



CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO  
SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO

# Manual de Elaboração de Relatórios do Controle Interno

Brasília, maio de 2014.

**CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO**  
SAS, Quadra 01, Bloco A, Edifício Darcy Ribeiro  
70070-905 – Brasília-DF  
cgu@cgu.gov.br

**Jorge Hage Sobrinho**  
Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União

**Carlos Higinio Ribeiro de Alencar**  
Secretário-Executivo

**Valdir Agapito Teixeira**  
Secretário Federal de Controle Interno

**José Eduardo Romão**  
Ouvidor-Geral da União

**Waldir João Ferreira da Silva Júnior**  
Corregedor-Geral da União

**Sérgio Nogueira Seabra**  
Secretário de Transparência e Prevenção da Corrupção

**Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle**

**Equipe responsável pela elaboração**

Cristiane Araujo da Silva, Danusa da Matta Duarte Fattori, Fabiane Dantas Rios Vasconcelos, Leonardo Andrade e Castro, Patrícia Alvares de Azevedo Oliveira, Roberta Nogueira Rechia.

**Responsáveis pela revisão**

Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa, Janaina Lucas Ribeiro, Rogério Vieira dos Reis, Ronald da Silva Balbe, Sergio Filgueiras de Paula, Valdirene Paes de Medeiros.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	1
1. RELATÓRIO COMO CANAL DE COMUNICAÇÃO .....	3
2. ATRIBUTOS DESEJÁVEIS PARA O RELATÓRIO DO CONTROLE INTERNO .....	5
3. ESTRUTURAÇÃO DO TEXTO .....	7
3.1. PLANEJAR PARA ESCREVER BEM.....	7
3.2. REGRAS GRAMATICAIIS E ESTILO.....	8
3.3. FORMATAÇÃO .....	11
3.3.1. Quadros e tabelas.....	12
3.3.2. Fotografias .....	13
3.4. IDENTIFICAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS .....	13
3.5. ASSINATURA DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA .....	15
4. REGISTROS USADOS NOS RELATÓRIOS DA CGU .....	17
5. CONSTATAÇÃO .....	18
5.1. FATO .....	18
5.1.1. Fiscalização (AEPG e APG).....	21
5.1.2. Auditoria.....	21
5.2. EVIDÊNCIA .....	21
5.3. CAUSA.....	23
5.3.1. Fiscalização (AEPG e APG).....	25
5.3.2. Demanda externa e fiscalização por Sorteio.....	25
5.4. RESPONSÁVEIS .....	26
5.4.1. Auditoria anual de contas .....	26
5.5. AGENTES RELACIONADOS AO FATO CONSTATADO.....	26
5.6. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE EXAMINADA .....	26
5.7. ANÁLISE DO CONTROLE INTERNO .....	28
5.7.1. Subsídios para argumentação .....	29
5.7.2. Tratamento dos argumentos apresentados pelo gestor .....	29
5.7.3. Orientações para o preenchimento do campo.....	31
5.8. RECOMENDAÇÃO.....	31
5.8.1. Fiscalização para APG e AEPG .....	33
5.8.2. Demanda externa e fiscalização por Sorteio.....	33
5.9. DESCRIÇÃO SUMÁRIA .....	33
5.9.1. Fiscalização por Sorteio.....	33
6. INFORMAÇÃO .....	34
6.1. EVIDÊNCIA .....	34

6.2. FATO .....	34
6.2.1. Auditoria.....	34
6.3. DESCRIÇÃO SUMÁRIA .....	34
7. ANÁLISE.....	35
8. REVISÃO.....	36
8.1. REVISÃO REALIZADA NO ÂMBITO DA PRÓPRIA EQUIPE .....	37
8.2. REVISÃO REALIZADA PELAS COORDENAÇÕES-GERAIS .....	37
8.3. ATRIBUIÇÕES DO DIRIGENTE DA UNIDADE EXECUTORA.....	38
8.4. CONCLUSÃO DO PROCESSO DE REVISÃO .....	38
REFERÊNCIAS .....	39

