

CONTROLE INTERNO NAS ENTIDADES PÚBLICAS

Resumo: o presente artigo trata de estudo do controle interno nas entidades públicas no Brasil, de maneira expositiva. Tem por objetivo contribuir para o Seminário da Organização das Instituições Supremas de Controle dos Países de Língua Portuguesa, em Macau, China, em fevereiro de 2009. Inicialmente, expõe os conceitos que envolvem o controle interno, delimitando o tema tratado no trabalho. Discorre sobre a história do controle interno dos Poderes da União. Apresenta a estrutura dos sistemas de controle interno dos três poderes, as suas competências e abrangência, descrevendo o funcionamento de suas atividades. Aborda o apoio ao controle externo. Por fim, apresenta uma conclusão sobre a evolução dessas atividades.

Palavras-chave: Controle Interno. Sistema de Controle Interno. Controle administrativo. Controladoria-Geral da União.

Sumário: 1 Introdução 2 História 3 Base Constitucional 4 Organização e Estrutura 4.1 Controle Interno do Poder Executivo 4.2 Controle Interno do Poder Judiciário 4.3 Controle Interno do Poder Legislativo 5 Competência e Abrangência 6 Atividades 7 Apoio ao Controle Externo 8 Conclusão/Recomendações

1 Introdução

Inicialmente, é oportuno trazer conceitos que envolvem o controle interno nas entidades públicas, com o objetivo de delimitar o tema tratado neste trabalho.

No Estado de Direito, a Administração Pública está sujeita a diversos controles, com vistas a impedir-se que desgarre de seus objetivos, que desatenda as balizas legais e ofenda interesses públicos ou de particulares¹. A forma e o tipo de controle variam conforme o poder, o órgão e a autoridade que o exerce.

Em relação à natureza da atividade estatal controlada, pode-se falar em controle da atividade administrativa, controle da atividade jurisdicional e controle da atividade legislativa.

Quanto à relação entre o titular e o destinatário do controle, pode ser classificado como interno ou externo. Segundo Marçal Justen Filho², o controle interno consiste na atividade de controle desenvolvida por um Poder relativamente à própria atividade, e o controle externo é aquele desempenhado por um Poder quanto aos atos de outro Poder.

¹ Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, p. 800.

² Curso de Direito Administrativo, p. 739.

O controle externo é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. O controle interno, por sua vez, é mantido por cada Poder em sua estrutura, e pode ser exercido pelos órgãos da Administração, na relação de subordinação hierárquica, sobre seus próprios atos e agentes, ou por sistema de auditoria que acompanha e fiscaliza suas atividades.

É importante, ainda, distinguir os conceitos de controle interno e de auditoria interna, conforme as definições do Glossário de Termos Comuns desta Comunidade³.

Controle interno é uma *“forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere, e compreende o controle interno contabilístico e o controle administrativo”*.

A auditoria interna, por sua vez, é um *“serviço ou departamento interno de uma entidade incumbido pela direção de efetuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A auditoria interna deve ser independente no seio da organização e reportar diretamente à direção.”*

O presente trabalho trata do controle interno da atividade administrativa, que reside no acompanhamento e fiscalização dos atos administrativos por parte da própria estrutura política que os produz⁴.

Mais especificamente, este é um estudo sobre o conjunto de órgãos, institutos jurídicos e atividades, previstos na Constituição para fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, como sistema de controle interno de cada Poder.

Considerando que o sistema de controle interno do Poder Executivo possui uma estrutura naturalmente maior para atender as suas atribuições, será usado como referência em alguns tópicos.

2 História

Inicialmente, o controle interno do Poder Executivo era estruturado em inspetorias, conforme Decreto-Lei n. 200, de 25.2.1967. Ainda nesse ano, foi instituída a Comissão de Coordenação das Inspeorias-Gerais de Finanças, conforme Decreto n. 64.777, de 3.7.1969.

³ Revisão aprovada na II Assembleia Geral das ISC da CPLP, Luanda, Novembro de 2002

⁴ Marçal Justen Filho, op. cit. p. 740.

Posteriormente, por meio do artigo 1º do Decreto n. 84.362, de 31.12.1979, as Inspetorias passaram a ser denominadas Secretarias de Controle Interno – CISET.

Em 1986, houve a reformulação do sistema mediante o Decreto n. 93.874, de 23.12.1986 que dispunha sobre o Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria e organizava o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. Integravam o sistema a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, as Secretarias de Controle Interno dos Ministérios e as unidades de competência equivalente, como órgãos setoriais.

Com o advento da Lei n° 10.180, de 6.2.2001, regulamentado pelo Decreto N° 3591, de 06/09/2000, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo foi desvinculado da Administração Financeira e Contabilidade.

Ainda em 2001, ao apreciar relatório de auditoria operacional na Secretaria Federal de Controle Interno, o Tribunal de Contas da União verificou a necessidade de o setor público garantir maior independência do controle interno dos aspectos operacional e orçamentário. Determinou, então, a realização de estudos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno - SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo⁵.

