

MODELOS DE CONTROLE EXTERNO

Tribunais de contas, controladorias-gerais e auditorias colegiadas

Leandro Maciel do Nascimento

6.1 Introdução

As estruturas de controle externo apresentam desenhos institucionais distintos no direito comparado. A composição, as atribuições e o modo como as entidades de controle externo se relacionam com o Poder Legislativo e demais órgãos de soberania variam de país para país.

O estadunidense Government Accountability Office e o britânico National Audit Office (NAO) diferem substancialmente do brasileiro Tribunal de Contas da União (TCU). Por sua vez, apesar dos nomes, o Tribunal de Contas Federal alemão (Bundesrechnungshof) e o Tribunal de Contas da Holanda (Algemene Rekenkamer) são mais próximos da Auditoría General de la Nación argentina do que do TCU, por exemplo. Algumas entidades fiscalizadoras têm competência para proferir julgamentos, atribuir responsabilidades, aplicar sanções e determinar ressarcimentos. No Brasil, o gestor que tiver suas contas julgadas irregulares pelo TCU poderá, sob determinadas condições, ficar impedido de se candidatar a cargos eletivos. Em outros países, as entidades fiscalizadoras superiores (EFS) não julgam nem aplicam multas; unicamente elaboram estudos, relatórios, pareceres e recomendações, que subsidiarão os órgãos de decisão, normalmente as

casas legislativas. São, portanto, modelos diferentes, cada um com suas peculiaridades e práticas igualmente distintas. De todo modo, são fruto das realidades políticas e constitucionais de cada país.

O objetivo do capítulo é o de apresentar um estudo comparativo, ainda que breve, entre os modelos de controle externo atualmente em vigor. A utilidade da proposta está em melhor situar a entidade fiscalizadora superior brasileira no contexto do que existe em outros países. A finalidade última é a de comparar para melhor observar os pontos fortes, as fraquezas, os limites e as possibilidades da experiência brasileira. Assim, será possível contribuir para o constante aperfeiçoamento, evitando-se superestimar qualidades e, ao mesmo tempo, subestimar pontos que demandam melhoria.

O texto se divide em duas partes. Na primeira, apresenta-se uma visão panorâmica do controle externo da gestão pública. O objetivo imediato será o de situar sua origem e justificar a ligação das entidades fiscalizadoras superiores, enquanto agentes técnicos e autônomos, à função fiscalizadora inerente às casas legislativas. Na segunda parte, serão apresentados três modelos de entidades de controle externo: o de controladorias-gerais, o de tribunais de contas e o desenho híbrido das auditorias colegiadas.

Ao final, serão feitas considerações sobre o TCU, o qual, embora esteja inserido em uma tradição secular que o vincula ao modelo de corte de contas, passou também a ter algumas atribuições típicas dos demais modelos, após a vigência da Constituição de 1988.

6.2 Controle externo da gestão pública: visão panorâmica

Em conhecida passagem do texto n. 51¹, de “O Federalista”, James Madison, ao participar dos debates que antecederam a criação dos Estados Unidos da América e a elaboração da constituição daquele país, afirmou:

1 No qual o autor desenvolve e justifica a afirmação de que “a estrutura do governo deve fornecer os freios e contrapesos (*Checks and balances*) adequados entre os diversos departamentos”, cf. HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. *O federalista*. 2. ed. Traduzido por Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. [1787-1788]. p. 467.

Deve fazer-se com que a ambição contrabalance a ambição. O interesse do homem deve estar ligado aos direitos constitucionais do cargo. Pode resultar de uma reflexão sobre a natureza humana, que tais dispositivos sejam necessários para controlar os abusos do governo. Mas o que é o governo em si próprio senão a maior de todas as reflexões sobre a natureza humana? **Se os homens fossem anjos nenhuma espécie de governo seria necessária. Se fossem os anjos a governar os homens, não seriam necessários controles externos nem internos sobre o governo.** Ao construir um governo em que a administração será feita por homens sobre outros homens, a maior dificuldade reside nisto: primeiro é preciso habilitar o governo a controlar os governados; e, seguidamente, obrigar o governo a controlar-se a si próprio. **A dependência do povo é, sem dúvida, o controle primário sobre o governo, mas a experiência ensinou à humanidade a necessidade de precauções auxiliares².** (grifo nosso)

Partindo-se da necessidade de controlar os governantes, chegou-se ao direito de pedir contas. Nesse sentido, a afirmação de James Madison tinha as mesmas premissas que foram estabelecidas, poucos anos antes, na Declaração de Massachusetts, de 1780, cujo artigo V dispunha que: **“Como todo poder reside originalmente no povo e é dele derivado, os vários magistrados e oficiais de governo investidos dessa autoridade, seja legislativa, executiva ou judicial, são os seus substitutos e agentes, e são sempre responsáveis perante ele”³** (grifos nossos). Na mesma época, do outro lado do Oceano Atlântico, no contexto da Revolução Francesa, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, estabelecia, de modo solene, em seu artigo 15 que **“a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração”⁴.**

2 HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. *O federalista*. 2. ed. Traduzido por Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. [1787-1788]. p. 467.

3 JELLINEK, Georg. *A declaração dos direitos do homem e do cidadão: contribuição para a história do direito constitucional moderno*. Traduzido por Emerson Garcia. São Paulo: Atlas, 2015 [1902]. p. 61.

4 FRANCE. *Assemblée Nationale Constituante (1789). Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 30 set. 2021.

Na perspectiva dos cidadãos, a prestação de contas é uma demanda natural, um autêntico direito fundamental. Molda-se, com ela, uma relação política e jurídica entre os particulares e os membros dos governos, de modo que quem administra recursos públicos passa a ter dever de demonstrar cuidado, honestidade, eficiência, eficácia e transparência em seus atos. Nos termos do art. 93, do Decreto-lei n. 200/1967, ainda em vigor: “Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprêgo na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes”. Em outras palavras, trata-se de relação jurídica que

[...] deriva do direito natural; é obrigação universal, vale para todos e em toda parte; é incumbência imutável, não se podendo nem cogitar da sua dispensa; é dever que é, pela própria natureza; decorre da racionalidade humana, da ordem regular das coisas; é **preceito bom, a priori, não por vontade da lei; não por ser útil, mas por determinação da própria natureza do ato de administrar coisa alheia; é imposição da própria consciência e não da vontade do legislador.** É essa força que impulsiona o síndico do condomínio de um edifício a prestar contas de sua gestão, e até mesmo uma criança a informar ao tio o preço do sorvete, justificando o valor do troco devolvido⁵. (grifo nosso)

Se há um dever de prestar contas, há de existir, em contrapartida, alguém ou algum órgão com competência para receber, analisar e eventualmente as julgar. Ressalte-se que esse vínculo renova e reforça a confiança dos cidadãos nos governantes⁶, pois o dever formal de prestar contas faz presumir que as despesas públicas serão verificadas e irregularidades serão evitadas e corrigidas. Nesse sentido é que a “condução dos assuntos públicos de interesse público pelo Estado demanda a existência de

5 FURTADO, José de Ribamar Caldas. *Direito financeiro*. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 617.

6 “A caracterização da desconfiança democrática como elemento do sistema político faz com que a *accountability* corresponda a uma versão renovada do princípio revolucionário estampado na Declaração de 1789, tornando-se um dos temas mais recorrentes na agenda política contemporânea, identificado como fator essencial para a avaliação de uma ‘boa’ democracia ou de uma poliarquia”, cf. WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 19-20.

mecanismos de controle que viabilizem a formação de vínculos de confiança no desempenho das autoridades públicas”⁷.