## INTRODUÇÃO

Conforme determinação do artigo 74 da Constituição Federal de 1988, cabe ao Controle Interno:

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

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

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

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

Na busca de cumprir adequadamente todas essas atribuições e contribuir efetivamente para a melhoria da gestão das políticas públicas, a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, vem aperfeiçoando continuamente sua atuação. Para que esse processo de aperfeiçoamento se torne cada vez mais substancial, deve vir acompanhado da melhoria da qualidade dos relatórios, afinal, grande parte das atribuições do Controle Interno estabelecidas pela Constituição Federal é comunicada pela CGU aos seus destinatários específicos —gestor municipal, estadual e federal, Tribunal de Contas da União (TCU), Ministério Público— e aos cidadãos por meio desses instrumentos.

O Relatório de Auditoria/Fiscalização consiste em um documento formal e técnico por intermédio do qual a CGU comunica os critérios e normas que orientaram os trabalhos realizados, bem como os resultados obtidos e as medidas que devem ser adotadas para solucionar as situações indesejáveis encontradas.

Atualmente, a CGU, no âmbito das suas atividades de Controle Interno, produz os seguintes relatórios:

- a. Relatório de Fiscalização, que traz os achados das fiscalizações realizadas por servidores da CGU, inclusive as executadas para subsidiar a Avaliação de Execução de Programa de Governo (AEPG) e as realizadas no âmbito do Acompanhamento Permanente da Gestão (APG);
- b. Relatório de Avaliação de Execução de Programas de Governo (RAV), que apresenta as conclusões de AEPG;
- c. Relatório de Acompanhamento da Execução de Programa de Governo (RAC), que se constitui em um documento intermediário entre o Relatório de fiscalização de AEPG e o RAV, pois apresenta conclusões parciais, visando a permitir correções na gestão governamental mesmo antes da conclusão da AEPG;
- d. Relatório de Auditoria de Acompanhamento da Gestão, que traz os resultados de auditoria voltada ao APG;
- e. Relatório de Demandas Externas (RDE), que comunica o resultado de apuração decorrente de informações apresentadas por cidadãos ou de demanda encaminhada por autoridade legitimada;

- f. Relatório de Auditoria de Recursos Externos, elaborado em ações cujo objeto é constituído por contratos de financiamentos externos ou projetos de cooperação técnica internacional;
- g. Relatório de Auditoria Anual de Contas, que comunica os resultados de auditoria anual de contas sobre órgãos e entidades do Poder Executivo Federal sujeitas à atuação da CGU. A sua estrutura serve de modelo para as auditorias especiais e para as auditorias realizadas no âmbito de APG e AEPG;
- h. Relatório de Fiscalização de Município por Sorteio e Relatório de Fiscalização de Estado por Sorteio, vinculados ao Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos;
- i. Relatório de Operação Especial, elaborado no âmbito de ações realizadas em parceria com a Polícia Federal e o Ministério Público.

Diante dessa variedade, verifica-se a necessidade de se definir um padrão para os relatórios, de se ampliar e divulgar o conhecimento sobre o adequado preenchimento dos seus campos e de se estabelecerem diretrizes que contribuam efetivamente para o aprimoramento da qualidade do processo de comunicação da CGU. Esses constituem os objetivos do presente manual. As diretrizes expostas nas seções 1, 2 e 3 se aplicam a todos os relatórios citados acima, e as orientações específicas para o preenchimento dos campos se aplicam a todos, exceto ao RAV, ao RAC e ao Relatório de Operação Especial.

## 1. RELATÓRIO COMO CANAL DE COMUNICAÇÃO

O termo “comunicação” deriva da palavra em latim *communicare*, que significa “tornar comum”. A origem da palavra é útil para demonstrar que, em todo processo de comunicação, a finalidade primordial daquele que busca se comunicar (emissor) é fazer com que o outro (o receptor) se aproprie daquele pensamento ou conhecimento que se pretende transmitir (a mensagem). Aquele que se comunica, portanto, tem como finalidade primeira tornar comum os seus pensamentos e conhecimentos aos interlocutores. Para atingir essa finalidade, faz-se necessário que utilize um canal. A figura abaixo demonstra de forma simplificada esse processo.

