, apesar de ser intitulada como Controladoria Geral da União (CGU), esta entidade não efetua o controle externo, mas sim o interno auxiliando o Poder Executivo emitindo orientações não coercitivas às unidades executoras de despesa no nível Federal. Nos Estados da Federação e nos Municípios

também há a possibilidade de estas unidades de controle interno serem criadas para fortalecer o desenvolvimento institucional dos entes políticos.

A Constituição Federal de 1988 dedicou o seu art. 74 para tratar do controle interno:

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;  
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;  
III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;  
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. (BRASIL, 1988)

Portanto, percebe-se a enorme importância que os órgãos de controle interno possuem no ordenamento jurídico nacional, valendo ratificar fato de que estes não estão relacionados às Controladorias que praticam o controle externo em países como os Estados Unidos da América (EUA).

Ainda nesta pesquisa, serão expostas considerações sobre as experiências do sistema Anglo-Saxônico na Grã-Bretanha, pois este foi o local propulsor desta sistemática de controle externo, bem como nos EUA, pelo fato de representar a maior economia do Mundo e, portanto, o país que detém mais destaque que utiliza a Auditoria-Geral como forma de auxiliar o Poder Legislativo no que tange ao controle externo.

### **3 O sistema latino-americano (Tribunais de Contas)**

Lima (2007, p. 10) ensina que “as duas características marcantes do sistema de Tribunal de Contas são o caráter colegiado de suas decisões e o seu poder coercitivo de impor sanções, pecuniárias ou não”.

Logo, é notável que as citadas características são as principais diferenças entre este sistema e o de Auditorias-Gerais. Definindo esse sistema, Aguiar et al. (2011, p. 171) delineiam:

LATINO AMERICANO – difundido em toda a América Latina – as funções de controle são exercidas por dois órgãos, distintos, Controladoria Geral e Tribunais de Contas; em alguns Estados, como no Chile, Colômbia e Venezuela, falta o Tribunal de Contas, ao passo que, no Brasil, inexistente a Controladoria Geral, motivo por que os Tribunais de Contas do Brasil justificadamente assumem extrema relevância, no controle legislativo ou parlamentar.

Analisando este fragmento, infere-se que o sistema Latino-Americano possibilita que um Estado soberano possua uma Auditoria Geral e um Tribunal de Contas, mas que não acontece na prática, pois os países costumam adotar apenas uma forma de controle, não significando necessariamente um enfraquecimento fiscalizatório.

Dissertando especificamente sobre os órgãos colegiados (Tribunais), Lima (2007, p. 10-11) exprime:

Em conhecido estudo, Cretella identificou três modelos de Tribunais de Contas: o francês, o italiano e o belga, classificando o TCU como um tipo “ecletico”. Para o administrativista, o modelo francês caracteriza-se pelo fato de o controle realizar-se a *posteriori* e as responsabilidades pelos pagamentos indevidos são atribuídas aos funcionários pagadores e não aos ordenadores. A característica do modelo italiano é a fiscalização a *priori* da legalidade dos atos de despesa, com a possibilidade de veto absoluto. Por sua vez, o modelo belga distingui-se pela possibilidade do exame com voto relativo e registro sob protesto [...] exerce o controle mediante visto preliminar apostado em toda ordem de pagamento, tendo, a exemplo das Cortes italiana e francesa, competências jurisdicionais.

O sistema permeado na América Latina permite o acompanhamento *a priori*, *a posteriori* e concomitante, exercendo poder jurisdicional e sancionatório.

Por fim, vale trazer o ensinamento de Pascoal (2009, p. 122-123):

Os Tribunais de Contas aparecem nos países de tradição latina. São órgãos colegiados, cujos membros – no mais das vezes, indicados pelo Parlamento e com mandato limitado – possuem as prerrogativas da magistratura judiciária. Na maioria dos países o Tribunal de Contas é órgão autônomo, de natureza administrativa, que atua junto ao Poder Legislativo, Mas também há países em que o Tribunal de Contas integra o Poder Executivo (sobretudo em países africanos) sendo, mais raro ainda, encontrá-lo vinculado ao Poder Judiciário (Portugal e Angola).

