



**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA  
DIRETORIA DE EDUCAÇÃO**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM FINANÇAS PÚBLICAS – ÊNFASE EM  
ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRA**

**CLÁUDIO HICKS DE LIMA VIEIRA**

**INTERFERÊNCIAS GERENCIAIS DO CONTROLE EXTERNO SOBRE AS  
ATIVIDADES E A AUTONOMIA GERENCIAL DO SISTEMA DE CONTROLE  
INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO**

**Brasília  
2012**

CLÁUDIO HICKS DE LIMA VIEIRA

**INTERFERÊNCIAS GERENCIAIS DO CONTROLE EXTERNO SOBRE AS  
ATIVIDADES E A AUTONOMIA GERENCIAL DO SISTEMA DE CONTROLE  
INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO**

Trabalho de conclusão de curso de Pós-graduação apresentado à Escola de Administração Fazendária, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas – Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira 2010/11.

Orientador: Professor Jose Luis Serafini Boll, Mestre

**Brasília  
2012**

Vieira, Claudio Hicks de Lima.

Interferências gerenciais do Controle Externo sobre as atividades e a autonomia gerencial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal brasileiro / Claudio Hicks de Lima Vieira. – Brasília, DF, 2012.

37 p. ; 30 cm

Orientador: Prof. Jose Luis Serafini Boll, Mestre.

Trabalho de conclusão de curso (especialização em Finanças Públicas – Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira) – Escola de Administração Fazendária, 2012.

1.Finanças Públicas. 2.Controle externo. 3.Sistema de Controle Interno. I. Vieira, Cláudio Hicks de Lima. II. Escola de Administração Fazendária. Curso de Especialização em Finanças Públicas com ênfase em Administração Orçamentário-Financeira. III. Título

CDD.336.81

## **CESSÃO DE DIREITOS**

### **INTERFERÊNCIAS GERENCIAIS DO CONTROLE EXTERNO SOBRE AS ATIVIDADES E A AUTONOMIA GERENCIAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO**

Trabalho apresentado à Escola de Administração Fazendária – ESAF como parte dos requisitos para obtenção do título de em Finanças Públicas – Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira.

“É concedida à Escola de Administração Fazendária – ESAF permissão para publicar este trabalho por via impressa ou para divulgá-lo em meio eletrônico, para fins de leitura, impressão e/ou download pela Internet, a título de divulgação da produção científica produzida em conjunto com a ESAF, sem ressarcimento dos direitos autorais.”.

CLÁUDIO HICKS DE LIMA VIEIRA  
Brasília, março de 2012

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

CLAUDIO HICKS DE LIMA VIEIRA

### **INTERFERÊNCIAS GERENCIAIS DO CONTROLE EXTERNO SOBRE AS ATIVIDADES E A AUTONOMIA GERENCIAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO**

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista do Curso de Especialização em Finanças Públicas com ênfase em Administração Orçamentário-Financeira da Escola de Administração Fazendária (ESAF), pela seguinte banca examinadora:

Brasília, 23 de março de 2012.

**Professor-orientador Jose Luis Serafini Boll, Mestre**

**Professor Romilson Rodrigues Pereira, Mestre**

**Renato Jorge Brown Ribeiro, Doutor**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus. Onipresente, onisciente e onipotente.

“Um país se faz com homens e livros”  
Monteiro Lobato (1932)

## RESUMO

Tendo em vista o modelo de controle de gastos públicos adotado no Brasil com a interveniência de diversos órgãos e entidades governamentais, fica evidente a interferência gerencial do Controle Externo sobre as atividades e a autonomia gerencial do Sistema de Controle Interno. Diante disso, este trabalho demonstra que o Tribunal de Contas da União (TCU) – órgão que exerce o Controle Externo com competências próprias previstas na Constituição Federal (1998), e que auxilia o Congresso Nacional nas atividades de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas – impõe normas e decisões direcionadas ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal que subtraem sua autonomia gerencial para exercer o planejamento, a execução e o relato de suas atividades de controle, de acordo com suas finalidades, também constantes na Carta Magna, segundo sua própria metodologia. Para demonstrar tal situação, foi realizada uma pesquisa telematizada no Portal do TCU na Internet buscando as decisões que possuíam como organização interessada os órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal entre 2008 e 2011. Os resultados do estudo demonstraram que existe uma grande quantidade de decisões que impõe ao Controle Interno a realização de acompanhamentos e de outros tipos de exames para verificar o cumprimento de determinações decorrentes de fiscalizações realizadas pelo próprio Tribunal de Contas da União, cuja competência para acompanhar e verificar seu cumprimento seriam atribuição da própria corte de contas, de acordo com as normas internacionais de auditoria aplicáveis e geralmente aceitas. Verificou-se também que o TCU edita decisões normativas anualmente – em conformidade com suas competências Constitucionais – que, todavia, definem quais itens devem ser analisados e como devem ser avaliados pelos órgãos de Controle Interno, exigindo a emissão de uma opinião sobre a prestação de contas ordinária dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Pública direta e indireta, cujo julgamento é competência constitucional do TCU, ferindo, dessa forma, as referidas normas internacionais de auditoria que estabelecem que qualquer órgão auditorial deve possuir autonomia gerencial para emitir opiniões próprias e definitivas. Concluiu-se, portanto, que não cabe a delegação de trabalhos de auditoria, que são parte integrante do fluxo para emitir uma opinião de auditoria e realizar o consequente julgamento do administrador público. A solução proposta para suprimir as interferências identificadas sobre as atividades gerenciais de planejamento, execução e relato de fiscalizações e auditorias do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal seria modernizar a legislação e as normas vigentes que estabelecem a realização de tais trabalhos pelo Sistema de Controle Interno. A finalidade constitucional do Controle Interno de apoio ao Controle Externo no exercício de sua missão institucional, como previsto no artigo 74 da Constituição Federal (1988) não é sinônimo de submissão, mas sim de auxílio mútuo entre os dois controles.

Palavras-chave: Finanças Públicas. Controle Externo. Sistema de Controle Interno.

## **ABSTRACT**

Since the Government outlays control model adopted in Brazil has the interaction of many public agencies and entities, it has been exposed that the External Control interferes on the management activities of the Internal Control System. Therefore, this paper demonstrates that the Brazilian Court of Audit (TCU) – Agency that performs the External Government outlays Control, with attributions described in the Brazilian Federal Constitution, and assists the National Congress in the tasks of financial, budget, performance, and patrimonial auditing of Federal Government funds, addressing their legality, legitimacy, economy, application of grants and revenues abdication – dictate rules and decisions to the Internal Control System agencies that subjugates and diminishes its management sovereignty to plan, execute and report audits, according to its objectives also displayed in the Brazilian Federal Constitution, under its own audit methodology. To demonstrate such situation, it was done a telematized search over the TCU Portal on Internet extracting the decisions related to the Government Agencies which form the Internal Control System in the fiscal years of 2008, 2009, 2010 e 2011. The results of the search confirm that there are a huge amount of decisions that obligate the Internal Control System Agencies to follow-up the implementation of determined actions to eliminate problems identified during audits developed by TCU in responsible agencies. According to international auditing standards, the follow-up on the implementation of determined actions is pretty much from the institution responsible for its release. It was also observed that TCU issues annual adjudication standards – in accordance with its Constitutional attributions – which define the items to be analyzed and how they have to be evaluated, demanding the Internal Control System to express an opinion about the performance and accountability of the Federal Government, which judgment is a Constitutional attribute of TCU, what leads to the conclusion that transferring the auditing execution, integral part of the judgment, to any other stakeholder is not allowed. The proposed alternative to overcome the referred interferences – over the managerial activities on planning, executing and reporting audits of the Internal Control System – is to modernize the actual rule system in Brazil which establishes that the Internal Control must execute audits to issue an opinion over the regularity of Government outlays, enlightening External Control authorities that TCU is the only responsible for the execution, opinion and judgment addressing the performance and accountability of Government managers. The constitutional objective of the Internal Control System to provide support to fulfill the External Control mission, as established in the article 74 of the Brazilian Federal Constitution (1988), does not means submission. On the opposite, it means mutual attention and efforts between Internal and External Control.