A atividade de controle da gestão pública, historicamente, tem suas origens ligadas ao trabalho legislativo, especificamente quanto ao acompanhamento das receitas e das despesas⁸. Um dos marcos mais importantes foi o conflito, na Inglaterra medieval, entre o Rei João Sem Terra e os barões locais⁹. Na ocasião, o monarca teve que se submeter à exigência de justificar a cobrança de tributos e a destinação dos recursos arrecadados ao conselho comum do reino, nos termos do art. 12 da Magna Carta, de 1215¹⁰. Posteriormente, a ideia de limitação e controle por meio do parlamento consolidou-se com a *Bill of Rights* inglesa, no século XVII¹¹. Entende-se que tais documentos representam uma espécie de protótipo do que viriam a ser o direito tributário, o direito financeiro e a moderna técnica do orçamento público, desenvolvida principalmente a partir do século XIX¹². Nesse contexto, é possível chegar à conclusão de que nem mesmo os desejos financeiros dos reis devem estar acima das leis e que um

7 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 19.

8 SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 368.

9 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 400.

10 “12. Nenhuma taxa de isenção do serviço militar (*scutagium*) nem contribuição alguma será criada em nosso reino, salvo mediante o consentimento do conselho comum do reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e para isto, tão-somente, uma contribuição razoável será lançada”, cf. COMPARTATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 84.

11 “A Magna Carta de 1215 e a Declaração de Direitos de 1689 (*Bill of Rights*) estabeleceram limites importantes ao soberano, contornando os limites dos espaços do Estado e do cidadão. Nesse aspecto, as finanças e o controle foram privilegiados, já que tanto a tributação quanto o confisco tiveram um teto estabelecido. Uma vez determinada a limitação do poder soberano, abriram-se os caminhos para o controle realizado pelo parlamento e pelos súditos”, cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 40.

12 BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Traduzido por Margaret Hanson Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 5.

governo só tem legitimidade se obtiver o consentimento de seu povo, diretamente ou por meio de seus representantes reunidos em parlamento¹³.

Mostrou-se um caminho quase natural entre, de um lado, a permissão legislativa para a cobrança de tributos (e mesmo a tomada de empréstimos) e, de outro, o reconhecimento de que essa autorização somente seria eficaz mediante o poder de fiscalizar a aplicação do montante arrecadado¹⁴. Assim, sendo a fiscalização necessária, quem a faria? A resposta mostrou-se intuitiva: ora, se ao Legislativo cabe estabelecer as leis financeiras, cabe a esse mesmo poder exigir e avaliar o cumprimento do que foi autorizado ou determinado¹⁵. Eis, portanto, a origem e o fundamento da competência das casas legislativas para a fiscalização e o controle. Em todo caso, deve ser ressaltado que os fins devem ser acompanhados dos meios e instrumentos legítimos. Nesse sentido, os agentes fiscalizadores passaram a ter asseguradas as garantias inerentes ao cumprimento dessa atividade. Garantias institucionais e individuais, inclusive no que tange aos atuais tribunais de contas e aos seus membros¹⁶.

O direito brasileiro segue essa tradição. Nesse sentido, a Constituição de 1988 estabelece que a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial da União e de suas entidades “será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (art. 70). Ou seja, o Poder Legislativo é o protagonista do controle da gestão pública. Ou, conforme Odete

13 CANE, Peter. *Controlling administrative power: an historical comparison*. Cambridge (UK): Cambridge University Press, 2016. p. 28-29.

14 “Não há receita ou gasto sem controlo, o que implica medir ou avaliar (qualitativa e quantitativamente) a actividade realizada, compará-la com um critério de regular e boa gestão e corrigi-la para alcançar os resultados previstos (*feedback*)”. O controlo orçamental dos dinheiros públicos tem principalmente duas ordens de fundamentos: fundamentos jurídico-políticos – assegurar que o Executivo se mantém dentro dos limites da lei e dos que lhe foram assinalados pelo Parlamento, através da aprovação da Lei de Orçamento – e fundamentos económicos – evitar os desperdícios e a má utilização dos recursos públicos”, cf. FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. v. I e v. II. 4. ed. 15. reimp. Coimbra: Almedina, 2015. p. 453.

15 DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. 8. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1975. p. 367.

16 CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018. p. 412.

Medauar¹⁷, a “função de controle sobre o Executivo aparece hoje como inerente ao Parlamento, em qualquer regime de governo do mundo ocidental”. Trata-se de atuação originária, ao passo que a atuação da Administração Pública, em qualquer dos poderes e órgãos autônomos, possui natureza derivada, limitada aos termos da lei. Note-se:

As leis, como atos próprios do Poder Legislativo, já constituem por si mesmas, o instrumento maior de controle da Administração Pública. A razão é singela e se reflete no princípio da legalidade, segundo o qual ao administrador público compete atuar dentro dos parâmetros fixados pelo legislador. Nunca é demais sublinhar que o Poder Legislativo tem a função de dar vida às leis, ao passo que os órgãos da Administração se incumbem de executar as leis. Em outras palavras, a atuação do Legislativo é originária, enquanto a da Administração é derivada, pois que pressupõe o exercício daquela¹⁸.

No entanto, a atuação fiscalizatória do Poder Legislativo possui limites. As casas parlamentares não têm condições materiais de realizar todas as atividades de controle no alcance, na profundidade e na velocidade que os cidadãos esperam e precisam. Além disso, há questões de caráter técnico relacionadas a algumas matérias, bem como o cumprimento de formalidades processuais que fogem à dinâmica própria dos trabalhos parlamentares, os quais demandam debate e negociações políticas ao longo da tramitação das proposições legislativas.

Desse modo, os parlamentos passaram a receber auxílio de órgãos específicos, munidos, em muitos casos, de competência julgadora e/ou sancionadora. Delegou-se, desse modo, parcela da atividade legislativa de controle e de fiscalização, quanto a matérias de conteúdo técnico, com fundamento na chamada teoria da agência¹⁹. Atribuiu-se, pois, essa

17 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 104.

18 CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Controle parlamentar*. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.). *Tratado de Direito Administrativo*. v. 7. Controle da Administração Pública e responsabilidade do Estado. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 153.

