



**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS  
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**RUITÁ LEITE DE LIMA NETO**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ANTEPROJETO DE LEI  
ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL:  
PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES DA CONTROLADORIA-REGIONAL  
DA UNIÃO NO ESTADO DE PERNAMBUCO.**

Rio de Janeiro

2012



**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS  
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**RUITÁ LEITE DE LIMA NETO**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ANTEPROJETO DE LEI  
ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL:  
PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES DA CONTROLADORIA-REGIONAL  
DA UNIÃO NO ESTADO DE PERNAMBUCO.**

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA  
BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E  
DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE  
MESTRE.

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLE  
INTERNO.

ORIENTADOR: PROF<sup>a</sup> DR<sup>a</sup> SONIA MARIA  
FLEURY TEIXEIRA.

Rio de Janeiro

2012

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Lima Neto, Ruitá Leite de

Sistema de controle interno no anteprojeto de lei orgânica da administração pública federal : percepção dos servidores da Controladoria-Regional da União no Estado de Pernambuco / Ruitá Leite de Lima Neto. – 2012.

136 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientadora: Sonia Maria Fleury Teixeira.

Inclui bibliografia.

1. Controle administrativo. 2. Auditoria interna. 3. Administração pública. I. Teixeira, Sonia Maria Fleury. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 353



FUNDAÇÃO  
GETULIO VARGAS

## RUITÁ LEITE DE LIMA NETO

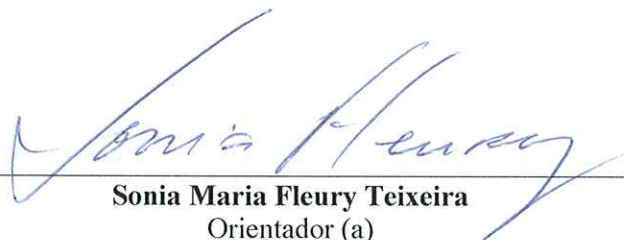
### SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ANTEPROJETO DE LEI ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL: PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES DA CONTROLADORIA-REGIONAL DA UNIÃO NO ESTADO DE PERNAMBUCO

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração Pública da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre em Administração Pública.

Data da defesa: 27/06/2012

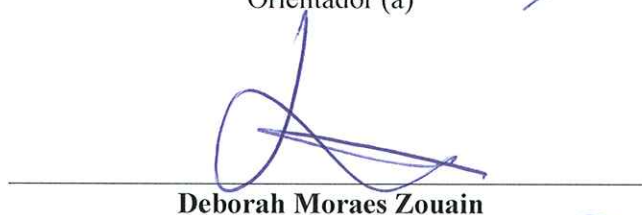
Aprovada em: 27/06/2012

#### ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA



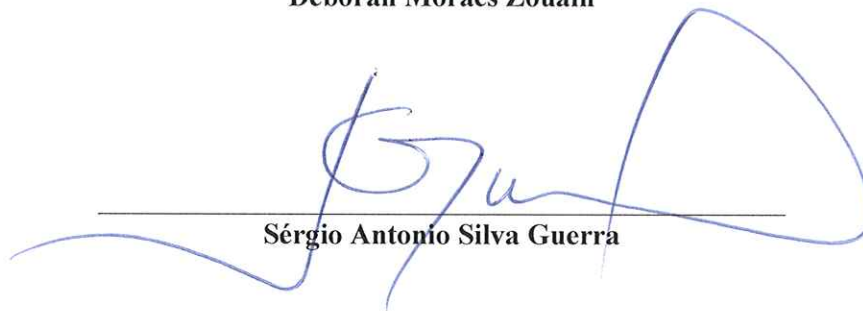
---

**Sonia Maria Fleury Teixeira**  
Orientador (a)



---

**Deborah Moraes Zouain**



---

**Sérgio Antonio Silva Guerra**

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi identificar a percepção dos servidores da Controladoria-Regional da União no Estado de Pernambuco acerca das contribuições das propostas do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, notadamente no que se refere ao momento e ao foco do controle. Para tanto, foram aplicados questionários com funcionários públicos efetivos e em exercício dessa unidade de controle interno, com índice de resposta de 92%. Concluiu-se que, na ótica desses servidores, o perfil do sistema de controle interno proposto pelo Anteprojeto, denominado por este estudo de “Posterior-Realização”, não é o mais adequado. No que se refere ao foco do controle, houve convergência entre as proposições do Anteprojeto e as opiniões dos servidores na defesa da predominância do controle de resultados, sem desprezar a averiguação da legalidade. Entretanto, no que tange ao momento do controle, enquanto os juristas defendem uma atuação predominantemente *a posteriori* dos órgãos de controle, os funcionários públicos apoiaram que o Controle Interno deve dispor de um eficaz planejamento das suas ações, capaz de definir o tempo mais apropriado para atuação em cada caso. Por fim, a título de contribuição com os debates trazidos pelo Anteprojeto, este estudo ainda elaborou propostas de diretrizes para o controle governamental com o intuito de serem incorporadas à Lei Orgânica da Administração Pública Federal em desenvolvimento, quais sejam: (i) momento de atuação do controle definido a partir de planejamento criterioso e (ii) atendimento ao interesse público como foco do controle.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal. Momento do controle. Foco do controle.

## ABSTRACT

This research's goal was to identify the perception of civil servants from the Office of the Comptroller General in Pernambuco State about the contributions of the Federal Public Administration Organic Draft Law to strengthen the internal control system of the Brazilian Federal Executive Branch, especially in the matters of "time of the audit" and "type of the audit". To this end, questionnaires were applied, filled by 92% of public employees interviewed. It concluded that, for these servers, the internal control system profile proposed by the Draft Law, called "Post-audit-Performance" by this study, is not the most appropriated. With respect to "type of the audit", there was convergence between the Draft Law propositions and civil servants opinions in the defense of the performance audit, without neglecting the legality audit. However, when it comes to "time of the audit", while the lawyers argue for a predominant role of post-audit, public officials agreed that Internal Audit should have an effective planning, able to set the proper time for action in each case. Finally, as a contribution to the debates, this study has built proposals of guidelines for governmental control that could be incorporated into the Organic Law. These proposals are: (i) time of the audit defined based on careful planning and (ii) focus on verifying compliance with the public interest.

**Key Words:** Internal Audit. Federal Public Administration Organic Draft Law. Audit time. Audit type.

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> – Evolução do Acompanhamento Permanente de Gastos na CGU (2006-2010).....	62
<b>Gráfico 2</b> – Atividades realizadas pelos respondentes.....	92
<b>Gráfico 3</b> – Conhecimento do Anteprojeto por parte dos respondentes.....	94
<b>Gráfico 4</b> – Momento ideal de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão analítica).....	95
<b>Gráfico 5</b> – Momento ideal de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).....	96
<b>Gráfico 6</b> – Momento real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).....	98
<b>Gráfico 7</b> – Comparação entre os momentos ideal e real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).....	99
<b>Gráfico 8</b> – Grau de importância conferido pelos servidores da CGU/Regional-PE à variável “momento de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno.....	100
<b>Gráfico 9</b> – Momento ideal de atuação do Controle Externo sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão analítica).....	100
<b>Gráfico 10</b> – Momento ideal de atuação do Controle Externo sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).....	101
<b>Gráfico 11</b> – Foco ideal de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.....	102
<b>Gráfico 12</b> – Foco real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.....	105
<b>Gráfico 13</b> – Comparação entre os focos ideal e real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.....	105
<b>Gráfico 14</b> – Grau de importância conferido pelos servidores da CGU/Regional-PE à variável “foco de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno.....	106
<b>Gráfico 15</b> – Foco ideal de atuação do Controle Externo sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.....	107
<b>Gráfico 16</b> – Perfis ideais para o sistema de controle interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.....	110

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Ambientes de controle de contas na Administração Pública brasileira.....	22
<b>Quadro 2</b> – Principais conceitos em torno dos controles internos utilizados no estudo...	34
<b>Quadro 3</b> – Síntese da evolução histórica do sistema de controle interno do Poder Executivo federal brasileiro.....	63
<b>Quadro 4</b> – Dimensão: momento do controle.....	83
<b>Quadro 5</b> – Dimensão: foco do controle.....	83



## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Cargo dos respondentes.....	88
<b>Tabela 2</b> – Gênero dos respondentes.....	89
<b>Tabela 3</b> – Nível de escolaridade dos respondentes.....	89
<b>Tabela 4</b> – Faixa etária dos respondentes.....	90
<b>Tabela 5</b> – Tempo de atuação dos respondentes.....	91
<b>Tabela 6</b> – Forma de ingresso dos respondentes.....	91
<b>Tabela 7</b> – Exercício de chefia por parte dos respondentes.....	93
<b>Tabela 8</b> – Matriz comparativa de perfis para o sistema de controle interno.....	109

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFC	Analista de Finanças e Controle
AGU	Advocacia-Geral da União
Anteprojeto	Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração.
ASJUR	Assessoria Jurídica da CGU
CCCI	Comissão de Coordenação de Controle Interno
CISSET	Secretaria de Controle Interno
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria-Geral da União
CGU/Regional-PE	Controladoria-Regional da União no Estado de Pernambuco
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
COSO I	<i>Internal Control - Integrated Framework</i>
COSO II	<i>Enterprise Risk Management - Integrated Framework</i>
CPMI	Comissão Parlamentar Mista de Inquérito
DASP	Departamento Administrativo do Setor Público
Dec.	Decreto
Dec-Lei	Decreto-lei
Decof	Delegacia Regional de Contabilidade e Finanças
Derau	Delegacias Regionais de Auditoria
DTN	Delegacia do Tesouro Nacional
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
GRCI	Gerências Regionais de Controle Interno
IGF	Inspetoria-Geral de Finanças
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INGECOR	Comissão de Coordenação das Inspetorias-Gerais de Finanças
INTERCON	Comissão de Coordenação do Controle Interno
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Medida Provisória
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MRE	Ministério das Relações Exteriores

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPA	Plano Plurianual
SECIN	Secretaria Central de Controle Interno
SEST	Secretaria de Controle das Empresas Estatais
SFC	Secretaria Federal de Controle (até o Decreto nº 3.591/2000) e Secretaria Federal de Controle Interno (após o Decreto nº 3.591/2000).
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TFC	Técnico de Finanças e Controle

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>O PROBLEMA.....</b>	<b>12</b>
1.1	CARACTERIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	12
1.2	OBJETIVOS.....	14
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo final.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos intermediários.....</b>	<b>14</b>
1.3	HIPÓTESES.....	14
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	15
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>16</b>
2.1	CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ORIGENS, CONCEITOS E CLASSIFICAÇÕES.....	16
<b>2.1.1</b>	<b>Controle.....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Controle da Administração Pública.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.3</b>	<b>Tipos de controle da Administração Pública.....</b>	<b>20</b>
2.1.3.1	Classificação quanto ao ambiente (localização) do controle.....	20
2.1.3.2	Classificação quanto ao momento do controle.....	23
2.1.3.3	Classificação quanto ao foco do controle.....	26
<b>2.1.4</b>	<b>Controle da Administração Pública em seu ambiente interno: conceitos e panorama.....</b>	<b>28</b>
2.2	EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO.....	36
<b>2.2.1</b>	<b>O sistema de controle interno no final da década de 1960: status constitucional e início da sua organização.....</b>	<b>38</b>
<b>2.2.2</b>	<b>As bases para a consolidação do sistema de controle interno nas décadas de 70 e 80.....</b>	<b>43</b>
<b>2.2.3</b>	<b>A separação das atividades de controle interno, contabilidade e finanças na década de 90.....</b>	<b>47</b>
<b>2.2.4</b>	<b>A Controladoria-Geral da União e o novo sistema de controle interno no século XXI.....</b>	<b>54</b>
2.3	PERSPECTIVAS PARA O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO.....	65

<b>2.3.1</b>	<b>Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração.....</b>	<b>67</b>
2.3.1.1	Estrutura do controle de acordo com o Anteprojeto.....	68
2.3.1.2	Momento do controle de acordo com o Anteprojeto.....	73
2.3.1.3	Foco do controle de acordo com o Anteprojeto.....	75
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>79</b>
3.1	COLETA DE DADOS.....	79
3.2	TRATAMENTO DOS DADOS.....	85
3.3	LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	86
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>87</b>
4.1	CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES.....	87
4.2	GRAU DE CONHECIMENTO DO ANTEPROJETO.....	93
4.3	MOMENTO DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.....	94
4.4	FOCO DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.....	102
4.5	CONTRIBUIÇÕES DO ANTEPROJETO PARA O FORTALECIMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL.....	108
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>112</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>117</b>
	<b>APÊNDICE.....</b>	<b>127</b>

## 1 O PROBLEMA

### 1.1 CARACTERIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Na literatura técnica acerca do controle vem sendo conferido um destaque cada vez maior ao Controle Interno governamental. Historicamente menosprezado, em comparação com o Controle Externo, o Controle Interno vive uma nova fase, em função, sobretudo, da crescente demanda social por maior transparência nas ações do governo e pelo aperfeiçoamento da *accountability*<sup>1</sup> (DIAMOND, 2002).

No Brasil, o Controle Interno está organizado atualmente sob a forma de sistema. Coube à Constituição Federal de 1988 consolidar esse entendimento, ao definir que os Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo, cada um, devem manter, de forma integrada, um sistema de controle interno, ao qual cabe 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.

Entretanto, apesar do sistema de controle interno no país estar consagrado hodiernamente pela Carta Cidadã, é importante compreender que sua organização e suas competências passaram e ainda vêm passando por profundas transformações ao longo dos últimos anos, em virtude de inúmeras variáveis, tais como mudanças de regime, alternância de governos, cultura de controle e tendências internacionais. Esse sistema ainda encontra-se, portanto, em fase de construção, estando o debate acerca de suas perspectivas em pleno auge.

Um dos instrumentos que vem fomentando a discussão acerca dos rumos do sistema de controle interno no Brasil é o Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração. Trata-se de uma proposta de nova estrutura orgânica para a Administração Pública Federal e de suas relações com entes de colaboração, resultante do trabalho de comissão de juristas, instituída pela Portaria do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) nº 426, de 06/12/2007. O resultado final desse trabalho,

---

<sup>1</sup> *Accountability* pode ser entendida como a capacidade/obrigação de prestação de contas do governo à sociedade. É um conceito mais complexo do que a tradicional publicidade do ato administrativo, haja vista que contempla a motivação e a construção da agenda governamental (RIBEIRO, 2002).

elaborado com autonomia científica, foi apresentado em 16/07/2009 e, desde então, encontra-se em fase de discussão pública.

No que tange ao controle, esse anteprojeto reservou seção específica (seção III do capítulo V), com inúmeras propostas de mudanças tanto de abordagem, como de organização. Dentre essas proposições, merecem destaque as seguintes, relativas às diretrizes a serem observadas pelo controle das atividades dos órgãos e entidades estatais:

- a) controle *a posteriori*, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante; e
- b) predomínio da verificação de resultados.

Essas proposições vêm sendo alvo de inúmeras discussões e transformaram a seção de controle numa das mais controversas do Anteprojeto. Questiona-se, dentre outros, a pertinência da predominância do controle *a posteriori*, diante dos resultados efetivos por ele trazidos em comparação com as ações de controle prévias e concomitantes. Outra preocupação recorrente é a adequação do predomínio da verificação de resultados ao caso brasileiro, haja vista o estágio de maturidade política e social em que se encontra o país.

Foram os desdobramentos desses questionamentos que a presente dissertação se propôs a debater. Tratou-se de uma salutar oportunidade de fortalecer a discussão acerca dos rumos do sistema de controle interno no Brasil, aproveitando o atual destaque que o mesmo vem ganhando no país, bem como o campo fértil para seu aperfeiçoamento aberto pelo Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração. Para tanto, foi explorada a percepção dos servidores da Controladoria-Regional da União no Estado de Pernambuco (CGU/Regional-PE), sobre as inovações propostas pelo referido anteprojeto.

Sendo assim, diante de tudo até aqui exposto, pode-se definir, em síntese, o problema da pesquisa como: na percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, as propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal para o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, notadamente no que se refere ao momento e ao foco do controle, contribuem para o fortalecimento desse sistema?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo final

Identificar a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE acerca das contribuições das propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, notadamente no que se refere ao momento e ao foco do controle.

### 1.2.2 Objetivos intermediários

- Investigar os principais conceitos e as características contemporâneas do Controle Interno, apontadas pela literatura.
- Investigar a evolução histórica do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal no Brasil e sua atual configuração.
- Analisar as propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal.
- Analisar, por meio de tratamento estatístico, a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE quanto à contribuição das propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, notadamente no que se refere ao momento e ao foco do controle.

## 1.3 HIPÓTESES

A partir da definição do problema de pesquisa, o pesquisador deve vislumbrar as possíveis soluções para o problema, ou seja, as hipóteses. Tratam-se, portanto, de uma antecipação da resposta ao problema (VERGARA, 2009).

Para essa dissertação, foram testadas as seguintes hipóteses:

- H<sub>0</sub>: Na percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, as propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal, no que



se refere ao momento e ao foco do controle, contribuem para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

- H<sub>1</sub>: Na percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, as propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal, no que se refere ao momento e ao foco do controle, não contribuem para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal não está isolado das demais atividades e funções administrativas do Estado, bem como não está alheio à influência de variáveis de toda sorte, tais como decisões políticas, mudanças de governo e alterações no cenário internacional. Também é sabido que coexistem inúmeras propostas de aperfeiçoamento desse sistema, desde propostas de emendas à Constituição Federal até projetos de leis ordinárias. Sendo assim, é importante delimitar que o presente estudo considerou os impactos de apenas uma das propostas de mudança para esse sistema, qual seja, o Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal.

Ainda assim, é importante tornar claro que, diante das inúmeras propostas existentes no Anteprojeto, na sua seção dedicada ao controle, foram estudados apenas dois aspectos nele constantes: momento e foco do controle. Trata-se de dois elementos relevantes e controversos na discussão em andamento.

Vale a pena ressaltar também que a pesquisa delimitou-se ao sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, portanto, os demais Poderes, assim como as esferas estaduais e municipais, não fizeram parte do escopo das análises. Ademais, no que se refere aos instrumentos de coleta de dados, cumpre salientar que os questionários foram aplicados apenas com servidores em exercício na CGU/Regional-PE.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ORIGENS, CONCEITOS E CLASSIFICAÇÕES

#### 2.1.1 Controle

De acordo com Guerra (2007), o termo “controle” teve sua origem no vocábulo em latim medieval *contrarotulus* e na palavra francesa *contrerole*. No século XII, esse termo se referia a um tipo de documento utilizado para verificar (fiscalizar) a atuação dos cobradores de tributos, uma espécie de segundo exemplar do catálogo dos contribuintes, que tinha a função de avaliar a correção do primeiro. Castro, D. (2009), por sua vez, acrescenta que ao longo do tempo esse vocábulo foi sendo incorporado aos diversos idiomas com uma infinidade de sentidos, mas sempre com uma vinculação às finanças.

No caso da língua portuguesa, Meirelles (2011) destaca que houve certa resistência por partes dos estudiosos da linguística para aceitar a origem francesa do vocábulo. No entanto, com o passar do tempo, por não ter mais como ser substituída, a palavra foi definitivamente incorporada à língua falada no Brasil. Segundo Guerra (2007), o surgimento formal do termo no idioma português ocorreu em 1922 e sua introdução no direito pátrio em 1941.

Na literatura atual sobre o tema, o controle é entendido, em síntese, como todo instrumento e/ou processo, executado de forma permanente ou periódica, com o intuito de avaliar e/ou garantir a compatibilidade entre a execução de determinada ação e algum padrão previamente estabelecido, permitindo, inclusive, a tomada de medidas corretivas tempestivamente. Os conceitos usualmente se referem, implícita ou explicitamente, à teoria clássica da administração, segundo a qual o controle é uma das funções administrativas da organização e tem como objetivo velar para que tudo ocorra de acordo com as regras e ordens dadas (CRUZ; GLOCK, 2007; GUERRA, 2007; SILVA, F., 2002).

O Tribunal de Contas da União (TCU) acrescenta ao seu conceito de controle a noção de “risco”. Para esse órgão, o controle só tem significado e relevância quando visa garantir o cumprimento de um objetivo definido no planejamento e só faz sentido se houver qualquer

evento que possa impedir ou dificultar o alcance desse objetivo, ou seja, se houver algum risco (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009).

O controle, portanto, é uma das funções básicas e indissociáveis da administração, sendo a sua participação no alcance e na melhoria dos resultados de uma organização um ponto em comum dentro das diversas teorias das ciências administrativas.

### **2.1.2 Controle da Administração Pública**

Nos termos estabelecidos pelo conceito acima, depreende-se que a prática do controle é inerente tanto ao setor privado, quanto ao setor público. No entanto, como não poderia deixar de ser, em cada um desses ambientes deve assumir funções e características peculiares. Sendo assim, haja vista esses diferentes cenários, faz-se necessário para o presente estudo debater as singularidades da definição de “controle da Administração Pública”.

Antes de adentrar na discussão sobre esse conceito, no entanto, é importante padronizar o entendimento acerca da expressão “Administração Pública”, tendo em vista o consenso na literatura acerca da natureza ampla e duvidosa do seu uso. Desta feita, para este trabalho, optou-se por adotar os significados estabelecidos por Carvalho Filho (2011), que faz a seguinte distinção:

a) “administração pública” (sentido objetivo - grafada com iniciais minúsculas): trata-se da atividade administrativa realizada pelo Estado, por intermédio de seus órgãos e agentes, caracterizando a função administrativa.

b) “Administração Pública” (sentido subjetivo - grafada com iniciais maiúsculas): trata-se do conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas, de qualquer um dos Poderes, que tenham a competência de executar as atividades administrativas, ou seja, que exerçam função administrativa. Não se confunde, portanto, com Poder Executivo, haja vista que os Poderes Legislativo e Judiciário também desempenham funções administrativas, mesmo que de forma atípica. Por óbvio, também não se confunde com o conceito de Estado.

Diferenciados, portanto, tais conceitos, volta-se ao debate já aqui introduzido, qual seja: o que se entende, na literatura, por controle da Administração Pública?

Para Meirelles (2011, p. 713), a atuação da Administração Pública deve ser pautada, mesmo nos atos discricionários, na legitimidade, ou seja, no respeito às normas vigentes e ao interesse coletivo. Sendo assim, para obter esse desempenho legítimo, os Estados de Direito, ao se organizarem, definem as competências dos órgãos e agentes da Administração e estabelecem alguns mecanismos de controle para garanti-las. Trata-se, pois, de instrumentos de defesa da própria Administração e dos direitos dos administrados. Para esse autor, portanto, “o controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

De acordo com Di Pietro (2011, p. 736), o controle da Administração Pública pode 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”. Além de assegurar o cumprimento do ordenamento jurídico, acrescenta a autora que, em dadas circunstâncias, o controle também deve averiguar o mérito, ou seja, os aspectos discricionários da atuação administrativa. Defende ainda que, embora o controle seja uma atribuição estatal (inclusive constituindo poder-dever dos órgãos aos quais a lei atribui essa função), o administrado também dele participa, tanto na defesa de interesses individuais, quanto coletivos (trata-se do controle popular ou social).

Medauar (2006), por sua vez, remete o tema do controle da Administração Pública a três principais fatores: democracia, transparência no exercício do poder estatal e combate à corrupção. Relembra a autora que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já estabelecia que “a sociedade tem direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração”. Democracia e controle, portanto, estariam intimamente ligados. Ademais, pontua que a existência de eficazes mecanismos de controle também garante maior visibilidade da ação estatal, assim como menores índices de corrupção.

Ao tratar deste tema, Carvalho Filho (2011) faz uma análise mais ampla e detalhada, na qual aborda o controle do Estado, classificando-o em controle político e controle administrativo.

O primeiro nada mais é do que o sistema de freios e contrapesos por meio do qual os Poderes políticos (Executivo, Legislativo e Judiciário) se controlam entre si. Relaciona-se, portanto,

com as instituições políticas e democráticas do país, com o objetivo de garantir a preservação e o equilíbrio das mesmas.

O segundo trata-se do controle dos órgãos e agentes administrativos no exercício da função administrativa do Estado. Tem como pilares os seguintes princípios: legalidade (exige instrumentos necessários para garantir que a função administrativa esteja subjacente à lei) e políticas administrativas (determina a existência de controles capazes de garantir que a atividade administrativa tenha como foco o interesse público).

Por defender que o controle político é matéria do direito constitucional, Carvalho Filho (2011, p. 863) restringe sua avaliação ao controle administrativo, como pode ser observado em sua definição de controle da Administração Pública, qual seja: “conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder”. Acrescenta ainda o autor que o objetivo dos mecanismos de controle é garantir, tanto aos administrados quanto à Administração, o alcance do interesse coletivo, de modo a não serem vulnerados direitos subjetivos dos indivíduos nem as diretrizes administrativas.

Conforme asseveram Wassally et al. (2008), esse tipo de controle pode e deve ser desempenhado por e em todos os poderes, incluindo todos os atos e agentes que integram a Administração Pública. Portanto, nada deve fugir ao alcance do controle na sua missão de garantir os interesses da sociedade e a utilização regular dos recursos públicos.

Considerando os aspectos abordados pelos doutrinadores até aqui abordados, é possível construir o seguinte conceito de controle da Administração Pública:

Conjunto de mecanismos (instrumentos e/ou processos) jurídicos e administrativos, inerentes ao Estado democrático, por meio dos quais os agentes públicos e/ou os cidadãos exercem, de forma permanente ou periódica, o poder de vigilância, fiscalização, correção e/ou orientação das atividades administrativas em qualquer das esferas de Poder, com o fito de garantir que tais atividades respeitem os princípios estabelecidos no ordenamento jurídico, bem como observem o interesse público.

É importante deixar claro que o conceito retromencionado aplica-se à realidade de um Estado democrático moderno, no qual se faz relevante a participação dos cidadãos nas atividades do Estado, bem como se exige o respeito ao interesse público. Silva, P. (2009) lembra que o controle público está enraizado na mesma estrutura do Poder Estatal, portanto, não deve haver

poder sem controle. A instauração e regulação do controle, por sua vez, é um predicado republicano, tendo em vista que controlar é compatibilizar e harmonizar direitos para uma boa convivência social.

Nesse sentido, Castro, R. (2008) destaca que não se pode olvidar que a ideia de controle evoluiu de acordo com as mudanças do próprio Estado. Sendo assim, o controle da Administração Pública passou por diversas fases, desde as primeiras estruturas na Idade Antiga (como a corte de contas de Atenas e os verificadores de contas de Roma), passando pelos retrocessos do sistema feudal e do modelo absolutista (onde prevalecia o poder nas mãos dos senhores feudais e dos soberanos, respectivamente, sem qualquer tipo de monitoramento) e ressurgindo com a falência do modelo de Estado patrimonialista.

### 2.1.3 Tipos de controle da Administração Pública

É possível identificar na literatura uma série de classificações acerca do controle da Administração Pública. No presente estudo serão abordadas apenas três delas, por serem fundamentais para o adequado entendimento do objeto da pesquisa, quais sejam:

- i) quanto ao ambiente (ou localização);
- ii) quanto ao momento;
- iii) quanto ao foco.

#### 2.1.3.1 Classificação quanto ao ambiente (localização) do controle

Este tipo de classificação foca, essencialmente, a titularidade do controle, ou seja, em quem o exerce e qual seu vínculo organizacional-administrativo em relação ao controlado. Nesse sentido, o entendimento apontado pela corrente majoritária da literatura é o de que quando o agente do controle integra a estrutura organizacional da entidade controlada caracteriza-se um **órgão de controle interno** ou, simplesmente, **Controle Interno**. Por conseguinte, quando o titular do controle não pertence à estrutura organizacional da instituição controlada tem-se um **órgão de controle externo** ou **Controle Externo**.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), entidade que reúne as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de todo o mundo, corroborou essa taxonomia,

por meio da “*Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización*”, elaborada em seu IX Congresso, ocorrido na capital peruana, em 1977, conforme trecho da versão atualizada desse documento, reproduzido a seguir.

Art. 3 Control interno y externo

1. Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.

2. Los órganos de control interno dependen necesariamente del director del departamento en cuya organización se crearon. No obstante, deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible a tenor de la estructura constitucional correspondiente.

3. Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizador Superior a un control total. (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS, 2009, p. 11)

Observa-se que a INTOSAI, além de consolidar a diferenciação entre os ambientes de controle, contribuiu para o fortalecimento dos órgãos de controle interno. A Declaração de Lima destacou a importância da garantia de independência, nos limites possíveis, desses órgãos, assim como estimulou a interação entre os dois ambientes de controle.

Ribeiro, R. (2002) posiciona-se de forma consonante ao entendimento da INTOSAI e enfatiza algumas diferenças entre os dois modelos de controle referentes à autonomia e ao modo de atuação. Para esse autor, o Controle Interno tende a ser mais dependente e a adotar uma postura mais de assessoramento com relação ao órgão ao qual se subordina. O Controle Externo, por sua vez, tende a ser mais independente e a adotar uma postura mais corretiva com relação ao órgão fiscalizado.

No Brasil, o controle da Administração Pública é marcado por uma estruturação bipartida, com Controle Interno, presente em cada um dos poderes; e Controle Externo, exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Essa rede de controle da gestão é complementada ainda por outros órgãos com competência para fiscalizar recursos públicos e defender o patrimônio público, tais como Ministério Público Federal, Polícia Federal, Advocacia-Geral da União (AGU) e Conselho de Controle das Atividades Financeiras (ALVES; CALMON, 2008).

É importante destacar que a conceituação abordada até aqui tem como ênfase o controle institucional, isto é, aquele exercido por instituições formalmente estabelecidas. No entanto, a literatura mais moderna sobre o tema destaca como terceiro ambiente de controle, aquele exercido pelo particular, pelo cidadão, pela população, ou seja, o **controle social** (CASTRO, D., 2009; CASTRO, R., 2008; GUERRA, 2007).

O controle social é um conceito originário da sociologia, contudo, no âmbito da Administração Pública, tem sido utilizado para representar toda a possibilidade de atuação dos grupos sociais, por meio de qualquer uma das vias de participação democrática, na fiscalização das ações do Estado e dos agentes públicos. É fruto, dentre outras, da evolução nas formas de interação entre os setores públicos e privados, bem como da crescente descentralização das atribuições do Estado (SILVA, F., 2002).

O incremento da participação dos cidadãos tanto na gestão quanto no controle da coisa pública é um dos elementos norteadores das reformas do Estado, que ganharam ênfase a partir dos anos oitenta. Diferentes estudiosos apontam a necessidade de democratizar o Estado, numa perspectiva que busca a transformação tanto da sociedade quanto do próprio Estado. Nesse sentido, almejar-se-ia, dentre outros, uma abertura maior da administração aos cidadãos e o estabelecimento de controles ancorados na sociedade (FLEURY, 2003).

Trazendo essa abordagem teórica para a realidade da Administração Pública brasileira, é possível diferenciar, portanto, os ambientes de controle de contas apresentados no Quadro 1.

**Quadro 1** – Ambientes de controle de contas na Administração Pública brasileira.

Ambiente de controle	Características principais
Interno	Controle realizado pela própria Administração Pública, sobre seus próprios atos e agentes, por meio dos órgãos de controle interno de cada um dos Poderes.
Externo	Controle realizado por um órgão externo, por meio, especialmente, do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (controle de contas).
Sociedade	Controle realizado pelos particulares, na defesa de seus interesses ou nos da coletividade.

Fonte: Elaboração própria



### 2.1.3.2 Classificação quanto ao momento do controle

A INTOSAI (2009), por meio da “*Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización*”, defendeu a existência de dois grandes momentos para o controle: prévio e posterior. Para a referida organização, se o controle ocorre antes da realização das operações financeiras ou administrativas controladas trata-se de um controle prévio; do contrário tem-se um controle posterior. Interessante observar que essa classificação não menciona de forma expressa o controle concomitante.

Ainda de acordo com o referido documento, se por um lado o controle prévio tem como vantagem permitir que a ocorrência de um prejuízo seja impedida antes que ocorra, por outro tem como desvantagens o trabalho excessivo que exige e a falta de definição clara no direito público acerca das responsabilidades. No tocante ao controle posterior, a INTOSAI restringiu-se a mencionar que o mesmo destaca a responsabilidade do órgão culpável, pode levar à indenização do prejuízo produzido e é apropriado para impedir a repetição de infrações.

Por fim, a INTOSAI estabeleceu que o controle prévio pode ser exercido tanto pelas Entidades de Fiscalização Superiores, quanto por outras instituições de controle, de acordo com as circunstâncias e a legislação de cada país. Já o controle posterior é uma função indispensável para as Entidades de Fiscalização Superiores, independentemente do exercício do controle prévio.