Keywords: Public Finances. External Control. Internal Control System.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>13</b>
2.1 O controle da Administração Pública .....	13
2.2 O modelo de gastos públicos adotado no Brasil .....	15
2.3 Controle Externo .....	17
2.4 Sistema de Controle Interno.....	18
2.5 Funções do Controle Externo e do Sistema de Controle Interno .....	19
2.6 Tipos de decisões exaradas pelo TCU.....	29
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>30</b>
<b>4 RESULTADOS OBTIDOS.....</b>	<b>31</b>
<b>5 CONCLUSÕES.....</b>	<b>34</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>36</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O tema do presente estudo trata das “Interferências gerenciais do Controle Externo nas Atividades e Autonomia Gerencial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal Brasileiro”.

O artigo 71 da Constituição da República Federativa do Brasil atribui competências expressas ao Controle Externo, a cargo do Congresso Nacional, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

De forma análoga, o artigo 74 da CF/88 define que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário devem manter, de forma integrada, Sistema de Controle Interno, estabelecendo, em seu Inciso IV, que o controle externo deve ser apoiado no exercício de sua missão institucional.

Conforme delineado pelo Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000, art. 8º) o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é formado pela Controladoria-Geral da União (CGU), como Órgão Central; pelas Secretarias de Controle Interno (CISSETs) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais; e pelas unidades de Controle Interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

Nesse diapasão, o presente estudo demonstra, delineando as diferenças, que o Controle Externo, representado pelo Tribunal de Contas da União, interfere nas atividades gerenciais desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prejudicando as suas funções de auditoria e fiscalização sobre os Órgãos e entidades jurisdicionados, conforme previsto no artigo 70 da Lei Magna, com base em dados coletados nos anos de 2008 a 2011.

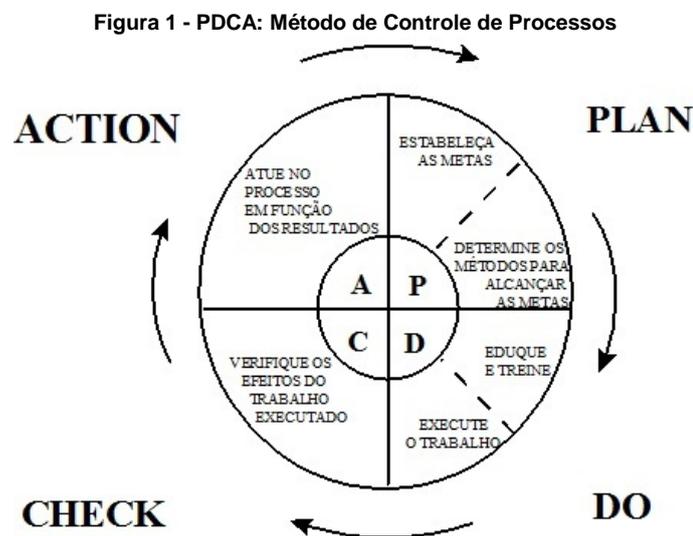
Diante da delimitação acerca do tema, foram estabelecidas duas questões atinentes à pesquisa realizada:

- a) A forma de atuação do Controle Externo provoca interferências gerenciais sobre as atividades e a autonomia gerencial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal?
- b) Sem as interferências gerenciais do Controle Externo a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no cumprimento de suas finalidades constitucionais seria mais autônoma?

O objetivo geral pretendido neste estudo foi o de demonstrar se há ou não interferências gerenciais do Controle Externo, representado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), sobre as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Para que se conseguisse atingi-lo, foram definidos os limites de atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Controle Externo, com a sugestão de alterações no modelo de controle dos gastos públicos adotados no Brasil que permitam:

- Melhorar a autonomia gerencial nos procedimentos executados pelos entes Federais de controle; e,
- Cessar interferências gerenciais do Controle Externo sobre as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O Ciclo conhecido como “PDCA”, onde P = plan (planejar), D = do (educar e executar), C = check (checar, controlar) e A = act (agir, corrigir) inspira o ciclo orçamentário no Brasil como modelo de eficiência gerencial, conforme figura a seguir:



Fonte: Campos, 1996, P.266

Tal ciclo, como previsto na Lei nº 10.180/2001, está estruturado nos sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal que tem as seguintes finalidades:

- 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 nas entidades da Administração Pública 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. (BRASIL, 2001, art. 1º).

Diante dessas finalidades, percebe-se que o Sistema de Controle Interno, no arcabouço jurídico brasileiro, está inserido na terceira etapa do ciclo orçamentário do PDCA.

Assim, tal abordagem é, sobremaneira, relevante para o curso de Finanças Públicas, pois propõe uma forma de evitar a interferência do Controle Externo sobre as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com o ganho de eficiência no controle dos gastos públicos, o que, *de per se*, impacta as finanças públicas no Brasil.

Após a introdução, contida nesta sessão, no segundo capítulo são expostas as referências teóricas. As referências metodológicas são abordadas no terceiro capítulo, enquanto no quarto capítulo são apresentados e discutidos os resultados observados de acordo com a metodologia proposta, sendo as conclusões oferecidas no último tópico.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Ao abordar estudos em qualquer área do conhecimento, deve-se efetuar uma revisão de trabalhos realizados anteriormente a fim de obter um referencial sólido sobre o problema e constatar se os objetivos propostos não foram tratados por outros investigadores.

Diante disso, Zymler (1998, p. 36) expôs o papel do Controle Interno no processo de controle, afirmando que:

É de ressaltar, por oportuno, a existência de sobreposição de funções de controle entre os Sistemas de Controle Interno e Externo. Tal se dá sobretudo em razão da falta de normativos que enfoquem globalmente o processo de controle. O que se tem, na prática, são procedimentos estanques que, muitas vezes, pela sua desarmonia, dificultam e postergam as ações fiscalizatórias.

A estrutura do controle no Estado foi criticada por Moura *et al* (2004, p. 5), segundo os quais:

Nas mais variadas estruturas do controle, como papel do Estado, observam-se a dispersão de esforços, a sobreposição de funções e a perda de eficácia, em estruturas burocratizadas. O modelo desejável deve apresentar a conjugação de esforços, a continuidade do procedimento de correção ao de fiscalização, a normatização do julgamento com celeridade, observando-se os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Ademais, não foi possível verificar trabalhos científicos que se aproximassem do objeto tratado nesta pesquisa. Percebe-se, assim, que existe material escasso na linha do presente estudo, justificando e demandando um aprofundamento sobre o tema proposto, o que permite o pleno cumprimento dos objetivos colimadas neste trabalho.

### 2.1 O controle da Administração Pública

O art. 2º da Carta Magna (1998) estabelece que:

São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Percebe-se que esse dispositivo remonta ao princípio da tripartição dos poderes do Estado inaugurado por MONTESQUIEU e presente no seu famoso livro:

### **O Espírito das Leis.**

Assim, o sistema de pesos e contrapesos adotado no Brasil estabelece o controle mútuo de um Poder sobre o outro no que se refere ao cumprimento de seus deveres constitucionais. Esses deveres se traduzem em funções que são executadas típica ou atipicamente por cada um desses poderes. O Poder Executivo tem a função típica de executar, administrar a coisa pública, porém atipicamente também legisla e julga; o Poder Legislativo legisla e fiscaliza, mas também administra e julga; igualmente, o Poder Judiciário julga primariamente e atipicamente legisla e administra.