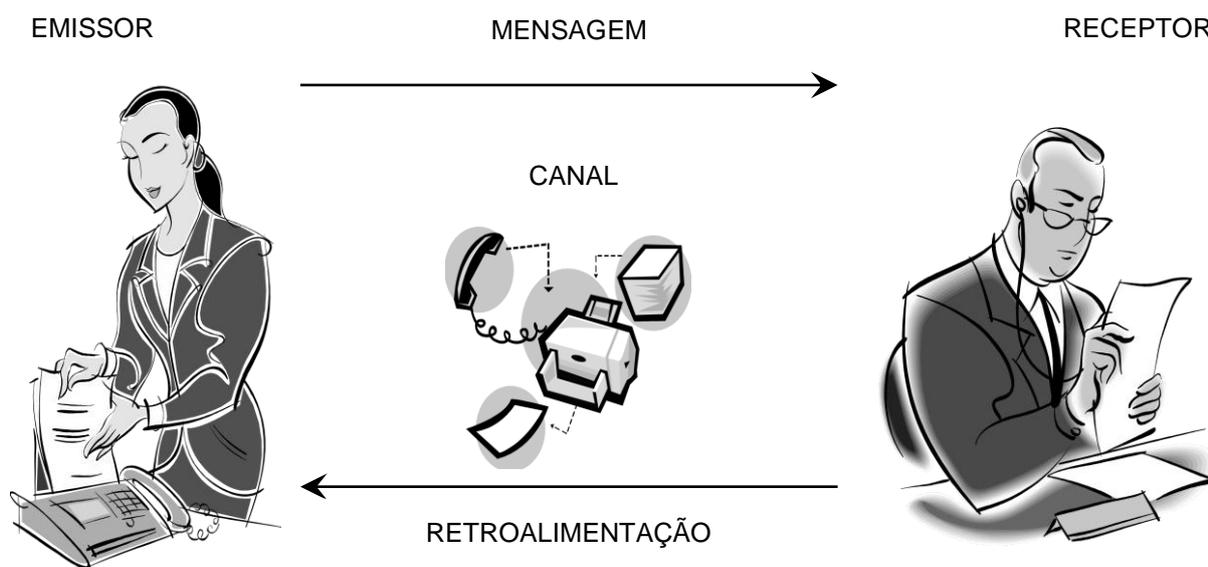


Figura 1 – Elementos básicos da comunicação

No caso específico dos relatórios elaborados pelos servidores da CGU, verifica-se que o emissor é a própria CGU. Os receptores são vários: os administradores, outros órgãos públicos (a exemplo do TCU, do Ministério Público, da Polícia Federal) e os cidadãos, que têm acesso ao conteúdo dos nossos relatórios pela internet. A mensagem constitui-se nas descrições das situações encontradas no decorrer dos trabalhos, nas análises, conclusões e recomendações, ou seja, no conteúdo propriamente dito; o relatório consiste no canal, por meio do qual a CGU emite suas mensagens.

Nos relatórios, a forma de comunicação utilizada é a escrita, a qual apresenta certas especificidades: além de não contar com os recursos expressivos típicos da linguagem oral, tais como gestos, expressões faciais e entonação, busca produzir resposta, seja ela textual ou comportamental, e persuadir.

Persuadir significa levar o leitor a crer, a aceitar, ou, como afirma Othon Moacyr Garcia (1988: 386-387) em obra intitulada *Comunicação em prosa moderna*, “esclarecer, convencendo”. Em se tratando dos relatórios produzidos pela CGU, uma das finalidades é convencer os receptores de que as situações negativas ali descritas devem ser alteradas e que as recomendações devem ser atendidas, a fim de que se alcance a melhoria da gestão e dos resultados das políticas públicas.