Apesar da importância das diretrizes estabelecidas pela INTOSAI, a classificação mais frequente na literatura acerca dos momentos para o exercício do controle destaca a existência de três e não dois grandes momentos. São eles: (i) prévio ou *a priori*, (ii) concomitante e (iii) posterior ou *a posteriori*.

O controle prévio é aquele que antecede o desfecho ou a operatividade do ato controlado, como requisito ou não para sua eficácia. Traz consigo, portanto, a possibilidade de impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público. De acordo com Silva, P. (2009), esse tipo de controle tem como principais aspectos as funções autorizativas e orientadoras e cita como um dos exemplos o exame prévio de editais de processos licitatórios.

O controle concomitante é aquele que acompanha a atuação administrativa no momento em que ela acontece, verificando a regularidade do ato em sua formação. Desta feita, propicia a correção de situações indesejadas antes que se concretizem. De acordo com Silva, P. (2009), sua principal característica é o caráter orientador. Thomé (2005), por sua vez, destaca que o controle concomitante tem aspectos preventivos e repressivos, a depender do andamento da atividade administrativa.

Por fim, o controle *a posteriori* é aquele que ocorre após a conclusão do ato controlado. Pretende rever os atos já praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los. Silva, P. (2009) destaca como exemplo típico desse tipo de controle o julgamento anual das contas dos gestores públicos pelos Tribunais de Contas. Para Thomé (2005), o controle posterior apresenta pouca utilidade ao atendimento dos objetivos do controle, tendo em vista que na hipótese de necessidade de ajustes das ações os fatos já estariam consumados e, em muitos casos, sem condições de correção.

A definição acerca do momento de atuação do controle é apontada na literatura como um dos aspectos importantes para a obtenção de bons resultados. Os teóricos clássicos da administração, por exemplo, já defendiam que a eficácia do controle dependia da sua realização em tempo útil. Entendiam que a tempestividade do controle se fazia necessária para que potenciais mudanças de rumo fossem executadas, bem como para que fosse possível ocorrer a responsabilização de agentes, quando necessário. O momento em que o controle é exercido também influencia, sobremaneira, os custos transacionais que incidem sobre os programas governamentais (ALVES; CALMON, 2008).

É sabido, pois, que o momento do controle é decisivo na qualidade de seus resultados. No entanto, resta esclarecer a seguinte questão: qual o momento ideal para atuação do controle?

Para a INTOSAI (2009), conforme retromencionado, não há um momento ideal a ser replicado em todas as situações e locais. Sua única diretriz é a de que o controle posterior é uma função indispensável para as Entidades de Fiscalização Superiores (Controle Externo), independentemente do exercício do controle prévio.

No que se refere ao momento ideal para atuação especificamente do Controle Interno governamental, escopo dessa pesquisa, a literatura brasileira também não afasta nenhum dos

momentos de atuação, todavia, costuma-se enfatizar a importância de sua atuação prévia e/ou concomitante. Fonseca, Antunes e Sanches (2002), por exemplo, defendem que o controle de contas é, em primeira instância, de responsabilidade dos órgãos de controle interno e, num segundo momento, dos órgãos de controle externo, que apreciam e julgam as contas. Desta feita, para que este modelo de controle seja frutífero, segundo os autores, é indispensável a existência de órgãos de controle interno efetivos, já que a estes cabe o controle prévio e, em especial, o controle concomitante, o que permite, potencialmente, um acompanhamento mais detido e diligente das contas públicas.

Fernandes (2003 *apud* LIMA, 2007) segue raciocínio semelhante ao dos autores supracitados. Ao analisar as relações entre as funções de controle, defendeu o que segue:

A principal função do controle interno, para apoiar o controle externo, está no dever de orientar a autoridade pública no sentido de evitar o erro, efetivar um controle preventivo, colher subsídios mediante o controle concomitante para determinar o aperfeiçoamento das ações futuras, rever os atos já praticados para corrigi-los antes mesmo da atuação do controle externo. (FERNANDES, 2003, p. 93, *apud* LIMA, 2007, p. 41).

Diante das mudanças vivenciadas no papel do Estado e das novas formas de gestão pública surgidas nas últimas décadas, a tendência que se apresenta para os órgãos de controle da Administração Pública é a migração de um modelo caracterizado pela auditoria *a posteriori*, com foco nas recomendações punitivas - ênfase no passado, para um enfoque na auditoria concomitante, com foco nas recomendações saneadoras e nas oportunidades de melhoria - ênfase no futuro (QUINTELLA; PECCI, 2009).

Interessante observar que também no setor corporativo vem assumindo importância a auditoria concomitante/contínua por parte dos auditores internos. Diante das pressões regulatórias e da necessidade de maior *accountability*, diagnosticou-se que as revisões anuais e posteriores eram frequentemente insuficientes para atender as necessidades dos *stakeholders*. Nesse cenário, os esforços para melhorar a governança corporativa e a confiança dos investidores tem levado, portanto, a uma maior utilização da auditoria concomitante/contínua (WARREN; SMITH, 2006).

Essa discussão acerca do tempo do controle será retomada em 2.3.1.2.

### 2.1.3.3 Classificação quanto ao foco do controle

Para tratar dessa outra classificação do controle da Administração Pública, mais uma vez partir-se-á do entendimento emanado pela INTOSAI (2009), por meio da “*Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización*”. Neste documento, a referida organização defendeu a existência de dois grandes focos para o controle, quais sejam: legalidade (*legality audit* e/ou *regularity audit*, na versão do documento em língua inglesa; e *control formal*, na versão em língua espanhola) e resultados (*performance audit*, na versão em inglês; e *control de las realizaciones*, na versão em espanhol).

O controle da legalidade tem como objetivo averiguar a aderência às normas e a regularidade das operações, ou seja, busca assegurar que sejam seguidos todos os critérios existentes e aplicáveis para a execução de determinada tarefa. Seu foco reside nos insumos e no processo e usa como critérios de análises a legalidade, a conformidade e a economia. Os impactos esperados por esse tipo de auditoria é que o governo funcione nos limites da lei e dos regulamentos administrativos. Vale salientar que a ênfase nesse foco de controle tende a levar a procedimentos próximos ao Poder Judiciário, com seus ritos próprios, o que ocasiona um processo decisório mais lento e burocrático (BARZELAY, 2002; RIBEIRO, R., 2002; GOMES, M., 2002; INTOSAI, 2009).

O controle de resultados está orientado para a avaliação de boas práticas de gestão, rentabilidade, utilidade, economicidade, eficiência e efetividade das operações e da atividade governamental como um todo, incluindo sua organização e seus sistemas administrativos. A ideia é que as organizações públicas sejam responsabilizadas mais pelos resultados da sua atuação do que pela sua forma de funcionamento e que o governo funcione melhor e de forma mais democrática. É importante ressaltar que a ênfase nesse foco de controle remete ao bom funcionamento da Administração Pública e às atividades de consultoria, entretanto, reduz a capacidade de definição e de punição de responsáveis (BARZELAY, 2002; RIBEIRO, R., 2002; GOMES, M., 2002; INTOSAI, 2009).

A tarefa tradicional dos órgãos de controle é o controle da legalidade, no entanto, a essa ênfase se uniu o controle de resultados (FREITAS; GUIMARAES, 2007; GOMES, E., 2006). Ambos têm basicamente a mesma importância, cabendo a cada uma das entidades de

fiscalização, de acordo com a situação, estabelecer qual dos aspectos deve ser o prioritário (INTOSAI, 2009).

No entanto, em decorrência das mudanças ocorridas no papel do Estado e das novas formas de gestão pública que surgiram nas últimas décadas, passou a obter destaque, consumindo cada vez mais recursos e esforços, o foco no controle de resultados. Essa nova tendência, iniciada em países como Reino Unido, Nova Zelândia e Austrália, rapidamente se espalhou, chegando, inclusive, ao Brasil, onde temas afetos ao controle de resultados e à auditoria de desempenho passaram a ser cada vez mais valorizados, especialmente no campo do discurso (GOMES, M., 2002; QUINTELLA; PECCI, 2009).

Essa tendência de averiguação dos resultados, que ganhou força no país a partir do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, liderado por Luiz Carlos Bresser-Pereira (BRASIL, 1995), não pode, todavia, ser supervalorizada, conforme avaliou Ribeiro, R. (2000). Este autor efetuou estudo no qual avaliou a dicotomia entre os controles de legalidade e os controles de desempenho/resultado, considerando as características do controle e da formação da sociedade brasileira e concluiu que as duas abordagens isoladas podem levar à impunidade, sendo necessário, portanto, a interação entre elas.

(...) quando se prega o fim da avaliação da legalidade/legitimidade, ou sua drástica redução, pressupõe-se que já teríamos atingido um grau de maturidade social onde a participação e a fiscalização operada pela sociedade inibiria os desvios mais graves, transformando-os em casos a serem conduzidos pelo Ministério Público e pelo Poder Judiciário, não pelos demais órgãos de controle; isso parece-me fora da nossa realidade atual onde os mecanismos e a tradição de controle social são tênues, e o Aparelho do Estado está colocado tradicionalmente à disposição de um determinado grupo, não da coletividade como um todo. (RIBEIRO, R., 2010, p. 8).

Quintella e Pecci (2009), por sua vez, destacam que só haverá um controle de resultados efetivo no Brasil quando concomitantemente a própria gestão estiver atuando de forma orientada para o desempenho, o que não é ainda uma realidade em sua completude. Desse modo, a transição de uma fiscalização de caráter legal para outra voltada para o desempenho se trata de uma tendência, uma mudança desejada, mas que, na prática, ainda não ocorreu. Embora mais intensificadas, as auditorias continuam baseadas em procedimentos burocráticos e encontram dificuldades em adotar o enfoque voltado para os resultados.

Os dois focos do controle aqui tratados são, portanto, complementares. Apesar da recente ênfase que vem sendo dada ao aspecto do desempenho, não há registro de órgãos de controle

que tenham abandonado o enfoque tradicional, marcado pela verificação da conformidade e legalidade dos atos. As recentes políticas de gerenciamento público de auditoria e avaliação adotadas pelos órgãos de controle governamental são caracterizadas pela busca do balanceamento e da integração entre as duas espécies de *accountability* democrática: de conformidade e de desempenho (GOMES, M., 2002).

Essa discussão acerca do foco do controle será retomada em 2.3.1.3.

#### **2.1.4 Controle da Administração Pública em seu ambiente interno: conceitos e panorama**

Conforme já tratado em 2.1.3.1, o Controle Interno caracteriza-se pela inserção do agente ou órgão de controle na estrutura organizacional da entidade controlada. Esse tema, no entanto, é marcado pela coexistência de inúmeros conceitos e expressões semelhantes, cujo adequado entendimento é fundamental para a compreensão do objeto da presente dissertação. São eles:

- (i) controle interno (ou controle interno administrativo ou controle primário);
- (ii) órgão de controle interno (ou Controle Interno);
- (iii) sistema de controle interno; e
- (iv) estrutura de controle interno.

Todos esses conceitos são bastante utilizados na literatura, no entanto, assumem significados diversos, de acordo com o autor ou a corrente doutrinária. Sendo assim, nesta seção serão discutidas essas definições, de modo a possibilitar um correto entendimento de seus significados, bem como para padronizar a utilização ao longo do estudo.

O conceito de controle interno (grafado com iniciais minúsculas), apesar de bastante debatido no meio acadêmico e organizacional, sempre gerou dúvidas sobre seu real significado (MARÇOLA, 2011; SPIRA; PAGE, 2001). A definição mais difundida em todo o mundo é a de autoria do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), uma organização privada criada nos Estados Unidos da América em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis de empresas. Conforme o documento “*Internal Control – Integrated Framework*” (também conhecido como “Informe COSO” ou “COSO I”), de autoria da referida instituição, controle interno pode ser definido como:

A process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

1. Effectiveness and efficiency of operations.
2. Reliability of financial reporting.
3. Compliance with applicable laws and regulations. (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, 1992, p. 1)

A referida definição serviu de base para diversas interpretações, cada qual com suas especificidades. No entanto, dentre os seus desdobramentos destaca-se o tratamento dado ao tema pela INTOSAI. Esta entidade, em 2004, divulgou seu “*Guía para las normas de control interno del sector público*”, no qual incorporou o entendimento do COSO, adaptando-o ao cenário das organizações públicas. Dessa forma, definiu o controle interno como:

Un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones
- Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño. (INTOSAI, 2004, p.6)

No entanto, grandes escândalos ocorridos no mundo empresarial e o consequente crescimento da preocupação com os riscos, fez com que o COSO aperfeiçoasse seu conceito de controles internos. Com a publicação do documento “*Enterprise Risk Management-Integrated Framework*” (também conhecido como “COSO II”), a referida instituição agregou técnicas de gerenciamento de riscos ao “COSO I” e fortaleceu a atual tendência de padrões de controles internos baseados na gestão de riscos e em modelos de governança corporativa.

O modelo do COSO II estabeleceu quatro grupos de objetivos, inerentes a quase todas as organizações, que devem ser objeto do gerenciamento de riscos: estratégicos, operacional, comunicação e conformidade. Para o alcance de tais objetivos foram definidos oito componentes a serem executados, quais sejam: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a riscos, atividades de controle, informações/comunicações e monitoramento. Por fim, foram estabelecidos quatro níveis de gestão objeto da gestão de risco: nível de organização, divisão, unidade de negócio e subsidiária (COSO, 2007).

A INTOSAI, por sua vez, acompanhou essa evolução conceitual trazida pelo COSO II, por meio da publicação, em 2007, do documento “*Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público - Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad*”. Consolidaram-se, portanto, também para o setor público os padrões de estruturas e processos de controle interno baseados no gerenciamento de riscos e modelos de governança corporativa (INTOSAI, 2007).

Na literatura nacional sobre o tema, os conceitos de controles internos também giram em torno dos parâmetros do COSO, com sutis ajustes ao contexto local. Em análise ao entendimento expresso por Castro, D. (2009), Guerra (2007) e Castro, R. (2008), bem como à regulamentação do tema pelos órgãos de controle, é possível produzir a síntese a seguir para o conceito de **controle interno administrativo (controle primário)**:

Todos os planos, atividades, rotinas, métodos e procedimentos interligados, promovidos pela própria organização, com o intuito de gerenciar os riscos e garantir a execução de suas ações conforme o planejamento e as normas vigentes, bem como promover a salvaguarda de seu patrimônio e a otimização dos seus resultados.

Importante entender que os controles internos administrativos ou primários são inerentes a todos os órgãos e entidades da Administração Pública e devem ser observados por todos os agentes públicos.

Compreendido o conceito de controles primários e suas características, passa-se à definição de **órgãos de controle interno ou Controle Interno (grafado com iniciais maiúsculas)**. Nesse sentido, o TCU estabeleceu um conceito sucinto, porém completo, qual seja:

[órgãos de controle interno são] unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos [administrativos], bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal (TCU, 2010, p. 2).

Desse conceito, faz-se necessário destacar dois principais aspectos: (i) trata-se de órgão integrante do sistema de controle interno e (ii) tem com função precípua avaliar os controles internos administrativos das unidades a ele jurisdicionadas. Importante compreender que contemplam tanto os órgãos (entidades coletivas) criados para esse fim, quanto as pessoas (indivíduos) com a função de avaliar controles internos administrativos (comumente denominadas “auditor interno”).



É fundamental tornar claro que não compete aos órgãos de controle interno definir, tampouco implantar, controles internos administrativos. Sua função é avaliar as políticas, práticas e procedimentos de controles internos administrativos, de modo a assegurar que os mesmos sejam adequados e suficientes para que a organização atinja seus objetivos (INTOSAI, 2001; MARÇOLA, 2011).

De acordo com a INTOSAI (2004), em seu “*Guía para las normas de control interno del sector público*”, a existência de um órgão de controle interno não se trata de um aspecto obrigatório para o controle da organização, contudo, quando existentes, contribuem para a sua efetividade. Para que logrem êxito, tais órgãos devem: (i) ser independentes dos gestores, reportando-se ao mais alto nível de autoridade dentro da organização e (ii) trabalhar de modo imparcial, correto e honesto.

Ainda de acordo com a referida entidade, é de interesse da Entidade Fiscalizadora Superior que existam órgãos de controle interno sólidos, haja vista que se estes forem dotados de razoável grau de confiabilidade, o trabalho dos órgãos de controle externo poderá ser reduzido e, conseqüentemente, aperfeiçoado. Conforme estudo da INTOSAI (1997), acerca das experiências das EFS na implantação e na avaliação de controles internos administrativos, a maioria dos membros da entidade considera que as unidades de controle interno (auditores internos) constituem uma parte decisiva da estrutura de controle interno de uma organização. Dentre os depoimentos constantes desse estudo, destaca-se a seguir o da Holanda, a título de exemplo.

Los Países Bajos también ponen de manifiesto un ejemplo a este respecto: los departamentos de auditoría de los distintos Ministerios verifican los estados financieros de cada Ministerio y llevan a cabo auditorías de los sistemas específicos de gestión financiera. El Tribunal de Cuentas de los Países Bajos indica que, al comunicar al Ministro las deficiencias en el control interno que se descubren durante estas auditorías, los auditores internos desempeñan una función importante en la mejora continuada de los controles (financieros) internos. La realización de investigaciones específicas sobre el control interno, a solicitud de los Ministros, consolida este proceso. (INTOSAI, 1997, p. 16)

É importante aqui mencionar que há muita confusão na literatura técnica acerca dos conceitos de órgão de controle interno e de **órgão de auditoria interna** (Auditoria Interna). É possível encontrar autores que diferenciam o órgão de controle interno como aquele que assessoria o gestor na definição, implantação e no monitoramento de controles internos e órgão de

auditoria interna como aquele responsável pela avaliação da adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle interno.

Este estudo não adentrará nas minúcias dessa discussão, haja vista o entendimento de que os conceitos são mais importantes que as nomenclaturas propriamente ditas. Todavia, alguns comentários fazem-se necessários.

Todo aquele que está envolto com o gerenciamento dos controles internos (seja na definição, implantação, avaliação, etc.), em sentido amplo, pode ser considerado como agente, órgão ou unidade de controle interno. Todavia, considerando que todos numa organização estão envolvidos em algum grau com seus controles internos, uma definição tão genérica como essa se mostra inócua. Também é sabido que a Auditoria Interna, em sentido estrito, faz parte do Controle Interno, não se confundindo com ele. No entanto, historicamente, os termos são usados como sinônimos, possivelmente pela relevância que a auditoria adquiriu nos Estados democráticos modernos, tanto no setor público quanto no privado.

Para este estudo, portanto, utilizar-se-ão os conceitos, em sentido amplo, como sinônimos, adotando-se, preferencialmente, a expressão órgão de controle interno. No entanto, quando for preciso enfatizar a função auditoria adotar-se-á a denominação órgão de auditoria interna (Auditoria Interna).

Encerrada a discussão sobre órgão de controle interno e/ou de auditoria interna, passa-se para a abordagem do conceito de **sistema de controle interno**, o qual pode ser considerado como o mais complexo dentre os aqui analisados, em virtude das diversas concepções e/ou usos dessa expressão, bem como da dificuldade em sintetizá-lo.

Cavalheiro e Flores (2007) defendem que para se chegar ao conceito de “sistema de controle interno” basta agregar as definições de “sistema” e de “controle interno”. Portanto, para esses autores, trata-se esse sistema de um:

Mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, em parâmetros gerais, por lei local. Consiste a atuação do sistema de controle, em sua essência, na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entaves ao processo. (CARVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 28)

Castro, R. (2008) segue linha de raciocínio semelhante, com ênfase no direito constitucional brasileiro. Sua definição para sistema de controle interno é a que segue:

Conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle interno, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente à legalidade e eficiência de seus atos. (CASTRO, R., 2008, p. 151)

Desta feita, nesta pesquisa tratar-se-á sistema de controle interno como o conjunto de órgãos e/ou agentes dentro da estrutura organizacional da Administração, sob a orientação de uma unidade central, responsáveis pela avaliação dos controles internos administrativos da organização. Grosso modo, trata-se do conjunto de órgãos de controle interno.

É importante destacar que, comumente na literatura, a expressão sistema de controle interno também é utilizada como sinônimo de conjunto de controles internos administrativos ou ainda como a junção desses controles primários com os órgãos de controle interno. Trata-se de uma abordagem igualmente adequada, no entanto, com o fito de padronizar conceitos, utilizar-se-á para esse sentido a expressão “estrutura de controle interno”, com base na interpretação deste estudo acerca do documento “*Control Interno: Brindando las Bases para La Rendición de Cuentas en el Gobierno*”, elaborado pela INTOSAI (2001).

Portanto, a **estrutura de controle interno** de uma instituição compreende suas práticas comuns de controles internos administrativos e suas unidades de controle interno responsáveis por avaliar periodicamente a efetividade de tais controles. A responsabilidade de proporcionar uma estrutura de controle interno adequada e efetiva é papel dos gestores, com o auxílio contínuo de todo o pessoal da organização.

De acordo com o TCU (2009), já há autores que apontam a substituição da expressão “sistema de controle interno” por “estrutura de controle interno”, posto que esta última ampliaria o conteúdo daquela. No entanto, a Corte de Contas sinaliza que a maior parte da literatura ainda utiliza fartamente a denominação sistema de controle interno.

Diante do exposto, o Quadro 2 expõe, de forma sucinta e didática, os principais conceitos em torno dos controles internos, nos moldes como serão tratados neste estudo. Esse esforço de padronização não tem a pretensão de invalidar a utilização dos conceitos de forma diferente às

aqui estabelecidas. Sendo assim, o mais importante é absorver os significados e interpretá-los nos contextos em que são aplicados.

**Quadro 2** – Principais conceitos em torno dos controles internos utilizados no estudo.

<b>controles internos administrativos ou primários</b>	Todos os planos, atividades, rotinas, métodos e procedimentos interligados, promovidos pela própria organização, com o intuito de gerenciar os riscos e garantir a execução de suas ações conforme o planejamento e as normas vigentes, bem como promover a salvaguarda de seu patrimônio e a otimização dos seus resultados.
<b>Órgãos de controle interno ou Controle Interno</b>	Unidades ou pessoas, integrantes do sistema de controle interno, que tem como função precípua avaliar os controles internos administrativos das unidades a ele jurisdicionadas.
<b>Sistema de controle interno</b>	Conjunto de órgãos e/ou agentes dentro da estrutura organizacional da Administração, sob a orientação de uma unidade central, responsáveis pela avaliação dos controles internos administrativos da organização.
<b>Estrutura de controle interno</b>	Conjunto das práticas comuns de controles internos administrativos de uma organização e de seus órgãos de controle.

Fonte: Elaboração própria

Definidos os conceitos, passemos a um breve panorama das principais práticas no tocante aos controles internos e aos sistemas de controle interno ao redor do mundo.

O Tribunal de Contas da União (2009) desenvolveu um interessante estudo, denominado “Critérios gerais de controle interno na Administração Pública”, no qual avaliou os modelos e as normas disciplinadores do tema em diversos países. Em suas conclusões, a Corte de Contas destacou que em diversas nações pesquisadas a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar controles internos já está incorporada no ordenamento jurídico. Ademais, diagnosticou que os modelos de controle interno adotados são convergentes, baseados em gerenciamento de riscos e em estruturas de governanças e têm como referência os parâmetros do COSO e da INTOSAI.

No que se refere aos papéis e à atuação dos órgãos de controle interno, uma importante pesquisa foi a realizada por Jack Diamond, em 2002, intitulada “*The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective*”.

O autor defende que, apesar do Controle Externo historicamente ter obtido maior atenção do que o Controle Interno, esse cenário vem se alterando nos últimos tempos. O crescimento desse interesse pela Auditoria Interna é devido a inúmeras razões, dentre as quais destacou a demanda social por maior transparência nas ações do governo e pelo aperfeiçoamento da *accountability*.

De acordo com Diamond (2002), o *Institute of Internal Auditors* (IIA) recentemente debateu e propôs novas definições para os padrões internacionais de Auditoria Interna, tanto para o setor público quanto para o privado. Nessa nova visão, o papel da Auditoria Interna é visto como:

- an objective assurance and consulting activity that is independently managed within an organization and guided by a philosophy of adding value to improve the operations of the organization; and
- in assisting an organization in accomplishing its objectives by bringing a systematic and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of the organization's risk management, control, and governance processes (DIAMOND, 2002, p. 6).

Esse novo olhar sobre o papel da Auditoria Interna, segundo o autor, certamente garante-lhe uma atuação mais central na gestão da despesa pública. O Controle Interno passa a ter maior ênfase nos controles de gestão e nos processos de comunicação.

No entanto, é importante lembrar que a prática da Auditoria Interna, nos variados países, ainda não corresponde perfeitamente a esses novos padrões. Os problemas enfrentados são os mais diversos, tais como grau de independência para realização de um julgamento objetivo, competência profissional dos auditores, escopo, dentre outros.

Diamond (2002) considera como seu paradigma de modelo de Controle Interno aquele adotado pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Para ele, são quatro os princípios gerais que caracterizam esse modelo:

- 1) A Auditoria Interna é vista como um componente central de controles financeiros internos que visam proteger os interesses financeiros do governo;
- 2) as atividades da Auditoria Interna, embora incluam o tradicional cumprimento e regularidade das operações, acrescentam outras funções, como testes substantivos, sistemas, desempenho e auditorias de Tecnologia da Informação;

- 3) a Auditoria Interna está separada da gestão cotidiana da organização e ao mesmo tempo tem entrada na alta gestão, de modo a assegurar que seus achados e recomendações resultem em ações corretivas; e
- 4) a Auditoria Interna adota os padrões internacionais de auditoria.

Nesses países da OCDE, o objetivo do Controle Interno é garantir a eficiência e a efetividade do uso dos recursos públicos, haja vista que não dispõem de problemas de governança e possuem razoável grau de estabilidade macroeconômica. Já nos países em desenvolvimento, onde existem importantes problemas de governança e de estresse fiscal, o objetivo principal passa a ser garantir o cumprimento das regulamentações financeiras e garantir o cumprimento dos objetivos macroeconômicos.

## 2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO

De acordo com Ribeiro, S. (1997), o surgimento do Controle Interno da Administração Pública no Brasil se deu a partir da evolução do controle das contas públicas nacionais. Para a autora, esse controle remonta, em sentido amplo, ainda aos períodos colonial (com as Juntas da Real Fazenda, o Erário Régio e o Conselho da Fazenda) e imperial (com a criação do Tesouro Nacional e a reforma administrativa de 1850). Entretanto, a estruturação e a institucionalização propriamente ditas do Controle Interno no país, em sentido estrito, só ocorreram no período republicano, iniciado em 1889.

Não existe um consenso na literatura acerca de qual ato normativo serviu de marco regulatório para o Controle Interno no país. Autores como Castro, D. (2009) defendem que esse papel coube ao Código de Contabilidade Pública, criado pelo Decreto nº 4.536, de 28/01/1922, juntamente com o Regulamento Geral de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto nº 15.783, de 08/11/1922. Outra corrente, formada por estudiosos como Guerra (2007), entende que apenas com a publicação da Lei nº 4.320, de 17/03/1964, se deu a institucionalização desse controle.

Segundo Castro, D. (2009), o surgimento do Controle Interno no Poder Executivo Federal foi fruto de uma tentativa frustrada do Ministro da Fazenda, em 1914, de realização de operação de crédito com banqueiros ingleses. Como o negócio não foi concretizado em virtude da falta

de uma contabilidade organizada no país, o governo federal passou a buscar a implantação de técnicas contábeis na área pública e de uma estrutura organizacional capaz de executá-las. Foi assim que em 28/12/1921 foi criada a Diretoria Central da Contabilidade Pública (transformada depois em Contadoria Geral da República) e, no ano seguinte, foram aprovados o Código e o Regulamento Geral da Contabilidade Pública. A referida diretoria centralizou o registro dos atos referentes à arrecadação da receita e ao pagamento das despesas e tinha como atribuições a coordenação, orientação, direção e fiscalização dos serviços de escrituração e contabilidade. Desta feita, o referido autor defende que o Controle Interno, na origem, foi contábil.

Em acréscimo ao controle contábil promovido pela Contadoria Geral da República, autores como Castro, L. (2008) destacam o papel do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Departamento Administrativo do Setor Público (DASP) no Controle Interno brasileiro dessa época. O primeiro era responsável pelo registro dos contratos que, por qualquer modo, interessassem imediatamente à receita ou à despesa e de qualquer ato de Administração Pública de que resultasse obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional ou por conta deste. Observa-se que se instituiu uma espécie de controle prévio da gestão, o que resultou num acúmulo de atividades para o Tribunal, sem o correspondente impacto na regularidade dos atos de gestão. O segundo, criado pelo Decreto-Lei nº 579, de 30/07/38, tinha dentre suas competências o monitoramento da gestão, com exceção do aspecto contábil. Para o referido autor, essas três instituições (Contadoria Geral da República, TCU e DASP) funcionavam com características de uma controladoria.

Não é demais pontuar que, naquela época, o Controle Interno atuava exclusivamente examinando e validando os aspectos da legalidade e da formalidade. O foco estava nos produtos finais (balanços orçamentário, financeiro e patrimonial), em detrimento dos processos internos de atuação do setor público. O objetivo concentrava-se no atendimento às exigências dos órgãos de fiscalização externa e não na avaliação da atuação dos administradores na prestação dos serviços públicos (SILVA, L., 2000).

Entretanto, para Guerra (2007), foi na década de 1960 que o Controle Interno foi, de fato, institucionalizado, em resposta ao crescimento estrutural do Estado e ao aumento de suas funções. O pioneirismo coube à Lei nº 4.320, de 17/03/1964, primeira a definir expressamente

a existência de dois meios de controle da execução orçamentária: Interno, pelo Poder Executivo e Externo, pelo Poder Legislativo.

A referida lei estabeleceu como competência do Poder Executivo o exercício do Controle Interno, sob os seguintes aspectos: (i) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; (ii) a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos e (iii) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. No caso da verificação da legalidade dos atos, a atuação poderia ser de forma prévia, concomitante e subsequente.

O normativo em tela, contudo, concentrou-se em deliberações sobre normas gerais e, por isso, não teceu maiores comentários sobre a organização administrativa do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Nesse sentido, apenas indicou que o controle do cumprimento dos programas de trabalho competiria ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação.

Interessante observar que a Lei nº 4.320/1964 pode ser vista como um primeiro passo na tentativa de implantar um Controle Interno como ferramenta de auxílio ao gestor público na obtenção de resultados, em detrimento da tradicional perspectiva legal e formalista. No entanto, ainda se verificou uma ênfase das diretrizes estabelecidas nos aspectos legais e/ou formais e nas ações isoladas dos agentes públicos, conforme destaca Olivieri (2008).

Vale também ressaltar que para Ribeiro, S. (1997) a institucionalização de três formas de verificação (prévia, concomitante e subsequente) representou um salto de qualidade na prática do controle, em comparação à tradicional sistemática do registro prévio, executada pelo Tribunal de Contas.

### **2.2.1 O sistema de controle interno no final da década de 1960: status constitucional e início da sua organização**

Poucos anos depois do Controle Interno iniciar sua institucionalização, a expressão “sistema de controle interno” ganhou status constitucional pela primeira vez na história brasileira, por meio da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Em seu



artigo 71, restou estabelecido, de forma expressa, que a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei. Observa-se que, nesse primeiro momento, a exigência de autocontrole ainda limitou-se a um único Poder.

O artigo 72 da Carta Magna de 1967, por sua vez, definiu que o sistema de controle interno mantido pelo Poder Executivo visaria: (i) criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa; (ii) acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; (iii) avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Castro, D. (2009) destaca que a função de apoio técnico ao controle externo, até hoje presente, foi uma espécie de compensação ao fato de ter sido retirado do Tribunal de Contas da União o controle prévio dos atos de gestão do Executivo, previsto na Constituição Federal de 1946. Para Olivieri (2008), essa extinção do controle prévio pelo TCU foi, inclusive, um dos motivos que levou à necessidade de estruturação de um novo arranjo institucional para o controle da despesa, que acabou por resultar na criação do sistema de controle interno. Nesse sentido, é importante pontuar, conforme esclarece Castro, L. (2008), que também em 1967, em decorrência do Decreto-Lei nº 199, a Corte de Contas passou a ser, de fato, externa ao governo, haja vista que sua intervenção deixou de ser fase dos atos administrativos.

