

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Henrique da Silveira Nunes¹

RESUMO

A administração pública brasileira possui uma série de mecanismos de controle com o propósito de garantir a correta aplicação do dinheiro do contribuinte. Dentre esses mecanismos destaca-se o de controle interno do Poder Executivo Federal, estruturado sob a forma de sistema, tendo a Controladoria-Geral da União como seu órgão central. Ao longo deste trabalho, desenvolvido a partir de pesquisa explicativa bibliográfica e documental, buscou-se a compreensão sobre o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, descrevendo sua estrutura, suas atribuições e seus métodos de trabalho, além de fazer um breve retrospecto sobre o controle na administração pública brasileira desde a época do Brasil colonial. Após a análise, pode-se concluir que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal desempenha um papel de alta responsabilidade e complexidade na busca da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na gestão da coisa pública.

Palavras-chave: Controle Interno. Sistema de Controle Interno. Auditoria Governamental. Controle na Administração Pública.

1. INTRODUÇÃO

¹ Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do Prof. Roberto Pesavento, em julho de 2013. E-mail: henrique.snunes@inss.gov.br.

Não é de hoje que o Brasil enfrenta problemas graves relacionados com a gestão da coisa pública. Não apenas a corrupção de gestores públicos, mas também o uso dos recursos públicos de forma pouco eficiente, acarretando na deficiência de serviços públicos prestados em áreas vitais para a sociedade, como a educação, infraestrutura e segurança pública.

Tais deficiências não podem ser associadas com a falta de recursos, posto que nas últimas décadas a carga tributária vem crescendo ano após ano, tornando a participação do Estado na sociedade cada vez maior.

Ora, se a ação governamental não vem sendo desempenhada a contento, mas o problema não decorre da falta de dinheiro, fica evidente que o problema é na qualidade da gestão pública.

Existe uma frase, de autoria desconhecida, que traduz o risco da ausência de um rigoroso controle sobre a máquina pública: “A burocracia está se expandindo para satisfazer as necessidades da burocracia expandida”. Ou seja, se não houver um controle sobre a finalidade da aplicação dos recursos públicos, eles se perderão nos meandros da gigantesca estrutura da administração pública e serão desperdiçados.

E é justamente aí que entra controle interno da gestão pública, pois ele, com o passar do tempo, passou a não se limitar apenas em verificar a mera legalidade das ações dos administradores públicos, mas também a fiscalizar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade do manejo dos recursos do contribuinte. Tornou-se, portanto, os olhos do cidadão, com relação ao uso devido dos bens públicos (BRITO, 2009).

Nesse sentido, KANITZ (1999) diagnosticou o problema com bastante propriedade:

O Brasil não é um país intrinsecamente corrupto. Não existe nos genes brasileiros nada que nos predisponha à corrupção, algo herdado, por exemplo, de desterrados portugueses.

A Austrália que foi colônia penal do império britânico, não possui índices de corrupção superiores aos de outras nações, pelo contrário. Nós brasileiros não somos nem mais nem menos corruptos que os japoneses, que a cada par de anos têm um ministro que renuncia diante de denúncias de corrupção.

Somos, sim, um país onde a corrupção, pública e privada, é detectada somente quando chega a milhões de dólares e porque um irmão, um genro, um jornalista ou alguém botou a boca no trombone, não por um processo sistemático de auditoria. As nações com menor índice de corrupção são as que têm o maior número de auditores e fiscais formados e treinados. A Dinamarca e a Holanda possuem 100 auditores por 100.000 habitantes. Nos países efetivamente auditados, a corrupção é detectada no nascedouro ou quando ainda é pequena. O Brasil, país com um dos mais elevados índices de corrupção, segundo o World Economic Forum, tem somente oito

auditores por 100.000 habitantes, 12.800 auditores no total. Se quisermos os mesmos níveis de lisura da Dinamarca e da Holanda precisaremos formar e treinar 160.000 auditores.

Dentro do Poder Executivo Federal esse controle é realizado por seu Sistema de Controle Interno. Este sistema é o responsável por combater, de forma preventiva e corretiva, os malfeitos realizados na gestão da coisa pública.

Com este trabalho, procura-se descrever o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, seu histórico, estrutura atual e formas de atuação.

2. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Em primeiro lugar, precisamos conceituar apropriadamente o que é controle.