Nos ensinamentos de Di Pietro (2002, p. 54) a Administração Pública em sentido amplo:

Compreende tanto os órgãos **governamentais**, supremos, constitucionais (Governo), aos quais incumbe traçar os planos de ação, dirigir, comandar, como também os **órgãos administrativos**, subordinados, dependentes, aos quais incumbe executar os planos governamentais; ainda em sentido amplo, porém **objetivamente**, considerada, a Administração Pública compreende a **função política**, que traça as diretrizes governamentais e a **função administrativa**, que as executa; (grifo da autora)

Já em sentido estrito compreende:

Sob o aspecto subjetivo, apenas os órgãos administrativos e, sob o aspecto objetivo, apenas a função administrativa, excluídos, no primeiro caso, os órgãos governamentais e, no segundo, a função política.

Segundo Tostes (2004, p. 94) Administração Pública é:

O conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Para Moreira Neto (2002, p. 109), Administração Pública conceitua-se como: “Atividade preponderantemente executória, definida por lei como função do Estado, gerindo recursos para a realização de objetivos voltados à satisfação de interesses definidos como públicos”.

Em tempo, Souza Júnior (2003, p. 6) a caracteriza como:

O conjunto de órgãos e de atos destinados à salvaguarda dos interesses públicos, bem-estar social, garantia dos direitos individuais e preenchimento das finalidades do governo em relação ao Estado.

Nesse sentido, o controle na Administração Pública pode de ser definido como:

O poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. (DI PIETRO, 2002, p. 599).

Ainda, segundo Di Pietro (2002, p. 600), o controle na Administração Pública pode ser administrativo, legislativo ou judicial, quanto ao órgão que o exerce; prévio, concomitante ou posterior, quanto ao momento em que se efetua; **interno ou externo** consoante decorra de órgão integrante ou não da própria estrutura em que se insere o órgão controlado; de legalidade ou de mérito, conforme o aspecto da atividade administrativa a ser controlada.

De outra forma, verifica-se que o controle do Estado pela sociedade está previsto em diversas passagens da Constituição Federal (1988), tais como: receber de órgãos públicos informações de interesse geral (art. 5º, XXXIII); direito de petição (art. 5º, XXXIV, "a"); mandado de segurança (art. 5º, LXIX); habeas data (art. 5º, LXXII); ação popular (art. 5º, LXXIII); suspensão dos direitos políticos por improbidade administrativa (art. 37, § 4º); direito de denunciar aos Tribunais de Contas (art. 74, § 2º), etc.

## 2.2 O modelo de gastos públicos adotado no Brasil

Bugarin (2003, p. 71-72) assevera que o conceito de Gestão Pública é bem mais amplo que o conceito de Administração Pública, pois envolve entes privados e qualquer pessoa que receba recursos públicos, o que reforça a ideia de um conjunto infinito de variáveis a serem controladas. Diante dessa constatação, infere-se que deva existir uma ampla rede de controle que se justifica na medida em que a capilaridade e a dispersão são características do modelo federal de aplicação dos recursos públicos.

Com base nesse fato, percebe-se que o modelo brasileiro de controle dos gastos públicos, haja vista a complexidade da Gestão Pública, encontra-se estruturado em uma rede de instituições controladoras da aplicação dos recursos

públicos. Pires Junior (2001 apud BUGARIM, 2003, p. 72-73)<sup>1</sup> propõe um mapeamento dessas instituições no âmbito da União, possibilitando dimensionar o seu universo de atuação. Para fins de ilustração, segue representada esquematicamente tal rede de controle:

Figura 2 - Rede de Controle da Aplicação dos Recursos Públicos



Fonte: Portal [www.meyerpaires.pro.br](http://www.meyerpaires.pro.br)

No cimo dessa rede, encontra-se o Congresso Nacional que exerce o Controle Externo, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União. A seguir, está o Sistema de Controle Interno de cada Poder, entre os quais se encontra a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), vinculada à Controladoria-Geral da União – CGU, como Órgão Central do Sistema, as Secretarias de Controle Interno (CISSETs) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais; e as unidades de Controle Interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (BRASIL, Decreto nº 3.591, de 6 set. 2000, Art. 8º). Seguindo, encontra-se a Supervisão Ministerial exercida pelos ministérios sobre suas entidades vinculadas.

Por fim, chega-se à base da pirâmide representada pelo Controle Interno administrativo dos gestores da Administração Pública.

Envolvendo todos os atores, está o controle social norteador das ações governamentais para investimentos públicos e o Ministério Público que tutela essa rede de instituições.

<sup>1</sup> Pires Junior, Meyer, Brasília, 2001.

## 2.3 Controle Externo

Com base nos ensinamentos sobre Administração Pública e o controle sobre ela exercido pode-se definir o Controle Externo como:

Aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração pública deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros. (GUERRA, 2005, p. 108)

Percebe-se que o foco nessa consideração está no organismo que exerce o controle. Ampliando-se o conceito para o nível de Poder de Estado, tem-se que o Controle Externo é a:

Faculdade de vigilância, orientação e correção que um **poder** ou órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro, com objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. (MEIRELLES, 2002, p. 632). (grifo nosso).

Na mesma linha, Di Pietro (2002, p. 600) define o Controle Externo como “o controle exercido por um dos **Poderes** sobre o outro”.

Esse conceito é o contido no artigo 70 da Constituição Federal (1988) que prevê que o Controle Externo será exercido pelo Congresso Nacional.

Referido controle legislativo alcança os órgãos do Poder Executivo, as entidades da Administração Indireta e o Poder Judiciário quando executa função administrativa, e trata do controle político, que abrange aspectos de legalidade e de mérito, inclusive nas questões discricionárias diante do interesse público, bem como do controle financeiro.

O artigo 71 da Constituição Federal (1988) trata exatamente sobre esse controle externo financeiro exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União que tem 11 (onze) competências expressas, entre elas:

II - 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;

## 2.4 Sistema de Controle Interno

O Sistema de Controle Interno, de acordo com Fernandes (2001), é:

O conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si, que busca o fim precípua de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nas unidades da administração pública.

O Controle Interno é o “que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes.” (DI PIETRO, 2002, p. 600) e de acordo com o artigo 70 da Constituição Federal (1998) a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

Vê-se que o Sistema de Controle Interno exerce a atividade de controle financeiro similar ao atribuído ao Tribunal de Contas da União com a diferença de que o aquele somente o exerce no âmbito de seu próprio poder.

Conforme já mencionado no item 2.2 deste trabalho, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal está estruturado, nos termos do artigo 8º do Decreto nº 3.591/2000, em uma estrutura complexa.

Importante frisar que existe uma distinção entre o Controle Interno Constitucional, conforme o conceito de Fernandes (2001) anteriormente mencionado, e o **controle interno administrativo** de cada órgão ou entidade, que se refere ao autocontrole exercido no âmbito do próprio organismo, previsto no artigo 75 da Lei nº 4.320/64, bem como a supervisão ministerial, caracterizada no Decreto-lei nº 200/1967. Tal controle interno administrativo é definido pela pelas Normas de Auditoria da Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI, na sigla em inglês)<sup>2</sup> como:

Conjunto dos sistemas de controles financeiros e de outros tipos – que abarcam a estrutura organizada, os métodos, os procedimentos

---

<sup>2</sup> INTOSAI é uma organização internacional guarda-chuva que possui em 2011 190 membros, entre eles o Tribunal de Contas da União no Brasil. É uma entidade não governamental, autônoma, independente e apolítica que emite normas relacionadas à auditoria governamental e promove suporte e intercâmbio de conhecimentos entre instituições superiores de auditoria governamental (informação disponível em [www.intosai.org](http://www.intosai.org)).

e a auditoria interna – estabelecido pela direção em suas metas corporativas, para ajudar a realizar as operações da entidade fiscalizada de forma regular, econômica, eficiente e eficaz; garantindo o cumprimento das políticas de gestão; defendendo os bens e recursos; assegurando que os registros contábeis sejam exatos e completos; e a produzindo informação financeira e gerencial tempestiva e confiável. (INTOSAI, 2001, p. 83).