As demais finalidades do sistema, por sua vez, representaram o início da queda da ênfase no controle formal em detrimento da adoção da verificação da execução física dos gastos e da análise da eficiência das ações. É importante perceber que pela primeira vez a “avaliação de resultados” foi expressamente mencionada no âmbito constitucional como função do controle, reforçando a tendência de fuga ao modelo exclusivamente legalista.

Antes mesmo do novo marco constitucional, o ano de 1967 já havia sido marcado também pela Reforma na Administração Pública Brasileira, com pretensões modernizadoras (inclusive no controle), implantada através do Decreto-Lei nº 200. Coube a este normativo a função de dispor sobre a organização da Administração Federal e, pela primeira vez, normatizar a estrutura do sistema de controle interno no país.

Inicialmente, o referido ato normativo definiu que seriam organizadas, sob a forma de sistema, as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade, auditoria, serviços gerais e outras auxiliares comuns a todos os órgãos da Administração que, a critério do Poder Executivo, necessitassem de coordenação central. Nesse formato sistêmico, os órgãos e entidades incumbidos do exercício de qualquer uma dessas atividades passariam a integrar o respectivo sistema, como órgãos setoriais, e se sujeitariam à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização específica do seu órgão central, sem qualquer interferência na subordinação ao ente em cuja estrutura administrativa estivessem integrados.

Estabeleceu também que cada Ministério Civil contaria com dois Órgãos Centrais: um de direção superior e outro de planejamento, coordenação e controle financeiro. Este último, por sua vez, seria formado por uma Secretaria Geral e uma Inspeção-Geral de Finanças (IGF). A primeira deveria atuar como órgão setorial de planejamento e orçamento e a segunda como órgão setorial dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria. No caso desses últimos sistemas, a Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda desempenharia as funções de órgão central.

De acordo com o Decreto-Lei nº 200/1967, o controle das atividades da Administração Federal deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, sendo que competiria particularmente aos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União. É importante observar que o ato normativo em tela não utilizou a expressão “sistema de controle interno”, preferindo atribuir a função de controle a um misto de sistemas, notadamente aos de contabilidade, auditoria e administração financeira.

É salutar também acrescentar que a regulamentação em comento considerou o controle como um dos princípios fundamentais a serem obedecidos pelas atividades da Administração Federal. Destacou ainda, nesse sentido, a necessidade de racionalização do trabalho administrativo por meio da simplificação de processos e da supressão de controles formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Poucos meses após a Reforma Administrativa, foi a vez do Decreto nº 61.386, de 19/09/1967, dispor sobre a implantação do sistema de controle interno no país. Esse normativo ratificou o

entendimento instituído pelo Decreto-Lei nº 200, juntando em um único sistema as atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria e instituindo as Inspetorias Gerais de Finanças. Ademais, incorporou a Contadoria Geral da República à Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, bem como as Delegações da Contadoria Geral da República junto aos Ministérios Civis às Inspetorias Gerais de Finanças dos mesmos ministérios. Desta feita, definitivamente o Controle Interno não se resumia mais à contabilidade, como em sua origem.

De acordo com Castro, D. (2009), essa junção de atividades em um único sistema gerou inúmeros conflitos técnicos. O autor entende que as IGF foram organizadas com finalidades distintas e contrastantes, sendo assim, a mistura no mesmo órgão das áreas de auditoria, contabilidade e finanças gerou antagonismos permanentes pela quebra do princípio da segregação de função e promoveu o conflito conceitual entre controle interno, sistema de controle interno e auditoria interna.

O Decreto nº 61.386/1967 definiu ainda que cada IGF fosse dirigida por um Inspetor Geral, de livre escolha do Presidente da República, dentre os funcionários pertencentes aos quadros de servidores efetivos. Conforme destaca Castro, L. (2008), tratou-se de uma tentativa, ao menos do ponto de vista formal, de estabelecer certa autonomia entre o Inspetor Geral e os Ministros, bem como de profissionalizar o quadro administrativo.

Apesar dos conflitos de atividades retromencionados, ainda no final da década de 60 foram editados os Decretos nº 64.135, 64.136 e 64.777, regulamentando a organização administrativa do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, em consonância com o teor do Decreto-Lei nº 200/1967, do Decreto nº 61.386/1967 e da constituição vigente.

O Regimento Interno da Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, órgão central dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria, foi aprovado pelo Decreto nº 64.136/1969. Esse normativo previu a criação de uma divisão para cada um dos sistemas retromencionados. No caso da Divisão de Auditoria, coube-lhe a atribuição de coordenar e realizar auditorias técnica, contábil e financeira junto às Inspetorias-Gerais de Finanças dos Ministérios Civis e suas dependências. Tal ação tinha por foco a salvaguarda dos bens, a verificação da exatidão e regularidade das contas e a boa execução do orçamento, observadas as normas legais que forem expedidas. Ademais, foi prevista a possibilidade do exercício

dessas atribuições junto aos demais órgãos da administração federal e, ainda, mediante requisição do Tribunal de Contas em cada caso, junto aos órgãos dos Poderes Legislativos e Judiciário.

O Regulamento das Inspetorias-Gerais de Finanças, órgãos setoriais dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria, foi aprovado pelo Decreto nº 64.135/1969. Esse normativo também previu a criação de uma divisão para cada um dos sistemas retromencionados. No caso da Divisão de Auditoria, foram-lhe conferidas, dentre outras, as seguintes competências: coordenar e orientar os assuntos referentes à auditoria no âmbito do Ministério, realizar as auditagens que lhe competirem, expedindo os respectivos certificados, e exercer a fiscalização nas entidades e organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que receberem contribuições parafiscais e prestarem serviços de interesse público ou social.

O Decreto nº 64.777/1969, por sua vez, criou a Comissão de Coordenação das Inspetorias-Gerais de Finanças (INGECOR). Formada pelos titulares das Inspetorias-Gerais de Finanças dos Ministérios Cíveis e pelos dirigentes das Divisões do Órgão-Central e de sua Assessoria de Organização, coube a essa Comissão, como sugere sua denominação, coordenar os assuntos relativos às atividades dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria.

Ainda nessa mesma época, foi criado, por meio do Decreto nº 64.441/1969, de 30/04/69, o sistema de programação financeira, retirando da alçada do sistema de controle interno as atividades de fixação, liberação, repasses e sub-repasses de cotas das dotações orçamentárias e de créditos adicionais. Para exercer as funções de órgão central desse novo sistema foi criada uma Comissão de Programação Financeira, formada por Ministro da Fazenda, Ministro do Planejamento e Coordenação Geral e Presidente do Banco Central do Brasil. De acordo com Castro, D. (2009), a intenção da segregação das atividades de programação financeira foi desafogar os órgãos de controle interno, que detinham um excesso de atribuições. A própria criação da INGECOR também foi decorrência dessa sobrecarga, sendo uma nova alternativa para viabilizar o bom funcionamento dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria.

### **2.2.2 As bases para a consolidação do sistema de controle interno nas décadas de 70 e 80**

Após a remodelagem do controle da gestão pública na década de 60, considerado por Alves e Calmon (2008) como o primeiro ponto de inflexão na estrutura do controle no país, coube ao Decreto nº 67.090/1970, no início da década de 70, estabelecer novas normas gerais de controle interno e fixar procedimentos de auditoria para o Serviço Público Federal. Esse ato legal alargou a competência do controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União para órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, da Presidência da República e Ministérios Militares, ao invés de apenas para as Inspetorias-Gerais de Finanças. Vale ressaltar, todavia, que essa extrapolação do controle interno para outros Poderes, também ventilada pelo Decreto nº 64.136/1969, não encontrava respaldo na constituição vigente à época.

Outro aspecto particular desse Decreto, constante de seu art. 2º, é o seu entendimento de que o Controle Interno da Administração Federal é fruto das ações dos sistemas de administração financeira, contabilidade e, especialmente, auditoria, como etapa final. Sendo assim, consolidou o posicionamento do Decreto-Lei nº 200/1967 e do Decreto nº 61.386/1967, agregando a idéia de sequência temporal das atividades, sendo a auditoria a última delas.

Merece também destaque que o Decreto nº 67.090/1970 consolidou uma direção do conceito de controle à eficiência administrativa, abordagem iniciada com o Decreto-Lei nº 200/1967 e seguida pela Constituição Federal de 1967. Ao abordar os objetivos básicos dos procedimentos de auditoria, destacou a verificação da eficiência e da exatidão dos controles contábeis, financeiros, orçamentários e operativos, bem como o assessoramento aos órgãos auditados, visando à eficiência dos controles internos, de modo a ser obtida a racionalização progressiva de seus programas e atividades.

Por fim, cumpre ressaltar que o referido ato normativo não promoveu alterações na organização administrativa do sistema de controle interno, a qual permaneceu sem grandes mudanças ao longo de toda a década de 1970.

A década de 80, marcada pela transição do regime militar para o democrático no Brasil, foi bem mais dinâmica para o sistema de controle interno do Poder Executivo do que sua antecessora. Logo no primeiro dia do ano de 1980, o sistema passou a contar com uma nova

estrutura, definida pelo Decreto nº 84.362, publicado no Diário Oficial da União em 31/12/1979. Esse normativo inovou ao definir como órgão central a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), subordinada diretamente ao Ministro-Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. Dessa forma, a subordinação do órgão central deixou de ser ao Ministério da Fazenda e caminhou em direção ao dirigente máximo do Poder Executivo Federal. Do ponto de vista estrutural, foram mantidos os órgãos setoriais (IGF) e a INGECOR, entretanto, passaram a ser denominadas Secretarias de Controle Interno (CISSET) e Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON), respectivamente.

Outra característica relevante desse Decreto foi a definição expressa da competência exclusiva do órgão central para execução da atividade de auditoria contábil e de programas, tanto dos órgãos da administração direta quanto de entidades da administração indireta. Essas atividades deveriam ser empreendidas pelos servidores lotados nas Delegacias Regionais de Auditoria (Derau) existentes em dez regiões do país. Interessante observar, nesse sentido, que, enquanto o sistema de auditoria contava apenas com dez regionais, todas as capitais do país tinham uma Delegacia Regional de Contabilidade e Finanças (Decof). Todavia, ainda assim, essa nova organização representou um avanço na desconcentração regional do sistema de auditoria, afinal, no modelo até então vigente a Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda poderia manter no Distrito Federal e em cada Estado uma Inspeção Seccional de Finanças, mas com atribuições de um órgão de contabilidade analítica.

Castro, L. (2008) entende que o modelo de controle introduzido pelo Decreto nº 84.362/1979 representou um retorno ao monitoramento centralizado na Presidência da República. Para o autor, a transferência para a SECIN dos recursos humanos e materiais das Divisões de Auditoria das IGF, também promovida pelo referido ato normativo, é um indicativo de ter havido centralização de recursos e crescimento do monitoramento. Vale frisar que as CISSET (antigas IGF) passaram a desempenhar apenas funções financeiras e contábeis.

Castro, D. (2009), por sua vez, defende que as mudanças empreendidas pelo Decreto nº 84.362/1979 tiveram o intuito de aumentar o controle sobre os gastos da administração direta. No âmbito das entidades da administração indireta, já havia sido criada, por meio do Decreto nº 84.128, de 29/10/1979, a Secretaria de Controle das Empresas Estatais (SEST), a qual competia o controle e a fiscalização das atividades específicas das empresas estatais, respeitada a supervisão de cada Ministro de Estado. Vale salientar que essa Secretaria

integrava o sistema de planejamento federal (subsistema de controle de recursos e dispêndios de empresas estatais) e não o sistema de controle interno.

Com o fim da ditadura militar e a Nova República, novas mudanças transformaram o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Em 15/03/1985, o Decreto nº 91.150 transferiu para o Ministério da Fazenda a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON), retomando o status de subordinação do órgão central do sistema anterior ao Decreto nº 84.362/1979.

Um ano depois, entretanto, nova regulamentação foi editada (Decreto nº 92.452/1986) extinguindo a SECIN e atribuindo à recém-criada Secretaria do Tesouro Nacional (STN), integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, o papel de órgão central de planejamento, coordenação e controle financeiro. Esse novo Decreto também alterou a competência para execução das atividades de auditoria contábil e de programas. Ao invés de exclusividade do órgão central, o exercício da auditoria passou a ser, preferencialmente, atribuição das CISET de cada Ministério Civil e dos órgãos de competência equivalente. À STN ficaram incumbidas as ações de orientação normativa, supervisão técnica e fiscalização específica dos órgãos setoriais do Sistema de Auditoria.

Ainda em 1986, foi publicado o Decreto nº 93.874, com o fito de organizar o sistema de controle interno do Poder Executivo diante do novo cenário. Esse normativo ampliou o entendimento da composição desse sistema, acrescentando novamente o sistema de programação financeira aos já consolidados sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria. Utilizou expressamente o termo “sistema de controle interno” e definiu ainda que a sistematização do mesmo compreenderia as ações relacionadas com o controle da gestão orçamentário-financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Federal, o que deveria ser exercido mediante atividades de programação financeira, orientação, acompanhamento, fiscalização e avaliação.

Importante observar que o Decreto nº 93.874/1986 seguiu a tendência de distanciamento do controle interno de aspectos apenas legalistas e formais, ao destacar a importância da contribuição desse sistema para a identificação quantitativa e qualitativa dos resultados obtidos pelos administradores, de modo a aferir a eficiência e a eficácia na execução dos programas de trabalho.

Esse normativo manteve a STN e as Ciset como órgãos central e setoriais do sistema, respectivamente e previu a manutenção de unidades administrativas da STN no Distrito Federal e em cada capital de Estado, denominadas Delegacia do Tesouro Nacional (DTN), órgãos seccionais do sistema. Ficou mantida ainda a execução da atividade de auditoria contábil e de programas por parte das Ciset, com a ressalva de que, nos casos de atividades de auditoria decorrentes de acordos com organismos internacionais, bem como aquelas determinadas pelo Presidente da República, a atribuição passaria a ser privativa da STN.

Castro, D. (2009) defende que o Decreto nº 93.874/1986 representou uma profunda mudança no foco, na forma e no conteúdo nas áreas de controle interno. O autor relata que o atrelamento da contabilidade com o caixa do governo provocou grande impacto na cultura da época, já que a contabilidade esteve tradicionalmente próxima da auditoria. Também não foi bem aceita a concentração das atividades de programação e administração financeira, contabilidade e auditoria na STN, órgão que já detinha grande poder em virtude do comando do caixa da União ser de sua responsabilidade.

Castro, L. (2008), por sua vez, pontua que a redemocratização do país acabou por enfraquecer a centralização do monitoramento pelo Poder Executivo, dando mais liberdade aos ministérios. Além do distanciamento da Presidência da República, houve um enfraquecimento do papel do órgão central (STN) no tocante às ações de controle, haja vista que sua atribuição passou a ser essencialmente de orientação às Ciset.

Foi, portanto, esse o cenário estabelecido para o sistema de controle interno pelo Decreto nº 93.874/1986, além obviamente das disposições da Carta Magna vigente, que a Assembléia Nacional Constituinte deparou-se quando da sua instalação em fevereiro de 1987. Para Ribeiro, S. (1997), tratava-se de um momento favorável ao fortalecimento do controle, em virtude da liberdade de participação da sociedade e da emergência do discurso sobre direitos de cidadania, transparência administrativa e controle social das instituições. Meses mais tarde, quando da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o sistema realmente saiu fortalecido.

Primeiramente porque a Carta Cidadã estendeu a todos os Poderes (de forma integrada), e não apenas ao Executivo, a necessidade de organização de um sistema de controle interno. Em



segundo lugar, não menos importante, porque expandiu e aperfeiçoou suas competências e seu foco de atuação. Enquanto que na Constituição Federal de 1967 a atuação dos sistemas de controle interno era tida apenas sob o aspecto da fiscalização financeira e orçamentária da União, na nova Constituição houve uma expansão para 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. Ademais, no tocante ao rol de finalidades do sistema, a Carta Cidadã acrescentou a avaliação das metas do plano plurianual (PPA) e o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, assim como explicitou a avaliação dos resultados, sob a ótica da eficácia e da eficiência.

Para Olivieri (2008), a nova Carta Constituinte mudou o escopo do Controle Interno e o peso relativo das suas atribuições, ao elevar a primeiro plano sua competência de avaliação do PPA, dos programas de governo e dos orçamentos (primeiro inciso do art. 74), seguida da avaliação dos resultados da gestão (segundo inciso do art. 74). Na Constituição anterior, já se falava em alguns desses tópicos, no entanto, a ênfase era dada ao apoio ao controle externo. A autora ainda ressalta que foi essa visão de Controle Interno, com foco no controle da execução das políticas públicas, que guiou as reformas nesse sistema na década de 1990.

É importante também observar que, apesar do Decreto nº 93.874/1986, agrupar os sistemas de programação financeira, administração financeira, contabilidade e auditoria, a Constituição Federal de 1988 considerou o sistema de controle interno apenas como auditoria. Essa nova estrutura, no entanto, só veio a ser absorvida, de forma definitiva, pela legislação infraconstitucional com a Lei nº 10.180/2001, conforme será tratado adiante.

Observa-se, portanto, que a Constituição Federal de 1998 atribuiu grau de importância ao controle público como nenhuma outra havia feito até então (ALVES; CALMON, 2008).

### **2.2.3 A separação das atividades de controle interno, contabilidade e finanças na década de 90**

Apesar do novo texto constitucional, não se verificou, na prática, uma súbita mudança no modelo de controle interno no país. No entanto, o turbulento período pelo qual passou a Administração Pública brasileira pouco após a promulgação da Carta Constitucional, marcado

pelo *impeachment* do presidente do país em 1992 e pela conseqüente pressão social por transformações nos controles das transferências de recursos, acabou por acelerar a concretização de uma nova fase do controle no Brasil.

Dentre os vários acontecimentos que tiveram participação direta nessa alteração de cenário, conforme análise de Olivieiri (2008), destacam-se os seguintes: (i) a auditoria operacional no sistema de controle interno, realizada pelo TCU em 1992 e (ii) a Comissão Parlamentar Mista de Inquérito (CPMI) da Corrupção no Orçamento, iniciada em 1993 e concluída em 1994. Para a autora, foram eles que diagnosticaram que o modelo baseado nas Ciset não atendia às necessidades nacionais e, portanto, precisava ser alterado.

A auditoria operacional no sistema de controle interno foi realizada pelo TCU, em 1992, com o intuito de averiguar a eficiência e a eficácia da atuação do referido sistema, especialmente no que se refere à sua finalidade constitucional de "apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional". As conclusões do trabalho, constantes da Decisão nº 430/1992 – Plenário, evidenciaram a baixa eficiência e a pouca eficácia da atuação do sistema, tendo sido verificada a ausência de um efetivo trabalho de acompanhamento e fiscalização dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal pelas Ciset, bem como um deficiente apoio ao controle externo.

Dentre as causas para esse cenário do Controle Interno no país, o trabalho do TCU destacou: (i) o subposicionamento hierárquico do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo; (ii) a execução, pelo órgão central do sistema, de uma multiplicidade de funções, de difícil compatibilidade, com predominância das funções de caixa e programação financeira do Tesouro, em prejuízo das funções típicas de controle; (iii) a submissão das unidades setoriais (Ciset) e de suas ações ao respectivo ministro de Estado; e (iv) a não realização de um efetivo acompanhamento concomitante dos atos praticados pelos órgãos e entidades da Administração Pública.

A “CPMI da Corrupção no Orçamento”, por sua vez, foi criada em 1993 com o fito de apurar fatos referentes às atividades de parlamentares, membros do Governo e representantes de empresas envolvidos na destinação de recursos do Orçamento da União. De grande repercussão, a Comissão Parlamentar Mista de Inquérito investigou os popularmente conhecidos “anões do orçamento”, parlamentares envolvidos com emendas que repassavam

recursos para entidades filantrópicas ligadas a parentes e/ou laranjas, bem como com acertos com empreiteiras para a inclusão de verbas orçamentárias para obras, em troca de comissões.

Na conclusão constante do respectivo Relatório Final, a CPMI recomendou o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo, com a justificativa de que, por ser responsável pela liberação de mais de 90% dos recursos do Orçamento, tal Poder assumiria papel preponderante na busca de mecanismos eficientes de fiscalização e controle e deveria sentir-se obrigado a instituir para isso ágeis mecanismos para identificar e evitar atos ilícitos na gestão dos recursos públicos (CONGRESSO NACIONAL, 1994).

O Relatório Final da CPMI considerou ainda inaceitável o desempenho conjunto das funções de caixa e de controle num mesmo órgão, tal como se dava, à época, na Secretaria do Tesouro Nacional, que, por sua vez, provocava o desprestígio da função de auditoria. Também defendeu a desvinculação hierárquica dos secretários de controle interno dos Ministros de Estado e a integração entre o sistema de controle interno do Poder Executivo com o Tribunal de Contas da União, Ministério Público e o Legislativo (CONGRESSO NACIONAL, 1994).

Para Castro, L. (2008), o teor do referido Relatório demonstra uma aposta no fortalecimento do Controle Interno como instrumento de restauração da legitimidade do governo. O autor acredita que a ênfase no Poder Executivo, ao invés das instituições externas, advém possivelmente da ausência de soluções satisfatórias desses agentes externos frente aos problemas, bem como da percepção de que a parcela do controle que se almejava não poderia acontecer depois de consumados os fatos.

Diante desse cenário turbulento, a primeira tentativa de adequação do modelo de controle interno que obteve relativo sucesso se deu em 1994, por meio da Medida Provisória nº 480/1994. A referida medida reuniu as atividades do sistema de controle interno em dois grupos: auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, sob a orientação técnica e normativa da recém criada Secretaria Federal de Controle (SFC) e administração financeira e contabilidade, sob a orientação técnica e normativa da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A STN, nessa nova configuração, deixou de ser o órgão central do sistema, papel que voltou a caber ao Ministério da Fazenda. Ademais, além do órgão central, da SFC e da STN, o sistema de controle interno passou a compreender um Conselho Consultivo e, como órgãos setoriais, as

unidades de controle interno dos ministérios militares, da Secretaria Geral da Presidência da República e do Ministério das Relações Exteriores (MRE).

A Secretaria Federal de Controle, por sua vez, passou a ser composta por uma Corregedoria Geral, por unidades regionais nos estados (Delegacias Regionais de Controle) e por unidades seccionais do controle interno dos órgãos da Presidência da República (exceto a da Secretaria Geral) e dos ministérios civis (exceto a do Ministério das Relações Exteriores). Observa-se que, pela primeira vez, houve previsão de instalação de um órgão propriamente dito de controle da União em todos os estados da Federação; já que as Delegacias do Tesouro Nacional tinham caráter de unidades administrativas, as Delegacias Regionais de Auditoria foram criadas em apenas dez regiões do país e as Inspetorias Seccionais de Finanças tinham atribuições de um órgão de contabilidade analítica. Ademais, verifica-se que as antigas Secretarias de Controle Interno (CISSET) passaram a ser designadas de unidades seccionais e a integrar a SFC. Por causa dessa característica, esse normativo ficou conhecido como a MP do Cisetão (haja vista que a SFC passou a ser uma espécie de CISSET Central).

A Medida Provisória nº 480/1994 perdeu sua eficácia em virtude da sua não conversão em lei no prazo de trinta dias. Desta feita, foi reeditada pela Medida Provisória nº 507/1994. Essa prática de reedição do teor da medida provisória pela sua não conversão em lei não foi uma exceção, mas uma constante para o caso em tela. Sendo assim, a organização do sistema de controle interno do Poder Executivo entre os anos de 1994 e 2001 se deu, majoritariamente, em decorrência da reedição de medidas provisórias.

Essas reedições, regra geral, não vinham apresentando muitas mudanças com relação ao seu teor inicial. No entanto, cinco anos após a sua edição original houve alterações significativas, por meio da Medida Provisória nº 1.893-67/1999. Este ato normativo extinguiu o entendimento de décadas, que remontava do Decreto-Lei nº 200/1967, de que o sistema de controle interno compreendia as atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria. Os sistemas de administração financeira e de contabilidade foram tratados de forma autônoma e o sistema de controle interno, também independente, passou a compreender apenas as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização. De acordo com Castro, D. (2009), as alterações empreendidas pela Medida Provisória nº

1.893-67/1999 foram fruto das discussões na SFC e em grupo de trabalho instituído para definir os rumos do sistema de controle interno, abalado pelas medidas do governo federal para enfrentar as crises da Ásia e da Rússia, no período de 1997 a 1999.

Diante dessa nova concepção, o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal passou a ser formado pelo Ministério da Fazenda; pela Secretaria Federal de Controle (SFC) - como órgão central; pelos órgãos setoriais - aqueles que integravam a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e dos órgãos da Presidência da República; pelas unidades setoriais - unidades administrativas integrantes do órgão central do Sistema, com atuação nos Ministérios civis, exceto no das Relações Exteriores e da Defesa; e pelas unidades regionais - unidades administrativas integrantes do órgão central do Sistema, localizadas nos Estados. Além desses integrantes, foi instituída uma Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), órgão colegiado de coordenação do sistema.

Essa configuração foi ajustada três meses depois, por intermédio da Medida Provisória nº 1.893-70/1999, que tornou facultativa a existência de unidades setoriais e regionais e retirou expressamente o Ministério da Fazenda como integrante do sistema. Também nesse momento os servidores das Ciset foram transferidos para a SFC.

Tal ato foi sendo reiteradamente reeditado, até que, finalmente, em 06/02/2001, a Medida Provisória nº 2.112-88 foi convertida na Lei nº 10.180/2001, que ainda hoje organiza e disciplina o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal (assim como os demais sistemas do ciclo de gestão).

Contudo, antes da publicação da Lei nº 10.180/2001, dois importantes normativos abordando o sistema de controle interno foram editados. O primeiro deles foi a Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Essa lei fortaleceu o sistema ao atribuir-lhe a competência de fiscalizar o cumprimento das suas disposições e ao exigir a assinatura no Relatório de Gestão Fiscal do responsável pelo controle interno de cada ente federativo.

O segundo foi o Decreto nº 3.591/2000, que regulamentou o sistema de controle interno no Poder Executivo Federal. Publicado na mesma época das constantes reedições da Medida Provisória nº 480/1994, seguiu o mesmo entendimento das Medidas Provisórias nº 1.893-67/1999 e nº 1.893-70/1999, no que se refere às atribuições, finalidades e técnicas do sistema. Já no que tange à estrutura foi um pouco mais detalhista e abrangente e não considerou como facultativas as unidades setoriais e regionais do sistema. Assim sendo, a organização do sistema proposta por este regulamento foi a seguinte: Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), com o auxílio de assessores especiais nos Ministérios - como órgão central; as Ciset da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa - como órgãos setoriais; as unidades de controle interno dos comandos militares - como unidades setoriais da Ciset do Ministério da Defesa; as Gerências Regionais de Controle Interno (GRCI), nos Estados - como unidades regionais do órgão central; a CCCI - como órgão colegiado de coordenação e, por fim, as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta e dos serviços sociais autônomos.

Nessa organização supramencionada vale destacar o surgimento dos assessores especiais nos Ministérios. De acordo com Castro, D. (2009), a criação desse cargo foi uma compensação para a retirada dos servidores das Ciset dos ministérios civis, de modo que passou a caber a esse assessor o papel de fazer a ligação entre os ministros e a SFC.

Em síntese, o período compreendido entre os anos de 1994 e 2000 foi marcado pelo surgimento de um novo modelo de Controle Interno, fundamentado no papel central da SFC, criada em 1994 e no enfraquecimento das Ciset até a extinção das mesmas. Para Olivieri (2008), tratou-se de uma mudança de paradigmas, concentrada nos seguintes aspectos:

- a) descentralização geográfica e centralização organizacional dos órgãos, em detrimento da anterior centralização geográfica e descentralização organizacional dos órgãos;
- b) efetiva capacidade de coordenação do sistema pelo órgão central, em detrimento da anterior fraqueza na coordenação; e
- c) predominância da fiscalização concomitante da gestão, em detrimento da ênfase anterior na auditoria contábil.

Por fim, ao se falar na década de 1990, não se pode deixar de explorar o novo paradigma buscado para a Administração Pública por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, de 1995, liderado por Luiz Carlos Bresser.

No que tange ao controle, em linhas gerais, esse instrumento defendeu a substituição da administração pública burocrática, baseada no controle *a priori* dos processos, pela administração pública gerencial, fundada no controle *a posteriori* dos resultados, sem esquecer a importância do controle social (fortalecimento de práticas que privilegiem a participação popular tanto na formulação quanto na avaliação de políticas públicas).

Justificou que o controle dos processos revelou-se lento e ineficiente para a magnitude e a complexidade dos desafios trazidos pela globalização econômica. Ademais, partia de uma desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos que a eles dirigem demandas, de forma que só o controle passo a passo dos processos administrativos permitiria a proteção da coisa pública.

Defendeu, portanto, dar um voto de confiança provisório aos gestores e controlar *a posteriori* os resultados. Tais resultados da ação do Estado seriam considerados bons não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros, mas porque as necessidades do cidadão-cliente estão sendo atendidas.

O Plano mencionou ainda, dentre os órgãos estratégicos para a Reforma, o Ministério da Fazenda, “principalmente, pela função estratégica exercida pela Secretaria Federal de Controle, que muito contribuirá para a implementação de uma filosofia de controle por resultados” (BRASIL, 1995, p. 67).

Observa-se, pois, que o controle ganhou destaque nesse novo paradigma administrativo proposto. Os reflexos desse foco no controle por resultados (do ponto de vista conceitual, uma espécie de “referência simbólica”) ainda hoje são observados nas legislações que sucederem o Plano. É importante ter em mente, por outro lado, que a reforma por ele proposta não alcançou, na prática, a abrangência e os resultados vislumbrados em sua integralidade, inclusive no que se refere ao controle.

## 2.2.4 A Controladoria-Geral da União e o novo sistema de controle interno no século XXI

O século XXI vem sendo de grande fortalecimento para o sistema de controle interno. Como já foi dito, logo em seu início a Lei nº 10.180, de 06/02/2001, tratou de organizá-lo e discipliná-lo, utilizando como base o teor da Constituição vigente. As finalidades do sistema foram referendadas como sendo, em síntese, a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores e o apoio ao controle externo, com ênfase na primeira.

De forma mais detalhada, foram estabelecidas as seguintes competências para o sistema de controle interno pela Lei nº 10.180, de 06/02/2001:

- I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;
- II - 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 objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- III - avaliar a execução dos orçamentos da União;
- IV - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;
- V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;
- VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;
- X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;
- XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União (BRASIL, 2001, p. 3).

O enfoque dado ao Controle Interno pela Lei nº 10.180/2001 foi referendado pela Instrução Normativa SFC nº 01, de 06/04/2001, que aprovou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, ainda hoje vigente. De acordo com o Capítulo I do referido manual, o sistema deve visar 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. Esta fiscalização, por sua vez, consubstancia-se nas técnicas de trabalho de auditoria e fiscalização.

As definições das referidas técnicas na Instrução Normativa SFC nº 01/2001 reforçam a ênfase conceitual do Controle Interno em direção ao resultado, em detrimento da formalidade, bem como destacam uma atuação prévia, capaz de evitar ocorrências que caracterizem a má alocação de recursos públicos. A seguir estão reproduzidos trechos da Instrução que demonstram esse perfil do Controle Interno.

1. A auditoria é 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.

Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, **não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências**, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

(...)

2. O ato de fiscalizar é a aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da administração pública, **visando avaliar as execuções de políticas públicas pelo produto, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do governo federal**. (SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO, 2001, p. 31 e 36, grifo nosso)

Sob o ponto de vista da organização do sistema, esse início de século também foi marcado por importantes mudanças, que culminaram na criação da Controladoria-Geral da União (CGU), atual órgão central, com status de ministério e diretamente vinculado à Presidência da República (órgão máximo do Poder Executivo Federal). A Lei nº 10.180/2001 não inovou nessa questão, limitando-se a definir a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central do sistema e os órgãos de controle interno da estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil, como órgãos setoriais. No entanto, logo após a sua edição, um novo cenário começou a ganhar força, quando em 05/09/2001 foi publicada no Diário Oficial da União a Decisão nº 507/2001 – Plenário do Tribunal de Contas da União, que teve como objeto uma auditoria operacional realizada na Secretaria Federal de Controle Interno, no período de 16/09 a 12/12/2000.