Para Guerra (2005), entende-se o controle como a fiscalização, ou seja, a inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando a averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com o objetivo de correção, decidindo sobre a regularidade ou irregularidade do ato praticado. Nesse sentido, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor.

Em uma definição mais direcionada à administração pública, Mileski (*apud* LIMA, 2009, p. 3) aponta o controle como corolário do Estado Democrático de Direito, obstando o abuso de poder por parte da autoridade administrativa, fazendo com que ela pautue sua atuação pela defesa do interesse coletivo, mediante uma fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva.

O setor público possui vários mecanismos sobrepostos de controle:

- a) Controle administrativo;
- b) Supervisão Ministerial;
- c) Controle interno;
- d) Controle externo; e
- e) Controle judicial.

Controle administrativo é aquele exercido pelo dirigente de cada órgão público e de suas subdivisões sobre os atos dos servidores sob seu comando, como parte integrante de suas atribuições como superior hierárquico. É, portanto, a modalidade de controle que está mais presente no cotidiano das repartições públicas.

Supervisão Ministerial, por sua vez, é o controle exercido pelos Ministros de Estado sobre as entidades integrantes da administração indireta que estejam vinculadas ao ministério. Trata-se de um controle finalístico, relacionado aos objetivos e à eficiência da entidade supervisionada, sem relação hierárquica, em virtude da independência e autonomia de que gozam os integrantes da administração indireta.

O controle interno, realizado por órgãos integrantes de cada um dos poderes constituídos e organizado sob a forma de sistema, exerce, dentre outras atribuições, a fiscalização sobre a legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e economicidade na gestão financeira, orçamentária, contábil, patrimonial e operacional dos atos praticados pelos gestores públicos.

O controle externo é aquele realizado pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), sobre as contas dos gestores públicos e sobre a aplicação de recursos públicos. Caracteriza-se por ser um controle não apenas técnico, mas também político, posto que os integrantes do Poder Legislativo, na qualidade de representantes da sociedade, podem decidir sobre a regularidade das contas prestadas por gestores públicos com base em juízos de oportunidade e conveniência do uso dos recursos públicos, não se restringindo apenas aos critérios formais.

Por fim, os atos da administração pública estão também sujeitos ao controle judicial, quando o Poder Judiciário for acionado através de ações como as de improbidade administrativa e as ações populares, dentre outras, visto que vigora no país o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, o que significa, em síntese, que qualquer pessoa ou o Ministério Público poderá submeter ao crivo da justiça atos que representem lesão ou ameaça aos seus direitos, nisso se incluindo os atos lesivos ao patrimônio público.

3. HISTÓRICO DO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Desde a época do Brasil-colônia já existia o controle das contas públicas, exercido pela Coroa Portuguesa. Exemplos disso foram as primeiras ações disciplinares referentes à arrecadação de dízimos, ao tombamento de bens públicos, ao registro da receita e da despesa. Também havia a exigência de prestação de contas por parte dos provedores (espécie de tesoureiro) das Capitânicas Hereditárias e a possibilidade de aplicação de penalidades em caso de falta do numerário.

Com a vinda da família real para o Brasil, em 1808, foram criados o Erário Régio e o Conselho de Fazenda, que possuíam a atribuição de coordenar e controlar os dados referentes ao patrimônio e aos fundos públicos brasileiros.

Após a proclamação da independência, em 1822, foi criado o Tesouro Nacional, com características de tribunal e que nos anos seguintes viria a dar os primeiros passos no sentido de controlar a gestão governamental por meio dos orçamentos públicos e dos balanços gerais (BRITO, 2009).

Em 1831 foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional, agrupando as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional com as de controle patrimonial do Conselho da Fazenda, competindo-lhe a administração da receita pública, despesa pública, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas das repartições públicas, análise de empréstimos e da legislação fazendária. Possuía, ainda, o poder de inspeção das repartições fiscais e de demissão de funcionários públicos ímprobos (BRITO, 2009).

Na sequência da proclamação da república, Deodoro da Fonseca, acolhendo proposta de seu Ministro da Fazenda, Ruy Barbosa, criou o Tribunal de Contas da União, em 1890, com poderes de exame, revisão e julgamento de todas as operações concernentes à receita e despesa da República, e de controle prévio de todos os atos do Presidente da República e de seus Ministros capazes de criar despesas ou de comprometer as finanças nacionais.