É importante frisar que, embora o modelo seja conhecido como Latino-Americano, não se limita apenas aos países que compõem a América Latina, pois pode ser utilizado por uma nação africana, por exemplo.

#### **4 Comparação entre os modelos**

##### *4.1 O exemplo britânico*

O Reino Unido difundiu o sistema das Auditorias-Gerais pelo mundo por diversos fatores, como a colonização e a influência nas relações econômicas.

Desde meados de 1.100 d.C., os britânicos já pensavam na maneira de efetuar o controle externo das contas públicas, conforme asseveram Marcelino *et al.* (2009, p. 10):

Os primeiros indícios da atuação do auditor governamental, na Grã-Bretanha, datam do século XII, mas apenas na segunda metade do século XIX, com a reforma realizada por William Ewart Gladstone, a auditoria governamental experimentou uma verdadeira revolução, com a edição do “*Exchequer and Audit Departments Act*”, que resultou na criação da função de “*Comptroller and Auditor General (C&AG)*”.

Após a criação da figura do *Comptroller and Auditor General*, ou seja, do

Controlador-Geral, houve, com o amadurecimento das estruturas de controle, o advento do *National Audit Office* – NAO, que se tornou o órgão central de controle externo na Grã-Bretanha.

Em razão do aumento da complexidade e do volume das transações governamentais, em 1983, foi editado o “*National Audit Act*” que transformou o cargo de C&AG em “*Officer*” e criou o “*National Audit Office* - NAO”, o órgão de fiscalização superior das contas públicas no Reino Unido. (MARCELINO *et al.*, 2009, p. 10).

O escritório central de auditoria britânico, chefiado pelo *Officer*, deve desempenhar a auditoria de recursos governamentais e dirigir os resultados ao Parlamento, que possuirá subsídios para tomar suas decisões quanto à regularidade dos gastos.

Nas palavras de Aguiar *et al.* (2011, p. 171),

Compete ao NAO auditar as contas de todos os departamentos e agências governamentais, bem como de vários outros organismos públicos; e reportar ao Parlamento como esses órgãos estão utilizando os recursos públicos quanto à economicidade, eficiência e efetividade.

Segundo sítio virtual da entidade, o NAO analisa os gastos públicos em nome do Parlamento e deve ser focado em três áreas de atuação prioritárias estratégicas: informação governamental, análise financeira e emissão de relatórios e custos efetivamente empregados.

O endereço virtual também traz a seguinte afirmação:

Nossa auditoria possui dois principais objetivos. Através da comunicação dos resultados dos nossos trabalhos ao Parlamento, nós certificamos a maneira como os departamentos e órgãos do governo utilizam os recursos públicos, assegurando, dessa forma, os interesses dos contribuintes. Em adição, nosso trabalho visa ajudar os administradores públicos a melhorarem sua performance e a execução dos serviços públicos.

Infere-se que o NAO não aplica sanções aos administradores, mas apenas se certifica das ações destes e emite orientações sem realizar julgamentos da forma como são feitos pelo TCU. Percebe-se, também, que o seu foco é a melhoria da performance dos serviços públicos e que a auditoria de formalidade é secundária no Reino Unido.

Ademais, o NAO, por ser uma entidade centralizadora, deve coordenar a rede de órgãos que integram o sistema de controle externo da Grã-Bretanha. Referidos organismos são:

- *Audit Commission* - responsável pela auditoria do governo local da Inglaterra e dos serviços de saúde da Inglaterra e do País de Gales;
- *Audit Scotland* - responsável pela auditoria do governo da Escócia;
- *Wales Audit Office* - relata à Assembleia Nacional a avaliação das contas do País de Gales; e
- *Northern Ireland Audit Office* - responsável pela auditoria do governo da Irlanda.