Constou da referida Decisão uma reflexão do titular da 2ª Secretaria de Controle Externo do Egrégio Tribunal acerca da necessidade de o setor público garantir maior independência do Controle Interno nos aspectos operacional e orçamentário. Em uma análise comparativa com a auditoria do setor privado, defendeu o posicionamento do organismo incumbido do controle

interno, em nível adequado e suficiente na estrutura hierárquica da organização (ou seja, junto à maior unidade no organograma da entidade), a partir do que, regra geral, haveria de se obter o necessário grau de independência nas ações. Diagnosticou ainda que a SFC era apenas mais uma unidade de alocação de recursos do Ministério da Fazenda e, dessa forma, far-se-iam necessários estudos técnicos acerca da conveniência e oportunidade do seu reposicionamento hierárquico, de modo a se prestigiar a independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências arroladas no art. 74 da Constituição Federal. Destacou, nesse sentido, que esse reposicionamento se coadunaria com as medidas já implantadas no que tange à extinção das Ciset dos ministérios.

O Ministro Relator acolheu o Parecer da 2ª Secretaria de Controle Externo do TCU e submeteu ao plenário, dentre outras decisões, a proposta de realização de estudos para reposicionamento da SFC. O Tribunal Pleno, por conseguinte, aprovou a decisão e recomendou à Casa Civil da Presidência da República que promovesse estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade (TCU, 2001).

Em 2002, o governo buscou cumprir a determinação do Tribunal de Contas da União. Por meio do Decreto nº 4.113, de 05/02/2002, transferiu a Secretaria Federal de Controle Interno e a CCCI da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República. Como consequência, no Decreto nº 4.118, de 07/02/2002, que dispôs sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, o controle interno e a auditoria pública foram expressamente definidos como competências da Casa Civil.

No entanto, pouco mais de um mês depois, em meio a polêmicas envolvendo auditorias da SFC que citavam um candidato à Presidência da República, o Decreto nº 4.177, de 25/03/2002, promoveu nova transferência da subordinação daqueles órgãos, desta feita da Casa Civil para a Corregedoria-Geral da União. Como não poderia deixar de ser, também foram transferidas as competências de controle interno e a auditoria pública.

A referida Corregedoria havia sido criada pela Medida Provisória nº 2.143-31, de 02/04/2001, com a competência de assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes à defesa do

patrimônio público. Somente com a edição do Decreto nº 4.177/2002, esse órgão assumiu as competências de controle interno e auditoria pública.

Continuando o período de aceleradas mudanças na organização do sistema de controle interno, em 08/05/2002, foi editada a Medida Provisória nº 37, que transformou a Corregedoria-Geral da União em Controladoria-Geral da União (CGU), com o intuito de minimizar a oposição de representantes do governo à subordinação da Auditoria à Corregedoria. A polêmica sobre esse assunto foi tamanha, que ocasionou até mesmo o pedido de exoneração do então Secretário Federal de Controle. Vale salientar que essa submissão foi duramente criticada também na literatura.

No entanto, em 23/09/2002, quando a referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.539, não ocorreu a sanção do artigo que transformava a Corregedoria em Controladoria, retomando-se, pois, a denominação original. De acordo com Castro, D. (2009), a mudança de denominação promovida pela Medida Provisória nº 37/2002 havia gerado um mal-estar no governo, em virtude da discordância da Ministra Corregedora Geral da União à época, por isso optou-se pela exclusão do artigo.

Nesse ínterim, o Decreto nº 4.304, de 16/07/2002, modificou o Decreto nº 3.591/2000 e definiu a Controladoria-Geral da União (CGU) como órgão central do sistema de controle interno do Poder executivo Federal, incumbindo-lhe a orientação normativa e a supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema. A SFC, por sua vez, passou a desempenhar as funções operacionais de competência do órgão central do Sistema, além das atividades de Controle Interno.

Em 01/01/03, com a mudança de governo no Brasil, foi publicada a Medida Provisória nº 103, que dispôs sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios. Esse ato representou o início da organização do sistema de controle interno, nos moldes vigentes atualmente.

Dentre as disposições da referida Medida Provisória, destaca-se a transformação, mais uma vez, da Corregedoria-Geral da União em Controladoria-Geral da União (CGU). Na exposição de motivos deste ato (EM Interministerial nº 1 /CC/MJ, de 01/01/2003), os Ministros de Estado da Justiça e Chefe da Casa Civil da Presidência salientaram que essa mudança atendeu

à necessidade de adequação da denominação às suas funções, que envolvem não somente a correção interna do Poder Executivo, mas também o controle interno, de natureza preventiva, e as atividades de ouvidoria-geral.

À Controladoria-Geral da União, que passou a ter status de ministério, foi atribuída a competência de assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública e às atividades de ouvidoria-geral. Ressalta-se que esta última atribuição foi um acréscimo ao teor do Decreto nº 4.177/2002, bem como que não foi expressamente mencionada a “correição” dentre as competências do órgão.

Interessante também destacar que a Medida Provisória nº 103/2003 ainda estabeleceu o controle interno e a auditoria como assuntos da área de competência do Ministério da Fazenda, bem como definiu a Comissão de Coordenação de Controle Interno como integrante da estrutura desse Ministério. Talvez fruto da vinculação histórica do controle, essas incoerências, no entanto, foram logo corrigidas quando da conversão da medida em tela na Lei nº 10.683, de 28/05/2003. Registra-se que o órgão central do sistema de controle interno passou a estar definitivamente vinculado ao órgão máximo do Poder Executivo, atendendo à Decisão nº 507/2001 – Plenário do Tribunal de Contas da União.

Além dessas correções retromencionadas, a Lei nº 10.683/2003 acrescentou o incremento da transparência da gestão ao rol de atribuições da CGU e instituiu o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, órgão colegiado e consultivo vinculado à CGU, com a finalidade de sugerir e de debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão da administração pública, bem como estratégias de combate à corrupção e à impunidade. Essa instância de controle conta com a participação de autoridades do Poder Executivo, Tribunal de Contas da União e Ministério Público da União, assim como de representantes da sociedade civil.

Após a publicação da Lei nº 10.683/2003, observou-se um período de amadurecimento e consolidação da Controladoria-Geral da União. Sua regulamentação se deu por meio de sucessivos Decretos (nº 4.785/2003, nº 5.683/2006 e nº 6.656/2008) e seu Regimento Interno foi aprovado por intermédio da Portaria CGU nº 570, de 11/05/07. Nesse ínterim, a Lei nº 11.204, de 05/12/2005, tratou de consolidar, dentre as atribuições da CGU, as atividades de

prevenção e combate à corrupção, bem como a de correição (que não havia sido mencionada na Lei nº 10.683/2003, mas constava formalmente das competências do órgão desde o Decreto nº 4.785/2003).

Em síntese, é possível entender a Controladoria-Geral da União (CGU), atualmente, como o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão. Para tanto, sua atuação se concentra nas seguintes atividades:

- a) Controle Interno (auditoria e fiscalização) – cujo órgão responsável é a Secretaria Federal de Controle Interno;
- b) Correição – cujo órgão responsável é a Corregedoria-Geral da União;
- c) Ouvidoria – cujo órgão responsável é a Ouvidoria-Geral da União; e
- d) Tratamento de informações estratégicas e prevenção/combate à corrupção – cujo órgão responsável é a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas.

É importante atentar que apesar de complementares, trata-se de atividades distintas. O Controle Interno, cada vez mais consolidado como auditoria e fiscalização, é um dos eixos de atuação da CGU, mas não o único. Conforme esclarece Olivieri (2008), a Controladoria responde pela supervisão técnica e pela orientação técnica dos quatro órgãos retromencionados, que compõem o “sistema de integridade do governo federal”.

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, por sua vez, possui atualmente a seguinte estrutura:

- a) Controladoria-Geral da União, como órgão central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;
- b) as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;
- c) as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

A Secretaria Federal de Controle Interno desempenha as funções operacionais de competência da CGU - órgão central do sistema, além das atividades de Controle Interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais.

As unidades regionais de Controle Interno (Controladorias-Regionais da União nos Estados) exercem as competências da Controladoria-Geral da União que lhes forem delegadas ou estabelecidas no regimento interno, nas respectivas unidades da federação (em síntese, devem executar as atividades de auditoria e fiscalização em sua jurisdição).

Já a Comissão de Coordenação de Controle Interno atua como órgão colegiado de função consultiva do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

É importante ainda mencionar a existência dos Assessores Especiais de Controle Interno nos Ministérios, além das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta, vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República (estas, apesar de não integrarem sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, estão sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do órgão central e dos órgãos setoriais do sistema, em suas respectivas áreas de jurisdição).

Sob o ponto de vista da atuação da CGU, observou-se, por intermédio do Relatório de Gestão do órgão – Exercício 2010, que vem sendo buscado o apoio aos gestores federais, conjugando esforços para otimização da gestão pública, bem como a realização de ações de controle com o fito de avaliar a execução dos programas de governo e os resultados da gestão dos administradores públicos sob os aspectos da eficácia, eficiência, economicidade e legalidade (isto é, combinando averiguação de desempenho e de conformidade).

O Controle Interno do Poder Executivo Federal, também de acordo com o referido Relatório de Gestão, vem atuando em todos os momentos da gestão. Todavia, vem sendo buscado a predominância da atuação prévia/concomitante, de modo a orientar os gestores, evitar desvios e, quando necessário, propor medidas corretivas.

No desempenho das funções atinentes ao órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a CGU tem dado ênfase ao acompanhamento da execução dos Programas de Governo. As atividades desenvolvidas nessa esfera

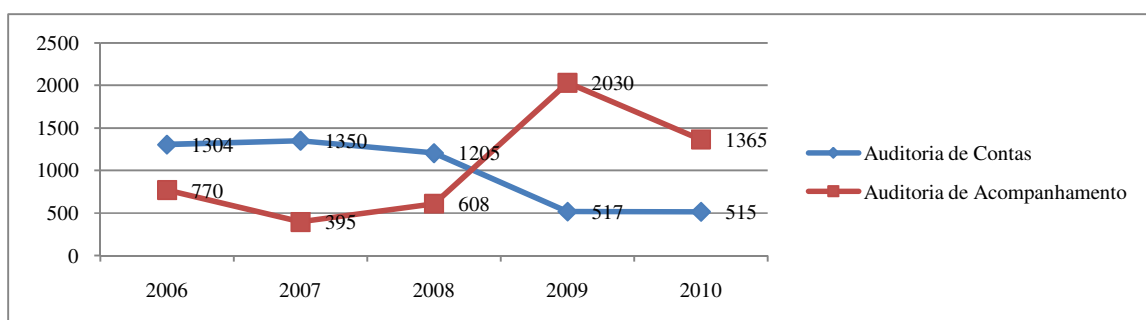
nortearam-se para a ampla interação com os gestores federais, objetivando a colaboração no sentido de orientá-los, preventivamente, para a correção de fragilidades detectadas por intermédio da ação do Controle Interno e, assim, auxiliá-los na identificação e adoção tempestiva de medidas corretivas cabíveis.

Sistematicamente a Controladoria tem intensificado o aperfeiçoamento da capacidade de identificação dos pontos de maior relevância e criticidade na execução de programas e ações de governo, assim como a permanente sintonia com esses programas e ações com vistas a subsidiar os gestores, tempestivamente, com informações estratégicas necessárias ao alcance dos objetivos das políticas públicas. Além disso, procurou-se aumentar a percepção dos gestores quanto ao papel da CGU como órgão facilitador para a melhoria da sua gestão, assim como fortalecer a abordagem dos controles nos objetivos finalísticos. (CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, 2011, p.17)

Dentre as estratégias adotadas pela CGU para garantir essa postura proativa, destacam-se as intervenções sobre questões verificadas ao longo do exercício, por intermédio do Acompanhamento Permanente dos Gastos. Nesse tipo de ação, as verificações são discutidas e tratadas tempestivamente, evitando a continuidade das situações indesejáveis com o estabelecimento compartilhado das medidas a serem adotadas, cujas recomendações têm como objetivo fundamental a melhoria dos processos de trabalho para promover o fortalecimento dos controles primários.

Essa mudança de foco fica bastante clara ao se observar os números de ações de controle relativas à avaliação da gestão dos gestores públicos federais, atribuição constitucional do Controle Interno. De acordo com o Relatório de Gestão da CGU – Exercício 2010, nos últimos cinco anos foi intensificada a postura proativa, por meio do Acompanhamento Permanente dos Gastos (conforme Gráfico 1). Tal postura resultou na diminuição e redefinição de unidades auditadas nas auditorias anuais de contas, com o aprofundamento dos trabalhos nas unidades mais críticas e/ou relevantes.

**Gráfico 1** – Evolução do Acompanhamento Permanente de Gastos na CGU (2006-2010).



Fonte: CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Relatório de Gestão – Exercício 2010. Brasília, 2011.

Para Abrucio (2007), o trabalho da Controladoria-Geral da União é um bom exemplo de avanço da gestão nacional no tocante aos mecanismos de controle da corrupção, o que deve ser definitivamente absorvido pelo Estado brasileiro.

Por fim, diante de tudo exposto até então, é possível destacar, de forma sintética, os seguintes pontos na evolução histórica do sistema de controle interno do Poder Executivo federal brasileiro:

i) após longa vinculação histórica ao Ministério da Fazenda, o atual órgão central do sistema foi reposicionado hierarquicamente (junto ao órgão máximo do Poder Executivo), de modo a garantir o adequado grau de independência de suas ações;

ii) de origem contábil e historicamente relacionado com as atividades de administração e programação financeira, o atual sistema de controle interno está focado nas atividades de auditoria e fiscalização;

iii) evoluiu-se de uma atuação simplesmente voltada para a legalidade das ações para uma estratégia que combina análise da legalidade e dos resultados, com ênfase crescente neste último aspecto; e

iv) sua atuação percorre os três grandes momentos de atuação de um órgão de controle, no entanto, nos últimos anos vem sendo buscado um foco mais proativo, com ações prévias e concomitantes, capazes de orientar os gestores e evitar desvios de rumo.

O Quadro 3 a seguir sintetiza, de forma didática, o caminho histórico desse sistema.



**Quadro 3 – Síntese da evolução histórica do sistema de controle interno do Poder Executivo federal brasileiro.**

(continua)

Período	Marco normativo	Estrutura	Atividades	Foco	Informações relevantes
1921-1964	Dec. 4536/1922 Dec. 15783/1922	- Contadoria Geral da República (órgão central). - Delegações da Contadoria junto aos ministérios (órgãos setoriais).	- Contabilidade	- Legalidade	- TCU e DASP também desempenhavam importante papel no Controle Interno.
1964-1970	Lei 4320/1964 Dec-Lei 200/1967 CF 1967 Dec. 61386/1967	- IGF do Ministério da Fazenda (órgão central). - IGF dos Ministérios (órgãos setoriais). - INGECON.	- Adm. Financeira - Contabilidade - Auditoria	- Legalidade - Resultados (início)	- Foram institucionalizados os 3 momentos do controle: prévio, concomitante e subsequente. - A expressão “sistema de controle interno” ganhou <i>status</i> constitucional. - Mencionava-se, em regra, o Controle Interno como restrito ao Poder Executivo.
1970-1979	Dec. 67090/1970	- IGF do Ministério da Fazenda (órgão central). - IGF dos Ministérios (órgãos setoriais). - INGECON.	- Adm. Financeira - Contabilidade - Auditoria	- Legalidade - Resultados (início)	- Foi extrapolada a competência de instituir Controle Interno para outros Poderes, além do Executivo (sem respaldo na CF vigente). - A auditoria foi considerada a etapa final do Controle Interno.
1979-1985	Dec. 84362/1979	- SECIN (órgão central), com Derau em dez regiões do país. - Ciset (órgãos setoriais). - INTERCON.	- Adm. Financeira - Contabilidade - Auditoria	- Legalidade - Resultados (início)	- A SECIN era subordinada ao Ministro-Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência e não mais ao Ministério da Fazenda. - Auditoria contábil e de programas era de competência exclusiva da SECIN, empreendida pelos servidores das Delegacias Regionais de Auditoria (Derau).
1985-1988	Dec. 91150/1985 Dec. 92452/1986 Dec. 93874/1986	- STN (órgão central), com DTN em cada capital de Estado. - Ciset (órgãos setoriais). - INTERCON.	- Adm. Financeira - Prog. Financeira - Contabilidade - Auditoria	- Legalidade - Resultados (início)	- Antes da criação da STN, a SECIN, que foi extinta, havia sido transferida para a estrutura do Ministério da Fazenda. - Auditoria passou a ser, preferencialmente, atribuição das Ciset.
1988-1994	CF 1988	- STN (órgão central), com DTN em cada capital de Estado. - Ciset (órgãos setoriais). - INTERCON.	- Adm. Financeira - Prog. Financeira - Contabilidade - Auditoria	- Legalidade - Resultado (consolidação)	- CF 1988 estendeu a todos os Poderes (de forma integrada) a necessidade de organização de um sistema de controle interno. - Decisão TCU nº 430/1992-Plenário e o Relatório Final da CPMI do Orçamento/1993 diagnosticaram a ineficácia e a ineficiência do modelo das Ciset.

**Quadro 3 – Síntese da evolução histórica do sistema de controle interno do Poder Executivo federal brasileiro.**

(conclusão)

Período	Marco normativo	Estrutura	Atividades	Foco	Informações relevantes
1994-1999	MP 480/1994 e reedições	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ministério da Fazenda (órgão central).</li> <li>- SFC, composta por: Corregedoria geral, Delegacias Regionais de Controle e Unidades seccionais dos órgãos e ministérios.</li> <li>- STN.</li> <li>- Conselho Consultivo.</li> <li>- Órgãos setoriais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adm. Financeira</li> <li>- Contabilidade</li> <li>- Auditoria</li> <li>- Fiscalização</li> <li>- Aval. Gestão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Legalidade</li> <li>-Resultado (consolidação)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- As atividades do sistema de controle interno foram agrupadas em: administração financeira e contabilidade, sob a orientação da STN e auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, sob orientação da SFC.</li> <li>- MP do Cisetão, já que a SFC passou a ser Ciset Central e as Ciset foram enfraquecidas.</li> <li>- Previsão de órgão de controle em todos os estados.</li> </ul>
1999-2001	MP 1893-67/1999 e reedições MP 1893-70/1999 e reedições Dec. 3591/2000 LRF	<ul style="list-style-type: none"> <li>- SFC (órgão central), com auxílio dos assessores especiais nos ministérios.</li> <li>- Ciset da Casa Civil, AGU, MRE e Ministério da Defesa (órgãos setoriais).</li> <li>- Unidades de controle interno dos comandos militares.</li> <li>- Gerências Regionais de Controle Interno.</li> <li>- CCCI.</li> <li>- Unidades de auditoria interna.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Auditoria</li> <li>Fiscalização</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Legalidade</li> <li>-Resultado (consolidação)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Servidores das Ciset foram transferidos para a SFC e, de forma compensatória, surgiram os assessores especiais nos ministérios.</li> <li>- LRF fortaleceu o sistema de controle interno ao atribuir-lhe competências exclusivas.</li> <li>- Novo paradigma, marcado por: descentralização geográfica e centralização organizacional de órgãos; efetiva capacidade de coordenação do sistema pelo órgão central e predominância da fiscalização concomitante da gestão.</li> </ul>
2001-2011	Lei 10180/2001 Dec. 4304/2002 Lei 10683/2003 Regimento Interno da CGU	<ul style="list-style-type: none"> <li>- CGU (órgão central).</li> <li>- SFC (desempenha as funções operacionais de competência da CGU, além das atividades de Controle Interno).</li> <li>- Ciset da Casa Civil, AGU, MRE e Ministério da Defesa (órgãos setoriais).</li> <li>- Unidades de controle interno dos comandos militares.</li> <li>- CCCI</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Auditoria</li> <li>Fiscalização</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Legalidade</li> <li>-Resultado (consolidação)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Decisão TCU nº 507/2001 – Plenário, com base em auditoria operacional na SFC, recomendou o reposicionamento hierárquico do órgão central do controle interno junto ao órgão máximo do Poder Executivo, retirando-o do Ministério da Fazenda.</li> <li>- A CGU, com status de ministério, responde pela supervisão e orientação técnica do sistema de integridade do governo federal, que contempla, além do controle interno, correição, ouvidoria e prevenção/combate à corrupção.</li> <li>- As Controladorias Regionais da União nos Estados exercem as competências da CGU que lhes forem delegadas ou estabelecidas no Regimento Interno, nas respectivas unidades da federação.</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria.

### 2.3 PERSPECTIVAS PARA O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO

Conforme descrito na seção anterior desta pesquisa, o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal brasileiro tem uma história recente e está em fase de construção, amadurecimento. Assim como no resto do mundo, a importância que vem sendo dada a esse sistema no país vem aumentando e, conseqüentemente, a necessidade de seu aperfeiçoamento ganha cada vez mais evidência.

Um recente estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), denominado “*OECD: Integrity Review: Brazil: Managing Risks for a Cleaner Public Service - Preliminary Main Findings and Proposals for Action*”, avaliou o sistema de integridade brasileiro - a primeira avaliação dessa natureza realizada por essa organização. O resultado da pesquisa identificou avanços na estratégia do governo federal para melhorar a integridade e prevenir a corrupção, em especial com a criação da Controladoria-Geral da União e da Comissão de Ética Pública. Destacou ainda o papel da Secretaria Federal de Controle Interno e da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, ambas da CGU, na implementação de eficientes controles de gestão nas unidades governamentais e na identificação de potenciais irregularidades ou mau governo.

Apesar dos já mencionados aspectos positivos, o estudo da OCDE também diagnosticou fraquezas no sistema de controle interno nacional e propôs diversas ações com o fito de fortalecê-lo. Dentre elas, destacam-se:

a) Aperfeiçoar o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, dando-lhe uma ênfase mais operacional do que formal. Essas mudanças devem passar pela identificação e formulação de boas práticas sobre questões como planejamento das atividades de auditoria interna; mobilização de recursos de auditoria interna; práticas de trabalho da auditoria interna e avaliação de desempenho e garantia de qualidade. A identificação das melhores práticas de equipes de auditoria interna, inclusive no tocante aos custos, quantidade, tempo e qualidade dos trabalhos, deve servir de referência para melhoria de desempenho.

b) Explorar mecanismos para uma maior coordenação na modernização do quadro de controle interno entre as diversas unidades estratégicas envolvidas, tais como CGU, Secretaria de

Tecnologia de Logística, Gestão e Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

c) Introduzir, por partes, as metodologias atuais de gerenciamento de risco em pelo menos cinco organizações públicas durante 2011/2012 como base para a formação continuada na gestão de riscos e para refinar metodologias de gestão de risco anteriores.

d) Explorar e ampliar o papel da Comissão de Coordenação de Controle Interno, órgão colegiado de função consultiva do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Observa-se que, mesmo com os avanços obtidos com a consolidação da CGU, a OCDE diagnosticou a necessidade do sistema de controle interno aperfeiçoar suas práticas, em direção ao gerenciamento de riscos e à governança corporativa. Interessante pontuar que as sugestões não contemplaram o aspecto organizacional/administrativo do sistema (ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2010).

Essa avaliação da OCDE, contudo, não foi a única a propor mudanças no atual modelo do sistema de controle interno brasileiro. Os congressistas também propuseram, ao longo dos últimos anos, uma série de alterações no *status quo* vigente. É o caso, por exemplo, das propostas de emenda à constituição n°s 229/2004, 553/2006, e 54/2011 (câmara dos deputados) e n°s 29/2009 e 45/2009 (senado federal). Todas elas se encontram em tramitação e defendem mudanças no Controle Interno sob diversos aspectos.

No entanto, de todas as proposições de alterações no modelo atual do sistema de controle interno, a que ganhou maior notoriedade e relevância no cenário nacional foi a do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal, tema central deste estudo e que será discutido a seguir.

### 2.3.1 Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração

O Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração apresenta uma proposta de nova estrutura orgânica para a Administração Pública Federal e de suas relações com entes de colaboração, resultante do trabalho de comissão de juristas, instituída pela Portaria MPOG nº 426, de 06/12/2007. O resultado final desse trabalho, elaborado com autonomia científica, foi apresentado em 16/07/2009 e, desde então, encontra-se em fase de discussão pública (SILVA et al., 2009).

No que tange ao controle, o Anteprojeto reservou seção específica (seção III do Capítulo V), com inúmeras propostas de mudanças tanto de abordagem, como de organização. De acordo com o documento final elaborado pela comissão, buscou-se a construção de um regime geral para o controle, com o objetivo de sistematizar o assunto e consolidar os tópicos doutrinária e jurisprudencialmente assentes. A partir de um diagnóstico de que os mecanismos de controle vigente seriam formais e custosos (ineficientes e ineficazes) e que estariam assumindo aspectos da discricionariedade dos gestores, o desafio ao qual se propôs a comissão foi estruturar um sistema de controle capaz de ser eficiente, sem, entretanto, engessar a Administração.

As balizas que devem orientar o referido regime geral para o controle da Administração Pública foram definidas no artigo 50 do Anteprojeto, segundo o qual o controle deve observar as seguintes diretrizes:

- I - supressão de controles meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior;
- II - controle *a posteriori*, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante;
- III - predomínio da verificação de resultados;
- IV - simplificação dos procedimentos;
- V - eliminação de sobreposição de competências e de instrumentos de controle;
- VI - dever, para os órgãos ou entes de controle, de verificação da existência de alternativas compatíveis com as finalidades de interesse público dos atos ou procedimentos que sejam por eles impugnados; e
- VII - responsabilização pessoal do agente que atuar com incúria, negligência ou improbidade.

Parágrafo único. Os órgãos e entes de controle não podem substituir-se aos agentes, órgãos ou entes controlados no exercício de suas competências, inclusive quanto à definição de políticas públicas. (SILVA et al., 2009, p. 35)

Neste estudo serão avaliadas apenas duas dessas diretrizes, quais sejam: momento do controle (II - controle *a posteriori*, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante) e foco do

controle (III - predomínio da verificação de resultados). Todavia, antes de entrar nessa análise, será apresentado o vértice estrutural do controle defendido no Anteprojeto, cujo entendimento é de fundamental valia para esta pesquisa.

#### 2.3.1.1 Estrutura do controle de acordo com o Anteprojeto

De acordo com Marques Neto (2009), jurista integrante da comissão, o Anteprojeto distinguiu o “controle articulação” do “controle fiscalização”. A articulação administrativa, tratada em seção específica (seção II do capítulo V), é o tipo de controle que busca assegurar a uniformidade, a racionalidade e a coesão política no exercício das competências dos diferentes órgãos e entidades estatais. É exercida por meio de coordenação e supervisão (hierárquica e por vinculação). A fiscalização, por sua vez, corresponde ao exercício do controle *strictu sensu*, aquele que é realizado de forma permanente e objetiva monitoramento/verificação. De natureza corretiva, esse controle pode ser tanto repressivo como reparador. É o “controle fiscalização”, tratado na seção III do capítulo V do Anteprojeto, que interessa a esse estudo e que será explorado a seguir.

No artigo 55 do Anteprojeto ficou estabelecido que o controle sobre os órgãos e entidades estatais compreende o controle público (sob a forma de Autocontrole e Controle Externo) e o controle social. O controle público tem por objeto, dentre outros, a aplicação dos recursos ou bens públicos, os resultados e a legalidade (artigo 56). O controle social, de forma semelhante, visa ao aperfeiçoamento da gestão pública, à legalidade, à efetividade das políticas públicas e à eficiência administrativa (artigo 66, parágrafo único).

A estrutura do controle proposta no Anteprojeto corresponde, em sentido amplo, aos ambientes já consagrados na literatura nacional. O Controle Externo continuou sendo definido como aquele exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas respectivo. Foi bastante enfatizado ainda que esse tipo de controle não pode implicar interferência na gestão dos fiscalizados, tampouco ingerência no exercício das competências e na definição de políticas públicas (artigos 62 e 63). Com relação ao Controle Social, também não houve mudanças conceituais. Foi apenas previsto um rol não exaustivo de instrumentos sociais para a participação do cidadão, bem como foi enfatizada a importância da manutenção de ouvidorias, por parte do poder público, para otimizar esse controle (artigos 67 e 68). Contudo, no que se refere ao Controle Interno (agora denominado “Autocontrole”), apesar de

mantida sua previsão no Anteprojeto, foi proposta importante redefinição conceitual, a qual será detalhada em seguida.

De acordo com Marques Neto (2009), o Autocontrole é aquele exercido endogenamente no âmbito da Administração Pública e compreende o “controle interno” e o “controle correcional”. Visa, conforme art. 59 do Anteprojeto, à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores, de modo permanente ou mediante provocação, e ao apoio ao controle externo.

O “controle interno” é aquele a que se refere o art. 74 da Constituição Federal de 1988, com a finalidade de: avaliação do PPA, dos programas de governo e dos orçamentos; avaliação dos resultados da gestão; controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União; e apoio ao Controle Externo. Conforme o artigo 60 do Anteprojeto, o sistema de controle interno deve ser formado por um órgão central, ao qual compete a normatização e a coordenação das atividades e por órgãos setoriais, que respondem pelas atividades constitucionais retromencionadas.

Para Marques Neto (2009), nos moldes atuais, a CGU centraliza o controle sobre as atividades-meio (relacionadas à gestão), exercendo-o de maneira ampla (*a priori* e *a posteriori*), o que confere ao sistema centralizado ampla ingerências. Defendeu, então, a desconcentração do controle preventivo das atividades-meio para os ministérios, nos moldes em que ocorria nos tempos das Ciset.

No tocante ao que denominou “controle correcional”, o Anteprojeto englobou as atividades de correição *stricto sensu* e de auditoria. Tem caráter reativo, devendo ser acionado por provocação interna ou externa aos quadros da Administração. Os órgãos de controle correcional não podem instaurar processo de auditoria ou investigação de ofício, salvo na hipótese de verificação de indícios de irregularidades quando da análise dos relatórios anuais de atividades dos órgãos e entidades estatais (artigo 61).

Conforme discorre Marques Neto (2009), esse modelo foi proposto a partir da percepção de que, em virtude da realização do controle concomitante, proativo e reativo por parte da CGU, acaba havendo uma sobreposição com as demais instituições de controle. Ademais, acredita que o modelo vigente possibilita o bloqueio de ações governamentais em virtude de uma

visão autonomista e confrontacionista do controle em relação aos instrumentos de ação do Estado. Sendo assim, propôs-se no Anteprojeto que à CGU deve competir o controle reativo, atuando, regra geral, apenas ao ser provocada.

Diante dessa nova estrutura proposta no Anteprojeto, portanto, no tocante ao “controle interno”, a CGU atuaria como órgão central, com papel de normatização e coordenação e as funções de Controle Interno, propriamente ditas, ficariam a cargo de órgãos/estruturas dentro dos próprios ministérios. No que tange ao “controle correcional”, a CGU permaneceria como uma instância centralizada de controle repressivo.

Importante registrar que todo o modelo estrutural do controle proposto no Anteprojeto, parte do diagnóstico de que se vivencia um processo de “autonomização do controle”, no qual o controle seria uma espécie de instância autônoma de governo, dotada de enorme poder, sem a correspondente responsabilização pela ineficácia da atividade-fim. Para Marques Neto (2009), essa autonomização vem acompanhada de problemas como: déficit de responsividade (controle apegado à verificação legal, em detrimento da efetividade dos resultados); multiplicidade de instâncias de controle; captura de políticas públicas pelo controlador; deslocamento da discricionariedade do gestor para o controlador; falta de uniformidade das orientações; judicialização das políticas e apropriação corporativa da pauta de controle.

Esse dilema acerca dos limites entre a “gestão” e o “controle” é um dos aspectos mais polêmicos do Anteprojeto, tendo sido alvo de diversos questionamentos, tanto na mídia quanto nos Ciclos de Debates Direito e Gestão Pública, promovidos, entre agosto e dezembro de 2009, pelo Ministério do Planejamento, Gestão e Orçamento e pela Associação Nacional dos Procuradores da República, com o fito específico de debater as proposições da Lei Orgânica (LAMEIRÃO, 2011).

Por um lado, os pronunciamentos públicos de autoridades e técnicos dos órgãos de controle interno e externo demonstram uma preocupação quanto à revisão de regras e procedimentos de controle, com a restrição de prerrogativas de atuação dessas instituições. Por outro, os gestores apóiam as mudanças propostas, haja vista que responsabilizam os órgãos de controle por dificultarem o crescimento do país, ao paralisarem obras públicas e cobrarem padrões procedimentais inaplicáveis, numa conduta apegada à avaliação de conformidade com a lei e a norma e sem considerar a razoabilidade (SALGADO; FERNANDES, 2011).