A Exposição de Motivos através da qual Ruy Barbosa submeteu ao presidente a proposta de criação do Tribunal de Contas da União (*apud* R. TCU, 1999) é bastante esclarecedora com relação à necessidade da criação de mecanismos de controle sobre a gestão pública:

Generalíssimo - O Governo Provisório, no desempenho da missão que tomou aos ombros, propôs ao país uma Constituição livre, que, para firmar as instituições democráticas em sólidas bases, só espera o julgamento dos eleitos da nação. Outras leis vieram sucessivamente acudir aos diversos ramos da atividade nacional, que só

dependiam desse concurso, para produzir seus benéficos resultados em proveito do desenvolvimento comum.

Faltava ao Governo coroar a sua obra com a mais importante providencia, que uma sociedade política bem constituída pôde exigir de seus representantes. Referimo-nos à necessidade de tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana, em sua missão de prover às necessidades publicas mediante o menor sacrificio dos contribuintes, à necessidade urgente de fazer dessa lei das leis uma força da nação, um sistema saibo, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousem perturbar-lhe o curso traçado.

Nenhuma instituição é mais relevante, para o movimento regular do mecanismo administrativo e político de um povo, do que a lei orçamentaria. Mas em nenhuma também ha maior facilidade aos mais graves e perigosos abusos. O primeiro dos requisitos para a estabilidade de qualquer fôrma de governo constitucional consiste em que o orçamento deixe de ser uma simples combinação formal, como mais ou menos tem sido sempre, entre nós, e revista o caracter de uma realidade segura, solene, inacessível a transgressões impunes.

Cumpre acautelar e vencer esses excessos, quer se traduzam em atentados contra a lei, inspirados em aspirações opostas ao interesse geral, quer se originem (e são estes porventura os mais perigosos) em aspirações de utilidade publica, não contidas nas raias fixadas à despesa pela sua delimitação parlamentar.

Tal foi sempre, desde que os orçamentos deixaram de ser *l'état du roi*, o empenho de todas as nações regularmente organizadas. Não é, todavia, commum o habito de execução fiei do orçamento, ainda entre os povos que deste assumpto poderiam dar-nos ensinamento proveitoso.

O *déficit*, com que se encerram quase todas as liquidações orçamentarias entre nós, e os créditos suplementares, que, deixando de ser excepção, constituem a regra geral, a imemorial tradição, formando todos os anos um orçamento duplo, mostram quanto estão desorganizadas as nossas leis de finanças, e quão pouco escrupulo tem presidido à concepção e execução dos nossos orçamentos.

Cumpre à Republica mostrar, ainda neste assumpto, a sua força regeneradora, fazendo observar escrupulosamente, no regimen constitucional em que vamos entrar, o orçamento federal.

Se não se conseguir este *desideratum*: si não pudermos chegar a uma vida orçamentaria perfeitamente equilibrada, não nos será dado presumir que hajamos reconstituído a pátria, e organizado o futuro.

É, entre nós, o sistema de contabilidade orçamentaria defeituoso em seu mecanismo e fraco de sua execução. O Governo Provisório reconheceu a urgência inadiável de reorganizá-lo; e a medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediaria à administração e à legislatura, que, colocado em posição autónoma, com attribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias – contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil.

Só assim o orçamento, passando, em sua execução, por esse cadinho, tornarse-á verdadeiramente essa verdade, de que se fala entre nós em vão, desde que neste país se inauguraram assembléias parlamentares.

[...]

A partir de 1914 o governo federal e a sociedade civil combinaram esforços para a implementação de técnicas de contabilidade na área pública com padronização de registros, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis. Foram aprovadas legislações específicas, viabilizando a implantação de controles internos contábeis no país.

Em 1921 foi criada a Diretoria Central de Contabilidade Pública, transformada no ano seguinte em Contadoria Central da República, e denominada em 1940 de Contadoria Geral da República, com responsabilidade sobre a contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial da União.