## **2.5 Funções do Controle Externo e do Sistema de Controle Interno**

Verifica-se que o arcabouço constitucional e legal brasileiro estabelecem atribuições e competências para o Sistema de Controle Interno e o Controle Externo.

O artigo 70 da Constituição Federal (1988), conforme comentado anteriormente, define o exercício, pelo Controle Externo, e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder, da fiscalização da União e entidades da Administração Indireta. Conseqüentemente, o Controle Externo e o Sistema de Controle Interno, tal como estão dispostos na Constituição Federal Brasileira, executam funções semelhantes no que se refere ao controle financeiro.

O artigo 71 da mesma Constituição acrescenta que o Controle Externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. No artigo 74 são estabelecidas as competências do Controle Interno, entre elas o apoio ao Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

Com base nesse item específico, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (BRASIL, Lei nº 8443, de 16 jul. 1992, art. 50, II), que rege a estrutura desse Órgão, estabelece que os órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno devem realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer.

Além disso, o TCU publica, anualmente, Decisões Normativas<sup>3</sup> que exigem a emissão, pelos Órgãos de Controle Interno, de relatório, certificado e parecer sobre as contas ordinárias das unidades jurisdicionadas julgadas pelo Tribunal, o que torna na prática o Sistema de Controle Interno – SCI responsável pela prestação de contas das referidas unidades, com o agravante de tais normas estabelecerem os itens que devem ser avaliados pelo Sistema de Controle Interno. No ano de 2010, por meio da Decisão Normativa-TCU nº 110/2010, o Tribunal de Contas da União relacionou no Anexo III as informações gerais que deveriam constar no Relatório de

---

<sup>3</sup> No ano de 2010 foi emitida a Decisão Normativa nº 110/2010, de 1º de dezembro de 2010. Em 2011 foi emitida a Decisão Normativa nº 117/2011, de 19 de outubro de 2011.

Auditoria de Gestão a ser emitido pelos órgãos de Controle Interno, como que aniquilando a sua autonomia para planejar e executar trabalhos próprios de auditoria, conforme segue:

1. Avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras) planejados e/ou pactuados para o exercício, identificando as causas de insucessos no desempenho da ação administrativa.
2. Avaliação dos indicadores de gestão, pelo menos quanto à mensurabilidade e à utilidade do indicador, utilizados pelas unidades jurisdicionadas para avaliar o desempenho da gestão.
3. Avaliação sobre o funcionamento do Sistema de Controle Interno da UJ, devendo contemplar os seguintes aspectos:
  - a) ambiente de controle;
  - b) avaliação de risco;
  - c) procedimentos de controle;
  - d) informação e comunicação;
  - e) monitoramento.
4. Avaliação da situação das transferências mediante convênio, contrato de repasse, termo de parceria, termo de cooperação, termo de compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres, vigentes no exercício de referência, destacando:
  - a) O volume de recursos transferidos;
  - b) A situação da prestação de contas pelos agentes recebedores dos recursos, bem como da análise por parte do concedente;
  - c) A observância pela UJ das exigências previstas nos artigos 11 e 25 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e demais legislação correlata; A estrutura de controle existente na UJ concedente/contratante para garantir o alcance dos objetivos definidos nos respectivos instrumentos;
  - d) Capacidade da UJ em fiscalizar a execução de cada instrumento acordado/contratado, inclusive in loco, bem como para garantir a tempestividade da análise das prestações de contas dos referidos instrumentos;
  - e) O resultado das Tomadas de Contas Especial, se houver, abertas para apuração de responsabilidades e quantificação e ressarcimento do dano.
5. Avaliação, por amostragem, da regularidade dos processos licitatórios realizados por UJ, incluindo os atos relativos à dispensa e à inexigibilidade de licitação, selecionados pelo OCI com base nos critérios de materialidade, relevância e risco. O exame da regularidade dos processos da amostra deve contemplar os elementos abaixo:
  - a) Motivo da contratação;
  - b) Modalidade, objeto e valor da contratação;
  - c) Fundamentação da dispensa ou inexigibilidade;
  - d) Identificação do Contratado (nome/razão social e CPF/CNPJ).
6. Avaliação da gestão de recursos humanos, destacando, em especial, a força de trabalho existente e a observância à legislação

sobre admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal, bem como, se for o caso, sobre concessão de aposentadoria, reforma e pensão.

7. Avaliação do cumprimento pela UJ das determinações e recomendações expedidas pelo TCU, pelo Órgão de CI e pela unidade de CI, quando existir na estrutura do órgão, analisando as eventuais justificativas do gestor para o descumprimento, bem como as providências adotadas em cada caso.

8. Avaliar se a UJ tinha capacidade de intervir previamente sobre as causas que ensejaram a ocorrência de passivos sem a consequente previsão orçamentária de créditos ou de recursos, bem como as medidas adotadas para a gestão desse passivo, se for o caso.

9. Avaliação quanto à conformidade da inscrição de Restos a Pagar no exercício de referência, nos termos do artigo 35 do decreto 93.872/86, ou legislação que o altere.

10. Relação das irregularidades que resultaram em dano ou prejuízo, verificadas por meio da auditoria de gestão e suportadas por evidências devidamente caracterizadas, indicando os atos de gestão ilegais, ilegítimos ou antieconômicos, os responsáveis, o valor do débito e as medidas implementadas com vistas à correção e ao ressarcimento, conforme Quadro III.A.1, acompanhada de avaliação conclusiva sobre as justificativas apresentadas pelos responsáveis.

11. Falhas e irregularidades constatadas que não resultaram em dano ou prejuízo e que ainda não tenham sido corrigidas pelo gestor ou cujas justificativas não tenham sido acatadas, indicando os responsáveis, conforme Quadro III.A.1, e fazendo constar avaliação conclusiva.

12. Avaliação individualizada e conclusiva sobre as justificativas apresentadas pelos responsáveis sobre as irregularidades verificadas na auditoria de gestão e incluídas no relatório de auditoria de gestão do exercício.

13. Avaliação objetiva da posição patrimonial e financeira da entidade, ressaltando os aspectos de confiabilidade das informações e a aderência às normas em vigor.

14. Avaliação quanto à objetividade dos critérios adotados para a aferição da qualificação técnica e capacidade operacional para o chamamento público de convenientes com entidades privadas sem fins lucrativos, conforme Art. 5º do Decreto 6.170/2007.

15. Avaliação objetiva sobre a atualização das informações referentes a contratos e convênios ou outros instrumentos congêneres disponíveis, respectivamente, no Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG e no Sistema de Gestão de Convênios, Contratos de Repasse e Termos de Parceria – SICONV, conforme estabelece o § 3º do art. 19 da Lei nº 12.309, de 9 de agosto de 2010.

16. Avaliação objetiva sobre o cumprimento das obrigações estabelecidas na Lei nº 8.730/1993 pela UJ, relacionadas à entrega e ao tratamento das declarações de bens e rendas, destacando os controles existentes na UJ para garantir que as autoridades e servidores públicos alcançados pela referida norma estejam cumprindo as exigências legais previstas.

17. Avaliação objetiva acerca da aderência da UJ em relação à adoção de critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, materiais de tecnologia da informação (TI) e na contratação de serviços ou obras, bem como sobre informações relacionadas à separação de resíduos recicláveis descartados, em observância, respectivamente, à Instrução Normativa nº 1/2010 e a Portaria nº 2/2010, ambas da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e ao Decreto nº 5.940/2006.

18. Avaliação objetiva sobre a gestão do patrimônio imobiliário de responsabilidade da UJ, classificado como “Bens de Uso Especial”, de propriedade da União ou locado de terceiros, principalmente quanto ao estado de conservação, valor do imóvel, despesas efetuadas com a manutenção, inserção e atualização das informações no Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União – SPIUnet, quando de uso obrigatório pela UJ.