19 “O ingrediente central da teoria da agência reside na existência de um ator (ou de um grupo de atores), denominado **agentes**, que adota decisões e assume posturas em nome de outros atores (grupo de atores), denominado **principal**. O principal, por sua vez, pode tomar decisões que afetam os incentivos disponíveis ao agente para que pautue sua

competência (delegada pelo Legislativo) a unidades organicamente distintas das casas parlamentares, dotadas de distintos graus de autonomia, a depender do desenho institucional de cada país.

A organização de tais instituições de controle externo nos termos da teoria da agência, apresenta características distintas no direito comparado. Frequentemente, adota-se uma divisão binária para as entidades fiscalizadoras superiores: de um lado, as cortes de contas e, de outro, as controladorias-gerais²⁰. Tal classificação, contudo, não atenta para a peculiaridade de que, em alguns países, o modelo de auditoria tem composição colegiada e muitos órgãos que adotam o nome de “tribunais de contas” não têm competência para proferir julgamentos. Assim, será adotada a seguir

conduta, sendo que esse processo de estruturação de incentivos é um foco central da teoria da agência. Aplicando esse modelo à *accountability* horizontal realizada pelas Instituições Superiores de Controle no contexto nacional, o Tribunal de Contas seria o agente, que atuaria por delegação do Poder Legislativo, o qual, por sua vez, assumiria a posição de principal nessa relação. Nesse sentido, o Legislativo delegaria parte de sua função de controle para o Tribunal de Contas, órgão que dispõe de expertise técnica necessária para subsidiar a fiscalização levada a efeito pelo Parlamento”, cf. WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 29. (grifos nossos).

- 20 Muitos autores adotam essa divisão binária. Ilustrativamente: “A doutrina costuma identificar dois sistemas principais de controle externo, embora cada nação apresente suas peculiaridades, resultantes de sua história, tradições, características políticas, administrativas, étnicas e religiosas. São os sistemas de Cortes de Contas ou de Auditorias Gerais”, cf. LIMA, Luiz Henrique. *Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2015. (grifo nosso); No mesmo sentido: “Costuma-se dividir os tipos de órgãos fiscalizadores e controladores de execução do orçamento em: legislativos, judiciários e administrativos. Outros os dividem pela anterioridade ou posterioridade de controle das contas. Dividem-se também os tipos de órgãos em relação a sua autoridade máxima. Em certos países, há a designação de um funcionário que tem autoridade bastante e não está sujeito ao Executivo; em outros, há os Tribunais ou Cortes de Contas”, cf. ADEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1976. p. 315. (grifo nosso); Igualmente: MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 220; PASCOAL, Valdecir. *Direito financeiro e controle externo*. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 133; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 139; COUTINHO, Doris Miranda. *Prestação de contas de governo*. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 93-95.

uma classificação em três grupos²¹ que reúnem instituições com estruturas aproximadas: o modelo de *Westminster* (auditorias singulares), o modelo napoleônico (tribunais de contas) e o modelo híbrido de *audit board* (auditorias colegiadas), conforme proposto por Marianna Montebello Willeman²².

6.3 Modelos de instituições de controle externo no direito comparado

6.3.1 Controladorias-gerais (modelo de Westminster)

Em alguns países, como nos de tradição anglo-saxônica, as instituições superiores de controle são órgãos singulares. Isto é, chefiadas e representadas por uma única autoridade. Trata-se do chamado modelo de *Westminster*. Conforme Helio Saul Mileski:

Consoante as peculiaridades da administração financeira da Inglaterra, na Idade Média, decorrentes de um sistema democrático exemplar, surgiu a fiscalização da atividade financeira do governo exercida pelo *Comptroller General of the Receipt and Issue of His Majesty's Exchequer* – Fiscal-Geral da receita e da despesa do tesouro de sua majestade – a quem era destinada a fiscalização constitucional das rendas e dos gastos efetuados pelo tesouro. [...]

21 Inúmeras classificações são propostas. Por exemplo, Evandro Martins Guerra apresenta uma outra divisão em três sistemas de controle externo: o sistema colegiado, o sistema unipessoal e o sistema partidário. Conforme afirma: “O sistema denominado **colegiado**, ao molde do Tribunal de Contas, não é o único existente no mundo, posto estar ladeado, sobretudo, pelo **sistema de Controladoria**, originado no Reino Unido, também chamado de auditoria geral, *general comptroller*; *general accounting*, tradicionalmente presentes os países anglos-saxões, como, por exemplo, o GAO (general accounting office) de 1946, órgão pertencente ao Congresso Norte-americano (mandato de 15 anos). Ambos os sistemas foram concebidos e desenvolvidos na Europa, difundindo-se posteriormente por todo o mundo, variando conforme o país e as peculiaridades culturais e políticas inerentes à cada região tendo ocorrido diversas transformações nos modelos originalmente concebidos. Ademais, cita-se também o **modelo russo**, dito **controle partidário**, realizado por partido único à época da antiga União Soviética. E face da derrocada do regime, o sistema não mais se aplica”, cf. GUERRA, Evandro Martins. **Controle externo da administração pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. (grifo nosso). Como o próprio autor reconhece, em face do fim da União Soviética, em 1992, essa classificação passou a ter interesse e utilidade apenas históricos.

22 WILLEMANN, Marianna Montebello. **A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 108.

Esse é o **sistema de controladoria**, em que a fiscalização da Administração Pública está a **cargo de um responsável**, com poderes suficientes para auxiliar o Parlamento no controle das contas públicas. Em face da influência cultural exercida pela Inglaterra sobre os Estados Unidos, sobretudo no período colonial, o sistema de controle adotado pelo Estado americano foi o de controladoria²³. (grifo nosso)

Em geral, tais órgãos singulares correspondem a agências que prestam auxílio ao trabalho parlamentar de fiscalização dos atos governamentais. Não possuem competência para proferir julgamentos em processos de prestação de contas, pois não são tribunais (como as cortes de contas). Assim, suas deliberações não são auto executáveis e não vinculam diretamente a administração pública. Da mesma forma, tais órgãos não têm capacidade sancionatória própria, não podendo aplicar penalidades, muito menos determinar ressarcimentos em favor do erário. No máximo, expedem recomendações, cuja força persuasiva está na qualidade da fundamentação técnica dos trabalhos. Em todo caso, o cumprimento forçado de suas conclusões fica a cargo do respectivo Poder Legislativo, ao qual cabe a última palavra em matéria de controle e fiscalização.

Contudo, convém ressaltar que as características do modelo *Westminster* não são incompatíveis com a atuação independente das instituições superiores de controle. Nesse sentido, a Declaração de Lima, um dos documentos mais importantes da INTOSAI, traz a independência como uma das exigências fundamentais para a atuação das *Supreme Audit Institutions*. E, para ser efetiva, essa independência deve estar prevista nas respectivas constituições, muito embora os detalhes possam estar veiculados em normas infraconstitucionais²⁴.