Com a redemocratização do país, após o término da ditadura do Estado Novo, foi elaborada uma nova constituição, em 1946, que não apenas restabeleceu as competências do Tribunal de Contas da União, suprimidas durante a ditadura, como também as expandiu, fazendo com que todos os atos de gestão do Poder Executivo tivessem de ser submetidos ao Tribunal previamente para ter efeito prático. Até mesmo os contratos e as notas de empenho precisavam da chancela do TCU para vigorar, comprometendo o desempenho do órgão e retardando as ações do governo.

Em 1964, poucos dias antes do golpe militar, a Lei nº 4.320, vigente até hoje, instituiu o Sistema de Controle Interno da Administração Federal, definindo pela primeira vez a separação entre o controle interno, exercido pelo próprio governo, e o controle externo, a cargo do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União. A partir dessa lei, o Poder Executivo passou a exercer o controle prévio, concomitante e subsequente sobre a legalidade de seus atos, a fidelidade funcional de seus agentes e o cumprimento de programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. Com isso, passou a não ser mais necessário o prévio registro dos atos da administração pelo Tribunal de Contas da União, tornando mais ágil e menos burocratizada, portanto, a ação governamental. É importante destacar que essa lei também trouxe uma série de normas relacionadas à contabilidade governamental, ao orçamento público, assim como procedimentos para realização das receitas e despesas públicas (BRITO, 2009).

Com a reforma administrativa realizada pelo governo militar em 1967, o controle interno foi fortalecido, com a criação de Inspetorias-Gerais de Finanças na estrutura de cada um dos ministérios civis, militares e na presidência da república, com a atribuição de desempenhar funções de auditoria e controle em geral. Subordinadas administrativamente ao Ministro de Estado de sua pasta e tecnicamente à Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério

da Fazenda, eram integradas ao sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, como órgãos setoriais desses sistemas (BRITO, 2009).

Ao longo da ditadura militar, o órgão central do sistema de controle interno foi reestruturado e remanejado de ministério, passando para o Ministério do Planejamento, sob a denominação de Secretaria Central de Controle Interno, sendo as Inspetorias-Gerais dos demais ministérios renomeadas para Secretarias Setoriais de Controle Interno (CISSET).

Em 1985 a Secretaria Central de Controle Interno retornou para o Ministério da Fazenda, porém foi extinta em 1986 com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, que assumiu a função de órgão central dos sistemas de controle interno, administração financeira e contabilidade. Em decorrência dessa hipertrofia das atribuições da Secretaria do Tesouro Nacional, as atividades de auditoria, anteriormente concentradas no órgão central do sistema, passaram a ser desempenhadas preferencialmente pelos órgãos setoriais dos ministérios, cabendo-lhes o exame das contas dos dirigentes da administração indireta, estando sujeitos à coordenação, orientação, supervisão e fiscalização do órgão central.

Como consequência da redemocratização, foi promulgada a Constituição de 1988, que, para contrapor-se ao regime autoritário do qual o país saía, alargou substancialmente a competência dos órgãos de controle da administração pública.

Em relação ao controle interno, este passou a ter uma atuação para além da mera verificação da observância das devidas formalidades exigidas pela legislação para a execução do orçamento público, passando a examinar também a gestão patrimonial, contábil e operacional, não só no aspecto da legalidade mas também em relação a sua legitimidade, eficácia, eficiência, efetividade e economicidade.

Além disso, o controle interno, antes restrito apenas ao Poder Executivo, foi expandido também para os demais Poderes da República e para o Ministério Público.

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, também foi bastante fortalecido com a nova constituição, recebendo, assim como ocorrera com o controle interno, a competência para atuar na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, tanto na administração direta quanto indireta, com relação à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Em 1994, como consequência da pressão social por um maior combate às irregularidades da administração pública após o *impeachment* do presidente Collor, foi criada a Secretaria Federal de Controle, no Ministério da Fazenda, convertendo esta em órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, até então a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional.

Após uma longa tramitação de 7 anos, com sucessivas reedições da medida provisória que criara a Secretaria Federal de Controle Interno, finalmente, em 2001, foi sancionada a Lei nº 10.180, que reorganizou os sistemas de planejamento, orçamento federal, administração financeira federal, contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal, deixando esses sistemas com as feições que possuem atualmente.

Contudo, em virtude de inspeção promovida pela Corte de Contas, foi formulada pelo Tribunal de Contas da União em 2001 (*apud* BRITO, 2009) a seguinte recomendação:

8.3. recomendar à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal.