Tratando-se dos relatórios de auditoria anual de contas, por exemplo, a resposta esperada divide-se em várias etapas. A primeira delas consiste na adoção de medidas capazes de, por um lado, corrigir as falhas apontadas pela CGU e, por outro lado, assegurar a manutenção e, até mesmo, o aperfeiçoamento das boas práticas relatadas. A segunda etapa consiste na apreciação do relatório pelo TCU. No caso citado, a resposta esperada é o julgamento das contas da unidade de acordo com as análises e constatações registradas no relatório. A última etapa constitui-se na leitura do relatório pelo cidadão. Nesse contexto, a resposta esperada é o conhecimento das situações registradas nos relatórios, sejam elas positivas ou negativas, a compreensão das oportunidades de melhoria da gestão da unidade examinada e, em última análise, o exercício da cidadania.

Exceto quanto ao julgamento pelo TCU, que ocorre especificamente nas auditorias de contas, o processo de comunicação dos demais relatórios do Controle Interno é muito semelhante à descrição anterior. Como regra, há manifestação da unidade examinada, comunicação ao gestor federal para adoção de providências e divulgação para os demais destinatários, incluindo o cidadão (via internet).

Vale salientar que o Relatório de Operação Especial não segue o trâmite ora descrito, em razão da natureza peculiar dos trabalhos, os quais geralmente são conduzidos sob sigredo de justiça e/ou envolvem informações sigilosas ou sensíveis.

## 2. ATRIBUTOS DESEJÁVEIS PARA O RELATÓRIO DO CONTROLE INTERNO

Conforme se verificou na seção anterior, os relatórios produzidos pela CGU devem alcançar diferentes finalidades e, a um só tempo, diversos receptores (administradores, outros órgãos, cidadãos). É natural que seus receptores mantenham uma expectativa em relação à produção desses relatórios e que o não atendimento a essas expectativas dificulte e até impossibilite a comunicação e, conseqüentemente, o alcance dos objetivos do emissor, isto é, da CGU. Essas expectativas estão relacionadas não apenas ao papel exercido pelo Controle Interno mas também ao tipo de documento produzido, afinal, o relatório consiste em uma redação técnica e, como tal, precisa atender a certos requisitos.

Mas, afinal, quais são esses requisitos? Quais são aqueles atributos que os relatórios produzidos pela CGU deverão conter a fim de garantir a sua qualidade, o atendimento às expectativas de seus receptores e, conseqüentemente, o cumprimento da sua missão institucional?

Inicialmente, é necessário destacar que qualidade não é sinônimo de quantidade. Dessa forma, os servidores responsáveis pela elaboração dos relatórios emitidos pela CGU devem ter em mente que não é a quantidade de páginas que fará com que seus objetivos sejam alcançados, mas sim a consistência dos textos, das argumentações e das evidências.

De acordo com os estudiosos de linguística (por exemplo, Othon Moacyr Garcia), uma redação técnica de qualidade deve atender aos princípios da clareza, correção, coerência, objetividade e ênfase. Além disso, o vocabulário utilizado deve ser sóbrio e preciso. Mas o que significa cada um desses atributos?

- a. **Clareza:** é a qualidade de acordo com a qual o pensamento daquele que escreve é exposto de forma a ser facilmente apreendido pelo receptor. Para que essa qualidade se manifeste, torna-se necessário que o emissor tenha a “consciência plena” das ideias que serão transmitidas, afinal, quando não se sabe exatamente o que se quer dizer, dificilmente conseguir-se-á dizer algo de maneira clara. Faz-se necessário também que se utilizem adequadamente os meios linguísticos a seu alcance (vocabulário, sintaxe etc.).
- b. **Correção:** da necessidade de clareza decorre este segundo atributo. Somente se torna possível garantir o sentido que se pretende comunicar se houver razoável domínio das regras gramaticais. Muitas vezes, um simples acento é capaz de transformar o sentido da frase e confundir o leitor.