23 MILESKI, Hélio Saul. *O controle da gestão pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 217.

24 Em tradução livre da “Seção n. 5” (“Independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores”) da Declaração de Lima: “1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores somente podem cumprir suas tarefas de maneira objetiva e eficaz se forem independentes da entidade auditada e protegidas contra influências externas. 2. Embora as instituições estatais não possam ser absolutamente independentes porque fazem parte do estado como um todo, as Entidades Fiscalizadoras Superiores devem ter a independência funcional e organizacional necessária para cumprir suas tarefas. 3. O estabelecimento de Entidades Fiscalizadoras Superiores e o grau necessário de sua independência devem estar previstos na Constituição; os detalhes podem ser definidos na legislação infraconstitucional. Em particular, deve ser garantida adequada proteção jurídica por

Como já dito, no âmbito desse grupo de órgãos superiores de controle, as decisões finais são tomadas por uma única autoridade, um controlador-geral. Como forma de lhe assegurar independência em sua atuação, o ocupante dessa função cumpre mandato fixo. Geralmente, em decorrência da relevância das funções, a escolha cabe ao chefe do Executivo e está sujeita a confirmação do Legislativo²⁵. Igualmente, a destituição do auditor ou controlador-geral antes do final do mandato está sujeita a controle por parte do parlamento. De acordo com Marianna Montebello Willeman:

No modelo monocrático de auditoria-geral, a principal característica a esse respeito é a alta concentração de poder na figura do auditor-geral, que praticamente assume responsabilidade individual na função de controle das contas públicas. Nesse modelo, predomina o sistema de investidura a termo fixo (mandato), com a excepcional possibilidade de remoção prematura da função por deliberação do Parlamento²⁶.

Em linhas gerais, é possível afirmar que as entidades do tipo controladoria-geral enfatizam mais auditorias de resultado ou operacionais, em detrimento de auditorias de conformidade. Ao mesmo tempo, em sua composição há predominância de uma maior interdisciplinariedade, com destaque para profissionais com formação em economia e contabilidade²⁷.

Nesse modelo, merecem destaque: nos Estados Unidos da América, o GAO, ligado ao congresso daquele país e responsável pelo controle

uma suprema corte contra qualquer interferência à independência de uma Entidade Fiscalizadora Superior, bem como devem ser garantidas suas atribuições de auditoria". (grifos nossos), cf, INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). INTOSAI Principles. INTOSAI Founding Principles. INTOSAI-P 1: The Lima declaration. Lima: INTOSAI, 1977. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>. Acesso em: 30 set. 2021.

25 A título de exemplo, nos Estados Unidos da América, conforme exposto na *homepage* do US Government Accountability Office (GAO), o nome do *Comptroller General* é escolhido pelo Presidente e confirmado pelo Senado daquele país. O mandato é de quinze anos, vedada a recondução. cf. UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO) [*website*]. Disponível em: <https://www.gao.gov/about/comptroller-general>. Acesso em: 30 set. 2021.

26 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 113.

27 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 113.

e fiscalização em matéria orçamentária e de gestão²⁸; no Reino Unido, o NAO, órgão igualmente singular, vinculado ao parlamento, que atua como fiscal da despesa pública (“*public spending watchdog*”) e que tem como um de seus objetivos explícitos a constante melhoria da qualidade dos serviços públicos²⁹. Igualmente, são exemplos de órgãos superiores de controle que, guardadas peculiaridades locais, adotam modelo próximo ao de *Westminster*: Canadá, Chile, Colômbia e México³⁰.

6.3.2 Cortes de contas (modelo napoleônico)

Em países que receberam maior influência da tradição jurídica romanista³¹, em regra, as instituições superiores de controle atuam sob a forma judicial (ou quase-judicial). Decidem de forma colegiada e, por terem atribuições de julgamento, são chamados de “tribunais”. Trata-se do

28 UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO) [website]. Disponível em: <https://www.gao.gov/about/>. Acesso em: 30 set. 2021.

29 UNITED KINGDOM. *National Audit Office* (NAO) [website]. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/about-us/>. Acesso em: 30 out. 2020.

30 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 115.

31 “O elemento comum aos direitos romanistas é a influência exercida sobre o seu desenvolvimento pela ciência do direito que foi estabelecida nas universidades a partir do século XII. Aí, o ensino do direito é quase que exclusivamente baseado no estudo do direito romano, mais especificamente da codificação da época de Justiniano, que então foi baptizado de *Corpus iuris civilis*. Pela análise racional dos textos reproduzidos nesta compilação, os professores elaboraram uma ciência do direito, independente dos numerosos sistemas jurídicos efetivamente em vigor nas diferentes regiões da Europa. Esta ciência do direito não era idêntica à da época romana, porque os professores da Baixa Idade Média não viviam, apesar de tudo, inteiramente fora do mundo do seu tempo; na sua interpretação dos textos romanos, eram numa certa medida influenciados pelas ideias da época, designadamente pela filosofia cristã e também pelas instituições da Baixa Idade Média. O sistema jurídico, que assim elaboravam, era um **todavia um direito teórico, um direito erudito, muito mais próximo do direito romano do que dos direitos positivos locais da sua época.** [...] A colonização de vastos territórios por países europeus desde o século XVI favoreceu a difusão dos sistemas jurídicos destes países fora da Europa. A Espanha e Portugal levaram o seu direito para suas colónias da América Central e Meridional; universidades de tipo europeu foram então criadas a partir de meados do século XVI (México e Lima). Quando no começo do século XIX aí se formam Estados independentes, estes conservam a tradição jurídica da antiga mãe-pátria”, cf. GILISSEN, John. *Introdução histórica ao direito*. 6. ed. Traduzido por António Manuel de Hespânia. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p. 203; 206. (grifos nossos)

chamado modelo napoleônico, exatamente pelo formato, semelhante ao conhecido Conselho de Estado, adotado no contexto das reformas feitas na estrutura do Estado francês no início do Século XIX, durante o governo de Napoleão Bonaparte. De acordo com Helio Saul Mileski:

Outros países entenderam de criar um órgão colegiado específico para o controle das contas públicas. Na Idade Média, a França possuía uma monarquia com filosofia política diferenciada da Inglaterra. A contabilidade pública era feita em razão e benefício do rei, mas, mesmo assim, desde o reinado de Luís IX, adotava um requinte técnico de escrituração das contas reais, o método das partidas dobradas. Como Luís IX dedicava especial cuidado às finanças reais, em 1.256 estabeleceu normas rígidas para a gestão financeira de seu reino, o que é considerado pelos historiadores a criação de uma verdadeira Corte de Contas. Posteriormente, Felipe IV o Belo, em 1309, no âmbito do Conselho do Rei, instituiu uma *Chambre des Comptes*, para quem os servidores do fisco deveriam prestar contas. A partir de então, a Câmara de Contas experimentou uma extraordinária evolução, até que, Napoleão, em 16 de setembro de 1807, criou a *Cour des Comptes* (Corte de Contas) com organização assemelhada a das Câmara de Contas, composta de sete membros, escolhidos pelo Senado em lista nacional, cuja estrutura básica permanece até hoje. Esse é o sistema de Tribunais de Contas adotado em muitos países, inclusive no Brasil³².