No que tange à escolha do Auditor-Geral, Aguiar *et al.* (2011, p. 171) apontam que o *Officer* “é um funcionário da Câmara dos Comuns nomeado pela Rainha e indicado pelo Primeiro-Ministro com o consentimento do Presidente do Conselho do Comitê de Contas Públicas e aprovado pela Câmara dos Comuns”. De maneira diversa, são escolhidos os nove Ministros que compõem o TCU, pois todos são nomeados pelo Presidente da República após a sua indicação e por apontamento do Parlamento Brasileiro.

Por fim, vale salientar que os funcionários do NAO, cerca de 860 pessoas, não são servidores públicos e sim profissionais liberais contratados diretamente da iniciativa privada, o que garantiria, em tese, independência em relação ao governo. O *site* da instituição apregoa que “o quadro de empregados do NAO (aproximadamente 860) é totalmente independente do governo. Não são funcionários públicos e não se reportam a quaisquer Ministros”.

Em contraposição, no sistema utilizado no Brasil, o corpo funcional é admitido mediante concursos públicos de provas e títulos que acontecem periodicamente, com o intuito de reforçar a fiscalização do Erário. Vale destacar o fato de que entre os nove ministros, dois devem ser servidores de carreira do

órgão e os outros sete podem ser de livre indicação pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República.

#### 4.2 O exemplo dos Estados Unidos da América

Assim como na Inglaterra, os Estados Unidos adotam o sistema de controle externo baseado em uma Controladoria-Geral, órgão central, singular, sem poder sancionatório. O *Government Accountability Office* (GAO) é responsável por comandar a fiscalização dos gastos em território estadunidense.

Órgão técnico central de controle externo norte-americano, o “*Government Accountability Office – GAO*” foi criado em 1921 pelo “*Budget and Accounting Act*”, em virtude da desordem em que se encontrava a administração financeira federal após a Primeira Grande Guerra. Sua missão principal era fornecer ao Congresso Americano mais informações quanto à legalidade e à adequabilidade dos pagamentos e das dívidas contraídas pelo Governo e garantir um melhor controle sob as despesas públicas. Assim, o GAO verificava cada ordem de pagamento emitida pelo Governo. Essa atribuição permaneceu até o fim da Segunda Guerra Mundial, quando o Congresso norte-americano reconheceu a inviabilidade das auditorias realizadas pelo GAO, à medida que as despesas e a dívida pública cresciam aceleradamente em decorrência do período de guerra. (MARCELINO et al. 2009, p. 10).

Com a evolução dos conceitos contábeis e de auditoria, no entanto, o GAO, após a Segunda Grande Guerra Mundial (1939 a 1944), teve de se adaptar e reorganizar as suas atividades e mudar a sua atuação que saiu do foco do exame da legalidade para a verificação da eficiência dos gastos.

Após a Segunda Grande Guerra, os exames do GAO passaram a verificar a economia e a eficiência das operações governamentais, de uma forma geral. Atualmente, a ênfase das auditorias

realizadas pelo GAO está no exame da eficiência e efetividade dos gastos públicos; na investigação de atos impróprios ou ilegais; e na avaliação do desempenho dos programas e políticas governamentais. (MARCELINO *et al* 2009, p. 10)

De acordo com Aguiar *et al.* (2011, p. 176), o GAO “é conhecido como o braço investigativo do Congresso ou o Cão de Guarda do Congresso. O GAO é órgão de apoio ao Congresso americano, para que este possa exercer sua missão constitucional de aprimorar a gestão de recursos públicos”.

Os autores seguem discorrendo sobre a forma de o GAO agir:

As fiscalizações exercidas pelo GAO objetivam proporcionar ao Congresso uma visão sobre a regularidade dos gastos públicos por meio de: a) auditoria nas agências operacionais, a fim de verificar se os recursos federais estão sendo gastos com eficiência e efetividade; b) investigação de denúncias relacionadas à malversação de recursos públicos; c) verificação se os programas e políticas governamentais estão atingindo seus objetivos; d) realização de análise das políticas públicas. (AGUIAR *et al.*, 2011, p. 176).

Como se pode perceber, o GAO foca nos resultados que o Governo deve atingir no desenrolar de suas atividades, não atribuindo, portanto, maior importância aos procedimentos que checam as formalidades impostas por diversas legislações.