Em consequência, houve então um movimento para ampliar a independência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, transferindo para a Casa Civil da Presidência da República, quando do resultado dos estudos de um Grupo de Trabalho Interministerial criado pelo Decreto s/n° de 15/10/2001. Essa transferência foi efetivada pelo Decreto n° 4.113, de 05/02/2002.

Essa transferência deu impulso à incorporação da Secretaria Federal de Controle Interno pela Corregedoria-Geral da União, passando a ter uma maior importância e visibilidade, efetivada pelo Decreto n° 4177, de 28/03/2002.

Hoje, a Controladoria-Geral da União – CGU – é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, conforme Decreto n° 4.304, de 16/07/2002.

Essa sistematização do Poder Executivo, por possuir uma estrutura naturalmente maior para atender as suas atribuições, acabou por influenciar positivamente a necessidade de estruturação dos sistemas de controle interno dos demais poderes.

Entretanto, não há um sistema integrado dentro dos poderes Judiciário e Legislativo. Cada órgão desses poderes dispõe de uma unidade com atribuições para executar as atividades de controle interno.

⁵ Decisão n. 507/2001 – Plenário, Sessão de 8.8.2001

No Poder Judiciário, foi criado em 2004 o Conselho Nacional de Justiça como órgão interno de controle administrativo, financeiro e disciplinar da magistratura. A sua atuação abrange todos os órgãos e juízes situados, hierarquicamente, abaixo do Supremo Tribunal Federal.

3 Base Constitucional

A Constituição de 1988 trata da fiscalização da União e de suas entidades administrativas em seu artigo 70, prevendo dois sistemas de controle – externo e interno:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)”

O artigo 74 da Constituição dispõe sobre o controle interno dos três poderes, nos seguintes termos:

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”

Recentemente, foi criado o Conselho Nacional de Justiça, que exerce funções de controle administrativo e de correição no Poder Judiciário, conforme o §4º do artigo 103-B da Constituição:

“Art. 103-B. O Conselho Nacional de Justiça compõe-se de quinze membros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e seis anos de idade, com mandato de dois anos, admitida uma recondução, sendo:

I -

§ 4º Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes, cabendo-lhe, além de outras atribuições que lhe forem conferidas pelo Estatuto da Magistratura:

I -

II - zelar pela observância do art. 37 e apreciar, de ofício ou mediante provocação, a legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Poder Judiciário, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sem prejuízo da competência do Tribunal de Contas da União;”

4 Organização e Estrutura

A estrutura do sistema de controle interno varia conforme o Poder que o exerce. Assim, a apresentação será dividida para melhor entendimento.

4.1 Controle Interno do Poder Executivo

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é composto de um órgão central, a Controladoria-Geral da União, e órgãos setoriais nos seguintes órgãos: Casa Civil, Advocacia-Geral da União, Ministério das Relações Exteriores e Ministério da Defesa. A estrutura ainda é composta por unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa e por unidades regionais do órgão central: as Gerências Regionais de Controle Interno – GRCI, nos Estados.

A Controladoria-Geral da União, como órgão central do sistema, é incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema. É vinculada diretamente à Presidência da República, e seu titular tem a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

Integram a sua estrutura a Secretaria Federal de Controle Interno, a Ouvidoria-Geral da União, a Corregedoria-Geral da União e a Secretaria de Prevenção de Corrupção e Informações Estratégicas.

A Secretaria Federal de Controle Interno desempenha as atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais.

Por fim, as entidades da Administração Pública Federal indireta possuem unidades de auditoria interna, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

4.2 Controle Interno do Poder Judiciário

A estrutura do Poder Judiciário no Brasil é complexa, com autonomia dos tribunais em seus diversos níveis, não havendo um sistema de controle interno integrado. As atividades de controle administrativo são desempenhadas por secretarias internas às estruturas dos órgãos judiciários.

Uma peculiaridade em relação aos outros poderes é a existência de um órgão com atribuições de controle interno com suporte distinto do artigo 74 da Constituição Federal: o Conselho Nacional de Justiça – CNJ, criado em 2004 e instalado em 2005, que encontra amparo constitucional em seu artigo 103-B.

O CNJ é órgão interno de controle administrativo, financeiro e disciplinar da magistratura. Tem natureza exclusivamente administrativa, e sua competência é relativa apenas aos órgãos e juízes situados, hierarquicamente, abaixo do Supremo Tribunal Federal. Há preeminência deste, como órgão máximo do Poder Judiciário, sobre o Conselho, cujos atos e decisões estão sujeitos ao controle jurisdicional.

Interessante mencionar que em virtude de sua recente instalação, o CNJ celebrou com o Tribunal de Contas da União o Acordo de Cooperação Técnica n. 1/2007, com vistas a favorecer as instituições signatárias com a troca mútua de experiências e conhecimentos.

4.3 Controle Interno do Poder Legislativo

O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara de Deputados e do Senado Federal. O Tribunal de Contas da União é órgão auxiliar do Congresso Nacional, no exercício do controle externo.