Em linhas gerais, os tribunais de contas são órgãos independentes dos demais poderes. Embora tenham vinculação imediata com o poder legislativo, inclusive atuando como extensão da atividade de fiscalização parlamentar, são órgãos dotados de prerrogativas e garantias próprias que asseguram a necessária autonomia para a execução de seus trabalhos. No Brasil, o Tribunal de Contas da União, enquanto entidade fiscalizadora superior estabelecida na parte da Constituição reservada ao Poder Legislativo, é dotado de autonomia funcional, administrativa, orçamentária e possui iniciativa privativa de lei em matérias sensíveis à sua atuação, tal como os tribunais judiciais. Da mesma forma, seus julgamentos não estão sujeitos revisão por parte do Congresso Nacional.

Um caso particular, no conjunto dos tribunais de contas, é o de Portugal. Nesse país, fugindo a uma tradicional ligação com o Poder

32 MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 221-222.

Legislativo, a instituição superior de controle está constitucionalmente situada entre os tribunais judiciais. Nesse sentido, é comum afirmar que o Tribunal de Contas de Portugal é parte integrante³³ do Poder Judiciário³⁴. Contudo, não há menção expressa na Constituição de 1976 de que o tribunal de contas pertence ao Judiciário. O dispositivo constitucional (art. 214, 1) situa-o entre os tribunais e o caracteriza como um dos “órgãos de soberania”, tal qual os demais órgãos judiciais (inclusive o Tribunal Constitucional)³⁵. Na passagem abaixo, Joaquim Canotilho sintetiza a estrutura do judiciário português e insere o Tribunal de Contas, os tribunais administrativos e os tribunais fiscais como órgãos exercentes da função jurisdicional, com “igual dignidade formal”:

O sistema constitucional de distribuição da função jurisdicional pode sintetizar-se do seguinte modo. Numa posição especial, revelada desde logo na sua autonomização num Título VI (inovação da LC 1/89), situa-se o **Tribunal Constitucional**, ao qual compete, como função principal, ‘administrar a justiça em matéria de natureza jurídico-constitucional’ (CRP, art. 221.º). Há, sem seguida, uma ‘jurisdição ordinária’ (complexo de órgãos jurisdicionais enquadrados na organização da Magistratura), com uma hierarquia de tribunais: o **Supremo Tribunal de Justiça** (cfr. arts. 209.º/1/a e 210.º/1), os **tribunais judiciais da 2.ª instância** e os **tribunais judiciais da 1.ª instância** (cfr. arts. 209.º/1-a e 210.º). Com **dignidade constitucional formal**, depois

33 SOUSA, Alfredo José de. O Tribunal de Contas de Portugal na actualidade. *In*: FRANCO, António de Sousa *et al.* **O novo tribunal de contas: órgão protetor de direitos fundamentais**. 3. ed. Belo Horizonte: Forum, 2005. p. 19.

34 “Modelo que merece especial atenção é o Tribunal de Contas de Portugal, que foi definido pela Constituição de 1976 como um tribunal financeiro integrado ao aparelho do judiciário, ao lado dos outros tribunais superiores. Esse modelo dotou o tribunal de contas de real independência e de superioridade em suas decisões, relativamente às da administração, quando se trata de aplicação do direito. Das decisões do Tribunal de Contas Português cabe recurso apenas para o Tribunal Constitucional, instância máxima da Justiça portuguesa, encarregada do controle constitucional. Desse modo, não há dúvidas de que em Portugal, mais do que em outros países, o tribunal de contas tem jurisdição”, cf. FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 161-162.

35 “A Constituição da República Portuguesa de 1976 incluiu o Tribunal de Contas no elenco dos Tribunais, qualificando-o como órgão de soberania – a par do Presidente da República, da Assembleia da República e do Governo”, cf. PORTUGAL. Tribunal de Contas [website]. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf. Acesso em: 30 set. 2021.

das alterações da LC 1/89, devem referir-se os **tribunais administrativos e fiscais** bem como a institucionalização do **Supremo Tribunal Administrativo** como órgão superior da hierarquia dos referidos tribunais (cfr. arts. 209.º/1/b e 212.º). A esses tribunais pertence o julgamento das acções recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir ‘litígios emergentes de relações jurídicas administrativas e fiscais’ (cfr. art. 212.º/3, aditado pela LC 1/89). Com **igual dignidade formal** existe o **Tribunal de Contas** (cfr. art. 214.º/1), ao qual compete dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, fiscalizar a legalidade das despesas públicas e julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe (cfr. arts. 209.º/1/c e 214.º/1). Finalmente, admite-se a existência de **tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz** (cfr. art. 209.º/2) e prevê-se a possibilidade de ‘especialização’ dentro da jurisdição ordinária, quer atribuindo uma competência específica, quer ‘especializando-os’ em razão da matéria³⁶. (grifo nosso)

Uma das principais características dos tribunais de contas é a competência para proferir julgamentos. Não necessariamente em todos os casos e com jurisdição sobre todos os agentes públicos; no caso do Brasil, por exemplo, o presidente da República não está sujeito a julgamento de suas contas pelo Tribunal de Contas da União, sendo atribuição do Congresso Nacional. Em todo caso, as cortes de contas, além da função de julgamento, possuem também a competência de atribuir responsabilidade por eventuais danos ou má gestão, bem como a de aplicar sanções e determinar ressarcimentos.

No modelo napoleônico, as cortes de contas estão submetidas ao mesmo formato, ritos e procedimentos dos tribunais judiciais. Por sua vez, seus julgadores possuem as mesmas garantias e vedações dos membros do Poder Judiciário³⁷. Inclusive no que diz respeito ao carácter vitalício dos cargos, ao contrário do modelo de *Westminster*, no qual prevalece a previsão de mandatos fixos.

36 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 677.

37 Súmula n. 42 do STF: “É legítima a equiparação de juízes do Tribunal de Contas, em direitos e garantias, aos membros do Poder Judiciário”, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado n. 42. *In: Súmulas do STF*. Atual. em 1º de dezembro de 2017. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf. Acesso em: 2 jan. 2022. p. 34.

Uma vez que podem resultar em responsabilização, sanções e ressarcimentos, os processos são mais formais e os julgamentos devem observar o devido processo legal. Assim, não de ser assegurados o contraditório e a ampla defesa, deve ser vedada a prova ilícita e assegurada, na forma da lei, a interposição de recursos, entre outros direitos e garantias aplicáveis do início ao fim dos processos. As decisões, por sua vez, devem ser fundamentadas, sob pena de nulidade. Tudo de acordo com o *due process of law*³⁸.