A chefia do GAO é exercida pelo Controlador-Geral que “é escolhido pelo Presidente da República, dentre uma lista encaminhada pelo Congresso, e o seu mandato é de 15 anos” (AGUIAR *et al.*, 2011, p. 176).

Portanto, se nota a proximidade das suas ações com o escritório britânico e as diferenças em relação ao modelo utilizado no Brasil. O GAO foca na eficiência e na efetividade dos gastos a fim de emitir orientações aos gestores, além de realizar uma análise das políticas públicas, o que ainda é precoce em nosso País. Ademais, o dirigente máximo possui mandato fixo, diferentemente da vitaliciedade atribuída aos Ministros do TCU. Vale destacar, ainda, o fato

de que o GAO não emite parecer prévio das contas anuais do Presidente da República dos EUA.

#### 4.3 O sistema utilizado no Brasil

O Brasil adota o sistema Latino-Americano que, em tese, é composto pela Controladoria-Geral e um órgão colegiado (Tribunal). Em nosso território, contudo, inexistente aquele órgão singular, sobressaindo-se apenas os Tribunais.

Obedecendo ao disposto no art. 71 da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe que o Controle Externo será exercido pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas da União, *c/c* o art. 75, o qual estabelece que as normas aplicáveis à União devem ser observadas pelos Estados-membros, Municípios e Distrito Federal (DF), a organização do Controle Externo no País está disposta do seguinte modo:

- Tribunal de Contas da União (TCU);
- 26 Tribunais de Contas dos Estados;
- 1 Tribunal de Contas do DF;
- 4 Tribunais de Contas dos Municípios (Ceará, Bahia, Pará e Goiás); e
- 2 Tribunais de Contas Municipais (Rio de Janeiro e São Paulo).

De acordo com Aguiar *et al.* (2011, p. 181), “a existência de diversos tribunais de contas deve-se, precipuamente, ao regime federativo, pelo qual os entes da federação gozam de autonomia, auto-organização e autoadministração”.

Marcelino *et al.* (2009, p. 8) resumem a história do TCU da seguinte maneira:

[...] as atribuições do Tribunal foram modificadas a cada nova Constituição, até que a Carta Magna de 1988 ampliou sobremaneira a jurisdição e competência da Corte de Contas à qual compete, no auxílio ao Congresso Nacional no exercício do controle externo, entre outras atribuições: “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento” (inciso I, art. 71, CF) e “julgar as contas dos

administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público” (inciso II, art. 71, BRASIL, 1988).

A Corte é composta por nove Ministros, indicados na forma do art. 73 da CF/88, que gozam das prerrogativas atribuídas aos magistrados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e sem mandato definido.

Vale destacar que os Ministros são vitalícios, enquanto os dirigentes máximos do GAO e do NAO possuem mandato fixo. Usufruem a inamovibilidade e a irredutibilidade de subsídios, sendo obrigados, porém, a se aposentarem do Ministério aos 70 anos.

De acordo com o *site* da Instituição, os trabalhos mais conhecidos realizados por ela são:

[...] as auditorias, que podem ser destinadas a verificar se os atos dos administradores estão em conformidade com as leis ou regulamentos. Podem, também, ser destinadas a avaliar o desempenho e os resultados da gestão pública. Como resultado das auditorias realizadas pelo Tribunal, podem ser feitas recomendações, determinações ou aplicação de sanções aos administradores públicos. Outro destaque, é o parecer que TCU emite, anualmente, sobre as Contas do Governo da República, que incluem as contas prestadas pelo Presidente da República, pelos presidentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, pelos presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores e pelo Chefe do Ministério Público da União. (TCU, 2012).

Infere-se que o TCU atua na auditoria de conformidade e na de desempenho e resultados dos gestores públicos, efetuando recomendações, determinações e sanções, diferentemente dos sistemas britânico e estadunidense que emitem orientações para a melhoria das gestões. Vale frisar, também, que o Tribunal Brasileiro emite um parecer prévio sobre as contas do Presidente da República, que englobam a prestação de contas de todos os Poderes e que este parecer

deve ser apreciado pelo Congresso Nacional. Esta peça não é encontrada nas análises do NAO inglês e do GAO ianque.