A referência correta às normas legais que servirão de base para os registros, tanto do ponto de vista da vigência quanto da abrangência, também é de fundamental importância para que os relatórios da CGU cumpram as suas finalidades.

- c. **Coerência e ordenação lógica:** pode haver situações em que um texto esteja correto, do ponto de vista gramatical, mas não esteja coerente, o que também não é adequado. A coerência consiste na ordenação lógica do texto, o que significa dizer que a lógica deve presidir a redação dos registros, a começar pelos parágrafos. Nos parágrafos, as orações secundárias devem estar logicamente vinculadas às principais. Da mesma forma, o parágrafo posterior deve estar logicamente vinculado ao parágrafo anterior. Para isso, faz-se necessário que constem, no texto, todas as informações e os conectivos, os quais tornam possível que se depreenda a relação entre as ideias. Um texto coerente, portanto,

baseia-se na ordem adequada das ideias e na correta interligação entre elas. Ademais, não pode haver contradição entre a ideia principal e as secundárias nem entre os campos dos registros, os quais devem estar preenchidos de acordo com as diretrizes contidas neste documento.

Para que os textos elaborados sejam coerentes, recomenda-se que se faça um planejamento, conforme orientações contidas na subseção 3.1. *Planejar para escrever bem.*

- d. **Objetividade:** para que um texto seja considerado objetivo, ele não deve conter excesso de detalhes, repetições desnecessárias e quaisquer outros elementos, tais como ideias secundárias, que não tenham como finalidade reforçar ou esclarecer as ideias principais. Igualmente, não devem ser emitidas, por meio desse texto, opiniões pessoais.
- e. **Ênfase:** é a qualidade de acordo com a qual se dá destaque ao que realmente importa, ou seja, às ideias principais.
- f. **Sobriedade:** é sinônimo de moderação. A linguagem do relatório deve ser cuidadosamente escolhida, deve ser comedida, portanto, sem excessos de qualquer natureza.
- g. **Precisão:** esta característica garante que, nos textos, os termos sejam usados na sua correta acepção. Não devem, por conseguinte, ser usadas expressões que permitam dupla interpretação ou que denotem suspeitas ou insinuações, a exemplo das seguintes: “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez” etc.

O *Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*, anexo à Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001, na seção VI, intitulada “Normas relativas à forma de comunicação”, estabelece ainda alguns atributos de qualidade que merecem destaque. De acordo com a IN nº 01, portanto, os relatórios devem ser concisos, íntegros, conclusivos e demonstrar zelo na sua apresentação.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> O Institute of Internal Auditors – IIA, além de se reportar a vários dos atributos citados acima, recomenda que as comunicações sejam também “construtivas”, “completas” e “tempestivas”.

### 3. ESTRUTURAÇÃO DO TEXTO

#### 3.1. PLANEJAR PARA ESCREVER BEM

*“Aprender a escrever é, em grande parte, se não principalmente, aprender a pensar, aprender a encontrar ideias e a concatená-las, pois, assim como não é possível dar o que não se tem, não se pode transmitir o que a mente não criou ou não provisionou.”*  
(Garcia, 1988: 291)

As ações de controle desenvolvidas no âmbito da CGU, antes de serem executadas, passam sempre por um planejamento. Planejar significa identificar os objetivos que precisam ser alcançados, bem como os meios necessários e a estratégia adequada para alcançar esses objetivos. Sem planejamento, dificilmente se consegue desempenhar uma tarefa com a qualidade apropriada. O planejamento das Ordens de Serviço (OS), entretanto, não garante a presença, nos relatórios, dos atributos mencionados na seção anterior. Para garantir que os textos produzidos atendam àqueles requisitos e que sejam, portanto, bem escritos, faz-se necessário um planejamento da apresentação dos registros voltado para a estruturação do texto, ou seja: é preciso definir as ideias que serão apresentadas e concatená-las, relacioná-las. Para tanto, os especialistas em linguística recomendam a construção preliminar de *tópicos frasais*, que posteriormente devem ser complementados, dando origem a parágrafos completos.