Ressalte-se que, em cumprimento ao formato judicial adotado no modelo de corte de contas, é necessária a participação do ministério público. Com efeito, da mesma forma que ocorre nas causas que tramitam perante o Judiciário, em que são tratadas questões relativas a direitos indisponíveis, as decisões proferidas pela instância controladora externa devem ser precedidas, nos termos da lei, da participação do órgão ministerial, seja como parte ou como custos *legis*³⁹.

Em razão do formato judicial, da necessidade de observância de ritos mais formais e das garantias processuais, é jurídica a formação acadêmica que predomina entre os membros dos tribunais de contas. Nesse sentido:

[...] nas ISCs [ou EFS] que seguem a formatação das Cortes de Contas, a estrutura deliberativa está centrada em um colegiado de magistrados, sob a presidência rotativa de um de seus membros. Como

38 “Bastaria a Constituição Federal de 1988 ter enunciado o princípio do devido processo legal, e o *caput* e os incisos do art. 5º, em sua grande maioria, seriam absolutamente despididos. De todo modo, a explicitação de garantias fundamentais derivadas do devido processo legal, como preceitos desdobrados nos incisos da CF 5º, é uma forma de enfatizar a importância dessas garantias, norteando a administração pública, o Legislativo e o Judiciário para que possam aplicar a cláusula sem maiores indagações”, cf. NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios de processo na Constituição Federal**: processo civil, penal e administrativo. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 85.

39 Ilustrativamente: “O tribunal de Contas Francês (*Cours des Comptes*) conta com um Ministério Público especializado, para atuação específica na fiscalização de contas, sendo assistido por advogados-gerais. [...] Junto ao Tribunal de Contas [da Espanha] atua um órgão com funções de Ministério Público – *La Fiscalía del Tribunal de Cuentas* – chefiado pelo Fiscal Geral do Estado (*el Fiscal General del Estado*)”, cf. MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 223-229.

juízes, os integrantes dos Tribunais de Contas costumam gozar de estabilidade ou vitaliciedade conferida por lei. E essa proximidade com a composição das cortes judiciárias explica, em certa medida, o predomínio da formação jurídica nos quadros profissionais da ISC, bem como sua tradicional ênfase nas auditorias de conformidade⁴⁰.

Conforme dito, o modelo napoleônico é o que predomina entre os países influenciados pela tradição romanista. E o caso da Itália, França, Espanha, Portugal e Brasil⁴¹. Em cada um desses países, a instituição superior de controle externo adota a forma de tribunal de contas. Na realidade, conforme Evandro Guerra: “De maneira global, o sistema de Tribunal de Contas predomina no mundo, notadamente na Europa Continental, nos países árabes e na África subsaariana de influência francesa e portuguesa e nos países do extremo sul da América Latina”⁴².

6.3.3 Auditorias colegiadas (modelo de audit board)

O terceiro modelo de instituição superior de controle externo é o das auditorias colegiadas (*audit board*). Trata-se de uma espécie “híbrido institucional”, que se situa entre as cortes de contas e as controladorias-gerais. De um lado, apresentam o formato colegiado de deliberação e, de outro, as características próprias do modelo de *Westminster*, como a natureza meramente recomendatória de suas decisões, de modo que sua capacidade de *enforcement* depende da confirmação do respectivo Poder Legislativo. Nesse sentido:

Finalmente, os modelos de *audit board* (auditoria colegiada) correspondem a um híbrido institucional. No que concerne à sua composição, o arranjo guarda relação com o sistema dos Tribunais de Contas em razão da colegialidade da instância deliberativa, a qual, no entanto, é formada por auditores destituídos de competências julgadoras ou quase-judiciais. Funcionalmente, portanto, as ISCs [ou EFS] que seguem o padrão de *audit board* apresentam muito mais afinidade com o modelo de *Westminster* do que com o napoleônico: elas carecem de

40 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 111.

41 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 115.

42 GUERRA, Evandro Martins. *Controle externo da administração pública*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

autoridade julgadora e dependem fortemente do Legislativo para que seus achados de auditoria possam produzir resultados⁴³.

A segregação de tal modelo mostra-se útil para que a nomenclatura adotada por algumas entidades fiscalizadoras superiores não gere confusão quanto à sua natureza e suas atribuições. A rigor, não são “tribunais de contas sem poderes jurisdicionais”⁴⁴, mas sim órgãos de auditoria, cujas decisões são tomadas e modo colegiado, muito embora venham a ter a palavra “tribunal” no nome.

É o caso, por exemplo, da EFS dos Países Baixos. A tradução para o inglês do nome do órgão (*Algemene Rekenkamer*)⁴⁵ corresponde a *Court of Audit*, que, em português significa “tribunal de auditoria” ou “tribunal de contas”. No entanto, é importante registrar que a EFS holandesa não possui atribuições de julgamento nem de aplicação de sanções. Seus trabalhos e relatórios são enviados ao parlamento e este decide pela responsabilização ou não das autoridades. Nesse sentido, embora tenha “tribunal” no nome e profira decisões colegiadas, aproxima-se muito mais do modelo *Westminster* de controle externo⁴⁶.

Na Alemanha a estrutura é parecida. É comum, em língua portuguesa, referir-se ao *Bundesrechnungshof* como “Tribunal de Contas Federal”

43 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 113-114.

44 “Registre-se a existência de Tribunais de Contas sem poderes jurisdicionais como na Alemanha, Áustria, Holanda e o Tribunal de Contas Europeu”, cf. LIMA, Luiz Henrique. *Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2015. p. 13.

45 NEDERLAND. *Algemene Rekenkamer* [website]. Disponível em: <https://www.rekenkamer.nl>. Acesso em: 30 set. 2021.

46 Conforme registrado na *home page* do órgão, em tradução livre: “O Tribunal de Contas da Holanda verifica se o governo central holandês gasta recursos públicos de forma econômica, eficiente e eficaz. Nossa tarefa estatutária é auditar as receitas e despesas do governo central. Reportamos nosso trabalho uma vez por ano ao parlamento no dia da responsabilidade [*Accountability Day*] (a terceira quarta-feira de maio). O Parlamento pode usar o nosso parecer de auditoria para conceder quitação ao governo, isentando-o, assim, da responsabilidade pela implementação da política. Também reportamos separadamente ao parlamento para que seus membros possam decidir sobre a eficácia das ações de cada ministro durante o ano anterior”, cf. NEDERLAND. *Algemene Rekenkamer* [website]. Disponível em: <https://english.rekenkamer.nl/about-the-netherlands-court-of-audit>. Acesso em: 30 set. 2021.

ou “Tribunal Federal de Contas” da Alemanha⁴⁷. Em inglês, igualmente utiliza-se a palavra “*Court*” (“Federal Court of Audit”) para designar o órgão⁴⁸. No entanto, a rigor, a EFS alemã não é um tribunal, pois não possui atribuições de julgamento. De acordo com sua lei orgânica (*Bundesrechnungshof Act*, de 1985), sua missão não é a de julgar contas ou a de aplicar sanções, mas a de subsidiar o parlamento e o governo da Alemanha no aperfeiçoamento de seus processos de tomada de decisão⁴⁹.