19. Avaliação objetiva sobre a gestão de tecnologia da informação (TI) da UJ, destacando o planejamento existente, o perfil dos recursos humanos envolvidos, os procedimentos para salvaguarda da informação, a capacidade para o desenvolvimento e produção de sistemas e os procedimentos para a contratação e gestão de bens e serviços de TI.

Já no ano de 2011 o TCU emitiu a Decisão Normativa nº 117/2011, cujo Anexo III dispõe as avaliações a serem contempladas no relatório de auditoria de gestão do Sistema de Controle Interno, conforme segue:

1. Avaliação da conformidade das peças de que trata o art. 13 da IN TCU nº 63/2010 sob os seguintes aspectos:
  - a) se a unidade jurisdicionada elaborou todas as peças a ela atribuídas pelas normas do Tribunal de Contas da União para o exercício de referência;
  - b) se as peças contemplam os formatos e conteúdos obrigatórios nos termos da DN TCU nº 108/2010, da Portaria-TCU nº 123/2011 e desta Decisão Normativa.
2. Avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras) planejados ou pactuados para o exercício, identificando as causas de insucessos no desempenho da ação administrativa.
3. Avaliação dos indicadores instituídos pela unidade jurisdicionada para avaliar o desempenho da sua gestão, pelo menos, quanto à:
  - a) capacidade de representar, com a maior proximidade possível, a situação que a UJ pretende medir, inclusive, de refletir os resultados das intervenções efetuadas na gestão;
  - b) capacidade de proporcionar medição da situação pretendida ao longo do tempo, por intermédio de séries históricas;
  - c) confiabilidade das fontes dos dados utilizados para o cálculo do indicador, avaliando, principalmente, se a metodologia escolhida para a coleta, processamento e divulgação é transparente e reprodutível por outros agentes, internos ou

externos à unidade;

d) facilidade de obtenção dos dados, elaboração do indicador e de compreensão dos resultados pelo público em geral;

e) razoabilidade dos custos de obtenção do indicador em relação aos benefícios para a melhoria da gestão da unidade.

4. Avaliação da gestão de pessoas, em especial, da força de trabalho existente e da observância à legislação sobre admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal, bem como, se for o caso, sobre concessão de aposentadorias, reformas e pensões.

A Avaliação deste item deve contemplar, também, a verificação:

a) do efetivo do prazo indicado no art. 7º da Instrução Normativa TCU nº 55, de 24 de outubro de 2007, para cadastramento, no Sisac, dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão emitidos em 2011;

b) do efetivo cumprimento do prazo indicado no art. 11, caput, da Instrução Normativa TCU nº 55, de 24 de outubro de 2007, para registro, no Sisac, dos pareceres quanto à legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão emitidos em 2011;

c) da consistência das informações prestadas pela UJ no relatório de gestão em atendimento ao item 5 da Parte A do Anexo II da DN TCU nº 108/2010, cujo detalhamento está posto no item 5 da Portaria-TCU nº 123/2011.

5. Avaliação da estrutura de controles internos instituída pela unidade jurisdicionada com vistas a garantir que seus objetivos estratégicos para o exercício fossem atingidos. A avaliação de que trata este item deve ser realizada, pelo menos, em relação a duas áreas que melhor representam o negócio da unidade jurisdicionada e deve buscar, também, a confirmação ou não do posicionamento assumido pela unidade jurisdicionada no Relatório de Gestão quando do atendimento do item 9 da Parte A do Anexo II da DN TCU nº 108/2010, detalhado no item 9 da Portaria-TCU nº 123/2011, considerando as afirmativas que compõem o Quadro A.9.1 desse item.

6. Avaliação objetiva acerca da aderência da UJ aos critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, materiais de tecnologia da informação (TI) e na contratação de serviços ou obras, bem como sobre informações relacionadas à separação de resíduos recicláveis descartados, em observância, respectivamente, à Instrução Normativa nº 1/2010 e a Portaria nº 2/2010, ambas da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e ao Decreto nº 5.940/2006. A avaliação deve buscar, também, a confirmação ou não do posicionamento assumido pela unidade jurisdicionada no Relatório de Gestão quando do atendimento do item 10 da Parte A do Anexo II da DN TCU nº 108/2010, detalhado no item 10 da Portaria-TCU nº 123/2011, considerando as afirmativas que compõem o Quadro A.10.1 desse item.

7. Avaliação objetiva sobre a gestão de tecnologia da informação (TI) da UJ, destacando o planejamento existente, o perfil dos recursos humanos envolvidos, os procedimentos para salvaguarda da informação, a capacidade para o desenvolvimento e produção de sistemas e os procedimentos para a contratação e gestão de bens e

serviços de TI. A avaliação deve buscar, também, a confirmação ou não do posicionamento assumido pela unidade jurisdicionada no Relatório de Gestão quando do atendimento do item 12 da Parte A do Anexo II da DN TCU nº 108/2010, detalhado no item 12 da Portaria-TCU 123/2011, considerando as afirmativas que compõem o Quadro A.12.1 desse item.

8. Avaliação da situação das transferências mediante convênio, contrato de repasse, termo de parceria, termo de cooperação, termo de compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres, vigentes no exercício de referência, devendo abordar, pelo menos:

- a) A consistência das informações prestadas pela UJ no relatório de gestão sobre este tema;
- b) O volume de recursos transferidos pela UJ comparado à quantidade de termos vigentes no exercício de referência;
- c) A situação da prestação de contas pelos agentes recebedores dos recursos;
- d) A situação do tratamento às contas prestadas ao órgão ou unidade concedente, repassador dos recursos;
- e) A observância pela UJ das exigências previstas nos artigos 11 e 25 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;
- f) A estrutura de controles da UJ concedente/contratante para:
  - i. garantir o alcance dos objetivos definidos nos respectivos instrumentos;
  - ii. para analisar a prestação de contas;
  - iii. para realizar as fiscalizações da execução do objeto da avença, inclusive por intermédio de verificações físicas e presenciais;
- g) As Tomadas de Contas Especiais (TCE) relacionadas às transferências abertas para apuração de responsabilidades e quantificação e ressarcimento do dano, avaliando:
  - i. a proporção de TCE, em termos quantitativos e de volume de recursos, em relação à quantidade de instrumentos de transferências firmados;
  - ii. a razoabilidade do lapso temporal entre a data de ocorrência do dano e a instauração da TCE;
  - iii. os resultados obtidos com as TCE relacionadas às transferências em relação aos retornos para os cofres públicos.
- h) A conformidade do chamamento público com o disposto no parágrafo único do art. 4º e art. 5º do Decreto nº 6.170/2007, caso a unidade jurisdicionada tenha se utilizado da prerrogativa de que trata o caput do art. 4º do Decreto nº 6.170/2007;
- i) A qualidade e a completude das informações referentes a contratos e convênios ou outros instrumentos congêneres inseridas, respectivamente, no Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG e no Sistema de Gestão de Convênios, Contratos de Repasse e Termos de Parceria – SICONV, conforme estabelece o § 3º do art. 19 da Lei nº 12.309, de 9 de agosto de 2010.

9. Avaliação, por amostragem, da regularidade dos processos licitatórios realizados pela UJ, incluindo os atos relativos à dispensa e à inexigibilidade de licitação, selecionados pelo órgão de Controle Interno com base nos critérios de materialidade, relevância e risco.