Para Pires e Cardoso Júnior (2011, p. 253), o fortalecimento das instituições de controle associada ao novo papel desenvolvimentista do Estado brasileiro tem provocado tensões relevantes entre, de um lado, a necessidade de implementar e efetivar ações e políticas públicas focadas no desenvolvimento socioeconômico; e, de outro, o controle da legalidade e probidade destas iniciativas. Desta feita, defendem uma exploração das possibilidades de aproximação e sinergias entre controle e gestão na busca do “desenvolvimento de ferramentas e modalidades de controle que exibam poder de fiscalização e avaliação, mas que não sejam hostis e redutoras da capacidade de ação dos órgãos executores de políticas públicas”.

Por não fazer parte do escopo desta pesquisa, não será realizada uma análise aprofundada do modelo estrutural vislumbrado pelo Anteprojeto, tampouco de seus fundamentos mais controversos. No entanto, entende-se que alguns apontamentos se fazem necessários.

De partida, entende-se que há um retrocesso, na proposta de desconcentração do controle preventivo para os ministérios. Existe uma distinção entre Controle Interno e controles internos administrativos (primários). Estes últimos são os processos, atividades, planos e métodos, promovidos pela própria organização, com o intuito de garantir a execução de suas ações conforme o planejamento e as normas vigentes e, por conseguinte, promover a otimização dos seus resultados e a salvaguarda de seu patrimônio. No modelo atual, todos os ministérios promovem seus próprios controles primários e são responsáveis por eles, sem necessariamente contar com um órgão setorial criado especificamente para tal fim. Ao órgão de controle interno, compete verificar nas entidades por eles controladas a consistência e qualidade dos controles internos. Esse é o atual papel da CGU, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno. Não se deve esquecer ainda do papel dos Assessores Especiais de Controle Interno nos ministérios, que fazem a conexão entre os controladores e os controlados.

Desta feita, não foi demonstrado o benefício da proposta de desconcentração em comparação com o modelo atual. Primeiro porque os ministérios já promovem seus próprios controles primários. Segundo porque a implantação de órgãos setoriais nos ministérios com fim de fiscalização, além de representar gastos e esforços administrativos, não promoverá a independência funcional adequada ao Controle Interno, bem como trará impactos negativos para o ambiente de controle usufruído pela carreira de finanças e controle e para a

uniformidade das orientações. Terceiro porque esse modelo proposto é semelhante ao cenário existente no Brasil, à época das Ciset, o qual foi diagnosticado ineficiente e ineficaz por meio de auditoria operacional realizada pelo TCU (Decisão nº 430/1992 – Plenário), conforme já explanado em 2.2.

Outro ponto polêmico do Anteprojeto se refere ao controle intitulado correccional. Entende-se, em princípio, que há uma incoerência conceitual ao se considerar auditoria como parte do sistema de correição, já que se trata histórica e tipicamente de atividade de controle. Ademais, não foram apresentados motivos razoáveis para tolher a iniciativa do órgão de controle para dar início às ações de auditoria, reduzindo-a para situações eventuais. A possível sobreposição com as demais instituições de controle não justifica tal orientação, sendo necessário apenas combater a sua causa, qual seja, a fragilidade dos instrumentos de integração dessas unidades. No cenário atual, marcado pela promoção da transparência (*accountability*) e pelo acesso a diversas informações por meio dos sistemas institucionais e dos instrumentos de publicidade, não há sentido em restringir a iniciativa dos órgãos do autocontrole. Além disso, o conhecimento e vivência das unidades de controle interno representam diferenciais inquestionáveis na visualização de situações de risco e de potenciais focos de corrupção.

Por fim, outro aspecto que merece melhor reflexão é a tônica defendida no Anteprojeto de que se vivencia no Brasil uma autonomização do controle, com a captura das políticas públicas pelos controladores. Um bom exemplo é o caso da paralisação de obras em vista de recomendações de tribunais de contas, muito questionada pelos gestores. Não se fala, todavia, que se trata de medida excepcional, aplicada a percentual diminuto de obras e que, quando efetuadas, se sustentam em critérios técnicos (há casos, por exemplo, de obras contratadas sem a existência sequer de projetos técnicos). É importante observar ainda que muitos problemas que vem causando essa tensão são resultantes do fortalecimento institucional dos órgãos de controle, que conseguem cumprir suas competências de uma forma que antes não tinham condições, quando, por outro lado, a gestão não se desenvolveu de forma proporcional ao controle. Trata-se, portanto, de uma questão que merece ser debatida, de modo que se alcance um modelo de controle público que cumpra suas funções, sem comprometer o andamento das políticas públicas.

### 2.3.1.2 Momento do controle de acordo com o Anteprojeto

O inciso II do artigo 50 do Anteprojeto estabeleceu a seguinte diretriz, quanto ao momento do controle das atividades dos órgãos e entidades estatais: “controle a posteriori, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante”. A referida diretriz não afasta a possibilidade dos controles prévio e concomitante, mas enfatiza o seu exercício reativo/posterior, ou seja, após a conclusão do ato controlado. Importante observar também que essa orientação se aplica, indistintamente, ao Autocontrole e ao Controle Externo.

Marques Neto (2009) ao diferenciar o “controle articulação” do “controle fiscalização”, defendeu que este último deve ser realizado de forma permanente, com o objetivo de “monitoramento, verificação”. No entanto, apesar da possível ideia de que se estaria defendendo um acompanhamento concomitante da gestão, o autor, logo em seguida, estabeleceu que a fiscalização deve ter natureza predominantemente corretiva, abarcando os aspectos repressivo e reparador, ambos praticados *a posteriori*.

Essa defesa do controle posterior fica ainda mais clara na subseção do Anteprojeto que trata do Autocontrole. Apesar de definir a atuação permanente desse ambiente de controle, estabeleceu um caráter reativo para o “controle correccional” (auditoria e correição).

A forma como foi tratado no Anteprojeto o momento de atuação do Controle Interno foi objeto de questionamento por parte da CGU, por meio da Nota Conjunta nº 1/2009 SFC/ASJUR, de 27/11/09, elaborada conjuntamente pela Secretaria Federal de Controle Interno e pela Assessoria Jurídica da CGU (ASJUR). De acordo com o referido documento, o texto proposto contraria a concepção já consagrada na Controladoria, de que a atuação prévia e concomitante faz parte da própria essência do Controle Interno e é a única capaz de evitar a prática de atos contrários ao interesse público (NAVES FILHO, 2011).

Em resposta aos apontamentos da CGU quanto ao momento do controle, foram apresentadas pela comissão de juristas as seguintes justificativas para o seu entendimento:

- a) evitar um controle intrusivo, que acabe por utilizar seus apontamentos como forma de ingerência nas decisões discricionárias que cabem ao gestor; b) impedir que o controle perca a condição de controlador e passe a ser partícipe na atividade estatal, vez que sua atuação passaria a ser parte na elaboração das políticas públicas (NAVES FILHO, 2011, p. 76)

Para Naves Filho (2011), entretanto, a defesa de que uma atuação preventiva implica em ingerência e arbitrariedade mostra-se exagerada. O Controle Interno existe para auxiliar o gestor e não substituí-lo, de modo que ao invés de combatidas, as manifestações prévias e concomitantes devem ser incentivadas.

Jorge Hage Sobrinho, Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, desde junho de 2006, também tornou público seu entendimento de que o Anteprojeto, no que tange ao momento de atuação do controle, apresenta equívocos, conforme demonstra trecho de entrevista por ele concedida, em novembro de 2009:

Ele cerceia o controle preventivo que, no meu entendimento, é o mais importante dos controles, é o que nós da CGU procuramos fazer. Eu me refiro ao controle interno, que é a nossa função na CGU, que não tem nada a ver com o TCU, que é um controle externo. Mas o projeto, na verdade, ele veta o controle preventivo indistintamente, tanto para o controle interno quanto para o externo. Isto é um absurdo do nosso ponto de vista, de quem cuida do interno, o nosso dever é, no mais possível, atuar preventivamente. (HAGE SOBRINHO, 2009, p. 2)

O posicionamento institucional da CGU sobre a matéria foi mais uma vez exposto pelo Diretor de Auditoria da Área de Infraestrutura da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU, em setembro de 2011. Ao abordar o tema da fiscalização de obras públicas, defendeu o controle prévio como mais eficiente, não no sentido de vincular atos da administração a nenhum tipo de registro prévio, mas no de que o planejamento, levado a termo sob certos parâmetros, deve privilegiar, sempre que possível, o controle preventivo. Citou o exemplo da avaliação de um projeto padrão do programa “Minha Casa Minha Vida”, que será replicado em todo país, milhares de vezes. A detecção de uma inconsistência entre o projeto e o orçamento se for prévia, evitará a repetição do erro, bem como os prejuízos dele decorrente (SILVA, V., 2011).

Torres (2010) também corrobora os posicionamentos até aqui explanados. Para esse pesquisador, a diretriz definida no Anteprojeto para o tempo do controle restringe a atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, no exercício de suas atribuições constitucionais. Por meio de exemplos de ações de controle já realizadas pela CGU, em conjunto com decisões do TCU acerca do tema, defende que o controle realizado de forma extemporânea produz efeitos negativos na gestão dos planos e projetos deflagrados com recursos públicos, bem como que a aplicação única do controle *a posteriori* gera não somente

riscos de a Administração Pública alocar mal os recursos públicos de que dispõe, mas, sobretudo, o de não atingir suas finalidades. Conclui o autor o que segue:

O controle concomitante, ou mesmo o prévio, como demonstra a atividade sistemática de análise de editais, com caráter diverso de mero parecer jurídico, tem dia após dia demonstrado resultados positivos em termos de combate ao desperdício de recursos e à defesa do patrimônio público e, sobretudo, na retroalimentação do planejamento da gestão pública tendo em vista a prestação de serviços públicos de melhor qualidade (TORRES, 2010, p. 39).

Lameirão (2011, p. 98) relata que nas discussões acerca do Anteprojeto, ocorridas nos Ciclos de Debates Direito e Gestão Pública, o dispositivo que trata do momento do controle foi um dos mais questionados. Em decorrência desses questionamentos, portanto, um dos autores do Anteprojeto acabou por fazer uma ressalva de que “talvez o termo ‘exceção’ [referente ao emprego das formas de controle prévio e concomitante no processo administrativo] tenha sido um pouco drástico”. A intenção da comissão, segundo esse jurista, não era de que o controle *a posteriori* negligenciasse a atuação dos órgãos de controle. O objetivo esperado seria o inverso, ou seja, alavancar sua atuação. Ainda de acordo com o discurso desse jurista, em nenhum momento o Anteprojeto determinou que “tudo pode ser feito desde que a obra, o serviço ou o programa sejam executados”.

Verifica-se, diante do aqui exposto, que a definição de caráter excepcional para os controles prévios e concomitantes e, conseqüentemente, de caráter prioritário para o controle *a posterior* pelo Anteprojeto: i) desconsidera a adequação de cada um dos momentos do controle a determinados cenários e objetivos; ii) não corrobora o entendimento de que, haja vista a natureza eminentemente preventiva da atuação dos órgãos de controle interno, o monitoramento prévio e/ou concomitante é sua postura mais adequada e iii) mesmo que não afaste a hipótese de controles prévios e concomitantes, no âmbito do sistema de controle interno, tende a inviabilizar a identificação de potenciais riscos das ações, comprometer a realização de determinados exames e ainda dificultar a adoção de ações corretivas que tragam efetivamente retorno ao erário.

### 2.3.1.3 Foco do controle de acordo com o Anteprojeto

O inciso III do artigo 50 do Anteprojeto estabeleceu a seguinte diretriz, quanto ao foco do controle das atividades dos órgãos e entidades estatais: “predomínio da verificação de resultados”. A referida diretriz não afasta a avaliação da legalidade da gestão, mas, enfatiza,

como regra geral, a análise do cumprimento dos objetivos traçados. Importante observar também que, assim como ocorreu no tocante ao momento do controle, essa orientação se aplica, indistintamente, ao Autocontrole e ao Controle Externo.

Marques Neto (2009) explica que, nos últimos anos, o controle sobre a legalidade da atividade administrativa tem despertado atenção pela dificuldade de a conduta administrativa ser estritamente determinada pela lei e pela ausência de limites precisos e *a priori* para a atuação dos gestores. Desse modo, a adstrição do controle à mera verificação formal do cumprimento de atos legais pode ocasionar um afastamento em relação aos objetivos desejados pela sociedade e buscados pela Administração.

Para esse integrante da comissão de juristas que desenvolveu o Anteprojeto, o controle, ao invés de ser marcado pela rigidez, pela busca da legalidade pela legalidade, deve ser “comprometido com objetivos e efeitos e com a análise do impacto das medidas adotadas, o que demarca a necessidade de seu compromisso com resultados, os quais devem ser buscados em conformidade com as provocações advindas da sociedade”. (MARQUES NETO, 2009, p. 202).

Salgado e Fernandes (2011), ao analisarem os limites da autonomia e do controle da Administração Pública e o seu tratamento no âmbito do Anteprojeto, corroboraram esse cenário defendido pela comissão de juristas. Para os autores, a atuação do Executivo vem sendo comprometida por um aparato jurídico obsoleto, fragmentado e inadequado, baseado na desconfiança quanto à discricionariedade do administrador público, inserido num paradigma que se baseia no controle do ato e do processo, mas não no resultado esperado. Defenderam, portanto, um controle voltado para o resultado e com trânsito privilegiado do controle social.

Os gestores federais também estão em sintonia com o que apregoa o Anteprojeto, conforme relata Lameirão (2011). De acordo com a autora, nos Ciclos de Debates sobre a proposta, os administradores criticaram o sistema vigente de controle, que tenderia a obstar as ações da Administração Pública e a causar insegurança entre os gestores públicos. A ênfase estaria nos requisitos formais do ato administrativo, quando deveriam recair, sobretudo, nos resultados dessas ações.

Todavia, essa visão do Anteprojeto relativa ao predomínio do controle por resultados vem sendo ponderada.

A CGU, por exemplo, por meio da Nota Conjunta nº 1/2009 SFC/ASJUR, de 27/11/09, elaborada conjuntamente pela Secretaria Federal de Controle Interno e pela sua Assessoria Jurídica, defendeu que o enfoque predominante na verificação dos resultados requer qualificação precisa. Argumentou-se que condutas em flagrante contrariedade à moralidade administrativa ficariam à margem do Controle Interno, caso o alcance dos resultados seja considerado de forma estreita e sem ponderações. Desta feita, concluiu ser imperativo o ajuste do texto do Anteprojeto, de modo a conciliar os exames da legalidade e dos resultados, sem predomínio de um sobre o outro (CGU, 2009).

Jorge Hage Sobrinho também questionou publicamente o enfoque do controle de resultados apresentado no Anteprojeto, em entrevista concedida, em novembro de 2009. Para o Ministro, devem ser combinados os dois aspectos, em consonância com as posições de Ribeiro, R. (2000) e Diamond (2002). Para o primeiro a adoção isoladamente tanto da abordagem do controle de legalidade, quanto da do controle de resultado pode gerar impunidade, haja vista as características do controle e da formação da sociedade brasileira. O segundo, por sua vez, pondera que nos países em desenvolvimento, onde existem importantes problemas de governança e de estresse fiscal, o objetivo principal do Controle Interno passa a ser garantir o cumprimento das regulamentações financeiras e garantir o cumprimento dos objetivos macroeconômicos, ao invés da busca pela eficiência e pela efetividade do uso dos recursos públicos.

Em palestra proferida em julho de 2010, Jorge Hage Sobrinho voltou a defender o equilíbrio entre os aspectos legais e os resultados, no âmbito do Controle Interno. Justificou que a evolução da Administração Pública brasileira ainda está em fase de transição entre o patrimonialismo e a incipiente administração por resultados, sem ter passado pela administração burocrática weberiana por completo, a etapa da racionalidade burocrática. Vive-se uma mistura de elementos entre estágios absolutamente arcaicos e estágios de ponta, equiparados ao que há de melhor no mundo. Desse modo, não se pode negligenciar nenhum dos focos do controle.

Um exemplo concreto: quando fiscalizamos um programa como o da Merenda Escolar, a fiscalização vai desde a legalidade do processo de compra até o resultado. Fiscalizamos o processo de licitação, para saber como foram comprados os gêneros – frequentemente, encontramos grandes problemas –, e acompanhamos o resultado. Nossos auditores, quando vão aos municípios, entrevistam as professoras, os alunos e os pais de alunos para saber se chegou ou não a merenda aos alunos da rede escolar, em quantos dias do ano faltou merenda na escola. Eles vão aos depósitos de armazenamento de gêneros alimentícios para ver as condições de conservação. (HAGE SOBRINHO, 2010, p. 16)

Braga (2011) também chamou a atenção para o que intitulou de “o mito do aspecto absoluto do controle por resultados”. Para o autor, a visão trazida pelo Anteprojeto retoma a linha do Plano Diretor da Reforma do Estado de 1995, marcada pela defesa de um Estado regulador e pela replicação de aspectos positivos da iniciativa privada para o setor público, a qual não se aplica ao atual momento. Pondera que a atuação hodierna do Estado brasileiro caracteriza-se pelo perfil desenvolvimentista, com uma presença mais marcante e executiva, o que demanda a ação de mecanismos especializados para garantir que os objetivos sejam atingidos. Desta feita, o controle diminui a regulação do privado e incrementa a fiscalização do setor público. Acrescenta que o patrimonialismo ainda está bastante presente na administração nacional, de modo que o controle exclusivo de resultados não se mostra como suficiente para a garantia da materialização dos direitos sociais.

Verifica-se, diante do aqui exposto, que a atuação do controle quanto à avaliação de resultados, defendida pelo Anteprojeto, é fundamental, contudo, não pode negligenciar por completo a importância da análise da conformidade/legalidade. Deve-se, pois, buscar um equilíbrio entre os dois focos.



### 3 METODOLOGIA

Conforme já apresentado, esta pesquisa pretendeu responder ao seguinte problema: na percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, as propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal para o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, notadamente no que se refere ao momento e ao foco do controle, contribuem para o fortalecimento desse sistema? Para tanto, a opção metodológica escolhida foi a realização de um estudo de caso, por meio da aplicação de um questionário.

O estudo de caso tem como características a profundidade e o detalhamento. Por outro lado, tem como limitação a restrição de seus casos à unidade estudada, não sendo possível proceder a generalizações. Frisa-se que deve ser aplicado com todo rigor científico, através do estabelecimento de objetivos, levantamento de hipóteses e utilização de técnicas para coleta e análise de dados (VERGARA, 2009; LAKATOS; MARCONI, 2007 e OLIVEIRA, 2008).

O caso aqui estudado foi a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE acerca do problema da pesquisa.

Importante esclarecer que a Controladoria-Geral da União, além da sua sede na capital federal, conta com órgãos regionais em todas as unidades da federação, inclusive, obviamente, o Estado de Pernambuco. Essas regionais exercem as competências do órgão central que lhes forem delegadas ou estabelecidas no Regimento Interno nas respectivas unidades da federação. Em linhas gerais, executam as atividades de auditoria e fiscalização em sua jurisdição. Sendo assim, nesse estudo de caso o universo foi o conjunto de servidores da regional pernambucana da CGU, o que não representa uma amostra de todos os servidores no país.

#### 3.1 COLETA DE DADOS

Para responder ao problema formulado neste projeto de pesquisa, os dados foram coletados por meio de pesquisa bibliográfica e aplicação de questionários.

Na pesquisa bibliográfica foram levantados dados em livros, revistas científicas, atos normativos, relatórios, estudos técnicos e trabalhos acadêmicos acerca do tema “Controle

Interno”, com ênfase nos tópicos atinentes aos objetivos finais e intermediários do estudo. Por meio do questionário, por sua vez, foi realizada a avaliação propriamente dita da percepção dos servidores da CGU/Regional-PE acerca das contribuições das propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

O questionário (Apêndice 1) foi desenvolvido a partir das duas dimensões do Anteprojeto avaliadas nesta pesquisa, quais sejam: momento e foco do controle. Para cada dimensão foram definidas as variáveis a serem estudadas e, em sequência, para cada uma das variáveis foram definidos os indicadores/parâmetros analíticos, propósito, unidades observacionais e a fonte de verificação.

Para o estudo da dimensão “Momento do controle” foram definidas as seguintes variáveis:

- i) Momento ideal do Controle Interno: buscou aferir a percepção dos servidores, com base na trajetória de cada um deles, acerca do momento considerado ideal para a atuação do Controle Interno, ou seja, aquele no qual apresenta melhores resultados. Optou-se por apresentar para a escolha dos respondentes as possíveis combinações entre os controles prévio, concomitante e *a posteriori*, inclusive no que se refere à predominância (grau de importância) entre eles.
- ii) Adequação da CGU ao Momento Ideal do Controle Interno: haja vista a preocupação da pesquisa em trabalhar com dois planos, o ideal e o vivenciado, essa variável buscou aferir se a CGU vem atuando no momento considerado ideal pelos seus servidores, bem como se vem havendo uma tendência histórica de mudança de sua estratégia em direção ao momento definido como ideal.
- iii) Relevância do Momento do Controle Interno: buscou identificar qual o grau de importância conferido pelos servidores da CGU à variável “momento de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno. Essa variável foi fundamental não apenas para confrontar com o entendimento da literatura especializada, mas especialmente para a definição do grau de destaque que deve ser dado ao “momento do controle” nos debates acerca das diretrizes do controle no país.

iv) Momento Ideal do Controle Externo: teve como objetivo levantar a percepção dos servidores, com base na trajetória de cada um deles, acerca do momento considerado ideal para a atuação do Controle Externo, ou seja, aquele no qual apresenta melhores resultados. Foram apresentadas para a escolha dos respondentes as mesmas combinações dispostas para avaliação do momento ideal do Controle Interno.

v) Relação entre os momentos de atuação dos Controles Interno e Externo: almejou identificar se os servidores entendem que deve haver uma relação entre o momento de atuação dos Controles Interno e Externo. Justifica-se esse levantamento em virtude da recorrente preocupação na literatura com a concorrência, a complementaridade e a coordenação entre esses ambientes de controle.

Com relação a essa dimensão, é importante mencionar que os momentos do controle abordados na pesquisa (prévio, concomitante e *a posteriori*) foram definidos e apresentados aos respondentes antes do início das questões referentes ao tema. Essa decisão teve como intuito padronizar as definições, de modo a evitar que possíveis entendimentos diferentes acerca dos conceitos influenciassem os resultados da pesquisa.

Para o estudo da dimensão “Foco do controle” foram definidas as seguintes variáveis:

i) Foco ideal do Controle Interno: buscou aferir a percepção dos servidores, com base na trajetória de cada um deles, acerca do foco considerado ideal para a atuação do Controle Interno, ou seja, aquele no qual apresenta melhores resultados. Optou-se por apresentar para a escolha dos respondentes as possíveis combinações entre os controles de legalidade e de resultados, inclusive no que se refere à predominância (grau de importância) entre eles.

ii) Adequação da CGU ao Foco Ideal do Controle Interno: haja vista a preocupação da pesquisa em trabalhar com dois planos, o ideal e o vivenciado, essa variável buscou aferir se a CGU vem atuando no foco considerado ideal pelos seus servidores, bem como se vem havendo uma tendência histórica de mudança de sua estratégia em direção ao foco definido como ideal.

iii) Relevância do Foco do Controle Interno: buscou identificar qual o grau de importância conferido pelos servidores da CGU à variável “foco de atuação” quanto ao alcance dos

objetivos do Controle Interno. Essa variável foi fundamental não apenas para confrontar com o entendimento da literatura especializada, mas especialmente para a definição do grau de destaque que deve ser dado ao “foco do controle” nos debates acerca das diretrizes do controle no país.

iv) Foco Ideal do Controle Externo: teve como objetivo levantar a percepção dos servidores, com base na trajetória de cada um deles, acerca do foco considerado ideal para a atuação do Controle Externo, ou seja, aquele no qual apresenta melhores resultados. Foram apresentadas para a escolha dos respondentes as mesmas combinações dispostas para avaliação do foco ideal do Controle Interno.

v) Relação entre os focos de atuação dos Controles Interno e Externo: almejou identificar se os servidores entendem que deve haver uma relação entre o foco de atuação dos Controles Interno e Externo. Justifica-se esse levantamento em virtude da recorrente preocupação na literatura com a concorrência, a complementaridade e a coordenação entre esses ambientes de controle.

Com relação a essa dimensão, é importante mencionar que os focos do controle abordados na pesquisa (legalidade e resultados) foram definidos e apresentados aos respondentes antes do início das questões referentes ao tema. Essa decisão teve como intuito padronizar as definições, de modo a evitar que possíveis entendimentos diferentes acerca dos conceitos influenciassem os resultados da pesquisa.

Os Quadros 4 e 5 sintetizam as variáveis de cada uma das dimensões estudadas e suas características.

**Quadro 4** – Dimensão: momento do controle.

<b>Variáveis da Dimensão 01: Momento do controle</b>	<b>Indicador/Parâmetro analítico</b>	<b>Propósito</b>	<b>Unidades Observacionais</b>	<b>Fontes de Verificação</b>
<b>Momento Ideal do Controle Interno</b>	Momento ideal para atuação do Controle Interno, segundo os servidores da CGU.	Verificar a percepção dos servidores da CGU acerca do momento ideal para a atuação do Controle Interno.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 9 e 10)
<b>Adequação da CGU ao Momento Ideal do Controle Interno</b>	Adequação da CGU ao momento ideal de atuação definido pelos servidores.	Verificar se a CGU vem atuando no momento considerado ideal pelos seus servidores. Verificar se a CGU vem mudando sua estratégia em direção ao referido momento ideal.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 11, 12 e 13)
<b>Relevância do Momento do Controle Interno</b>	Relevância do momento do Controle Interno, segundo os servidores da CGU.	Verificar qual o grau de importância conferida pelos servidores da CGU à variável “momento de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Item 14)
<b>Momento Ideal do Controle Externo</b>	Momento ideal para atuação do Controle Externo, segundo os servidores da CGU.	Verificar a percepção dos servidores da CGU acerca do momento ideal para o exercício do Controle Externo.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 15 e 16)
<b>Relação entre os momentos de atuação dos Controles Interno e Externo</b>	Relação entre os momentos de atuação dos Controles Interno e Externo, segundo os servidores da CGU.	Verificar se os servidores da CGU entendem que deve haver uma relação entre o momento de atuação dos Controles Interno e Externo.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 9, 10, 15 e 16)

Fonte: Elaboração própria

**Quadro 5** – Dimensão: foco do controle.

(continua)

<b>Variáveis da Dimensão 02: Foco do controle</b>	<b>Indicador/Parâmetro analítico</b>	<b>Propósito</b>	<b>Unidades Observacionais</b>	<b>Fontes de Verificação</b>
<b>Foco Ideal do Controle Interno</b>	Foco ideal para atuação do Controle Interno, segundo os servidores da CGU.	Verificar a percepção dos servidores da CGU acerca do foco ideal para a atuação do Controle Interno.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 17 e 18)

**Quadro 5 – Dimensão: foco do controle.**

(conclusão)

<b>Variáveis da Dimensão 02: Foco do controle</b>	<b>Indicador/Parâmetro analítico</b>	<b>Propósito</b>	<b>Unidades Observacionais</b>	<b>Fontes de Verificação</b>
<b>Adequação da CGU ao Foco Ideal do Controle Interno</b>	Adequação da CGU ao foco ideal de atuação, segundo os servidores do próprio órgão.	Verificar se a CGU vem atuando com o foco considerado ideal pelos seus servidores. Verificar se a CGU vem mudando sua estratégia em direção ao referido foco ideal.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 19, 20 e 21)
<b>Relevância do Foco do Controle Interno</b>	Relevância do foco do Controle Interno	Verificar qual o grau de importância conferida pelos servidores da CGU à variável “foco de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Item 22)
<b>Foco Ideal do Controle Externo</b>	Foco ideal para atuação do Controle Externo, segundo os servidores da CGU.	Verificar a percepção dos servidores da CGU acerca do foco ideal para o exercício do Controle Externo.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 23 e 24)
<b>Relação entre os focos de atuação Controles Interno e Externo</b>	Relação entre os focos de atuação dos Controles Interno e Externo, segundo os servidores da CGU.	Verificar se os servidores da CGU entendem que deve haver uma relação dos Controles Interno e Externo no tocante ao foco de atuação.	Servidores da CGU/Regional-PE	Questionários (Itens 17, 18, 23 e 24)

Fonte: Elaboração própria

Além das seções relativas às duas dimensões retromencionadas, o instrumento de coleta também contou com duas outras, quais sejam:

i) Perfil do respondente: teve o intuito de caracterizar os servidores e identificar variáveis que poderiam ou não influenciar as respostas. Foram levantadas as seguintes informações: gênero; idade; nível de escolaridade; área de formação; ano e forma de ingresso no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal; cargo; atividades desempenhadas e exercício ou não de função de direção, chefia ou assessoramento.

ii) Conhecimento prévio acerca do Anteprojeto: teve o intuito de saber o grau de conhecimento do servidor acerca do Anteprojeto e a forma pela qual foi introduzido a essa proposta de reformulação da Administração Pública Federal, bem como de identificar de que forma essas variáveis poderiam ou não influenciar nas respostas. É importante salientar que o questionário foi concebido de forma que os conceitos foram avaliados pelos servidores sem o

conhecimento prévio do que compunha ou não o teor do Anteprojeto. Apenas na última seção do instrumento de coleta foi questionado se o respondente conhecia ou não a proposta da comissão de juristas.

Os questionários foram aplicados apenas com servidores efetivos e em exercício da CGU/Regional-PE, ocupantes dos cargos de analista e de técnico de finanças e controle (carreira típica do controle interno do Poder Executivo Federal) e independentemente do exercício ou não de função de direção, chefia ou assessoramento. Foram excluídos do universo: servidores cedidos, ocupantes de cargos de outras carreiras e funcionários terceirizados. Também não foram coletados dados com o próprio pesquisador e com outros 3 servidores que haviam sido submetidos ao pré-teste do instrumento de coleta, com o intuito de avaliar a correção do seu conteúdo e de sua forma. Desta feita, o universo da pesquisa foi formado por 50 servidores, totalidade dos funcionários que atendiam aos critérios estabelecidos, à época da aplicação do questionário (novembro/2011 a janeiro/2012).

A aplicação dos questionários ocorreu de forma presencial na sede da CGU/Regional-PE, tendo sido entregues e recebidos diretamente pelo pesquisador (excepcionalmente para 3 servidores, em virtude da realização de trabalhos externos pelos mesmos, os questionários foram encaminhados e recebidos por correio eletrônico). Registra-se, contudo, que não foi exigida a identificação nominal do respondente em nenhum dos casos.

Foram obtidas 46 respostas, o que representa um percentual de 92% dos funcionários enquadrados no perfil previamente definido.

### 3.2 TRATAMENTO DOS DADOS

Para o ordenamento e a tabulação dos dados foram utilizados os softwares “IBM SPSS Statistics Version 20” e “Microsoft Office Excel 2007”.

Inicialmente realizou-se uma análise descritiva dos dados acerca do perfil dos respondentes e do conhecimento dos mesmos acerca do teor do Anteprojeto, por meio de tratamento estatístico.

Em seguida foram realizadas análises descritivas e, quando cabível, explicativas, acerca das variáveis definidas para as duas dimensões estudadas: momento do controle e foco do controle. Os dados coletados foram confrontados com o entendimento da literatura e com as proposições do Anteprojeto.

Por fim, foi realizada análise conclusiva com o intuito de responder ao problema da pesquisa. Para tanto, em complemento à avaliação das duas dimensões do estudo, foi confrontado o perfil do Controle Interno preconizado pelo Anteprojeto e aquele defendido pelos servidores da CGU/Regional-PE

### 3.3 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Como em todo método, o escolhido para esta pesquisa apresentou algumas limitações.

A primeira delas foi a ausência de grande quantidade de estudos acadêmicos sobre a temática. Apesar do interesse acadêmico crescente a respeito do tema, o ainda baixo volume de pesquisas enfraqueceu as análises realizadas.

Outra restrição relevante foi a opção pelo estudo da percepção apenas dos servidores da CGU/Regional-PE. Apesar de ter como vantagem a profundidade e o detalhamento, tal escolha não permite generalizações.

A opção pelo uso do questionário também possuiu desvantagens. Para tentar minimizar alguns dos problemas buscou-se explorar, quando possível, questões abertas, bem como questões nas quais os respondentes podiam ponderar suas opções em diferentes graus de importância.



## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de facilitar a apresentação dos dados, bem como de possibilitar o entendimento da construção do conhecimento acerca do problema de pesquisa proposto, as análises descritivas e/ou explicativas serão apresentadas a seguir agrupadas em cinco grandes blocos, quais sejam:

- i) caracterização dos respondentes;
- ii) grau de conhecimento do Anteprojeto;
- iii) ponderações acerca do momento de atuação do Controle Interno;
- iv) ponderações acerca do foco de atuação do Controle Interno;
- v) análise conclusiva acerca das contribuições do Anteprojeto para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Conforme já mencionado, o universo da pesquisa foi de 50 servidores da CGU/Regional-PE, que atendiam, à época da aplicação do questionário (novembro/2011 a janeiro/2012), aos seguintes critérios: a) servidores efetivos e em exercício; b) ocupantes dos cargos de analista e de técnico de finanças e controle; e c) não terem participado da elaboração e do pré-teste do instrumento de coleta. Foram obtidas 46 respostas ao questionário, o que representa um percentual de 92% do universo do estudo.

A primeira característica levantada foi o cargo da carreira de finanças e controle ocupado pelo respondente, dentre dois possíveis, quais sejam: Analista de Finanças e Controle (AFC), de nível superior; e Técnico de Finanças e Controle (TFC), de nível médio, ambos criados pelo Decreto-Lei nº 2.346, de 23/07/1987. As atribuições básicas desses cargos, que integram o grupo de gestão do Poder Executivo Federal, foram estabelecidas pela Portaria da Secretaria de Administração Pública da Presidência da República nº 1.067, de 02/06/1988, nos seguintes termos:

- a) Analista de Finanças e Controle: atividades de nível superior, de complexidade e responsabilidade elevadas, compreendendo supervisão, coordenação, direção e execução de trabalhos especializados sobre gestão orçamentária, financeira e patrimonial, análise contábil,

auditoria contábil e de programas; assessoramento especializado em todos os níveis funcionais do sistema de controle interno; orientação e supervisão de auxiliares; análise, pesquisa e perícia dos atos e fatos de administração orçamentária, financeira e patrimonial; interpretação da legislação econômico-fiscal, financeira, de pessoal e trabalhista; supervisão, coordenação e execução dos trabalhos referentes à programação financeira anual e plurianual da União, e de acompanhamento e avaliação dos recursos alcançados pelos gestores públicos; e modernização e informatização da administração financeira do governo federal.

b) Técnico de Finanças e Controle: atividades de médio grau de complexidade, voltadas para o apoio técnico e administrativo às atribuições inerentes ao cargo de Analista de Finanças e Controle, inclusive às que se relacionam com a realização de serviços de natureza especializada, tais como as de operação de máquinas e equipamentos, de organização e funcionamento do protocolo e de arquivo de documentos.

Conforme demonstra a Tabela 1, 84,8% dos respondentes são analistas, enquanto 15,2% são técnicos.

**Tabela 1** – Cargo dos respondentes.

	Frequência	(%)
AFC	39	84,8
TFC	7	15,2
Total	46	100,0

Fonte: Elaboração própria

Não consta do Relatório de Gestão da CGU (Exercício 2010) análise relativa à distribuição de seus servidores com relação ao cargo ocupado. No entanto, conforme apresenta o Boletim Estatístico de Pessoal (Janeiro de 2012), de autoria da Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o total de AFC ativos em todo o país (não apenas aqueles lotados na CGU) é de 2.241, enquanto que o de TFC é de 960, representando 70% e 30% do total da carreira, respectivamente (BRASIL, 2012).

No que se refere ao gênero dos respondentes, 65,2% são do gênero masculino, enquanto 34,8% do feminino, conforme demonstra a Tabela 2.

**Tabela 2 – Gênero dos respondentes.**

	Frequência TFC	% TFC	Frequência AFC	% AFC	Frequência TOTAL	% TOTAL
Feminino	2	28,6	14	35,9	16	34,8
Masculino	5	71,4	25	64,1	30	65,2
Total	7	100,0	39	100,0	46	100,0

Fonte: Elaboração própria

Não consta do Relatório de Gestão da CGU (Exercício 2010) análise relativa ao gênero de seus servidores. No entanto, verificou-se que esta distribuição acompanhou o padrão nacional de predomínio de funcionários do sexo masculino apresentado no Boletim Estatístico de Pessoal (Janeiro de 2012), segundo o qual os servidores públicos federais civis ativos do Poder Executivo do sexo masculino representam 55% do total, sendo 45% do feminino (BRASIL, 2012).

Com relação ao grau de escolaridade, verificou-se alto nível de qualificação do corpo técnico da CGU/Regional-PE. No total, 43,5% dos respondentes possuem nível superior, 52,2% possuem pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado) e apenas 4,4% não concluíram curso de graduação. Importante observar que o cargo de analista de finanças e controle exige formação mínima de nível superior, enquanto que o cargo de técnico de finanças e controle requer nível médio completo. No entanto, para ambos, observou-se qualificação acima do exigido pela regulamentação do cargo para a maior parte dos respondentes. A Tabela 3 detalha esses apontamentos.

**Tabela 3 – Nível de escolaridade dos respondentes.**

	Frequência TFC	% TFC	Frequência AFC	% AFC	Frequência TOTAL	% TOTAL
Superior Completo	5	71,4	15	38,5	20	43,5
Especialização	0	0,0	19	48,7	19	41,3
Mestrado	0	0,0	4	10,3	4	8,7
Doutorado	0	0,0	1	2,6	1	2,2
Médio Completo	1	14,3	0	0,0	1	2,2
Superior Incompleto	1	14,3	0	0,0	1	2,2
Total	7	100,0	39	100,0	46	100,0

Fonte: Elaboração própria

Cumprir destacar que o perfil da CGU/Regional-PE representa uma qualificação acima da média nacional dos servidores da CGU, onde 67,4% possuem graduação completa e 28,8% concluíram algum tipo de pós-graduação, de acordo com o Relatório de Gestão da CGU (Exercício 2010).

Vale a pena ressaltar que 73,9% dos respondentes da CGU/Regional-PE possuem formação (na graduação e/ou na pós-graduação) na área de “ciências sociais aplicadas”. Os cursos mais comuns, por ordem de frequência, são: administração, ciências contábeis, economia e direito. Não há restrições quanto à área de formação para o ingresso na carreira de finanças e controle, no entanto, a situação verificada na CGU/Regional-PE demonstra um predomínio de áreas afeitas à realização das ações de auditoria e fiscalização.

No que se refere à faixa etária, verificou-se uma concentração de respondentes entre as faixas de 30 a 39 anos e 40 a 49 anos, as quais juntas representam 82,6 % dos servidores da CGU/Regional-PE, conforme demonstra a Tabela 4. De forma semelhante, na CGU, de acordo com o seu Relatório de Gestão (Exercício 2010), 76,8% dos servidores possuem até 50 anos.

**Tabela 4** – Faixa etária dos respondentes.

	Frequência TFC	% TFC	Frequência AFC	% AFC	Frequência TOTAL	% TOTAL
30 a 39 anos	0	0,0	15	38,5	15	32,6
40 a 49 anos	4	57,1	19	48,7	23	50,0
50 a 59 anos	2	28,6	5	12,8	7	15,2
Mais de 60 anos	1	14,3	0	0,0	1	2,2
	7	100,0	39	100,0	46	100,0

Fonte: Elaboração própria

Quanto ao tempo de atuação no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, constatou-se que a maior parte dos servidores encontra-se nas fases iniciais e intermediárias da carreira. Destacou-se a faixa entre 6 e 10 anos de atuação, que representou 47,8% do corpo funcional da CGU/Regional-PE, conforme Tabela 5.

**Tabela 5** – Tempo de atuação dos respondentes.

	Frequência TFC	% TFC	Frequência AFC	% AFC	Frequência TOTAL	% TOTAL
0 a 5 anos	0	0,0	6	15,4	6	13,0
6 a 10 anos	0	0,0	22	56,4	22	47,8
11 a 15 anos	0	0,0	5	12,8	5	10,9
16 a 20 anos	3	42,9	5	12,8	8	17,4
Mais de 20 anos	4	57,1	1	2,6	5	10,9
	7	100,0	39	100,0	46	100,0

Fonte: Elaboração própria

No tocante à forma de ingresso, 91,3% dos respondentes ingressaram na carreira por meio de concurso público, conforme detalha a Tabela 6. Frisa-se que, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração.

**Tabela 6** – Forma de ingresso dos respondentes.

	Frequência TFC	% TFC	Frequência AFC	% AFC	Frequência TOTAL	% TOTAL
Outras formas	3	42,9	1	2,6	4	8,7
Concurso Público	4	57,1	38	97,4	42	91,3
	7	100,0	39	100,0	46	100,0

Fonte: Elaboração própria

Com relação aos dados apresentados nas Tabelas 1 a 6, é interessante tecer os seguintes comentários:

a) após 1988, os ingressos na carreira passaram a ser regidos por concurso público. Os ingressantes por meio de seleção pública representam atualmente a ampla maioria do quadro de pessoal da CGU/Regional-PE, o que assegura o critério técnico (meritocracia) na seleção dos ocupantes dos cargos de finanças e controle;

b) o perfil majoritário de ocupantes do cargo de AFC, em detrimento do cargo de TFC, demonstra a ênfase dada aos profissionais de nível superior por parte da CGU, numa

estratégia que contribui para a qualificação do corpo técnico do serviço público federal e, em especial, para a execução das atribuições do sistema de controle interno;

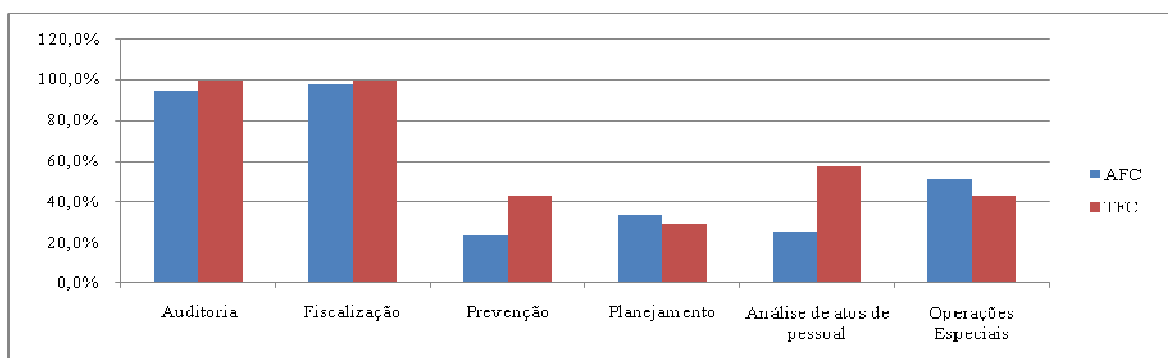
c) o Boletim Estatístico de Pessoal (Janeiro de 2012), ao demonstrar a evolução dos ingressos na carreira de finanças e controle a partir de 1995, aponta que o auge dos concursos públicos ocorreu no período entre 2004 e 2009. Tal fato justifica a concentração de servidores da CGU/Regional-PE nas faixas etárias mais jovens e com tempo de atuação de até 10 anos, bem como evidencia uma recente valorização da carreira e do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal;

d) as recentes contratações por concurso público com altos índices de concorrência por vaga, em conjunto com a valorização da carreira (em especial no tocante ao nível salarial), possibilitaram o ingresso de servidores com alta qualificação. Conforme já mencionado, 52,2% dos respondentes da CGU/Regional-PE possuem pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado), qualificação acima do requerido pelos atos normativos que regulamentam a carreira.

Por fim, vale salientar que, além da caracterização dos respondentes, buscou-se levantar os tipos de atividades executadas pelos servidores da CGU/Regional-PE, inclusive no que se refere ao exercício de função de direção, chefia ou assessoramento.

Em decorrência deste levantamento, constatou-se que as ações predominantes foram as auditorias (de acompanhamento e de avaliação de gestão) e as fiscalizações (regulares e por sorteio), executadas por quase 100% dos respondentes, conforme Gráfico 2.

**Gráfico 2 – Atividades realizadas pelos respondentes.**



Fonte: Elaboração própria

No que tange ao exercício de chefia, foi levantado que apenas 43,5% dos respondentes já tiveram tal oportunidade, conforme mostra a Tabela 7. Uma das possíveis razões para esse baixo índice é o diminuto quantitativo de funções dessa natureza na CGU/Regional-PE. De acordo com o Decreto nº 5.683, de 24/01/2006 (que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União), estão previstos para essa unidade de controle interno cinco cargos de chefia, sendo um para a chefia da regional e os quatro restantes para gestão dos núcleos de ações de controle (chefes de divisão).

**Tabela 7** – Exercício de chefia por parte dos respondentes.

	Frequência TFC	% TFC	Frequência AFC	% AFC	Frequência TOTAL	% TOTAL
Sim	4	57,1	16	41,0	20	43,5
Não	3	42,9	22	56,4	25	54,3
Sem resposta	0	0,0	1	2,6	1	2,2
Total	7	100,0	39	100,0	46	100,0

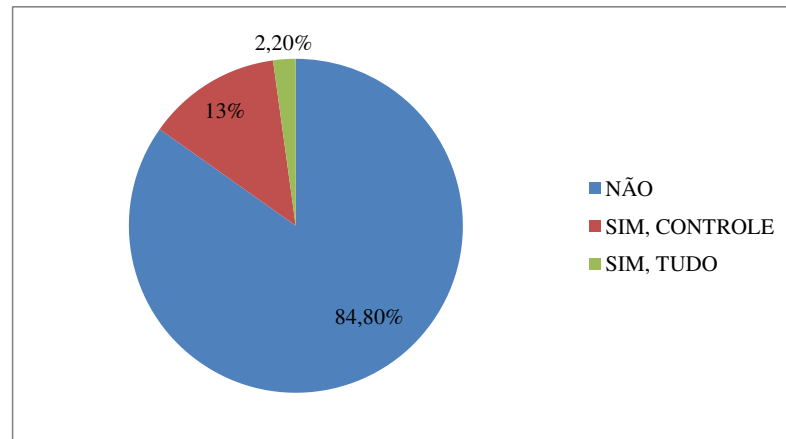
Fonte: Elaboração própria

#### 4.2 GRAU DE CONHECIMENTO DO ANTEPROJETO

Por meio do questionário aplicado com os servidores da CGU/Regional-PE, constatou-se que 84,8% dos respondentes não conhecem o teor do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal. 13% deles afirmaram conhecer apenas a seção que trata do tema do controle e 2,2% indicaram ter domínio do inteiro teor da proposta da comissão de juristas. O Gráfico 3 apresenta essa distribuição.

Esse dado tem como ponto positivo para a pesquisa o fato de que o desconhecimento do Anteprojeto e das polêmicas relativas ao tema do controle possibilitou uma análise isenta, sem ideias preconcebidas e/ou providas de vícios (em especial corporativismo), por parte dos respondentes. Importante lembrar que o questionário foi concebido de forma que os conceitos foram avaliados pelos servidores sem o conhecimento prévio do que compunha ou não o teor do Anteprojeto. Apenas na última seção do instrumento de coleta foi questionado se o respondente conhecia ou não a proposta da comissão de juristas.

**Gráfico 3** – Conhecimento do Anteprojeto por parte dos respondentes.



Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, o desconhecimento de proposta de tamanha relevância para os rumos do sistema de controle interno demonstra que os servidores da CGU/Regional-PE estão afastados do debate ao qual o Anteprojeto se propõe. Ressalte-se, nesse sentido, que apenas um servidor tomou conhecimento da proposta por meio de ação de capacitação promovida pela CGU.

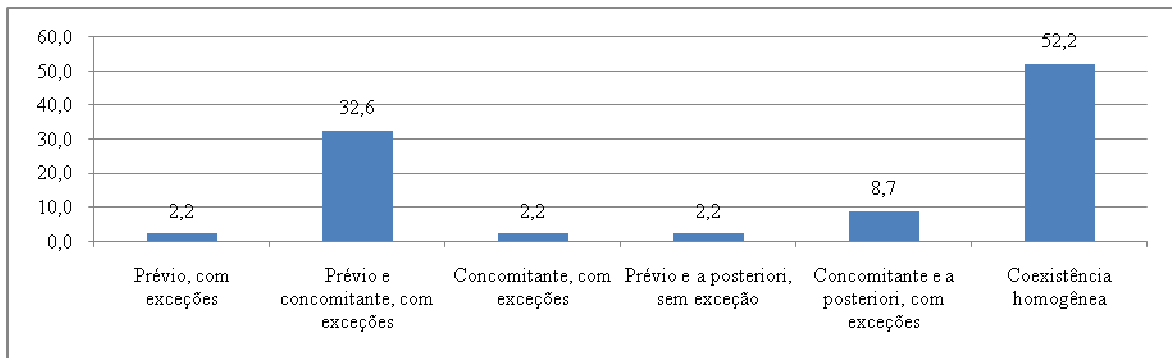
Vale frisar que, de acordo com Lameirão (2011), esse afastamento dos representantes do controle público das discussões oficiais acerca do Anteprojeto promovidas nos “Ciclos de Debates Direito e Gestão Pública” foi, inclusive, objeto de ressalva por parte de participantes do evento, que defenderam o envolvimento desses especialistas para proporcionar uma discussão mais completa. A incorporação desses atores nos debates torna-se ainda mais relevante em função das polêmicas em torno da abordagem do tema do controle por parte do Anteprojeto.

#### 4.3 MOMENTO DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Com o intuito de identificar a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, acerca do momento ideal para a atuação do Controle Interno, foram apresentadas aos funcionários públicos opções de diretrizes que combinavam os três principais tempos do controle (prévio, concomitante e *a posteriori*) e estabeleciam grau de importância entre eles. Em seguida, foi requerida a escolha de apenas uma dessas diretrizes para caracterizar aquela que entendiam como a ideal. A partir da tabulação dos dados relativos a esse questionamento, observou-se a distribuição demonstrada no Gráfico 4.



**Gráfico 4** – Momento ideal de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão analítica).

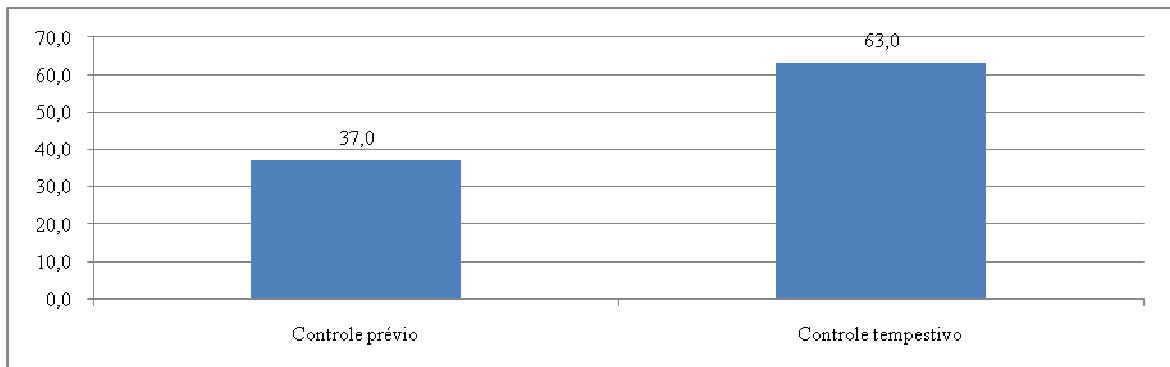


Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 4 demonstra que para 52,2% dos respondentes o tempo ideal para atuação do Controle Interno combina os momentos prévio, concomitante e *a posteriori*, numa coexistência homogênea, ou seja, sem predomínio de nenhum deles. Logo em seguida, a segunda opção mais desejada foi a que defende a prevalência da atuação prévia e concomitante do Controle Interno, constituindo exceção o controle *a posteriori*, que obteve 32,6% das respostas.

Com a finalidade de facilitar as análises, as opções de diretrizes para o momento de atuação do Controle Interno foram posteriormente agrupadas em três grandes grupos: i) predomínio do controle prévio (incluindo atuação prévia e concomitante) – denominado “controle prévio”; ii) predomínio do controle *a posteriori* – denominado “controle posterior”; e iii) atuação em todos os momentos, sem predomínio (ou seja, coexistência homogênea) – denominado “controle tempestivo”. Além do caráter didático, essa classificação levou em conta o entendimento clássico da INTOSAI (2009) já apresentado nesse estudo, que defende apenas dois grandes momentos de atuação. A partir da tabulação dos dados relativos a esse questionamento, observou-se a distribuição demonstrada no Gráfico 5.

**Gráfico 5** – Momento ideal de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).



Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 5 demonstra que 63% dos respondentes entendem que o controle deve ser tempestivo, ou seja, atuar de forma prévia, concomitante e *a posteriori*, de acordo com o ato a ser controlado. 37% deles, por outro lado, defendem que deve ser enfatizada uma atuação prévia ou concomitante, ou seja, antes da conclusão do ato controlado.

A análise conjunta dos dados apresentados nos gráficos 4 e 5 revela, portanto, que a maior parte dos servidores da CGU/Regional-PE crê que o Controle Interno deve atuar em diversos momentos, a depender da situação.

Em uma das justificativas apresentadas para esse posicionamento, a título de exemplo, o servidor mencionou uma série de fatores que devem ser ponderados para a definição do momento de atuação do controle. No âmbito desse processo decisório, destacou ainda uma associação entre a materialidade dos recursos fiscalizados e a capacidade operacional do órgão controlador.

A definição do melhor momento de atuação do controle deve considerar a materialidade, criticidade e relevância do objeto controlado, bem como o custo do controle a ser aplicado, o impacto na gestão e a capacidade operacional do ente controlador.

Como a recuperação dos recursos desviados ou mal aplicados é ‘difícil’, deve-se utilizar preferencialmente o controle prévio e/ou concomitante para os objetos de maior materialidade e cuja verificação física posterior seja inviável, evitando-se a imposição de atrasos à execução do objeto. Entretanto, há no controle prévio e concomitante, via de regra, um maior custo para o ente controlador que deve manter uma estrutura que possibilite atender à demanda tempestivamente e ao ritmo da execução do objeto. Em contraposição, o controle *a posteriori*, em geral, demanda menor esforço organizacional do ente controlador e assim possibilita a aplicação do controle a um número maior de objetos.

Numa outra resposta, o servidor enfatizou a importância do desenvolvimento de métodos e técnicas de planejamento para subsidiar a tomada de decisão quanto ao momento do controle adequado para cada caso. Fundamentou sua opinião, dentre outros, em função da capacidade operacional do ente controlador, dos custos e do impacto na gestão das ações de controle.

Fundamenta-se em certos pressupostos e fatos:

- o controle é limitado, não consegue acompanhar todos os atos;
- ainda que pudesse acompanhar previamente tudo, isso seria custoso e poderia ser até prejudicial à administração e à efetividade do serviço público;
- o tipo de controle depende de vários fatores, dentre os quais, a criticidade, o risco, o prejuízo em potencial do desvio em relação à norma, a realidade institucional em dado momento, etc.

Ou seja, cabe à própria Administração Pública e ao Controle, mediante métodos e práticas apropriadas, estabelecer as rotinas e tipos de controle a exercer, em função dos critérios decisórios considerados mais adequados.

Em regra geral, nas razões apresentadas pelos respondentes para justificar essa escolha, prevaleceu o entendimento de que a decisão do tempo do controle não pode ser restritiva e rígida. Para os servidores, o Controle Interno deve dispor de um eficaz planejamento das suas ações de controle, capaz de definir o momento mais apropriado para atuação em cada caso, a partir de parâmetros como: materialidade, criticidade e relevância das despesas; características da unidade fiscalizada/auditada (orçamento, programas de governo que executa, histórico de ações de controle, etc.); dentre outros.

Por outro lado, com relação ao grupo que defendeu a prevalência da atuação prévia, as justificativas apresentadas, em regra, destacaram o potencial de orientação, de correção de rumos e de minimização de prejuízos que esse momento proporciona. Foram apresentados exemplos da vivência profissional que demonstraram maior retorno à Administração trazido por esse modelo, em especial no tocante à correção de atos e ao ressarcimento ao erário. Serão reproduzidas a seguir algumas das razões apresentadas por esses respondentes, de modo a ilustrar o posicionamento deste grupo.

Apenas com os controles prévio e concomitante podem ser corrigidos desvios de forma tempestiva. A experiência mostra que o controle *a posteriori* pouco traz de contribuição para a Administração Pública, especialmente nos casos de desvios públicos.

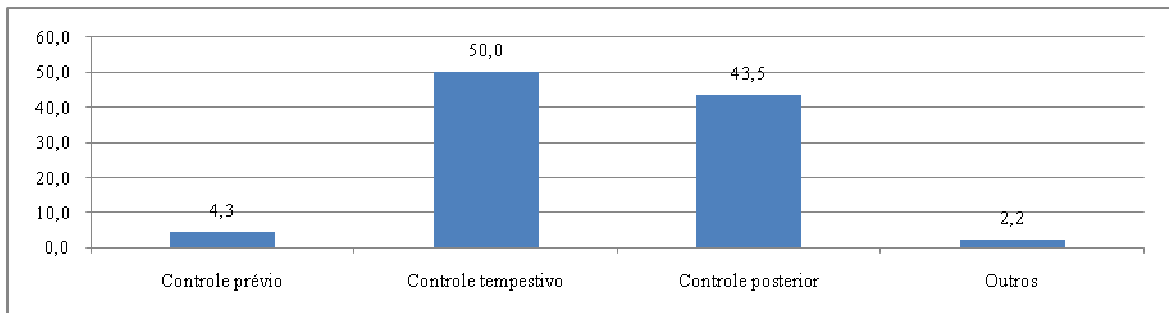
Um bom controle prévio e concomitante corrigiria os erros ou falhas no momento oportuno, evitando desperdício de recursos públicos e tornando o controle *a posteriori* menos importante ou não tão necessário.

Vale ressaltar que o posicionamento dos servidores da CGU/Regional-PE acerca do momento ideal para a atuação do Controle Interno está na direção oposta ao que preconiza o

Anteprojeto, para o qual a diretriz é o controle *a posteriori*, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante. Interessante observar que nenhum dos 46 servidores que responderam ao questionário defendeu o modelo do Anteprojeto como ideal. Os funcionários da unidade pernambucana da CGU, tanto os que defenderam o controle tempestivo quanto controle prévio, se alinham ao posicionamento da literatura, que não desprestigia a importância da atuação de forma prévia e concomitante por parte do Controle Interno.

Identificado o momento ideal para atuação do Controle Interno, sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE, foi efetuado um confronto entre esse ideal teórico e a prática atual. O Gráfico 6 apresenta as respostas dadas pelos servidores ao serem questionados acerca da diretriz em que poderia ser enquadrado o momento de atuação das ações de controle por eles efetuadas nos últimos dois anos (2010 e 2011).

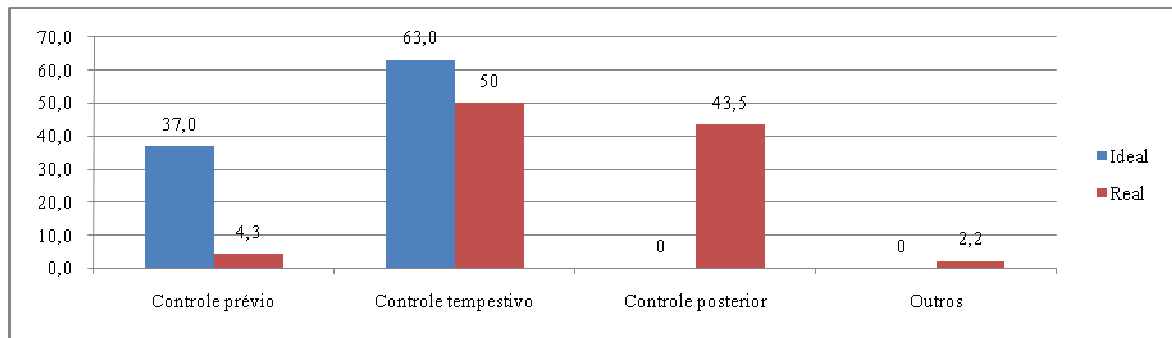
**Gráfico 6** – Momento real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).



Fonte: Elaboração própria

Conforme se verifica nos dados do Gráfico 6, a prática na CGU/Regional-PE não acompanha o modelo ideal preconizado pelos seus servidores. Apesar de metade dos respondentes terem enquadrado sua atuação como controle tempestivo, 43,5% entenderam que foi dada maior ênfase ao controle posterior. Vale lembrar que a atuação *a posteriori* não foi defendida como a ideal por nenhum dos respondentes. O Gráfico 7, a seguir, torna mais fácil a visualização das diferenças entre os modelos de tempo de controle ideal e real.

**Gráfico 7** – Comparação entre os momentos ideal e real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).

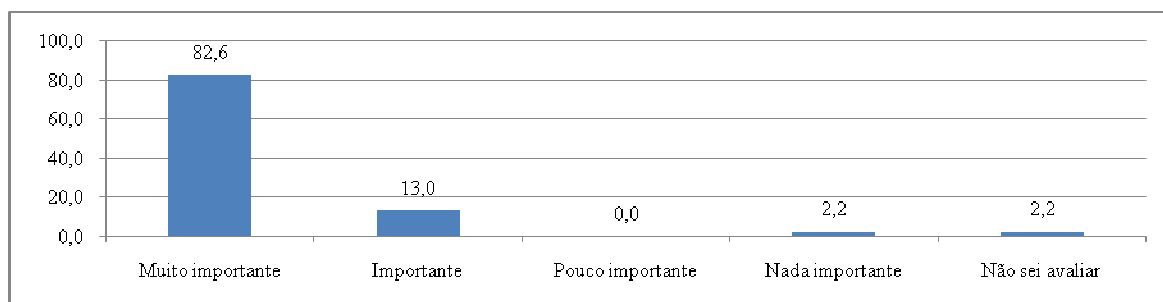


Fonte: Elaboração própria

É importante ponderar, entretanto, que, apesar de na prática o Controle Interno ainda ter uma forte atuação *a posteriori*, 54,2% dos servidores da CGU/Regional-PE entendem que houve uma mudança no perfil da atuação da CGU desde o ingresso deles no sistema de controle interno até os últimos dois anos (2010 e 2011) no sentido de valorizar a atuação prévia e concomitante. Essa alteração, qualificada como positiva por 92% desse grupo, vem sendo marcada por um “acompanhamento permanente dos gastos”, caracterizado pelo uso de sistemas de informação como ferramenta de auxílio na definição do escopo das ações de controle e por ações como análise de editais de licitação em fase anterior à realização do certame licitatório. Esse dado reforça que o momento do controle proposto pelo Anteprojeto não corresponde ao desejado pelos servidores da CGU/Regional-PE para o Controle Interno.

Outro indicador avaliado neste estudo foi o grau de importância conferido pelos servidores da CGU/Regional-PE ao “momento de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno. A partir da aplicação dos questionários, verificou-se que 82,6% dos respondentes entendem-no como “muito importante” e 13% como “importante”. O Gráfico 8, a seguir, demonstra a distribuição da avaliação dos servidores da CGU/Regional-PE nesse quesito.

**Gráfico 8** – Grau de importância conferido pelos servidores da CGU/Regional-PE à variável “momento de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno.

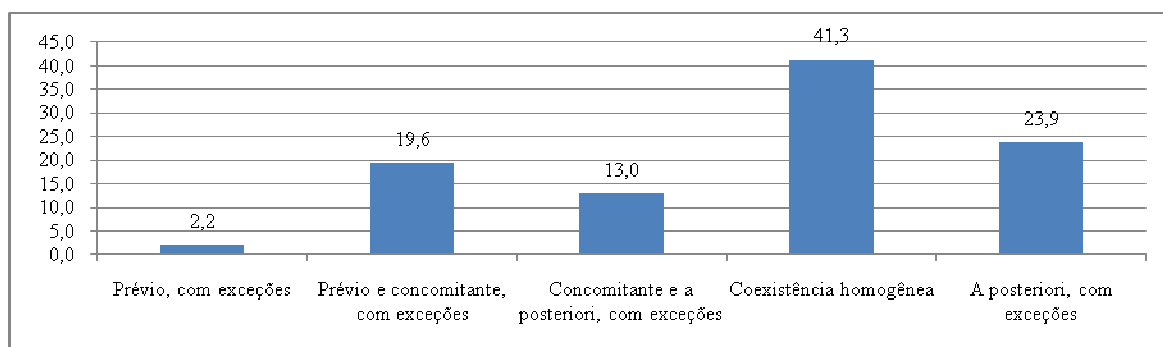


Fonte: Elaboração própria

Essa avaliação por parte dos funcionários desse órgão de controle interno está em consonância com o entendimento preconizado na literatura de que a definição acerca do momento do controle é um dos aspectos importantes para a obtenção de bons resultados. Ademais, reforça que a diretriz acerca do tempo do controle deve ser bastante discutida, de modo que represente um modelo ideal para o interesse público.