Situação semelhante ocorre com a União Europeia. Tendo moeda, banco central, receitas e despesas próprias, possui igualmente um tribunal de contas em sua organização, o qual não se confunde com os órgãos de controle externo dos países que a compõem⁵⁰. Ocorre que, por razões

47 O Bundesrechnungshof está previsto no art. 114, 2, da Lei Fundamental de Bonn. Na *home page* do Bundestag, há uma versão em português desse documento. Nela, o dispositivo mencionado apresenta as expressões “Tribunal Federal de Contas” e “Tribunal de Contas da União” para se referir à EFS alemã, cf. DEUTSCHLAND. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha** (1949). Berlin: Deutscher Bundestag, 2021. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2022.

48 Conforme o art. 114, 2, da Lei Fundamental de Bonn, em tradução livre: “O Tribunal de Contas Federal, cujos membros gozarão de independência judicial, auditará a conta e determinará se as finanças públicas foram administradas de maneira adequada e eficiente pela Federação. Para os fins da auditoria de acordo com a primeira sentença deste parágrafo, o Tribunal de Contas Federal também pode abranger autoridades fora da administração federal; isto também se aplica nos casos em que a Federação aloca aos estados [Länder] um financiamento restrito para o desempenho de tarefas que a estes incumbem. O Tribunal de Contas Federal deve apresentar um relatório anual diretamente à Câmara dos Deputados [*Bundestag*] e ao Senado Federal [*Bundesrat*], bem como ao Governo Federal. Em outros aspectos, os poderes do Tribunal de Contas Federal serão regulamentados por uma lei federal”. cf. DEUTSCHLAND. **Basic Law for the Federal Republic of Germany** (1949). Berlin: Deutscher Bundestag, 2021. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2022.

49 Conforme art. 1º do *Bundesrechnungshof Act*, em tradução livre: “O Tribunal de Contas Federal deve ser uma autoridade federal suprema e, como uma instituição independente de auditoria governamental, estará sujeito apenas à lei. No âmbito das suas funções estatutárias, o Tribunal de Contas Federal prestará assistência ao Parlamento Federal e ao Governo Federal no seu processo de tomada de decisões”, cf. DEUTSCHLAND. **Bundesrechnungshof Act, 11 July 1985**. Disponível em: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/who-we-are/legal-bases/bundesrechnungshof-act/@@download/file>. Acesso em: 2 jan. 2022.

50 “O Tribunal de Contas Europeu tem como missão contribuir para a melhoria da gestão das finanças públicas da UE, promover a prestação de contas e a transparência, e

inerentes à natureza do vínculo dos países-membros e a preservação de algum grau de soberania, o Tribunal de Contas Europeu não tem atribuições de julgamento, não decide pela responsabilização e não possui *enforcement* próprio. Igualmente, apesar de seu nome, não possui natureza de tribunal, mas de órgão colegiado de auditoria.

Quanto a essa forma híbrida, convém mencionar o caso da Argentina. Até o início dos anos 1990, esse país adotava o modelo napoleônico, de modo que as atribuições de controle externo eram exercidas pelo Tribunal de Cuentas de la Nación. No entanto, após um ciclo de profundas reformas constitucionais, a EFS argentina passou, em 1992, a seguir o modelo de auditoria colegiada, tendo sido transformada no órgão chamado Auditoría General de la Nación (AGN). A princípio, o novo órgão foi inspirado no GAO estadunidense. No entanto, o desenho jurídico de sua estrutura deixa o órgão sujeito a forte influência da conjuntura político-partidária. Note-se:

O parâmetro a partir do qual o TCN argentino foi remodelado seguiu a inspiração do GAO, com duas fundamentais distinções: a natureza colegiada do órgão – o que justifica sua classificação como exemplo de ISC [ou EFS] no formato *audit board* – e o modo peculiar de designação dos auditores-gerais. Assim, ao contrário do seu equivalente norte-americano, a AGN foi concebida como órgão colegiado, composto por sete auditores-gerais, nomeados para o exercício de um mandato de oito anos, admitida a recondução. O mecanismo de indicação dos auditores-gerais é marcadamente político-partidário: três auditores são designados pela Câmara dos Deputados e três são escolhidos pelo Senado. O sétimo auditor-geral, que é nomeado para a presidência do órgão, é indicado pelo partido de oposição com maior número de congressistas no país, conforme regra prevista na Constituição⁵¹.

agir como guardião independente dos interesses financeiros dos cidadãos da União. Na sua qualidade de auditor externo da UE, a função do TCE é verificar se os fundos da UE são corretamente contabilizados, cobrados e despendidos em conformidade com os princípios relevantes de economia, eficiência e eficácia e tendo em conta a otimização dos recursos”, cf. UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu [*website*]. **Missão e função**. Disponível em: <https://www.eca.europa.eu/pt/Pages/MissionAndRole.aspx>. Acesso em: 2 jan. 2022.

51 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 127.

Em todo caso, a alteração do formato de corte de contas para auditoria colegiada, com forte influência político-partidária, não trouxe os avanços esperados e terminou por prejudicar a atuação do órgão. Com efeito, a aprovação de trabalhos da AGN demanda, muitas vezes, unanimidade do colegiado, o que “compromete de modo considerável a efetividade dos trabalhos de auditoria realizados, permitindo que um único auditor-geral aliado ao governo simplesmente debilite ou vete o relatório”⁵². Nesse sentido, o modelo requer aperfeiçoamentos.

Por fim, qual o modelo de controle externo adotado no Brasil? Desde o final do Século XIX, a EFS brasileira segue o padrão napoleônico. O primeiro tribunal de contas criado foi o da União, em 7 de novembro de 1890, logo após a proclamação da República. O segundo foi o do Piauí, em 27 de maio de 1891. Ao longo do Século XX, os demais foram sucessivamente criados e instalados⁵³.

Além do TCU, dos tribunais de contas do estado (TCE) e do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC/DF), existem no Brasil mais duas espécies de cortes de contas. Uma delas corresponde aos tribunais de contas dos municípios (TCM), órgãos que abrangem todas as municipalidades de um estado. Esse modelo atualmente adotado na Bahia (TCM/BA), em Goiás (TCM/GO) e no Pará (TCM/PA). Na estrutura desses entes da federação, há dois tribunais de contas: um para o estado e outro para todos os municípios. Ambos mantidos com recursos do orçamento estadual.