Em seguida a recomendação foi acatada pelo Poder Executivo, que transferiu a Secretaria Federal de Controle Interno para a Corregedoria-Geral da União, órgão subordinado diretamente ao Presidente da República e que foi renomeado para Controladoria-Geral da União no início do governo do presidente Lula, em 2003, na estrutura que persiste até hoje.

4. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Atualmente, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem como cerne a Controladoria-Geral da União, órgão da Presidência da República cujo titular é um Ministro de Estado, que até pouco tempo recebia a pomposa denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência, mas por mudanças legislativas recentes passou a ser denominado Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União (LIMA, 2009).

A Controladoria-Geral da União é órgão de assistência direta e imediata do Presidente da República nos assuntos referentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração federal. Ela é o órgão central dos sistemas de Controle Interno e de Correição do Poder Executivo Federal.

Na estrutura da Controladoria-Geral da União está inserida a Secretaria Federal de Controle Interno, que desempenha a parte operacional das atividades de órgão central do sistema de controle interno, com jurisdição em todo o Poder Executivo Federal, exceto as áreas cobertas pelos órgãos setoriais do sistema.

Dentre as atribuições da Secretaria Federal de Controle Interno, destacam-se:

- a) normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- b) coordenar as atividades que exijam ações integradas dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com vistas à efetividade das competências que lhe são comuns;
- c) exercer a supervisão técnica das atividades desempenhadas pelos órgãos e pelas unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- d) consolidar os planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal Indireta;
- e) instituir e manter sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- f) verificar a consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal²;
- g) elaborar a prestação de contas anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional;
- h) exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;
- i) avaliar o desempenho das auditorias internas das entidades da Administração Pública Federal Indireta;

² Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, popularmente chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal.

- j) verificar a observância dos limites e das condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- k) verificar e avaliar a adoção de medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite de que tratam a Lei de Responsabilidade Fiscal;
- l) verificar a adoção de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal;
- m) verificar a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- n) avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- o) avaliar a execução dos Orçamentos da União;
- p) fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- q) fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- r) criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União;
- s) aferir a adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União;
- t) realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas;
- u) realizar auditorias e fiscalizações nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais; e
- v) apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais, dando ciência ao controle externo e ao Ministério Público Federal e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade, para as providências cabíveis.

Considerando que esse rol não é taxativo, é possível visualizar o grau de responsabilidade e complexidade das tarefas a cargo do órgão central do Sistema de Controle Interno.

A Casa Civil da Presidência da República, a Advocacia-Geral da União e os Ministérios da Defesa e das Relações Exteriores possuem em sua estrutura Secretarias de Controle Interno, que atuam como órgãos setoriais do sistema de controle interno e tem como jurisdição o órgão ou ministério em que estão inseridos, cabendo a esses órgãos o desempenho das mesmas atividades afetas ao órgão central do sistema, exceto aquelas de caráter normativo.

No caso da Secretaria de Controle Interno da Casa Civil da Presidência da República, é dela a competência para exercer o controle interno de toda a estrutura da Presidência da República, inclusive sobre a própria Controladoria-Geral da União.

Nos ministérios que não possuem órgão setorial do Sistema de Controle Interno, existe a figura do Assessor Especial de Controle Interno, cujo papel é:

- a) assessorar o Ministro de Estado nos assuntos de competência do controle interno;
- b) orientar os administradores de bens públicos nos assuntos pertinentes à área do controle interno;
- c) submeter à apreciação do Ministro de Estado os processos de prestação de contas e de tomada de contas;
- d) auxiliar os trabalhos de elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República;
- e) acompanhar a implementação das recomendações formuladas pelo Sistema de Controle Interno e pelo Tribunal de Contas da União aos órgãos do ministério e entidades vinculadas; e
- f) coletar informações dos órgãos jurisdicionados para atender necessidades do órgão central do sistema.

O Assessor Especial de Controle Interno deve ser escolhido, preferencialmente, dentre os servidores da carreira de Finanças e Controle, que é a carreira dos servidores da Controladoria-Geral da União e da Secretaria do Tesouro Nacional. Caso a escolha seja por nomear alguém que não seja dessa carreira para ocupar o cargo, é exigida comprovação de no mínimo 5 anos em atividades de auditoria, de finanças públicas ou de contabilidade pública. Em qualquer uma das situações, a nomeação depende da concordância da Controladoria-Geral

da União. Tal medida tem o evidente intuito de diminuir o caráter político sobre as nomeações para cargo técnico de tamanha envergadura.