Os tópicos frasais consistem em períodos curtos iniciais, por meio dos quais se expressa a ideia principal do parágrafo. Trata-se, portanto, de uma generalização, seguida pelas especificações ou pelo desenvolvimento da ideia-núcleo.

Construindo os tópicos antes de avançar nas sentenças complementares, o redator poderá definir uma estrutura de exposição das informações e argumentos, mantendo o foco no objetivo do texto.

Em síntese, o tópico frasal pode ser construído de três formas, conforme se verifica abaixo.

- a. **Declaração inicial:** trata-se de sentença que afirma ou nega algo, a qual depois é desenvolvida por meio de justificativas, enumerações, exemplos, comparações, menções a fontes confiáveis, razões, consequências etc.

Exemplo:

*“A meta prevista para o exercício de 2013 foi de 4.355 matrículas de pós-graduação e a unidade auditada alcançou 4.965 matrículas. Realizaram-se, portanto, 610 matrículas a mais do que o planejado, superando-se a meta em 14,01%. O avanço foi especialmente marcante no caso de matriculados em nível de doutorado, pois o número total passou de 1.379 para 1.732, ou seja, registrou-se um crescimento de 25,60%.”*

- b. **Definição:** consiste na apresentação de conceito ou outra definição de natureza legal ou técnica, os quais podem ser complementados com sentenças sobre sua aplicabilidade, sua aplicação na prática, implicações do conceito etc.

Exemplo:

*“Conforme esclarece o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (Brasil, 2009), ‘Indicadores são métricas que proporcionam informações sobre o desempenho de um objeto (seja governo, política, programa, organização, projeto, etc.), com vistas ao controle, comunicação e melhoria.’ Consistem, portanto, os indicadores em importantes instrumentos para o aperfeiçoamento das políticas públicas, tendo em vista que, por seu intermédio, é possível comunicar aos gestores públicos, aos cidadãos e aos órgãos de controle os resultados das políticas públicas, verificar se os recursos foram bem empregados e identificar alternativas para melhorar a qualidade dos serviços prestados à população. Assim sendo, os indicadores contribuem diretamente para o alcance da accountability nas suas três dimensões: prestação de contas, responsabilização e transparência.”*

- c. **Divisão:** constitui-se por meio de indicação de sequência de elementos ou de itens, que serão desenvolvidos no mesmo parágrafo ou em parágrafos distintos.

Exemplo:

*“Por meio da análise realizada, concluiu-se que o indicador XXX, elaborado pela unidade auditada, não atende aos requisitos da comparabilidade e da confiabilidade. A comparabilidade não foi atendida, porque não é possível averiguar, por meio do resultado do indicador, se o número absoluto de análises de prestações de contas aumentou ou diminuiu no decorrer dos vários exercícios. Quanto à confiabilidade, verificou-se que as planilhas que contêm os dados utilizados para cálculo do indicador são preenchidas manualmente e, portanto, estão vulneráveis a possíveis falhas humanas.”*

Importa ressaltar que a opção por planejar o texto e desenvolvê-lo com base em tópicos frasais não gera a necessidade de que cada frase inicialmente construída dê origem a um parágrafo, pois pode haver dois tópicos (por exemplo, uma definição e uma divisão) formando um único parágrafo.

Enfim, o uso dos tópicos não deve ser considerado de forma rígida, mas como um auxiliar ao planejamento do texto, que pode ser revisto em qualquer momento da elaboração. É possível, por exemplo, que, após organizar os tópicos frasais, seja constatada a conveniência de rever a ordem da exposição, fato perfeitamente aceitável. O fundamental é lembrar que o foco deve estar voltado para a ordenação lógica da argumentação, de modo que o redator tenha plena consciência da estrutura do texto que está escrevendo, subordinando os conteúdos acessórios a um núcleo essencial (ideia principal).