Até recentemente, havia o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará (TCM/CE). No entanto, este órgão foi extinto pela Emenda Constitucional Estadual n. 92, de 21 de agosto de 2017. Seu quadro de pessoal, suas atribuições e sua estrutura foram absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), a exceção dos conselheiros, os quais tiveram seus cargos extintos e os então ocupantes foram colocados em disponibilidade remunerada. A extinção foi questionada e a matéria foi levada ao STF, por meio da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) n. 5.763/CE. Ao decidir o mérito, afirmou-se o entendimento de que os estados têm autonomia para criar e extinguir tribunais de contas dos municípios,

52 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 127.

53 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 640-645.

sendo permitida “experimentação institucional”, quanto ao melhor modelo de controle em face das peculiaridades locais⁵⁴.

O outro grupo é o dos órgãos de controle externo com competência para um único município. Há dois no Brasil: os tribunais de contas das cidades de São Paulo (TCM/SP) e do Rio de Janeiro (TCM/RJ). Cada um exerce controle sobre as atividades de uma única municipalidade, ao passo que os respectivos TCE têm jurisdição sobre as contas estaduais e de todas as demais cidades. Tanto o TCM/SP quanto o TCM/RJ são mantidos com recursos do próprio município. Ressalte-se, porém, que na vigência da CRFB/1988 tal modelo não pode ser replicado em outros locais, pois é “vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais”, conforme o seu art. 31, § 4^{o55}.

De todo modo, ao analisar detidamente as características e atribuições do Tribunal de Contas da União, estabelecidas pela CRFB/1988 (as quais se aplicam por simetria aos demais tribunais de contas brasileiros), observa-se que coexistência de elementos típicos do modelo de *Westminster*. É o caso, por exemplo, da ampliação do escopo da fiscalização, a qual

54 Conforme voto do relator, Ministro Marco Aurélio: “Mostra-se inadequado articular com a perpetuação dos Tribunais de Contas dos Municípios. O legislador constituinte permitiu a experimentação institucional dos entes federados, desde que não fossem criados conselhos ou tribunais municipais, observando-se o modelo federal, com ao menos um órgão de controle externo. É dizer, a Assembleia Constituinte de 1987/1988 limitou-se a reconhecer a existência de estrutura dúplice de controle em determinados Estados, sem torná-la obrigatória. A instituição de Tribunal de Contas específico para as contas municipais não foi tida como essencial para o funcionamento do sistema de controle”, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.763/CE. Relator: ministro Marco Aurélio. Plenário, Brasília, 26 de outubro de 2017. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, n. 230, 23 out. 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751218262>. Acesso em: 2 jan. 2022.

55 No entanto, conforme entendimento adotado pelo STF na ADI n. 154/RJ: “A vedação contida no § 4º do art. 31 da Constituição Federal só impede a criação de órgão, Tribunal ou Conselho de Contas, pelos municípios, inserido na estrutura destes. Não proíbe a instituição de órgão, Tribunal ou Conselho, pelos Estados, com jurisdição sobre as contas municipais”, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 154/RJ. Relator: ministro Octavio Gallotti. Tribunal Pleno, Brasília, 18 de abril de 1990. *Diário da Justiça*, Brasília, 19 abr. 1991. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266224>. Acesso em: 2 jan. 2022.

passou a abranger não apenas questões de legalidade (conformidade), mas igualmente questões de legitimidade e economicidade, assim como a previsão de realização de auditorias operacionais e de resultados. Do mesmo modo, tal qual a natureza recomendatória das auditorias-gerais, o TCU não tem atribuição de julgamento das contas do presidente da República: emite parecer prévio, por meio do qual emite sua manifestação e faz recomendações, cujo teor será levado a julgamento pelo Congresso Nacional.

Em suma, a entidade fiscalizadora superior brasileira, embora originalmente tenha adotado o modelo de corte de contas, vem, nos últimos anos, aproximando-se de atribuições e práticas próprias do modelo de *Westminster*. Ressalte-se, por fim, que tal prática se mostra salutar, haja vista o necessário aperfeiçoamento da atuação com vistas a acompanhar toda a complexidade e todo o dinamismo das mudanças de paradigma na atuação da gestão pública contemporânea.

6.4 Conclusão

A atividade de controle é inerente à gestão pública e tem sua origem relacionada ao exercício da atividade legislativa. Tendo por base essas premissas, o presente texto expõe um panorama da atividade controladora. Contextualiza e justifica a atuação dos tribunais de contas, apontando-os como órgãos de natureza técnica que tem por missão o exercício do controle externo a cargo do Poder Legislativo.

Atualmente, as entidades fiscalizadoras superiores podem ser classificadas em três grupos. O primeiro modelo é o “napoleônico”. Nesse, as EFS adotam a forma de tribunal de contas e possuem competência para proferir julgamentos e aplicar sanções. Por utilizarem o formato de “tribunal” seus julgadores possuem as mesmas garantias reservadas aos juízes, ao mesmo tempo em que os processos devem respeitar as formalidades previstas para os processos judiciais, como a garantia do contraditório e da ampla defesa, bem como a possibilidade de interposição de recursos. É o caso, por exemplo, do brasileiro Tribunal de Contas da União, do Tribunal de Contas da Espanha e do Tribunal de Contas de Portugal, muito embora este último esteja inserido no mesmo grupo dos tribunais judiciais daquele país.

O segundo modelo é o das “controladorias-gerais”. Nesse, as EFS adotam um modelo de decisão monocrático, pois são órgãos chefiados por uma única autoridade, que atua como controlador-geral. Para bem

funcionar, os desenhos institucionais das controladorias-gerais devem assegurar autonomia na atuação. Em todo caso, nesse modelo a EFS não é dotada de competência julgadora, mas atua como órgão técnico que produz informações, relatórios, pareceres e recomendações, as quais são destinadas aos tomadores de decisão. Normalmente, as casas legislativas. Estas, sim, proferem julgamentos e decidem sobre eventuais responsabilizações e aplicações de sanções. É o caso do estadunidense Government Accountatity Office e do britânico National Audit Office.

O terceiro e último modelo abrange as EFS que tem natureza de controladoria (sem atribuição de julgamento), mas que adotam a forma colegiada de deliberação. Muitos dos quais ainda utilizam o nome “tribunal de contas”, muito embora configurem, a rigor, um modelo de auditoria colegiada (*audit board*). É o caso do Tribunal de Contas da Alemanha, do Tribunal de Contas da Holanda e do argentino Auditoría General de la Nación.

Por fim, expõe também, ainda que de modo resumido, a origem e a evolução dos tribunais de contas no Brasil, desde a criação do TCU até a extinção do TCM/CE, em 2017, não sem antes abordar algumas peculiaridades institucionais, como é o caso do TCM/SP e do TCM/RJ, que são órgãos organizados e mantidos no âmbito dos respectivos municípios. De todo modo, a análise das características e atribuições do TCU (e dos equivalentes nos estados, DF e municípios) indica a existência de elementos típicos do modelo de controladoria-geral, como a ampliação do escopo de fiscalização, a realização de auditorias e análises a pedido do Congresso Nacional, bem como o fato de não proferir julgamento nas contas do presidente da República.