Com vistas a possibilitar uma atuação do órgão central do Sistema de Controle Interno sobre a totalidade do Poder Executivo Federal, a Controladoria-Geral da União possui representações em todos os estados da federação, denominadas de Controladorias-Regionais da União. Isso permite que as auditorias ou fiscalizações sejam efetuadas de forma simultânea em todo o país, dando mais agilidade para o trabalho desempenhado pelo órgão.

Para assessorar o Sistema de Controle Interno, como órgão consultivo, existe a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), presidida pelo Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União e composta por diversas autoridades integrantes do sistema, cujas competências são:

- a) efetuar estudos e propor medidas visando a promover a integração operacional do sistema;
- b) homogeneizar as interpretações sobre procedimentos relativos às atividades a cargo do sistema de controle interno, sugerir procedimentos para promover a integração do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com os demais sistemas federais;
- c) formular propostas de metodologias de avaliação e aperfeiçoamento das atividades do Sistema de Controle Interno; e
- d) efetuar estudos e análises propostos pelo Ministro de Estado, para solucionar problemas relacionados ao controle interno.

Com relação aos integrantes da administração federal indireta, como autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista, sua estrutura deve contemplar uma unidade de Auditoria Interna, subordinada administrativamente ao seu conselho de administração ou ao dirigente máximo do órgão e tecnicamente ao órgão central do Sistema de Controle Interno. A nomeação ou dispensa do dirigente da Auditoria Interna sempre requer o aval da Controladoria-Geral da União para ser efetuada. Quando o porte do órgão não justificar a criação de uma Auditoria Interna, este poderá ser substituído por um auditor interno.

Compete às unidades de Auditoria Interna adotar medidas para o fortalecimento da gestão da entidade, e, em especial:

- a) acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, visando comprovar a conformidade de sua execução;
- b) assessorar os gestores da entidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- c) verificar a execução do orçamento da entidade, visando a comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) verificar o desempenho da gestão da entidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
- e) orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- f) examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.
- g) propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação dos mecanismos de controle social em funcionamento no âmbito de sua organização;
- h) acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;
- i) comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares, que causaram prejuízo ao erário, à Secretaria Federal de Controle Interno, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, para ressarcir à entidade;
- j) elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna, a serem encaminhados ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionado, para efeito de integração e racionalização das ações de controle; e
- k) verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que comporão as contas do Presidente da República.

Para o desempenho de suas funções, os órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal se utilizam de técnicas próprias de trabalho, denominadas técnicas de controle, que se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos macro-objetivos do Sistema. As técnicas de controle são a auditoria e a fiscalização (BRASIL, 2001).

Por auditoria entende-se o conjunto de técnicas que visam a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle para busca da melhor alocação de seus recursos finitos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas principalmente antecipando-se a estas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos (BRASIL, 2001).

As auditorias realizadas pelos órgãos do Sistema de Controle Interno podem ser classificadas em cinco espécies:

Auditoria de Avaliação da Gestão: tem por objetivo emitir opinião com o propósito de certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação do dinheiro público e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, dentre outros, o exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas, exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos, verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil, verificação do cumprimento da legislação pertinente e a avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia (BRASIL, 2001).

Auditoria de Acompanhamento da Gestão: é realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade da administração federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho de sua missão institucional (BRASIL, 2001).

Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios

suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas (BRASIL, 2001).

Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem a aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Esse tipo de procedimento de auditoria consiste em uma atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados (BRASIL, 2001).

Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente, usualmente motivada por denúncia. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos de auditoria que não estão inseridos em outras classes de atividade (BRASIL, 2001).

Além da auditoria existe a fiscalização, que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes (BRASIL, 2001).

Um exemplo de fiscalização seria a inspeção por órgão de controle interno sobre a compra de merenda escolar com verba federal pelos municípios, onde seria verificado se o dinheiro efetivamente foi empregado na aquisição de merenda para as escolas do município e se essa merenda se enquadra nas condições previamente especificadas.