Não há um sistema único de controle interno para esses três órgãos. Cada casa tem uma secretaria responsável por essa atividade.

O Senado dispõe de um efetivo de 25 servidores em seu órgão de controle interno. A sua estrutura conta com três divisões: Subsecretaria de Auditoria de Recursos Humanos, Subsecretaria de Auditoria Contábil e Subsecretaria de Auditoria de Gestão.

A Câmara dos Deputados conta com 37 servidores em sua secretaria de controle interno, que é composta por quatro divisões: Coordenação de Auditoria de Licitações, Contratos e Patrimônio, Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional, Coordenação de Auditoria de Pessoal e Coordenação de Auditoria de Assuntos Parlamentares.

A Secretaria de Controle Interno do Tribunal de Contas da União tem 18 servidores e suas atividades são divididas em duas diretorias: Diretoria de Auditoria Interna e Diretoria de Acompanhamento e Orientação de Gestão.

5 Competência e abrangência

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Tem por competência, de acordo com o *caput* do artigo 70 da Constituição, “*a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas*”.

As finalidades estão previstas no artigo 74 da Constituição, nos seguintes termos:

“I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”

A atuação dos sistemas de controle interno dos poderes, conforme parágrafo único do artigo 70 da Constituição, abrange *“qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”*.

É indiferente a identidade ou a natureza jurídica do sujeito controlado, o fundamental é a natureza da atividade desenvolvida. Se houver uma atividade administrativa de natureza pública, ainda que não estatal, está sujeita ao controle⁶.

6 Atividades

As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal são exercidas mediante a utilização das seguintes técnicas, que se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos macro-objetivos do Sistema⁷:

I - auditoria; e

II – fiscalização.

A auditoria é definida como o conjunto de técnicas que visa 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 um determinado critério técnico, operacional ou legal.

⁶ Marçal, p. 740

⁷ Capítulo IV da Instrução Normativa

Classifica-se em:

I - Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

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

III - 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.

IV - 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.

V - 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. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

A fiscalização, por sua vez, é definida como uma técnica de controle 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.

7 Apoio ao Controle Externo

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União determina, em seu artigo 50, que os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão realizar auditoria nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer.

Essa auditoria compõe o processo de prestação de contas submetido a julgamento pelo Tribunal de Contas da União.

O controle interno do Poder Executivo, que possui a maior estrutura entre os controles internos dos Poderes da União, realizou o seguinte quantitativo, por exercício, de auditoria de avaliação de gestão:

	2002	2003	2004	2005	2006
Administração Direta	823	840	890	943	995
Administração Indireta	256	260	338	289	321
Total	1.079	1.100	1.228	1.232	1.316

Tabela 1 - Auditorias de Contas⁸

Outra atividade de apoio ao controle externo é a instauração de tomada de contas especial – processo destinado à apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano, em caso de omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário. Nesse tipo de processo, o Controle Interno do Poder Executivo Federal realizou nos últimos exercícios os seguintes quantitativos:

Exercícios	TCEs analisadas	Certificadas ao TCU	Diligenciadas ao Órgão de Origem	Retorno Potencial (R\$)
2001	1.108	484	624	164.128.182,00
2002	1.374	937	437	281.213.046,83
2003	1.751	1.424	327	404.479.498,73
2004	1.999	1.550	449	450.503.315,30
2005	1.938	1.632	306	448.495.468,99
2006	1.500	1.161	339	663.047.246,64
2007	1.722	1.459	121	659.622.763,60

Tabela 2 - TCEs⁹

8 Conclusão/Recomendações

⁸ Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/AuditoriasAnuaisPrestConta/>. Acesso em: 15.1.2008.

⁹ Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/TomadasContasEspecial/>. Acesso em: 15.1.2008.

O controle é um princípio fundamental da Administração Pública brasileira e deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, conforme o artigo 13 do Decreto-Lei n. 200/67.

O controle interno pode ser exercido pelos órgãos da Administração, na relação de subordinação hierárquica, sobre seus próprios atos e agentes, ou por sistema de auditoria que acompanha e fiscaliza suas atividades.

Os órgãos incumbidos do exercício do controle interno da atividade administrativa, com a função constitucional de fiscalizar as entidades públicas, vêm aprimorando as suas estruturas e atividades com o objetivo de atender essa demanda.

A auditoria interna deve avaliar a gestão pública nos aspectos de conformidade e operacional, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

A integração entre os sistemas de controle interno dos Poderes da União pode beneficiar a troca de experiências entre os vários órgãos de controle interno, especialmente o do Poder Executivo, de maior porte, e sistematizar os métodos de auditoria e de planejamento.

É importante manter e aprimorar a interação do controle interno com o controle externo, no exercício de sua finalidade institucional, em acordos de cooperação e nos trabalhos de fiscalização. Essa é uma demanda da sociedade, na medida em que fortalece os mecanismos de fiscalização e contribui para uma melhor gestão dos recursos públicos.

BIBLIOGRAFIA

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO. **Curso de direito administrativo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2003.