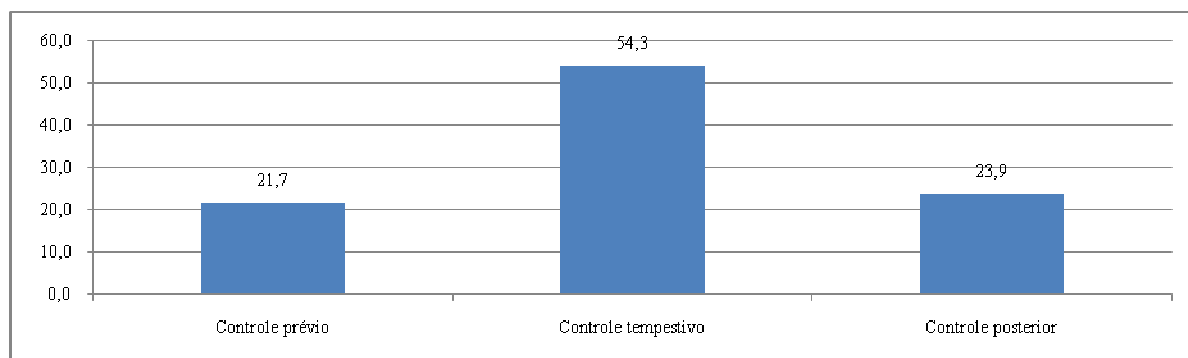
Por fim, no tocante à avaliação da dimensão “momento do controle”, buscou-se levantar a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE acerca do momento ideal para o exercício do Controle Externo e da possibilidade de haver uma relação entre o momento de atuação dos Controles Interno e Externo. Foram apresentadas aos funcionários públicos as mesmas opções de diretrizes quando da avaliação do tempo de controle ideal para o Controle Interno e novamente foi requerida a escolha de apenas uma delas para caracterizar a diretriz que entendiam como a ideal para o Controle Externo. A partir da tabulação dos dados relativos a esse questionamento, observou-se a distribuição demonstrada nos Gráfico 9 e 10.

**Gráfico 9** – Momento ideal de atuação do Controle Externo sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão analítica).



Fonte: Elaboração própria

**Gráfico 10** – Momento ideal de atuação do Controle Externo sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE (versão sintética).



Fonte: Elaboração própria

Os dados dispostos nos Gráficos 9 e 10 evidenciam que, assim como para o Controle Interno, o momento de atuação ideal para o Controle Externo, sob a ótica da maioria dos servidores da CGU/Regional-PE, é aquele que combina homoganeamente os controles prévio, concomitante e *a posteriori*, sem uma prevalência rígida para nenhum deles. As justificativas apresentadas para tal opção destacaram, em síntese, que também o TCU deveria adotar planejamento de suas ações, sob diversos critérios, a partir dos quais seria definido o tempo adequado para atuação. Também foi ponderada a necessidade de integração e/ou cooperação entre os órgãos de Controle Interno e Externo, de modo a evitar sobreposição de ações.

Interessante ainda observar que 69,6% dos respondentes defenderam o mesmo tempo de atuação para os Controles Interno e Externo, enquanto 30,4% apoiaram uma atuação temporal diferenciada entre os dois órgãos. Para esse grupo que defendeu tempos de atuação diferentes, a tendência observada foi a de que ao Controle Interno competiria uma atuação mais prévia/concomitante e ao Controle Externo uma ação mais posterior. É o que fica claro na reprodução a seguir de uma das justificativas apresentadas por um dos servidores que respondeu ao questionário.

Acredito que deveria haver um maior entrosamento entre a Controladoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União, uma parceria. A Controladoria faria os controles prévio e concomitante e o Tribunal de Contas ficaria com o controle *a posteriori*.

A opinião desse grupo, que vai ao encontro de autores da literatura nacional, é a de que pode haver uma integração no momento de atuação entre a CGU e o TCU. A existência de um órgão de controle interno forte, eficaz e confiável, responsável pelo acompanhamento dos controles primários de forma prévia/concomitante, permitiria ao TCU focar sua atuação no

controle *a posteriori*. É o que defende, por exemplo, outro servidor participante da pesquisa, conforme reprodução de trecho de sua resposta a seguir.

Na qualidade de órgão auxiliar do Congresso Nacional no exercício do controle externo dos atos do Poder Executivo Federal, entendo que o TCU deve exercer o controle *a posteriori*, utilizando como subsídio os trabalhos executados pela CGU. Em casos excepcionais, deve realizar os controles prévio e/ou concomitante.

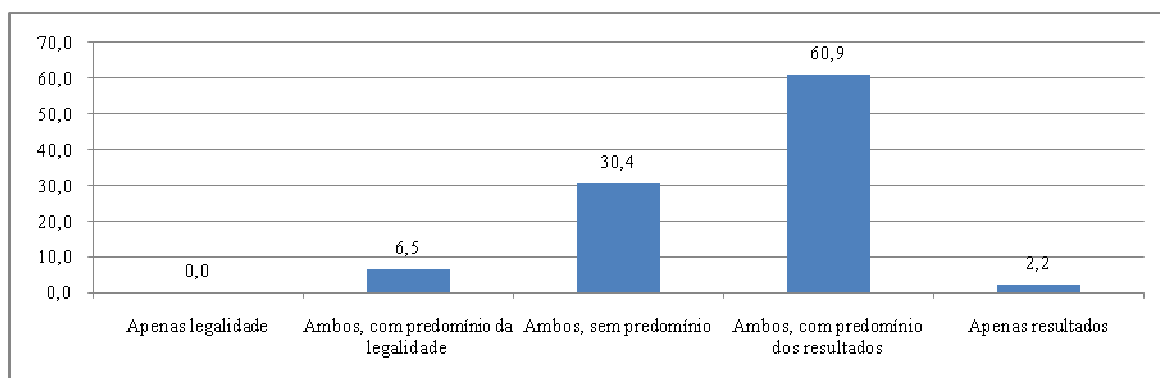
Outro ponto lembrado pelos respondentes foi o papel do Tribunal no julgamento de contas dos gestores, ação, por natureza, posterior (conforme entendimento da própria INTOSAI, a atuação posterior das Entidades de Fiscalização Superior é indispensável).

Como órgão máximo do controle da administração pública federal no Brasil, acredito que as três formas de controle são adequáveis ao TCU. Entretanto, acredito que sua atuação deveria recair prioritariamente no controle *a posteriori*, realizado a partir dos julgamentos das contas dos agentes públicos. Ele é o órgão julgador. Essa premissa parte da lógica que os sistemas de controle interno dos poderes devem funcionar de forma eficiente.

#### 4.4 FOCO DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Com o intuito de identificar a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, acerca do foco ideal para a atuação do Controle Interno, foram apresentadas aos funcionários públicos opções de diretrizes que combinavam os dois grandes focos do controle (legalidade e resultados) e estabeleciam grau de importância entre eles. Em seguida, foi requerida a escolha de apenas uma dessas diretrizes para caracterizar aquela que entendiam como ideal. A partir da tabulação dos dados relativos a esse questionamento, observou-se a distribuição demonstrada no Gráfico 11.

**Gráfico 11** – Foco ideal de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.



Fonte: Elaboração própria



Os dados apresentados pelo Gráfico 11 demonstram que quase a totalidade dos servidores da CGU/Regional-PE defende uma atuação do Controle Interno que combine, de alguma forma, a verificação da legalidade e dos resultados. No entanto, o foco ideal para 60,9% dos respondentes é o que combina os dois enfoques, com predomínio da averiguação dos resultados.

Numa das justificativas apresentadas para a defesa desse modelo, um dos servidores sintetizou que o interesse maior do Controle Interno deve ser a averiguação do desempenho, desprezando-se os aspectos meramente formais. Acrescentou, todavia, que esse foco na avaliação dos resultados não exclui a importância da verificação da legalidade.

Não há dúvidas de que a meta da atividade governamental deve ser a busca de resultados. Entretanto, não se pode admitir que os fins justifiquem os meios. Ao administrador público só é permitido agir de acordo com o que está previsto em lei. A legalidade, portanto, é um aspecto importantíssimo a ser observado no cumprimento da função pública. O que não se pode permitir é que o não cumprimento de alguns aspectos meramente formais implique em uma avaliação que prejudique o atendimento de resultados.

Outro servidor seguiu a mesma linha e exemplificou como deveria ocorrer uma ação de controle com essas características.

O órgão de controle deve focar precipuamente os resultados, verificar o atingimento dos objetivos colimados, a efetividade dos atos de gestão. No entanto, ainda que o gestor público tenha alcançado o resultado pretendido da melhor forma e com o menor custo para a Administração, a sua gestão não terá sido regular se tiver se destinado a privilegiar também interesses que conflitem com os princípios básicos da impessoalidade, moralidade, igualdade, probidade administrativa e legalidade. Assim, não se deve prescindir totalmente do controle da legalidade. Exemplificando: a ação de controle exercida sobre a construção de um estabelecimento escolar com recursos públicos não deve considerar regular a execução do empreendimento que tenha sido contratado sem o devido processo licitatório ou sem isonomia entre os licitantes, ainda que a escola tenha sido construída conforme o planejado, com custos adequados e que todos os objetivos públicos com a construção tenham sido alcançados ou até mesmo superados.

Em nova justificativa foi abordada a tendência de mudança do foco do controle da legalidade para os resultados, contextualizando com a realidade brasileira após a Constituição Federal de 1998.

Historicamente as controladorias, em diversos países que as adotam como órgão de controle externo, tiveram seu foco voltado para o controle de resultados. Os Tribunais de Contas, por sua vez, historicamente, focaram o controle da legalidade. Assim, enquanto as controladorias aplicavam técnicas de auditoria e contabilidade, auxiliando os Paramentos, os Tribunais de Contas exerciam um controle formal, de mera legalidade. Modernamente (últimas décadas), os Tribunais de Contas atentaram para a necessidade de também realizar o controle de resultados, tendo a Constituição Federal de 1988 conferido atribuições de controladoria (resultados) e

de tribunais de contas (legalidade) tanto ao TCU quanto ao sistema de controle interno do Poder Executivo.

Assim, a ênfase deve ser dada ao controle de resultados, sem esquecer a legalidade. Esse é o modelo que funciona na prática e que atende aos anseios da sociedade (que quer resultados).

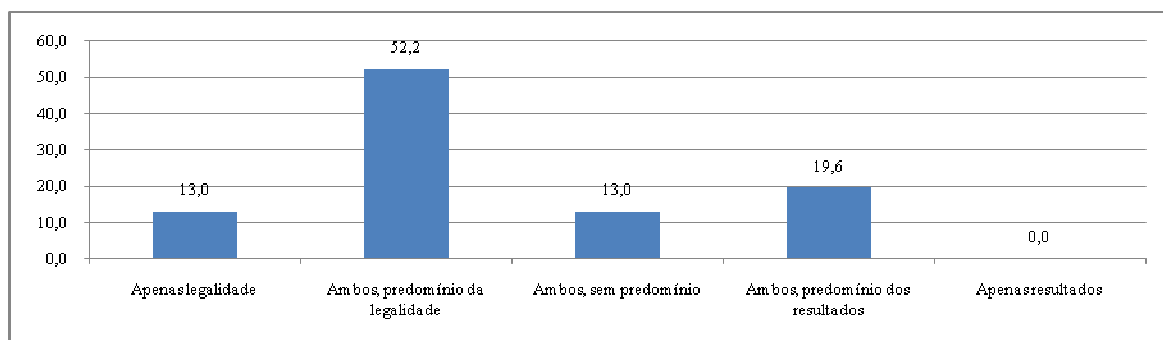
Verifica-se, portanto, que as justificativas apresentadas para a defesa desse modelo ideal, em síntese, destacam que ambas as extensões têm a sua importância e são complementares. Para os servidores da CGU/Regional-PE, o controle de resultados veio somar ao tradicional controle de legalidade, agregando valor às ações de controle. Mencionam ainda que ambos os focos estão previstos no texto constitucional e que a avaliação de resultados ganha maior relevância em decorrência da necessidade de observância do interesse público, o qual muitas vezes não consegue ser contemplado pelos legisladores ou ainda acaba afastado pelo excesso de formalismo dos atos normativos.

Essa visão defendida pelos respondentes está em consonância com a diretriz estabelecida no Anteprojeto, segundo a qual deve ocorrer no exercício do controle um predomínio da verificação de resultados.

Importante observar que os servidores destacam que tal ênfase não significa que se pode olvidar o aspecto legal, o que também está previsto no Anteprojeto. Apesar de não abordar a verificação da legalidade como diretriz, a proposta da comissão de juristas, em seu art. 56, estabelece que o controle público tem por objeto, entre outros, a aplicação de recursos ou bens públicos, os resultados e a própria legalidade.

Identificado o foco ideal para atuação do Controle Interno, sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE, foi efetuado um confronto entre esse ideal teórico e a prática atual. O Gráfico 12 apresenta as respostas dadas pelos servidores ao serem questionados acerca da diretriz em que poderia ser enquadrado o foco de atuação das ações de controle por eles efetuadas nos últimos dois anos (2010 e 2011).

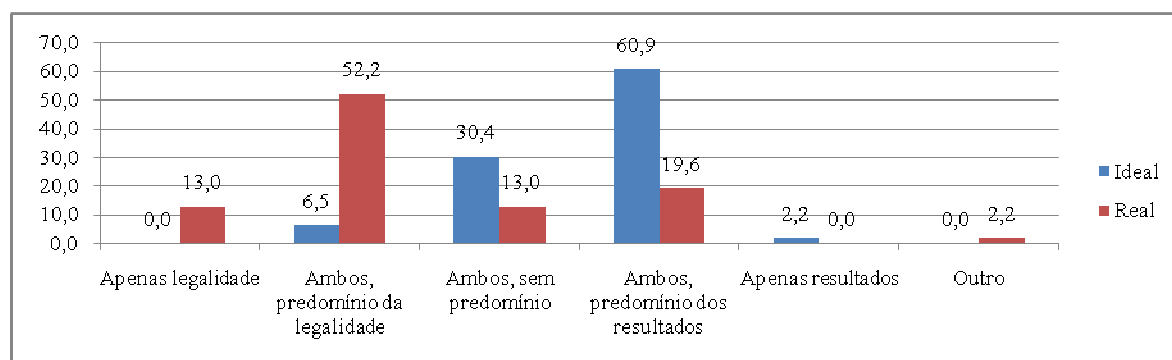
**Gráfico 12** – Foco real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.



Fonte: Elaboração própria

Conforme se verifica nos dados do Gráfico 12, enquanto o modelo ideal para os servidores caminha em direção ao predomínio da verificação dos resultados, a atuação que vem ocorrendo na prática na CGU/Regional-PE enfatiza a averiguação dos aspectos legais. 52,2% dos respondentes declararam que sua atuação nos últimos dois anos (2010 e 2011) combinou os dois enfoques, com predomínio da análise legal. A esse grupo se junta outro, que representa 13% do total, cuja atuação foi exclusiva sob o aspecto legal. O Gráfico 13, a seguir, torna mais fácil a visualização das diferenças entre os modelos de foco de controle ideal e real.

**Gráfico 13** – Comparação entre os focos ideal e real de atuação do Controle Interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.



Fonte: Elaboração própria

Esse cenário descrito pelos servidores da CGU/Regional-PE corresponde, em parte, ao apontado por Marques Neto (2009) em suas justificativas para a redação do Anteprojeto, quando defende que os órgãos de controle atualmente privilegiam a verificação da legalidade.

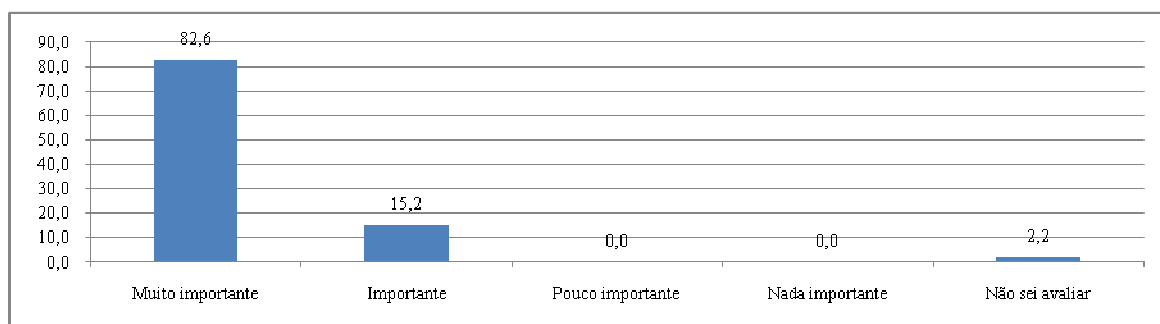
Por outro lado, esse diagnóstico realizado pelos funcionários públicos da CGU/Regional-PE não representa a ausência de mudanças no foco de atuação do Controle Interno ao longo dos

últimos anos. Quando questionados acerca da ocorrência de alteração da diretriz relativa ao foco de atuação desde o seu ingresso no sistema até os últimos dois anos (2010 e 2011), 43,5% dos servidores responderam de forma afirmativa.

Para esse grupo, houve uma tendência de valorização dos aspectos relativos à efetividade/resultados, em detrimento dos aspectos formais, o que, para 85% deles foi avaliado como uma mudança positiva. Interessante observar que houve uma tendência de crescimento dessa percepção de alteração de foco, quanto maior o tempo de atuação do servidor no sistema de controle interno. Considerando o grupo de servidores com mais de 10 anos de atuação, por exemplo, o índice de defesa dessa mudança foi superior a 60% dos respondentes.

Outro indicador avaliado neste estudo foi o grau de importância conferido pelos servidores da CGU/Regional-PE ao “foco de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno. A partir da aplicação dos questionários, identificou-se que 82,6% deles consideram-no “muito importante”, enquanto 15,2% avaliam-no como “importante”, o que demonstra a relevância deste aspecto para os respondentes. Nesse sentido, é importante destacar que, para aqueles que defendem um modelo de controle interno cujo foco de atuação enfatize a avaliação dos resultados, o grau de importância dada a essa variável assume percentuais ainda maiores. O Gráfico 14, a seguir, demonstra a distribuição da avaliação dos servidores da CGU/Regional-PE nesse quesito.

**Gráfico 14** – Grau de importância conferido pelos servidores da CGU/Regional-PE à variável “foco de atuação” quanto ao alcance dos objetivos do Controle Interno.

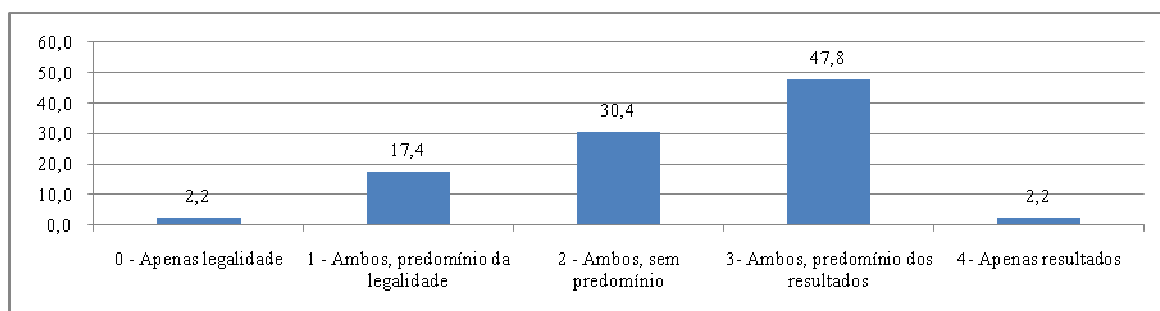


Fonte: Elaboração própria

Assim como observado no tocante ao momento do controle, o grau de importância conferido ao foco do controle por parte dos servidores da CGU/Regional-PE demonstra a importância de que esse aspecto seja devidamente abordado no Anteprojeto, em prol do interesse público.

Por fim, no tocante à avaliação da dimensão “foco do controle”, buscou-se levantar a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE acerca do enfoque ideal para o exercício do Controle Externo e da possibilidade de haver uma relação entre o foco de atuação dos Controles Interno e Externo. Foram apresentadas aos funcionários públicos as mesmas opções de diretrizes quando da avaliação do foco de controle ideal para o Controle Interno e novamente foi requerida a escolha de apenas uma delas para caracterizar a diretriz que entendiam como a ideal para o Controle Externo. A partir da tabulação dos dados relativos a esse questionamento, observou-se a distribuição demonstrada no Gráfico 15.

**Gráfico 15** – Foco ideal de atuação do Controle Externo sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.



Fonte: Elaboração própria

Assim como no que se refere ao Controle Interno, a maioria dos servidores da CGU/Regional-PE defendeu um modelo de atuação para o Controle Externo que combine ambos enfoques (legalidade e resultados). Da mesma forma, o foco com maior quantidade de respostas foi o que combina as duas ênfases, com predomínio da averiguação dos resultados, o qual contou com 47% das respostas. Vale salientar que as justificativas apresentadas para a defesa desse modelo ideal foram basicamente as mesmas apresentadas na avaliação do foco mais apropriado para o Controle Interno.

Interessante observar que 78,2% dos respondentes defenderam exatamente o mesmo foco ideal, tanto para o Controle Interno quanto para o Controle Externo. No entanto, verificou-se que ainda persiste uma visão mais legalista da atuação do TCU em comparação com a da CGU, ainda que pouco representativa percentualmente. A ênfase na avaliação legal como

foco ideal do Controle Interno foi defendida por 6,5% dos servidores da CGU/Regional-PE, enquanto que para o Controle Externo esse percentual subiu para 19,6%. As justificativas apresentadas por esse grupo destacam o papel tradicional de uma Corte de Contas e defendem seu foco no julgamento de contas dos agentes públicos sob o aspecto da legalidade.

#### 4.5 CONTRIBUIÇÕES DO ANTEPROJETO PARA O FORTALECIMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Conforme já explanado, o objetivo final deste estudo foi identificar a percepção dos servidores da CGU/Regional-PE acerca das contribuições das propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, notadamente no que se refere ao momento e ao foco do controle.

Para tanto, após a análise detalhada da avaliação desses funcionários públicos acerca de diversas variáveis relativas ao momento e ao foco do controle, foi elaborada uma matriz capaz de permitir uma análise comparativa conjunta dessas duas dimensões, cotejando o modelo proposto pelo Anteprojeto com o modelo ideal defendido pelos servidores da CGU/Regional-PE.

Na construção dessa matriz, os momentos e os focos de atuação usualmente considerados na literatura sobre o tema foram agrupados, cada um deles, em três grandes categorias, quais sejam:

i) Categorias momento do controle:

- Predomínio do momento de atuação prévio e/ou concomitante
- Predomínio do momento de atuação a posterior
- Todos os momentos de atuação, sem predomínio

ii) Categorias foco do controle:

- Foco do controle com ênfase na verificação da legalidade
- Foco do controle com ênfase na verificação dos resultados
- Ambos os focos do controle, sem predomínio

A partir do cruzamento entre essas categorias, construiu-se a matriz com nove possíveis perfis para o sistema de controle interno, cujas denominações foram propostas por essa pesquisa (conforme demonstra a seguir a Tabela 8).

**Tabela 8** – Matriz comparativa de perfis para o sistema de controle interno.

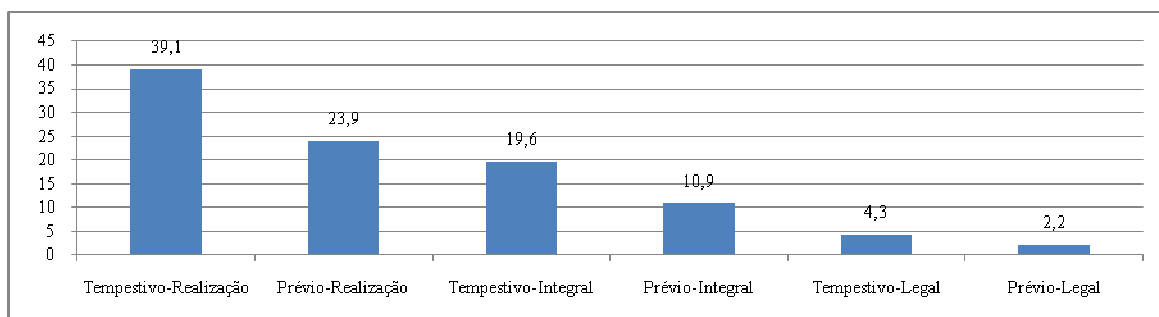
	<b>Foco do controle com ênfase na verificação da legalidade</b>	<b>Foco do controle com ênfase na verificação dos resultados</b>	<b>Ambos os focos do controle, sem predomínio</b>
<b>Predomínio do momento de atuação prévio e/ou concomitante</b>	Prévio-Legal	Prévio-Realização	Prévio-Integral
<b>Predomínio do momento de atuação <i>a posteriori</i></b>	Posterior-Legal	Posterior-Realização	Posterior-Integral
<b>Todos os momentos de atuação, sem predomínio</b>	Tempestivo-Legal	Tempestivo-Realização	Tempestivo-Integral

Fonte: Elaboração própria

O perfil do sistema de controle interno proposto pelo Anteprojeto foi denominado por este estudo de “Posterior-Realização”, caracterizado pela ênfase no controle *a posteriori*, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante e pelo predomínio da verificação de resultados. Conforme já abordado nesta pesquisa, essa proposta se alinha com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, de 1995 e busca articular uma melhor relação entre gestão e controle, dando um voto de confiança ao gestor para que seja controlado *a posteriori* e enfatizando a verificação dos resultados em detrimentos dos processos.

A partir da tabulação das respostas fornecidas pelos servidores da CGU/Regional-PE acerca do momento e do foco ideal para a atuação do Controle Interno, foi levantado o perfil ideal do sistema de controle interno para esses funcionários, conforme apresenta, a seguir, o Gráfico 16.

**Gráfico 16** – Perfis ideais para o sistema de controle interno sob a ótica dos servidores da CGU/Regional-PE.



Fonte: Elaboração própria

Conforme se depreende dos dados apresentados no Gráfico 16, os perfis “Tempestivo-Realização”, “Prévio-Realização” e “Tempestivo-Integral” foram os mais apoiados, representando juntos 82% dos respondentes. O primeiro deles foi o mais representativo, sustentado por 39,1% dos servidores da CGU/Regional-PE.

O perfil proposto pelo Anteprojeto (Posterior-Realização), por sua vez, não foi defendido em sua integralidade por nenhum dos servidores da CGU/Regional-PE. Tal dado revela que sua adoção integral, nos termos como está atualmente proposto, não fortalece o sistema de controle interno, na ótica desse grupo.

Observa-se que, no tocante ao predomínio da verificação de resultados, há uma convergência de opiniões entre servidores da CGU/Regional-PE e comissão de juristas responsável pelo Anteprojeto. É bem verdade que a redação dessa diretriz no Anteprojeto poderia ser aperfeiçoada, de modo a retratar melhor o foco ideal defendido pelos servidores e até mesmo pela literatura. Essa nova redação, no entanto, será tratada adiante.

Já no tocante ao momento do controle, o posicionamento dos servidores da CGU/Regional-PE é flagrantemente divergente ao da comissão de juristas. Para esses funcionários, o Controle Interno deve dispor de um eficaz planejamento das suas ações de controle, capaz de definir o momento mais apropriado para atuação em cada caso. O privilégio de um único tempo de atuação foi visto como restritivo e rígido. Ademais, ainda que fosse estabelecido algum momento para ser enfatizado, esse seria o prévio/concomitante, pela sua maior capacidade de orientar a atuação governamental, corrigir desvios e evitar danos ao erário.



É importante esclarecer que controle de resultados e controle *a posteriori* não são sinônimos, tampouco estão vinculados. Primeiro porque o controle pode se dar de forma posterior e ter como ênfase aspectos legais ou até puramente formais. Segundo porque a atuação prévia e/ou concomitante do controle pode ter como fim o monitoramento de resultados e a identificação de situações que comprometem o seu alcance. Trata-se, portanto, de um entendimento equivocado vincular os dois conceitos.

Sendo assim, diante de tudo até aqui disposto, a resposta ao problema desta pesquisa é a de que na percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, as propostas da seção III do Capítulo V do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal, no que se refere ao momento e ao foco do controle, não contribuem para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle da Administração Pública corresponde ao conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos, inerentes ao Estado democrático, por meio dos quais os agentes públicos e/ou os cidadãos exercem, de forma permanente ou periódica, o poder de vigilância, fiscalização, correção e/ou orientação das atividades administrativas em qualquer das esferas de Poder, com o fito de garantir que tais atividades respeitem os princípios estabelecidos no ordenamento jurídico, bem como observem o interesse público. Sua instauração e regulação é um predicado republicano, haja vista que controlar nada mais é do que compatibilizar e harmonizar direitos para uma boa convivência social.

Nos Estados democráticos contemporâneos, o controle da Administração Pública vem sendo efetuado tanto por instituições governamentais (controle institucional), quanto pelos próprios cidadãos (controle social). É bem verdade que se tratam de ambientes com perfis significativamente distintos, mas que acabam por complementarem-se na árdua e relevante missão de garantir que as atividades governamentais observem os princípios jurídicos e o interesse coletivo.

Do ponto de vista do controle institucional, vem assumindo papel de destaque cada vez maior, internacionalmente, o Controle Interno governamental, ou seja, aquele desempenhado por agente e/ou instituição que integra a própria estrutura organizacional da entidade controlada. Haja vista o aumento dos casos de corrupção e a crescente demanda social por maior transparência nas ações do governo e pelo aperfeiçoamento da *accountability*, o modelo tradicional, marcado pela forte ênfase no Controle Externo, não se apresenta mais como suficiente para esse novo cenário.

No Brasil, acompanhando essa tendência internacional, também é notável o fortalecimento do Controle Interno governamental, em especial no que tange ao Poder Executivo Federal. Sob a ótica estrutural, o Controle Interno desse Poder está organizado atualmente sob a forma de sistema, cujo órgão central é a Controladoria-Geral da União. Com novo status de ministério, a estruturação e fortalecimento desse órgão romperam com o histórico subposicionamento hierárquico do Controle Interno. O posicionamento junto ao órgão máximo do Poder Executivo, e não mais ao Ministério da Fazenda, possibilitou o aumento de seu grau de

independência funcional, em face da busca do incremento da eficiência no desempenho das suas competências constitucionais.

No que se refere às atribuições, o Controle Interno do Poder Executivo Federal também evoluiu. De origem puramente contábil, passou por uma fase híbrida na qual combinava contabilidade, administração/programação financeira e auditoria, para, finalmente, assumir um papel focado na avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos, por meio das técnicas de trabalho de auditoria e fiscalização. No desempenho dessas funções, vivenciou ainda uma transformação do seu enfoque. Historicamente marcado pelo predomínio da verificação de aspectos legais e/ou formais, o Controle Interno passou a buscar cada vez mais uma combinação entre averiguação da legalidade e do alcance dos resultados. Outra importante mudança vem sendo a tentativa de acompanhar tempestivamente a gestão (atuação prévia e concomitante), de modo a orientar os gestores na tomada de decisões e evitar que desvios de rumo ocorram.

Toda essa transformação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, todavia, é um fenômeno bastante recente, de modo que sua organização e suas competências ainda se encontram em fase de construção e normatização, estando o debate acerca de suas perspectivas em pleno auge. Um dos instrumentos que vem fomentando a discussão sobre os rumos desse sistema é o Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração, de autoria de comissão de juristas.

Partindo de um julgamento de que se vivencia no Brasil um processo de “autonomização do controle” (no qual o controle seria uma espécie de instância autônoma de governo, que estaria capturando as políticas públicas), bem como de um diagnóstico de que esses órgãos estariam atuando de maneira muito ampla e com ênfase formalista, esse Anteprojeto reservou um tratamento específico para o tema, com inúmeras propostas de mudanças, tanto de abordagem como de organização. Dentre essas proposições, defendeu como diretrizes a serem observadas pelo controle das atividades dos órgãos e entidades estatais (inclusive Controle Interno), as seguintes: controle *a posteriori*, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante e predomínio da verificação de resultados.

Haja vista a relevância das dimensões “momento” e “foco” para o alcance dos objetivos do controle, bem como os questionamentos e polêmicas gerados quando da divulgação dessas

diretrizes, este estudo se propôs a debatê-las. Para isso, foi explorada a percepção dos servidores da Controladoria-Geral da União, lotados na Regional de Pernambuco (CGU/Regional-PE), sobre essas duas propostas do Anteprojeto. Buscou-se identificar se, na ótica de tais funcionários públicos, essas proposições contribuem ou não para fortalecimento do sistema de controle interno no Poder Executivo Federal.