O TCU, desde o início deste século, aprimora suas técnicas, que focam o desempenho da gestão, como, por exemplo, o implemento da Auditoria Operacional que visa a medir a eficácia, eficiência e efetividade dos gastos da União. Ademais, o Tribunal investe no seu corpo funcional, composto por servidores de carreira que possuem uma das remunerações mais altas do serviço público brasileiro

### **Considerações finais**

A evolução da ideia do controle exige cada vez mais que os gestores públicos prestem contas dos gastos à sociedade. O conceito de *accountability* requer que se demonstre a transparência na gerência dos escassos recursos financeiros e também que resultados satisfatórios sejam alcançados.

Para aferir tais objetivos, é necessário um sistema de controles que resguarde a utilização correta do dinheiro público. Efetivamente, o controle externo desempenha papel fundamental para assegurar a regularidade das despesas públicas e prevenir desmandos e ingerências por parte dos administradores públicos.

Conforme visto no decorrer deste artigo, os dois sistemas de controle externo mais difundidos e utilizados no Globo – Anglo-Saxônico e Latino-Americano – possuem várias diferenças, mas são utilizados com o mesmo fim: resguardar o patrimônio público.

Na Inglaterra, o NAO admite que a sua independência é pautada pelo fato de seus funcionários serem contratados da iniciativa privada e por estes não pertencerem à estrutura governamental, enquanto o GAO, sediado nos EUA, prima por focar suas auditorias no desempenho dos gestores. Por sua vez, o TCU, principal órgão de controle externo do Brasil, busca o aperfeiçoamento das suas práticas mediante a valorização do seu quadro funcional, composto por servidores públicos de carreira, além de tentar alinhar as auditorias de conformidade com as que verificam a eficácia, eficiência e efetividade das ações dos ordenadores de despesas.

Conclui-se, portanto, que não existe um sistema melhor do que o outro,

mas sim características diferentes, intrínsecas a cada modelo, que focam um aspecto específico do fim a que se quer aferir. Comprova-se, com a leitura deste escrito, que ambas as sistemáticas procuram a mesma finalidade, que é resguardar o Erário. É importante destacar, por último, a não existência de um modelo pré definido para cada nação, pois os Países gozam de autonomia para definir aquele modelo que melhor se harmonize à sua realidade, mais um motivo para concluir que não existe um sistema que prepondere sobre o outro.

### Referências Bibliográficas

AGUIAR, Ubiratan Diniz de; ALBUQUERQUE, Márcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **A Administração Pública sob a perspectiva do controle externo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Constitucional descomplicado**. 7. ed. Rio de Janeiro: Método, 2011.

ASSIS, Maria Cristina de. **Metodologia do trabalho científico**. Paraíba: 2008. Disponível em: <[http://portal.virtual.ufpb.br/biblioteca-virtual/files/pub\\_1291081139.pdf](http://portal.virtual.ufpb.br/biblioteca-virtual/files/pub_1291081139.pdf)>. Acessado em: 20 dez. 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional número 71, de 29/11/2012.

\_\_\_\_\_. Lei 12.527/2011, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 18 nov. 2011.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. Estados Unidos da América: 2012. Disponível em: <<http://www.gao.gov/>>. Acessado em: 16 dez. 2012.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier Campus, 2007.

MARCELINO, Gileno Fernandes; WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes; SILVA, Rosane Maria Pio da. Controle financeiro governamental: uma pesquisa sobre arranjos jurídico-institucionais e a relação político-administrativa em 18 países de diferentes continentes. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília: Maio de 2009.

NATIONAL AUDIT OFFICE. Reino Unido: 2012. Disponível em: <<http://www.nao.org.uk/>>. Acessado em: 15 dez. 2012.

PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier, Campus, 2009. TCU. Tribunal de Contas da União. O TCU e o Controle Externo. Brasília: 2012. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/congresso/control\\_e\\_externo](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/congresso/control_e_externo)>. Acessado em: 20 dez. 2012.