Para consecução das auditorias e fiscalizações, os órgãos de controle interno realizam testes, para obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião.

Com relação aos testes de auditoria e fiscalização, são assim classificados por Chaves (2010, p. 62):

Indagação escrita ou oral – uso de entrevistas e questionários envolvendo o pessoal da unidade/entidade auditada, para obtenção de dados e informações.

Análise documental – exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos.
Conferência de cálculos – revisão das memórias de cálculo ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados.

Confirmação externa/circularização – verificação, em fontes externas ao órgão em exame, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.

Exame dos registros – verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.

Correlação das informações obtidas – cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidências.

Inspeção física (inspeção *in loco*) – exame usado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis.

Observação das atividades e condições – verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que, de outra forma, seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são: a) a identificação da atividade específica a ser observada; b) observação de sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; e d) avaliação e conclusão.

Corte das operações ou *cut-off* – corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento-chave de um processo.

Rastreamento – investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando a dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

Realizada a ação de controle, seja de auditoria ou fiscalização, os resultados são consolidados em um relatório, que conterá as eventuais irregularidades ou situações indesejadas identificadas, suas causas, as evidências que suportam a opinião do órgão de controle, os responsáveis, a manifestação da unidade examinada e as recomendações que se fizerem necessárias para eliminar ou reduzir as causas do problema, ou seja, a condição indesejada (CHAVES, 2009).

O órgão de controle interno, ao formular uma recomendação, deve demonstrar ao gestor da unidade examinada a melhoria e os benefícios decorrentes de sua implementação, pois esta é a oportunidade que o controle tem para atuar prospectivamente, agregando valor à gestão pública.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como foi possível verificar, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal desempenha um papel fundamental, complexo e de alta responsabilidade na gestão da coisa pública, contribuindo para a redução de desvios, malversações e malfeitos, mas principalmente para que a ação governamental consiga atingir os objetivos planejados com o custo dentro do esperado, visando, assim, a evitar que o dinheiro do contribuinte seja desperdiçado em políticas públicas mal executadas.

Em um passado recente, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal sofreu uma série de reestruturações, tendo por base aspectos técnicos e também políticos. Mas, ao longo da última década, essa estrutura se manteve estável, fazendo com que a Controladoria-Geral da União assumisse uma posição de proeminência na estrutura do Poder Executivo Federal, sendo presença constante na imprensa em decorrência do trabalho por ela realizado no combate a irregularidades. Resta saber se ela permanecerá a salvo da interferência política e poderá continuar contribuindo a elevação da qualidade da gestão pública brasileira. O tempo dirá.

THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF FEDERAL EXECUTIVE BRANCH

ABSTRACT

The Brazilian government has a series of control mechanisms in order to ensure the proper application of taxpayer money. One of these mechanisms is the internal control the Federal Executive Branch, structured in the form of system, and the Controladoria-Geral da União as

its central organ. Throughout this paper, developed from explanatory bibliographical and documentary research, we sought the understanding of the functioning of the Internal Control System of the Federal Executive Branch, describing its structure, its functions and its working methods, in addition to a brief retrospect over control in Brazilian public administration since the time of colonial Brazil. After the analysis, it can be concluded that the internal control system of Federal Executive Branch plays a high responsibility and complexity in pursuit of efficiency, efficacy, effectiveness and economy in the management of public affairs.

Keywords: Controle Interno. Sistema de Controle Interno. Auditoria Governamental. Controle na Administração Pública.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília, 1988.

BRASIL. Lei nº 10.180. **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**. Brasília, 2001.

BRASIL. Decreto nº 3.591. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências**. Brasília, 2000.

BRASIL. Instrução Normativa SFC/MF nº 01. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2001.

BRITO, Jaime R. **Breve histórico do controle interno do Poder Executivo Federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro**. 2009, 24 f. Disponível em <<http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf>> Acesso em 9 dez. 2012.

CHAVES, Renato S. **Auditoria e Controladoria no Setor Público – Fortalecimento dos Controles Internos**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

GUERRA, Evandro M. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

LIMA, Luiz H. **Controle Externo**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Brasília, out./dez. 1999.

SILVA, Moacir M. **Curso de Auditoria Governamental**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.