No relatório de auditoria, além de discorrer sobre a metodologia utilizada para a escolha da amostra, o órgão de Controle Interno deve abordar, pelo menos, os seguintes elementos:

- a) Sobre a totalidade das contratações feitas pela UJ:
    - i. quantidade de processos licitatórios realizados e os montantes contratados no exercício pela UJ, considerando diversas modalidades, inclusive dispensa e inexigibilidade;
    - ii. consistência das informações prestadas pela UJ no relatório de gestão;
    - iii. estrutura de controles da UJ com vista a garantir a regularidade das contratações.
  - b) Sobre os processos da amostra:
    - i. identificação do Contratado (nome/razão social e CPF/CNPJ).
    - ii. motivação da contratação;
    - iii. modalidade, objeto e valor da contratação;
    - iv. fundamentação da dispensa ou inexigibilidade, se for o caso;
    - v. conclusão sobre a regularidade dos processos avaliados;
    - vi. avaliação quanto à possibilidade de extrapolação das conclusões obtidas a partir dos processos analisados para o universo das contratações realizadas pela UJ no exercício.
10. Avaliação da gestão do uso dos cartões de pagamento do governo federal, em especial quanto aos seguintes aspectos:
- a) consistência das informações prestadas pela unidade jurisdicionada no relatório de gestão;
  - b) conformidade da instituição e da utilização dos cartões de pagamento com as disposições dos Decretos nºs 5.355/2005 e 6.370/2008;
  - c) adequabilidade da estrutura de controles internos administrativos para garantir o regular uso dos cartões de pagamento.
11. Avaliação dos registros de passivos sem prévia previsão orçamentária de créditos ou de recursos, no mínimo, quanto aos seguintes aspectos:
- a) análise histórica dos registros ocorridos nas contas pertinentes no exercício de referência;
  - b) capacidade que a UJ tinha para intervir previamente sobre as causas do registro do passivo nessas condições;
  - c) medidas adotadas pela UJ para a gestão do passivo nessas condições.
12. Avaliação da conformidade da manutenção do registro de valores em restos a pagar não processados com o disposto no artigo 35 do decreto 93.872/86, ou legislação que o altere, e no Decreto nº 7.468, de 28 de abril de 2011.
13. Relação das irregularidades que resultaram em dano ou prejuízo, verificadas por meio da auditoria de gestão e suportadas por evidências devidamente caracterizadas, indicando os atos de gestão ilegais, ilegítimos ou antieconômicos, os responsáveis, o valor do débito e as medidas implementadas com vistas à correição e ao ressarcimento, conforme Quadro III.A.1, acompanhada de avaliação conclusiva sobre as justificativas apresentadas pelos responsáveis.
14. Falhas e irregularidades constatadas que não resultaram em dano ou prejuízo e que ainda não tenham sido corrigidas pelo gestor

ou cujas justificativas não tenham sido acatadas, indicando os responsáveis, conforme Quadro III.A.1, e fazendo constar avaliação conclusiva.

15. Avaliação individualizada e conclusiva sobre as justificativas apresentadas pelos responsáveis sobre as irregularidades verificadas na auditoria de gestão e incluídas no relatório de auditoria de gestão do exercício.

16. Avaliação objetiva sobre o cumprimento das obrigações estabelecidas na Lei nº 8.730/1993 pela UJ, relacionadas à entrega e ao tratamento das declarações de bens e rendas, destacando os controles existentes na UJ para garantir que as autoridades e servidores públicos alcançados pela referida norma estejam cumprindo as exigências legais previstas.

17. Avaliação objetiva sobre a gestão do patrimônio imobiliário de responsabilidade da UJ classificado como “Bens de Uso Especial” de propriedade da União ou locado de terceiros. A avaliação deve contemplar, pelo menos, os seguintes aspectos da gestão dos imóveis:

- a) suficiência da estrutura de pessoal da UJ para bem gerir os bens imóveis sob sua responsabilidade, da União, próprios ou locado de terceiros;
- b) existência ou não de estrutura tecnológica para gerir os imóveis;
- c) correção e completude dos registros dos imóveis no Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União – SPIUnet, quando de uso obrigatório pela UJ;
- d) análise comparativa dos gastos realizados com a manutenção dos imóveis da próprios e da União e com os gastos com a manutenção de imóveis locados de terceiros;
- e) regularidade dos processos de locação de imóveis de terceiros, principalmente em relação à adequação dos preços contra-tuais dos alugueis aos valores de mercado;
- f) indenização, pelos locadores, das benfeitorias úteis e necessárias realizadas no exercício pelos entes públicos locatários, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.245/91;
- g) existência de segregação contábil suficientemente analítica para a distinção dos registros relativos à despesas com:
  - i. locação de imóveis para uso servidores;
  - ii. locação de imóveis para uso do órgão, unidade ou subunidade;
  - iii. manutenção dos imóveis próprios e da União;
  - iv. manutenção dos imóveis locados de terceiros privados ou de outras esferas públicas;
  - v. manutenção dos imóveis locados de outros órgãos e entidades da administração pública federal.

18. Avaliação da gestão da unidade jurisdicionada sobre as renúncias tributárias praticadas, especialmente sobre:

- a) consistência das informações prestadas pela UJ no relatório de gestão, principalmente no sentido de verificar se todas as renúncias praticadas pela UJ foram declaradas conforme estabelecem as normas que regem esse relatório;
- b) estrutura de controles instituída pela UJ para o gerenciamento das renúncias tributárias;

c) avaliação da estrutura da UJ para tratamento das prestações de contas de renúncias de receitas.

19. Situações não contempladas nos demais itens do relatório de auditoria de gestão, identificadas e analisadas pelo órgão de Controle Interno, que, na opinião desse órgão de controle, afetem o julgamento da gestão dos responsáveis arrolados no processo de contas.

Dessa forma, a autonomia do Sistema de Controle Interno para efetuar auditorias e fiscalizações resta prejudicada e tal dispositivo acarreta uma interferência gerencial direta no planejamento e na execução de seus trabalhos.

Ocorre que, conforme estabelecido no artigo 71 da Lei Maior Federal, o TCU é responsável pelo julgamento de 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. A Lei Orgânica da Corte de Contas (BRASIL, Lei nº 8443, de 16 jul. 1992, art. Art. 7º) caminha no mesmo sentido, não cabendo, portanto, a delegação dessa primordial função constitucional a outro órgão ou Ente, mesmo que somente a execução dos trabalhos de auditoria e fiscalização para avaliar a gestão desses responsáveis, pois esse é parte essencial da formação de opinião para o julgamento adequado do gestor responsável.

Ao encontro dessa visão, o inciso I do artigo 50 da referida Lei Orgânica do TCU foi vetado pelo Presidente da República à época, uma vez que estabelecia uma hierarquia indevida às prerrogativas de planejar, programar e executar as funções atribuídas ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal que no apoio ao Controle Externo deveria:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas da União, programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios, na forma estabelecida no Regimento Interno.

Fica claro, portanto, que o artigo 74 da Carta Magna, ao estabelecer o apoio do Controle Interno ao Controle Externo, pretende atribuir ao inciso IV o sentido de auxílio mútuo entre os dois controles, e não o de cumprimento, pelo referido Sistema de Controle Interno, de determinações do Tribunal de Contas da União, como ocorre na prática atual.

O próprio Decreto nº 3.591/2000 estabelece que:

Parágrafo único. O apoio ao controle externo, sem prejuízo do disposto em legislação específica, consiste no fornecimento de informações e dos resultados das ações do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL. Decreto nº 3.591/2000, 6 set. 2000, Art. 5º)

A Norma de Auditoria Governamental do *United States Government Accountability Office* (U.S. GAO, na sigla em inglês)<sup>4</sup> sustenta que auditores podem não ter a devida independência para realizar julgamentos objetivos prejudicando os trabalhos desenvolvidos nos seguintes casos:

- \* **Interferências externas** que limitem ou modifiquem o **escopo** dos trabalhos de auditoria, incluindo pressões para reduzir a extensão dos trabalhos para reduzir custos.
- \* **Interferências externas** na seleção ou na aplicação dos procedimentos de auditoria ou na seleção das transações a serem examinadas.
- \* **Restrições desarrazoadas** ao tempo destinado à conclusão da auditoria e emissão do relatório. (U.S. GAO, 2011, A3.07, Apêndice I – Guia Suplementar, tradução nossa, grifo nosso).