### **3.2. REGRAS GRAMATICAIIS E ESTILO**

Os conteúdos registrados nos relatórios, além de estarem de acordo com a legislação vigente, com as normas internas que regem a atividade de Controle Interno e com as orientações contidas neste manual, devem ser escritos de acordo com a norma gramatical culta brasileira. Essa última, de acordo com estudiosos da área, consiste no “uso consensualmente aceito e consagrado como correto pelos falantes que têm alto grau de escolaridade”. (Garcez, 2001: 77)

Para tanto, os servidores devem adotar as seguintes orientações:

- a. Efetue consultas a dicionários *on line*, ao Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP)<sup>2</sup> e a gramáticas, a fim de evitar que o relatório contenha palavras que não existem oficialmente na língua, além de falhas gramaticais e ortográficas;
- b. Informe-se a respeito do “Novo Acordo Ortográfico”, aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 54, de 18 de abril de 1995;<sup>3</sup>
- c. Fique atento para evitar falhas graves de concordância e de pontuação. Exemplo: é fundamental adequar o verbo ao sujeito, mesmo quando o sujeito vier após o verbo. Sendo assim, em lugar de escrever “É importante as informações”, escreva “São importantes as informações”. Essa é uma regra gramatical básica: se o sujeito “as informações” está no plural, o verbo também deve estar;
- d. Atente também às orações sem sujeito. Não escreva, portanto, “Houveram vários problemas”. O verbo “haver”, com o significado de “existir”, não pode ser usado no plural. Escreva: Houve muitos problemas. / Havia muitas pessoas. / Há vários aspectos que precisam ser considerados. E fique atento: até nas locuções verbais, quando o verbo principal é “haver”, a regra é usar o singular. Exemplo: Pode haver muitas falhas no processo;
- e. Tenha muito cuidado ao usar os verbos defectivos, como, por exemplo, “adequar”. Esse verbo, a exemplo de “falir”, “explodir” e “reaver”, não é conjugado em todas as pessoas. Não existem, por exemplo, as formas: “eu adequo”, “ele adequa”, “eles adequam”, no presente do indicativo, nem as pessoas do presente do subjuntivo. Na dúvida, substitua o verbo por um sinônimo.

A fim de garantir a padronização dos relatórios e contribuir para o bom entendimento dos conteúdos ali registrados, devem ser adotados também os seguintes cuidados no que tange ao estilo:

- a. Adote o estilo simples:
  - Prefira as frases curtas às longas. As longas podem confundir o leitor e até o próprio redator;
  - Evite palavras pomposas. Empregue, por exemplo, em lugar de “prolegômenos”, a palavra “introdução”, que é mais usual;
  - Dê preferência a frases na forma positiva (use, por exemplo, “faltar” em lugar de “não comparecer”);
  - Empregue, preferencialmente, a voz ativa em lugar da voz passiva: use “O gestor assinou o contrato”, em vez de “O contrato foi assinado pelo gestor”;

---

<sup>2</sup> Disponível em: <http://www.academia.org.br/abl/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=23>. A consulta ao VOLP serve principalmente para aqueles casos em que há dúvidas se determinada palavra existe ou se está grafada corretamente. Por exemplo: a palavra “customizar”, embora muito utilizada atualmente, não consta no VOLP; conseqüentemente, não deve ser empregada nos relatórios.

<sup>3</sup> O “Novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa” tem vigência obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2016 e estabelece, entre outras alterações, o fim do trema e mudanças significativas no emprego do hífen.