A partir da realização de pesquisa bibliográfica e da aplicação de questionários com os servidores efetivos e em exercício na CGU/Regional-PE (ocupantes dos cargos de analistas e técnicos de finanças e controle), concluiu-se que, na percepção desses servidores, as propostas do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal, no que se refere ao momento e ao foco do controle, não contribuem para o fortalecimento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. O perfil do sistema de controle interno proposto pelo Anteprojeto, denominado por este estudo de “Posterior-Realização”, não foi defendido em sua integralidade por nenhum dos servidores da CGU/Regional-PE.

No que tange ao foco do controle, verificou-se uma convergência de opiniões entre servidores da CGU/Regional-PE e comissão de juristas responsável pelo Anteprojeto em direção ao predomínio da verificação de resultados. Ressalta-se, contudo, que a defesa desse foco não representou o esquecimento do controle da legalidade.

No entanto, no tocante ao momento do controle, o posicionamento dos servidores da CGU/Regional-PE foi manifestamente divergente daquele defendido pela comissão de juristas. Para os funcionários públicos, o Controle Interno deve dispor de um eficaz planejamento das suas ações de controle, capaz de definir o momento mais apropriado para atuação em cada caso. O privilégio de um único tempo de atuação (controle *a posteriori*) foi visto como restritivo e rígido. Ademais, ainda que fosse estabelecido algum momento para ser destacado, esse seria o prévio/concomitante, pela sua maior capacidade de orientar a atuação governamental, corrigir desvios e evitar danos ao erário. Vale salientar que a diretriz defendida pelo Anteprojeto relativa ao momento do controle também não encontra guarida na literatura nacional que aborda o Controle Interno, bem como na estratégia de atuação que a CGU vem adotando ao longo dos últimos anos.

Não se pode deixar de ponderar, contudo, que o posicionamento no sentido de que as diretrizes defendidas pelo Anteprojeto (estudadas nesta pesquisa) não fortalecem o sistema de

controle interno do Poder Executivo Federal, considerou-as de forma integral/conjunta e nos termos em que estão redigidas na proposta de lei. Desta feita, isso não quer dizer que foi negada a existência de aspectos positivos nessas proposições que pudessem ser utilizados em prol do progresso do controle.

Sendo assim, a título de contribuição com os debates aos quais se propôs o Anteprojeto, este estudo construiu novas diretrizes para as dimensões “momento” e “foco” do controle, a partir das propostas originais do Anteprojeto, dos apontamentos coletados nos questionários e do posicionamento da literatura levantado na pesquisa bibliográfica. Essas sugestões de diretrizes, que poderão ser incluídas nas futuras versões para discussão do Anteprojeto, consideraram as demais já constantes no artigo 50 do referido documento e buscaram ser amplas o suficiente para não se restringirem apenas ao Controle Interno (já que o Anteprojeto não trata apenas desse ambiente de controle).

No tocante à diretriz relativa ao momento do controle, cuja redação original do Anteprojeto é “II - controle a posteriori, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante”, propõe-se a seguinte reformulação: “II – momento de atuação definido a partir de planejamento criterioso, que considere, no mínimo, criticidade, materialidade e relevância do ato controlado”.

A nova redação proposta resgata a importância e os benefícios dos controles prévio e concomitante, defendidos na literatura. É relevante ter em consideração que esse tipo de atuação não caracteriza a retirada da discricionariedade do gestor, tampouco a absorção da política pública pelos órgãos de controle (o que já está claro no parágrafo único do art. 50 do Anteprojeto). Trata-se apenas da possibilidade de tais órgãos acompanharem atos, cujo risco justifique um monitoramento mais tempestivo. Têm caráter de orientação e natureza essencialmente preventiva.

Ademais, com o intuito de evitar uma atuação intrusiva, excessiva e desprovida de critérios, bem como levando em conta a escassez de recursos financeiros e de pessoal à disposição, destaca a importância de criterioso processo de planejamento por parte dos órgãos de controle, capaz de definir o tempo de controle apropriado para cada caso. Esse planejamento deve considerar, no mínimo, aspectos como criticidade, materialidade e relevância do ato controlado.

Salienta-se que, de forma alinhada com a diretriz estabelecida no inciso V do art. 50 do Anteprojeto (eliminação de sobreposição de competências e de instrumentos de controle), esse planejamento deve ser integrado, na medida do possível, com os dos diversos órgãos de controle. Importante ressaltar que, num cenário em que o Controle Interno atue de forma técnica e eficiente, a atuação do Controle Externo pode dar prioridade ao momento posterior.

No que tange à diretriz relativa ao foco do controle, cuja redação original no Anteprojeto é “III - predomínio da verificação de resultados”, propõe-se a seguinte reformulação: “III - verificação integrada da legalidade e dos resultados, com o fito de avaliar o cumprimento do interesse público”.

Essa nova redação demonstra o caráter complementar das análises de conformidade e de desempenho e defende uma integração entre as duas abordagens, ao invés do predomínio de uma delas. Também responde aos argumentos de que o Anteprojeto estaria desprezando o aspecto legal do controle (mesmo que tal afirmação não encontre guarida numa análise integral da seção do controle), bem como de que o estágio de Administração Pública brasileira não comporta o privilégio de um desses enfoques.

Por outro lado, em consonância com a corrente majoritária da literatura e com a própria percepção dos servidores da CGU/Regional-PE, indica que o objetivo final do controle deve ser o alcance do interesse público. Desse modo, deve ser ponderado tanto na análise da legalidade, quanto na de resultados se o interesse público está sendo atendido.

Por fim, entende-se que esta pesquisa científica cumpriu importante papel no debate acerca dos rumos do Controle Interno no país, ao abordar aspectos críticos para o seu sucesso. Discussões como essa sobre o Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração representam um momento ímpar para que se desenvolva um modelo de controle no Brasil que atenda aos anseios atuais dos gestores, dos controladores e, precipuamente, dos cidadãos. É fundamental que esse novo modelo seja construído com base nas diretrizes estabelecidas na literatura internacional, mas que também respeite as particularidades históricas, políticas, sociais e culturais locais. Para isso, todos os *stakeholders* devem estar engajados nas discussões.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, edição especial comemorativa, p. 67-86, 2007.

ALVES, Maria Fernanda Colaço; CALMON, Paulo Carlos Du Pin. Múltiplas Chibatas? Governança da Política de Controle da Gestão Pública Federal. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 3, 2008, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: ANPAD, 2008. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/download\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=9915&cod\\_evento\\_edicao=41](http://www.anpad.org.br/download_pdf.php?cod_edicao_trabalho=9915&cod_evento_edicao=41)>. Acesso em: 14 abr. 2012.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. Tradução Adriana Monteiro Vieira e Marcelo Barros Gomes. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-30, abr-jun. 2002.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. A auditoria governamental na avaliação do controle primário. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3022, 10 out. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20173>>. Acesso em: 23 fev. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Câmara da Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. 1995.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Casa Civil. **Exposição de Motivos Interministerial nº 1/CC/MJ**. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2003/1-CCV-MJ-03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/1-CCV-MJ-03.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Controladoria-Geral da União. **Portaria nº 570**. 2007. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/regimento\\_interno.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/regimento_interno.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República**. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituição da República**. 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 4.536**. 1922. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=46952&tipoDocumento=DEC&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 15.783**. 1922.  
Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1910-1929/D15783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D15783.htm)>.  
Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 61.386**. 1967.  
Disponível em:  
<[http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=61386&tipo\\_norma=DEC&data=19670919&link=s](http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=61386&tipo_norma=DEC&data=19670919&link=s)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 64.135**. 1969.  
Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D64135.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D64135.htm)>.  
Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 64.136**. 1969.  
Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d64136.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d64136.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 64.441**. 1969.  
Disponível em: <  
[http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=64441&tipo\\_norma=DEC&data=19690430&link=s](http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=64441&tipo_norma=DEC&data=19690430&link=s)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 64.777**. 1969.  
Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D64777.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D64777.htm)>.  
Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 67.090**. 1970.  
Disponível em: <  
[http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=67090&tipo\\_norma=DEC&data=19700820&link=s](http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=67090&tipo_norma=DEC&data=19700820&link=s)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 84.128**. 1979.  
Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1970-1979/D84128.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D84128.htm)>.  
Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 84.362**. 1979.  
Disponível em:  
<[http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=84362&tipo\\_norma=DEC&data=19791231&link=s](http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=84362&tipo_norma=DEC&data=19791231&link=s)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 91.150**. 1985.  
Disponível em:  
<[http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=91150&tipo\\_norma=DEC&data=19850315&link=s](http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=91150&tipo_norma=DEC&data=19850315&link=s)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 92.452**. 1986.  
Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.



BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 93.874**. 1986. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d93774.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d93774.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 3.591**. 2000. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 4.113**. 2002. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4113.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4113.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 4.118**. 2002. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4118.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4118.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 4.177**. 2002. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4177.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4177.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 4.304**. 2002. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4304.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4304.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 4.785**. 2003. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/D4785.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4785.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 5.683**. 2006. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto nº 6.656**. 2008. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/decreto/d6656.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6656.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto-Lei nº 579**. 1938. Disponível em: < [http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=579&tipo\\_norma=DEL&data=19380730&link=s](http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=579&tipo_norma=DEL&data=19380730&link=s)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Decreto-Lei nº 200**. 1967. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei Federal nº 4.320**. 1964. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei Federal nº 10.180**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 fev. 2001. Seção 3.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei Federal nº 10.539**. 2002. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110539.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110539.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei Federal nº 10.683**. 2003. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.683.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.683.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei Federal nº 11.204**. 2005. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11204.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11204.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei Complementar nº 101**. 2000. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 480**. 1994. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas/480.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/480.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 507**. 1994. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/507.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/507.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 1.893-67**. 1999. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/1893-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1893-67.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 1.893-70**. 1999. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/1893-70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1893-70.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 2.112-88**. 2001. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2112-88.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2112-88.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 2.143-31**. 2001. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2001/2143-31.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2143-31.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 37**. 2002. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/37.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Medida Provisória nº 103**. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2003/103.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/103.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Boletim Estatístico de Pessoal**. v. 17. n. 189. jan. 2012. Disponível em: <[http://www.servidor.gov.br/publicacao/boletim\\_estatistico/bol\\_estatistico\\_12/Bol189\\_Jan2012.pdf](http://www.servidor.gov.br/publicacao/boletim_estatistico/bol_estatistico_12/Bol189_Jan2012.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Secretaria de Administração Pública. **Portaria nº 1.067**. Disponível em: <[http://www1.unacon.org.br/arquivos/PORTARIA%201067\\_88\\_SEDAP.pdf](http://www1.unacon.org.br/arquivos/PORTARIA%201067_88_SEDAP.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTRO, Leonardo. **Sem ódio e sem favor: formação de juízos técnicos na Secretaria Federal de Controle Interno**. Brasília: UnB, 2008. 133 f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: Editora Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CONGRESSO NACIONAL. **Relatório Final da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito**. Brasília, 1994.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Nota Conjunta nº 1/2009 SFC/ASJUR**. Brasília, 2009.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Relatório de Gestão – Exercício 2010**. Brasília, 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (Org). **Internal Control – Integrated Framework**. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992. Disponível em: <<http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (Org). **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Sumário Executivo. Estrutura. PriceWaterhouseCoopers. Audibra. 2007. Disponível em: <

[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 13 nov. 2011.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DIAMOND, Jack. The Role of Internal Audit in Government Financial Management: an international perspective. **IMF Working Papers**, Washington, n. 02/94, May, 2002.

FLEURY, Sonia. Reforma del Estado. **Revista Instituciones y desarrollo**, Barcelona, 14/15, p. 81–122, nov. 2003.

FONSECA, Francisco; ANTUNES, Fernando; SANCHES, Oscar. Controles Internos. In: SPECK, Bruno Wilhelm. (Org.). **Caminhos da Transparência**. São Paulo: Editora da Universidade Estadual de Campinas, 2002. p. 11-21.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; GUIMARAES, Tomás de Aquino. Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. **Brazilian Administration Review**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 35-50, abr. 2007. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1807-76922007000100004&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1807-76922007000100004&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 14 abr. 2012.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GOMES, Eduardo Granha Magalhães. As agências reguladoras independentes e o Tribunal de Contas da União: conflito de jurisdições?. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 4, p. 615-630, ago. 2006. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122006000400006&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000400006&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 14 abr. 2012.

GOMES, Marcelo. Auditoria de desempenho governamental e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 2, p. 36-73, abr-jun. 2002.

HAGE SOBRINHO, Jorge. Hage: Cercear CGU é um "absurdo" e "inaceitável": depoimento. [27 de novembro, 2009]. **Terra Magazine**. Entrevista concedida a Marcela Rocha. Disponível em: <<http://terramagazine.terra.com.br/interna/0,,OI4125755-EI6578,00.html>> Acesso em: 24 fev. 2012.

HAGE SOBRINHO, Jorge. **Ciclo de palestras**: Controladoria-Geral da União / Jorge Hage Sobrinho. Brasília: Presidência da República, Secretaria de Assuntos Estratégicos - SAE, 2010.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Control Interno**: Brindando las Bases para la Rendición de Cuentas en el Gobierno. Viena: INTOSAI, 2001.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Lima Declaration of guidelines on auditing precepts**. Viena: INTOSAI, 2009.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos**. Viena, 1997.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guía para las normas de control interno del sector público**. Viena: INTOSAI, 2004.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público** - Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad. Viena: INTOSAI, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LAMEIRÃO, Camila Romero. O debate sobre a Proposta de Lei Orgânica da Administração Pública: uma síntese das apresentações em cinco rodadas de debates Direito e Gestão pública. In: CARDOSO JÚNIOR, José; PIRES, Roberto. (Org.). **Gestão Pública e Desenvolvimento: desafios e perspectivas**. Vol. 6 – Diálogos para o Desenvolvimento. Brasília: IPEA, 2011. p. 67-101.

LIMA, Ivonete Dionízio. **A interação entre os Controles Interno e Externo: um estudo no âmbito estadual da Administração Pública brasileira**. Salvador: UFBA, 2007. 101 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Mestrado profissional em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007.

MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 62, n. 1, p. 75-87, jan-mar. 2011.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. In: MODESTO, Paulo. (Coord.). **Nova organização administrativa brasileira**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 195-226.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

NAVES FILHO, Gilberto Batista. Aspectos polêmicos acerca do controle interno. **Revista da CGU/Presidência da República**, Brasília, ano vi, n. 9, p. 73-83, jun. 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD Integrity Reviews: Brazil: Managing Risks for a Cleaner Public Service: Preliminary Main Findings and Proposals for Action**. Paris: OCDE, 2010.

OLIVEIRA, Maria Marly de. **Como fazer pesquisa qualitativa**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2008.

OLIVIERI, Cecília. **Política e Burocracia no Brasil**: o controle sobre a execução das políticas públicas. São Paulo: FGV, 2008. 229 f. Tese (Doutorado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2008.

PIRES, Roberto; CARDOSO JÚNIOR, José. Dilemas entre controle e autonomia de gestão: alternativas e possibilidades de superação. In: CARDOSO JÚNIOR, José; PIRES, Roberto. (Org.). **Gestão Pública e Desenvolvimento**: desafios e perspectivas. Vol. 6 – Diálogos para o Desenvolvimento. Brasília: IPEA, 2011. p. 243-255.

QUINTELLA, Luciano; PECI, Alketa. O Controle das relações entre o Estado e organizações da sociedade civil sob o prisma da teoria da explosão da auditoria. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 33, 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: ANPAD, 2009. Disponível em:

<[http://www.anpad.org.br/download\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=10297&cod\\_evento\\_edicao=45](http://www.anpad.org.br/download_pdf.php?cod_edicao_trabalho=10297&cod_evento_edicao=45)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. O Enfoque do Controle da Administração Pública no Brasil deve ser a Dicotomia entre Avaliação de Desempenho ou Controle da Legalidade? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 24, 2000, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ANPAD, 2000. Disponível em:

<[http://www.anpad.org.br/download\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=4066&cod\\_evento\\_edicao=4](http://www.anpad.org.br/download_pdf.php?cod_edicao_trabalho=4066&cod_evento_edicao=4)>. Acesso em: 14 abr. 2012.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. O Problema Central do Controle da Administração Pública Pode Ser Resumido ao Debate sobre Modelos? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 26, 2002, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: ANPAD, 2002. Disponível em:

<[http://www.anpad.org.br/download\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=2571&cod\\_evento\\_edicao=6](http://www.anpad.org.br/download_pdf.php?cod_edicao_trabalho=2571&cod_evento_edicao=6)>. Acesso em: 14 abr. 2012.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, 1997.

SALGADO, Valéria Alpino; FERNANDES, Ciro Campos. Ciclos de Debates Direito e Gestão Pública: os limites da autonomia e do controle do Poder Executivo em debate. In: CARDOSO JÚNIOR, José; PIRES, Roberto. (Org.). **Gestão Pública e Desenvolvimento**: desafios e perspectivas. Vol. 6 – Diálogos para o Desenvolvimento. Brasília: IPEA, 2011. p. 19-31.

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. **Instrução Normativa nº 01**. Brasília, 2001. Disponível em: <

[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

SILVA, Almiro do Couto et al. **Resultado Final:** Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração. Brasília: Comissão de juristas constituída pela Portaria MPOG nº 426/2007, 2009.

SILVA, Franciso Carlos da Cruz. Controle social: reformando a administração para a sociedade. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 9, n. 24, p. 115-137, maio/ago. 2002.

SILVA, Lino Martins da. **Análise do sistema de controle interno:** passado – presente – futuro. Palestra proferida, em 06/11/2000 no auditório do TCMRJ. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/147/TCMRJ.pdf>> Acesso em: 13 nov. 2011.

SILVA, Pedro Gomes da. **Controle interno na gestão pública municipal:** modelo de um sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do Estado da Bahia. Salvador: UFBA, 2009. 159 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

SILVA, Vagner Rosa da. **Obras Públicas:** orçamentação, fiscalização e momento de Controle. Trabalho apresentado no V Fórum brasileiro de controle interno e auditoria da Administração Pública, Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.slideshare.net/editoraforum/obras-pblicas-oramentao-fiscalizao-e-momento-de-controle>> Acesso em: 24 fev. 2012.

SPIRA, Laura F.; PAGE, Michael James. Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Adelaide, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=483743>>. Acesso em: 14 abr. 2012.

THOMÉ, Valmir Alberto. **Controle Interno na gestão pública municipal:** uma análise da contribuição da Controladoria nos vinte maiores municípios do Paraná. Blumenau: FURB, 2005. 126 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

TORRES, Jorge Ricardo G. C. **Restrições ao controle dos gastos públicos sob a perspectiva do anteprojeto da nova lei de organização administrativa.** Recife: UFPE, 2010. 41 f. Monografia (Graduação) – Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão nº 430** - Plenário. Brasília, 1992. Disponível em: <[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CDec%5C19920909%5CGERADO\\_TC-19181.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CDec%5C19920909%5CGERADO_TC-19181.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão nº 507** - Plenário. Brasília, 2001. Disponível em: <[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CDec%5C20010808%5CGERADO\\_TC-22924.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CDec%5C20010808%5CGERADO_TC-22924.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública:** um estudo do modelo e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 63**. Brasília, 2010.

Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Normativos.faces>>. Acesso em: 15 abr. 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WARREN, Donald; SMITH, Murphy. Continuous Auditing: An Effective Tool for Internal Auditors. **Internal Auditing**, v. 21, n. 2, p. 27-35, mar-abr. 2006. Disponível em:

<<http://ssrn.com/abstract=905144>>. Acesso em: 14 abr. 2012.

WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes et al. Controle Financeiro Governamental: uma pesquisa sobre os arranjos jurídico-institucionais e a relação político-administrativa em 18 países de diferentes continentes. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 32, 2008, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. Disponível em:

<[http://www.anpad.org.br/download\\_pdf.php?cod\\_edicao\\_trabalho=9535&cod\\_evento\\_edicao=38](http://www.anpad.org.br/download_pdf.php?cod_edicao_trabalho=9535&cod_evento_edicao=38)>. Acesso em: 14 abr. 2012.



## APÊNDICE

### APÊNDICE A – Questionário aplicado com os servidores da CGU/Regional/PE

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS - FGV**  
**ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESA – EBAPE**  
**MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

### QUESTIONÁRIO

#### **OBJETIVO:**

O presente questionário será aplicado com todos os analistas e técnicos de finanças e controle da CGU/Regional-PE, com o intuito de coletar dados para a elaboração de uma dissertação de mestrado. O objetivo da pesquisa é investigar/inventariar as consequências das propostas da seção III do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal (APLOAP) para o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, notadamente no que se refere ao momento e ao foco do controle, sob a ótica dos servidores da CGU.

#### **OBSERVAÇÕES:**

- Na dissertação não serão identificados individualmente os respondentes.
- Poderão ser mencionados nas respostas nomes de pessoas, órgãos e entidades da Administração Pública. Tais nomes, no entanto, não constarão da redação final da pesquisa.

## PARTE A - DADOS DO RESPONDENTE

### 1. Gênero:

1.1 Feminino (....) 1.2 Masculino (....)

### 2. Idade (anos):

2.1. Menos de 30 (....) 2.2 Entre 30 a 39 (....) 2.3 Entre 40 a 49 (....) 2.4 Entre 50 a 59 (....) 2.5 Acima de 60 (....)

### 3. Nível de Escolaridade:

3.1 Ensino médio completo (....) 3.2 Nível superior incompleto (....) 3.3 Nível superior completo (....) 3.4 Especialização (....)  
3.5 Mestrado (....) 3.6 Doutorado (....) 3.7 Outro (....)

### 3a. Em caso de nível superior, descrever área(s) de formação (graduação e, se for o caso, pós-graduação):

---

### 4. Ano de ingresso no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal (CISSET, SFC ou CGU):

---

### 5. Forma de ingresso no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal (CISSET, SFC ou CGU):

5.1 Concurso público (....) 5.2 Outras (....)

### 6. Atual cargo que ocupa na CGU:

6.1. Analista de Finanças e Controle (....) 6.2 Técnico de Finanças e Controle (....)

### 7. Marque a seguir uma ou mais atividades que já executou como servidor do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal (CISSET, SFC ou CGU):

7.1 Auditoria de Acompanhamento (....) 7.2 Auditoria de Gestão (....) 7.3 Fiscalização Regular (....) 7.4 Fiscalização por Sorteios (....)  
7.5 Prevenção à Corrupção (....) 7.6 Planejamento (....) 7.7 Análise de Atos de Pessoal (....) 7.8 Operações Especiais ( )

### 8. Exerce ou já exerceu função de direção, chefia ou assessoramento no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal (CISSET, SFC ou CGU)?

8.1 Sim (....) 8.2 Não (....)

## PARTE B – MOMENTO DE ATUAÇÃO DO CONTROLE

**Para as questões de 9 a 16 considerar os seguintes conceitos para os “momentos de atuação do controle”:**

Controle prévio: aquele que antecede a execução do ato controlado, como requisito ou não para sua eficácia.

Controle concomitante: aquele que acompanha a atuação administrativa no momento em que ela acontece, verificando a regularidade do ato controlado em sua formação.

Controle *a posteriori*: aquele que ocorre após a conclusão do ato controlado.

**9. Na sua opinião, o controle exercido, no âmbito da CGU, deve obedecer a qual das *diretrizes* abaixo, no que se refere ao “momento de atuação do órgão de controle”? Leia todas as opções antes de responder e ESCOLHA APENAS UMA. (Observe que se trata de uma questão sobre sua opinião e não acerca de como ocorre na prática)**

- controle prévio**, constituindo exceção o controle concomitante ou *a posteriori*.
- controle prévio**, sem nenhum controle concomitante ou *a posteriori*.
- controle concomitante**, constituindo exceção o controle prévio ou *a posteriori*.
- controle concomitante**, sem nenhum controle prévio ou *a posteriori*.
- controle *a posteriori***, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante.
- controle *a posteriori***, sem nenhum controle prévio ou concomitante.
- controles prévio e concomitante**, constituindo exceção o controle *a posteriori*.
- controles prévio e concomitante**, sem nenhum controle *a posteriori*.
- controles concomitante e *a posteriori***, constituindo exceção o controle prévio.
- controles concomitante e *a posteriori***, sem nenhum controle prévio.
- controles prévio e *a posteriori***, constituindo exceção o controle concomitante.
- controles prévio e *a posteriori***, sem nenhum controle concomitante.
- coexistência homogênea** dos controles prévio, concomitante e *a posteriori*, **sem predomínio ou caráter excepcional** de nenhum dos momentos.
- nenhuma delas.**

**10. Justifique sua resposta para a questão 9. Se possível, exemplifique com base em sua experiência profissional no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal (CISSET, SFC ou CGU).**

--

**11. A totalidade das ações de controle desempenhadas POR VOCÊ na CGU nos últimos dois anos (2010 e 2011) pode ser enquadrada quanto ao “momento de atuação de controle” em qual das diretrizes a seguir elencadas? Leia todas as opções antes de responder e ESCOLHA APENAS UMA.**

- apenas controle prévio.
- apenas controle concomitante.
- apenas controle *a posteriori*.
- apenas controle prévio e concomitante.
- apenas controle concomitante e *a posteriori*.
- apenas controle prévio e *a posteriori*.
- controles prévio, concomitante e *a posteriori*, sem predomínio ou caráter excepcional de nenhum dos momentos.
- controles prévio, concomitante e *a posteriori*, com predomínio do controle prévio.
- controles prévio, concomitante e *a posteriori*, com predomínio do controle concomitante.
- controles prévio, concomitante e *a posteriori*, com predomínio do controle *a posteriori*.
- controles prévio, concomitante e *a posteriori*, com predomínio dos controles prévio e concomitante.
- controles prévio, concomitante e *a posteriori*, com predomínio dos controles concomitante e *a posteriori*.
- controles prévio, concomitante e *a posteriori*, com predomínio dos controles prévio e *a posteriori*.
- outro.

**12. Com relação ao momento de atuação da CGU nas ações de controle, você entende que houve alguma mudança de atuação/diretriz desde o seu ingresso no sistema de controle interno até os últimos dois anos (2010 e 2011)? ESCOLHA APENAS UMA das alternativas.**

- Sim    (...) Não     Não sei avaliar

13. Caso a sua resposta para a questão 12 tenha sido “SIM”, explique qual foi a mudança e avalie se foi positiva, neutra ou negativa. Caso a sua resposta tenha sido “NÃO” ou “NÃO SEI AVALIAR”, pule para a questão 14.

Tipo de mudança:

Avaliação (mudança foi positiva, neutra ou negativa?):

14. Como você avalia o grau de importância da variável “momento de atuação” para o alcance dos objetivos da CGU? ESCOLHA APENAS UMA das alternativas.

( ) muito importante ( ) importante ( ) pouco importante ( ) nada importante ( ) não sei avaliar

15. Na sua opinião, o controle exercido, no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), deve obedecer a qual das *diretrizes* abaixo, no que se refere ao “momento de atuação do órgão de controle”? Leia todas as opções antes de responder e ESCOLHA APENAS UMA. (*Observe que se trata de uma questão sobre sua opinião e não acerca de como ocorre na prática*)

- ( ) **controle prévio**, constituindo exceção o controle concomitante ou *a posteriori*.
- ( ) **controle prévio**, sem nenhum controle concomitante ou *a posteriori*.
- ( ) **controle concomitante**, constituindo exceção o controle prévio ou *a posteriori*.
- ( ) **controle concomitante**, sem nenhum controle prévio ou *a posteriori*.
- ( ) **controle a posteriori**, constituindo exceção o controle prévio ou concomitante.
- ( ) **controle a posteriori**, sem nenhum controle prévio ou concomitante.
- ( ) **controles prévio e concomitante**, constituindo exceção o controle *a posteriori*.
- ( ) **controles prévio e concomitante**, sem nenhum controle *a posteriori*.
- ( ) **controles concomitante e a posteriori**, constituindo exceção o controle prévio.
- ( ) **controles concomitante e a posteriori**, sem nenhum controle prévio.
- ( ) **controles prévio e a posteriori**, constituindo exceção o controle concomitante.
- ( ) **controles prévio e a posteriori**, sem nenhum controle concomitante.
- ( ) **coexistência homogênea** dos controles prévio, concomitante e *a posteriori*, sem predomínio ou caráter excepcional de nenhum dos momentos.
- ( ) **nenhuma delas**.

**16. Justifique sua resposta para a questão 15.**

**PARTE C – FOCO DE ATUAÇÃO DO CONTROLE**

**Para as questões de 17 a 24 considerar os seguintes conceitos para os “focos de atuação do controle”:**

**Controle da legalidade:** tem como objetivo o controle da legalidade e da regularidade das operações.

**Controle de resultados:** está orientado para a rentabilidade, utilidade, economicidade e eficiência das operações e da atividade governamental como um todo, incluindo sua organização e seus sistemas administrativos.

**17. Na sua opinião, o controle exercido, no âmbito da CGU, deve obedecer a qual das *diretrizes* abaixo, no que se refere ao “foco de atuação do órgão de controle”? Leia todas as opções antes de responder e ESCOLHA APENAS UMA. (Observe que se trata de uma questão sobre sua opinião e não acerca de como ocorre na prática)**

- apenas controle da legalidade.
- apenas controle de resultados.
- controles da legalidade e de resultados, com predomínio do aspecto legal.
- controles da legalidade e de resultados, com predomínio do aspecto dos resultados.
- controles da legalidade e de resultados, não sendo possível identificar um predomínio entre as duas formas.
- nenhum deles.

**18. Justifique sua resposta para a questão 17. Se possível, exemplifique com base em sua experiência profissional no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal (CISSET, SFC ou CGU).**

**19. A totalidade das ações de controle desempenhadas POR VOCÊ na CGU nos últimos dois anos (2010 e 2011) pode ser enquadrada quanto ao “foco de atuação de controle” em qual das diretrizes a seguir elencadas? Leia todas as opções antes de responder e ESCOLHA APENAS UMA.**

- apenas controle da legalidade.
- apenas controle de resultados.
- controles da legalidade e de resultados, com predomínio do aspecto legal.
- controles da legalidade e de resultados, com predomínio do aspecto dos resultados.
- controles da legalidade e de resultados, não sendo possível identificar um predomínio entre as duas formas.
- nenhum deles.

**20. Com relação ao foco de atuação da CGU nas ações de controle, você entende que houve alguma mudança de atuação/diretriz desde o seu ingresso no sistema de controle interno até os últimos dois anos (2010 e 2011)? ESCOLHA APENAS UMA das alternativas.**

- Sim    (...) Não     Não sei avaliar

**21. Caso a sua resposta para a questão 20 tenha sido “SIM”, explique qual foi a mudança e avalie se foi positiva, neutra ou negativa. Caso a sua resposta tenha sido “NÃO” ou “NÃO SEI AVALIAR”, pule para a questão 22.**

**Tipo de mudança:**

**Avaliação (mudança foi positiva, neutra ou negativa?):**

**22. Como você avalia o grau de importância da variável “foco de atuação” para o alcance dos objetivos da CGU? ESCOLHA APENAS UMA das alternativas.**

- muito importante     importante     pouco importante     nada importante     não sei avaliar



**23. Na sua opinião, o controle exercido, no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), deve obedecer a qual das *diretrizes* abaixo, no que se refere ao “foco de atuação do órgão de controle”? Leia todas as opções antes de responder e ESCOLHA APENAS UMA. (*Observe que se trata de uma questão sobre sua opinião e não acerca de como ocorre na prática*)**

- apenas controle da legalidade.
- apenas controle de resultados.
- controles da legalidade e de resultados, com predomínio do aspecto legal.
- controles da legalidade e de resultados, com predomínio do aspecto dos resultados.
- controles da legalidade e de resultados, não sendo possível identificar um predomínio entre as duas formas.
- nenhum deles.

**24. Justifique sua resposta para a questão 23.**

**PARTE D – ANTEPROJETO DE LEI ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL (APLOAP)**

**25. Você conhece o Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal (APLOAP), resultante do trabalho de comissão de juristas, instituída pela Portaria MP nº 426, de 06/12/07?**

- 25.1 Sim, conheço integralmente (....)      25.2 Sim, conheço apenas a seção dedicada ao “controle” (....)  
25.3 Já ouvi falar, mas não sei detalhes (....)      25.4 Nunca ouvi falar (....)

**26. Caso conheça o Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal, como tomou conhecimento da sua existência?**

- 26.1 Por meio de ação de capacitação da CGU (....)      26.2 Por meio do grupo de discussão “controle interno” (....)  
26.3 Por meio da mídia (....)      26.4 Outros (....)  
26.5 Não conheço o Anteprojeto (....)