Tais questões, que devem ser evitadas em trabalhos de auditoria, pois prejudicam a autonomia do auditor, são práticas comumente utilizadas pelo Controle Externo (TCU) sobre as atividades desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Isso, uma vez que o escopo dos trabalhos de auditoria do Sistema de Controle Interno são definidos, indiretamente, por meio das Decisões Normativas editadas anualmente pelo TCU, indicando quais itens devem ser examinados e de que forma os trabalhos de Auditoria de Avaliação da Gestão devem ser realizados. Também, por meio das citadas Decisões Normativas Anuais, impõe prazos limitados e exíguos à entrega dos Processos de Contas que devem conter, entre outros documentos, o Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão do Sistema de Controle Interno.

Enfim, o Controle Externo impõem normas e determinações que interferem na autonomia gerencial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

---

<sup>4</sup> Similar ao Tribunal de Contas da União no Brasil, é um órgão Estadunidense ligado ao Congresso que exerce controle sobre os gastos públicos em âmbito federal.

## 2.6 Tipos de decisões exaradas pelo TCU

O Tribunal de Contas da União emite diversos tipos de decisões, expressado por meio de Súmulas, Acórdãos, Decisões, Atas, Atos de Admissão e Concessão, Decisões e Relações.

Nesse contexto, existem dois tipos de decisões do TCU importantes para este trabalho: (i) os Acórdãos e os Acórdãos em Relações com determinações aos órgãos e às unidades jurisdicionadas ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que interferem indiretamente em suas atividades, na medida em que a Corte de Contas solicita o acompanhamento pelo CI, nos trabalhos de auditoria de prestação de contas, de tais determinações nas Decisões Normativas acima referenciadas; e (ii) os Acórdãos e os Acórdãos em Relações com determinações diretas ao referido Sistema, interferindo diametralmente em suas atividades.

Para evitar a interferência do Controle Externo sobre as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, faz-se necessária a **mudança de paradigma, com alterações constitucionais, bem como a edição de** normativos específicos, que caracterizem as atividades de ambos e a conjugação de esforços e o auxílio mútuo entre os dois controles.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa baseou-se em estudo de caso sobre os órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, gerando conhecimentos para resposta aos problemas expostos neste estudo.

O presente estudo tem a natureza de cunho aplicado, com uma forma de abordagem qualitativa, na medida em realizou-se pesquisas no Portal do Tribunal de Contas da União na Internet, estabelecendo uma ligação de tais pesquisas com as interferências gerenciais do Controle Externo sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Destarte, esta pesquisa tem o fim explicativo de demonstrar as interferências do Controle Externo sobre as atividades gerenciais desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, atribuindo-lhes as razões e propondo uma melhoria nessa relação.

O universo da pesquisa abrangeu todos os Acórdãos exarados pelo TCU, nos anos de 2008 a 2011, cuja Unidade Jurisdicionada interessada estivesse ligada ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A amostra se baseou nos Acórdãos que possuíssem determinações diretas ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A coleta dos Acórdãos se deu por meio do Portal do TCU na Internet.

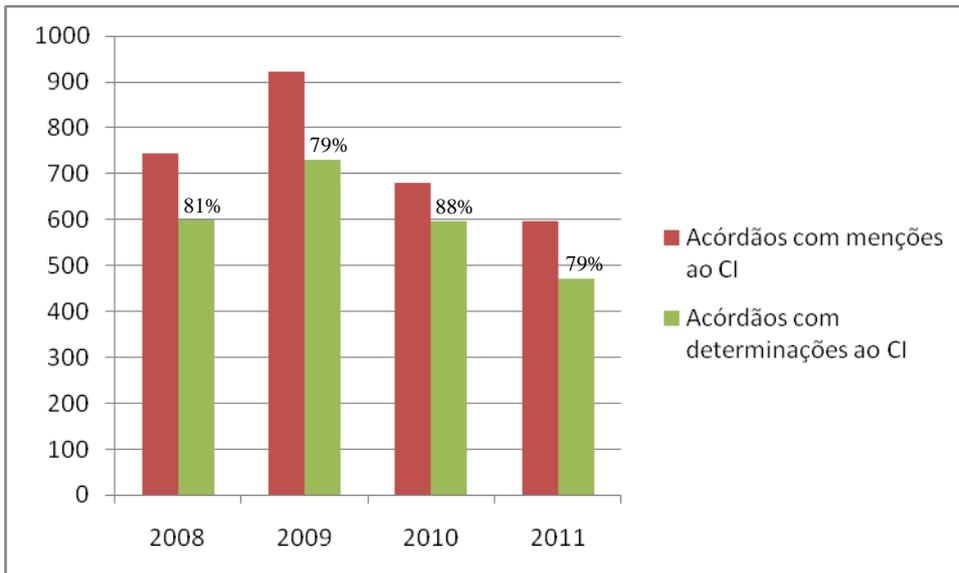
Os meios adotados para a consecução dos objetivos colimados foram a pesquisa telematizada, em virtude do uso da Internet para buscar Acórdãos exarados pelo TCU e documental, considerando-se a utilização de documentos eventuais para complementar o estudo.

A partir da amostra selecionada, segundo os critérios supramencionados, ocorreu a tabulação de dados obtidos e a avaliação do pesquisador, com a **explicação dos fatores que contribuem** para a ocorrência de interferências gerenciais do Controle Externo, representado pelo TCU, sobre as atividades e a autonomia gerencial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por meio do **método indutivo**, pois se chegou a **conclusões prováveis e gerais** sobre o conteúdo das hipóteses.

## 4 RESULTADOS OBTIDOS

Observando-se a base de dados no Portal Eletrônico do TCU, conforme pesquisa realizada em fevereiro de 2012, de acordo com o método indutivo, identificaram-se 19.795 Acórdãos emitidos em 2011, 13.567 em 2010, 11.579 em 2009 e 8.574 em 2008. A partir desses dados foram utilizados os argumentos da pesquisa definidos como: (i) Controladoria-Geral da União e Controladoria Geral da União; (ii) SFC/CGU; (iii) Secretaria Federal de Controle Interno; (iv) CGU; (v) Ciset; e (vi) Secretaria de Controle Interno. Com esses argumentos foram obtidos 596, 681, 922 e 745 Acórdãos com menções de determinações ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal em 2011, 2010, 2009 e 2008, respectivamente. Desses, 472 (79%), 598 (88%), 731 (79%) e 600 (81%) Acórdãos possuíam menções de determinações ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme gráfico a seguir:

Gráfico 1 – Acórdãos com menções ao Controle Interno Federal

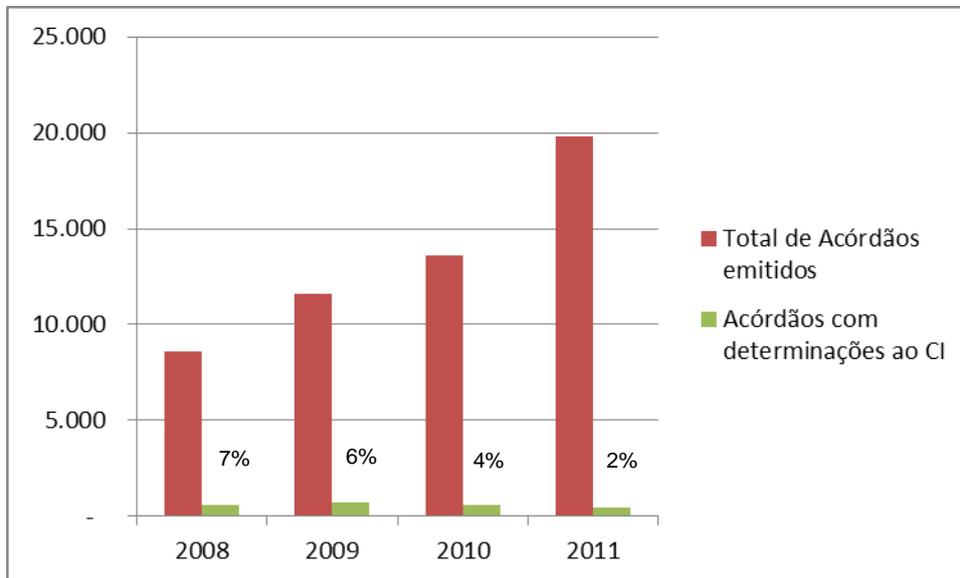


Fonte: Site do TCU

Percebe-se, nos dados acima demonstrados, que elevado é o número de Acórdãos com determinações que provocaram algum tipo de demanda ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, o que, *de per se*, pode ser considerada uma interferência gerencial sobre suas atividades Constitucionais. Considerando o universo **total** Acórdãos emitidos entre 2008 e 2011, verifica-se, também, um

número relativamente considerável de determinações ao Controle Interno, conforme gráfico que segue:

Gráfico 2 – Percentual de Acórdãos com determinações ao Controle Interno Federal



Fonte: Site do TCU

O resultado da pesquisa demonstra que as normas de auditoria internacionalmente aceitas de instituições como IIA, IFAC, IASB e a do próprio INTOSAI, do qual o TCU é membro fundador, não estão sendo obedecidas na medida em que tais normas são uníssonas ao regular que interferências externas no planejamento, escopo, extensão e metodologia do **auditor**, no caso em estudo o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, são colocadas em risco, pois ferem a sua independência, autonomia e imparcialidade.

Além disso, as **Decisões Normativas-TCU nºs 117;2011**, de 19 de outubro de 2011, e **110/2010**, de 1º de dezembro de 2010, que dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis teriam suas contas de 2011 e 2010, respectivamente, julgadas pelo Tribunal de Contas da União – determina o conteúdo do relatório de auditoria, o itens **a serem avaliados, a extensão dos testes a serem aplicados e a forma e o prazo em que as informações requeridas devem ser prestadas**, demonstrando clara interferência nas atividades e autonomia gerencial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Verifica-se, no entanto, uma redução progressiva, de 2008 a 2011, nas determinações do TCU ao Sistema de Controle Interno Federal, o que pode indicar uma postura da Corte de Contas mais moderna e em consonância com os

normativos e princípios internacionais de auditoria, em relação ao Controle Interno Federal.

## 5 CONCLUSÕES

Com base nos resultados obtidos na pesquisa, conforme delineado no quarto Capítulo, percebe-se que a forma de atuação do Controle Externo provoca interferências gerenciais sobre as atividades e a autonomia gerencial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o que responde positivamente ao problema de pesquisa levantado na letra “a” do Capítulo 1 deste trabalho.

Sem as interferências gerenciais do Controle Externo, a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no cumprimento de suas finalidades constitucionais seria mais autônoma gerencialmente, na medida em poderia centrar suas ações em atividade próprias, mais condizentes com sua finalidade de alerta e orientação aos jurisdicionados quanto ao cumprimento das metas previstas no plano plurianual, à execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, à comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, sob os aspectos da eficácia e da eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, e ao exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União. Assim, a resposta à questão do problema proposto na letra “b” do Capítulo 1 desta peça técnica também é positiva.

Uma alternativa para evitar as referidas interferências do Controle Externo sobre as atividades de planejamento, execução e desenvolvimento de fiscalizações e auditorias do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal seria adotar um modelo mais moderno de normas que enfoquem o processo de controle globalmente, impedindo a ocorrência das hipóteses aventadas, nas quais o Controle Externo emite determinações aos seus órgãos e entidade jurisdicionados e exige o acompanhamento do seu cumprimento pelo Sistema de Controle do Poder Executivo Federal, além de decisões normativas anuais que definem quais itens devem ser avaliados e como o Sistema de Controle Interno deve realizar auditorias de gestão sobre as prestações de contas de responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Pública direta e indireta, interferindo em sua autonomia gerencial.

A adoção desse novo modelo dependeria de uma série de fatores, tais como a alteração e/ou adaptação da legislação vigente, por meio de Emendas Constitucionais e projetos de Lei, e a edição de instruções conjuntas entre o TCU e

o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o que na conjuntura atual do País com crises econômicas e problemas éticos se torna de difícil aplicação.

Outra possibilidade seria sensibilizar os governantes no poder de que o TCU possui a atribuição constitucional de executar auditorias de gestão e julgar os responsáveis por prestação de contas, e, que, portanto, não pode delegar tal atribuição a outros órgãos, uma vez que a função constitucional do Controle Interno de apoio ao Controle Externo no exercício de sua missão institucional não é sinônimo de submissão, mas sim de auxílio mútuo entre os dois controles.

Apresentaram-se algumas limitações ao objeto do trabalho proposto, uma vez que não se fez crível quantificar o ganho de autonomia gerencial que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal obteria ao cessar as interferências do Controle Externo sobre suas atividades.

Fica a sugestão de abordar, em futuros trabalhos, o estudo para a adoção de um modelo mais moderno que considere o processo de controle de gastos públicos no Brasil em sua totalidade e que evite a sobreposição de trabalhos e funções, com a completa integração, em um único eixo, do Sistema de Controle Interno ao Controle Externo, a exemplo do modelo adotado em outros países.

Tal proposta seria enviada ao Tribunal de Contas da União e aos Órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com vistas a provocar o debate necessário à mudança de paradigma existente.

Em certa medida, a Corte de Contas vem reduzindo progressivamente, conforme se percebe **no gráfico 2**, as determinações ao Controle Interno Federal. De acordo com reunião realizada com a Sexta Secex do TCU em janeiro de 2012, as novas diretrizes daquela casa são no sentido de não realizar determinações para que o Controle Interno acompanhe a implementação de medidas exigidas pelo TCU aos seus jurisdicionados, o que já representa um grande avanço na sistemática adotada, rumo à modernização e à otimização dos trabalhos e funções dos controles internos e externos no Brasil.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 25 mai. 2011.

\_\_\_\_\_. Decisão Normativa TCU nº 110, de 1º de dezembro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2010 julgadas pelo Tribunal de Contas da União. Disponível em: <[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)>. Acesso em: 10 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Decisão Normativa TCU nº 117, de 19 de outubro de 2011. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2011 julgadas pelo Tribunal de Contas da União. Disponível em: <[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)>. Acesso em: 12 dez. 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto 3.591/2000, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 set. 2000. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 29 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, p. 2745, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 29 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jul. 1992. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 25 mai. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 fev. 2001. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 25 mai. 2011.

BUGARIN, Maurício Soares; VIEIRA, Laércio Mendes; GARCIA, Leice Maria. **O Controle dos gastos públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade**. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CAMPOS, V. F. Gerenciamento pelas Diretrizes. Belo Horizonte: **Fundação Christiano Ottoni**. Escola de Engenharia da Universidade Federal de Minas Gerais, 1996.

CASTRO, Domingos P. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a**

criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organizações dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. Sistema de Controle Interno. **Informativo do TCE-PE**, Recife, ano II, n. 15, p. 2, nov. 2000, Disponível em: <<http://citadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>>. Acesso em: 25 de maio de 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI), **Normas de Auditoria da INTOSAI**. Estados Unidos da América, Washington, D.C., 2001.

MEIRELLES, H. L., **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 12. ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

MOURA, S.; MAIA, S.; SÁ A. **Controle Jurisdicional e o Ato Administrativo**. 2004. Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Pós-Graduação em Direito Público, Faculdade Integrada de Pernambuco, Acre, 2004.

SOUZA JÚNIOR, Paulo Roberto de. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

TOSTES, A. P. N. Bicalho. **Organização Administrativa Brasileira**. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Curso Prático de Direito Administrativo. 2. ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Government Auditing Standards**. Estados Unidos da América, Washington, D.C. Internet Version, 2011.

ZYMLER, Benjamin. Questões de Controle. Controle das Finanças Públicas no Brasil: Visão Atual e Prospectiva. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília: v. 29 , n. 76, abr./jun. 1998.