- Construa as orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos). Escreva “O gestor não respondeu tempestivamente às solicitações”, em lugar de: “Não respondeu tempestivamente às solicitações o gestor”;
  - Seja criterioso na utilização de adjetivos: somente os utilize quando forem realmente necessários;
  - Busque a uniformidade do tempo verbal em todo o texto;
- b. Quanto ao uso de siglas, devem ser observados os seguintes aspectos:
- Evite o seu uso excessivo;
  - Não crie siglas, use somente aquelas que já existem;
  - Ao citar uma sigla pela primeira vez, grafê-a entre parênteses ou travessão, após a expressão por ela designada, a qual deve ser escrita por extenso: Ex. “A Controladoria-Geral da União (CGU) realizou diversos trabalhos...”;
  - As siglas de até três letras devem ser grafadas em letra maiúscula;
  - As siglas com mais de três letras devem ser grafadas em maiúscula, se forem pronunciadas separadamente (Ex. IBGE) e, somente com a inicial maiúscula, se forem pronunciadas como uma palavra (Ex. Siafi);
  - As siglas que foram criadas com alternância entre maiúsculas e minúsculas devem ter essa estrutura mantida (Ex. UnB, CNPq);
  - Por ser ainda considerada controversa, a prática de pluralizar as siglas (Ex. As SAs, em vez de as SA) deve ser evitada. Em casos nos quais a sigla já assumiu significado de substantivo, o plural é permitido, mas sem apóstrofe (Ex. PMs);
- c. Evite ao máximo o uso de abreviaturas nos textos que compõem os relatórios;
- d. Grafê em itálico as palavras de origem estrangeira que não foram incorporadas à língua portuguesa. Na dúvida, consulte o VOLP;
- e. Ao expressar conclusões e entendimentos do Controle Interno e ao descrever a realização de exames, ou seja, ao elaborar textos que, de certa forma, poderiam remeter a um pretenso autor do relatório, prefira o uso de sujeito indeterminado. Use, portanto, “conclui-se que o gestor não atendeu aos normativos”, em vez de “concluimos” ou “a equipe concluiu”;
- f. Leia o texto com atenção a fim de evitar manter frases com duplo sentido;
- g. No que tange às palavras, fique atento à possibilidade de ocorrência de homônimos (exemplo: “manga” pode significar parte de vestuário ou uma fruta) e parônimos (exemplo: inserta, como sinônimo de inserida, e incerta, como sinônimo de duvidoso). Se esses tiverem sentido jocoso, chulo ou prejudicial para o entendimento da frase, substitua-os por um sinônimo;

- h. Utilize as palavras sempre no sentido denotativo, isto é, o sentido que consta dos dicionários;
- i. Evite ao máximo o emprego de termos que são conhecidos apenas em determinadas regiões, ou seja, os regionalismos;
- j. Respeite a ordem cronológica dos acontecimentos;
- k. Ao escrever numerais, observe as seguintes orientações:
  - Grafite por extenso as referências a números e percentuais expressos em um único vocábulo, e, em algarismos, os que são expressos por mais de uma palavra (Ex. Cem processos foram analisados por 25 servidores.);
  - Não é necessária a descrição por extenso de valores monetários citados no texto do relatório;
  - Em datas, escreva o dia e o ano por meio de algarismos arábicos e o mês, pelo nome (Ex. 25 de fevereiro de 2014);
  - Os números de lei devem ser escritos por meio de algarismos arábicos, seguidos da data (Ex. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993).

### 3.3. FORMATAÇÃO

Com a finalidade de realçar o caráter técnico dos relatórios produzidos pela CGU e, ao mesmo tempo, facilitar a sua leitura, os seguintes padrões de formatação devem ser respeitados:

- a. No corpo do texto, deve ser usada a fonte Times New Roman, estilo normal, tamanho 12, cor preta;
- b. As transcrições de leis, de trechos de outros autores, de manifestação do gestor (essa última quando for transcrita em outro campo que não o específico “Manifestação da unidade examinada”) devem ser apresentadas sempre entre aspas, também em fonte Times New Roman, estilo itálico, tamanho 12;
- c. O negrito deve estar restrito a seções, subseções, títulos, subtítulos e cabeçalho (primeira linha) de tabelas e quadros;
- d. Para se destacarem trechos do relatório, esses devem ser sublinhados. Deve-se evitar destacar trechos superiores a três linhas. Se o trecho não for de autoria da equipe, ao final da transcrição, deverá ser inserida a observação “Original sem grifo” entre parênteses. O destaque em trechos de autoria da equipe deve ser evitado ao máximo e, quando ocorrer, não deverá vir seguido da expressão entre parênteses;

Exemplo:

*“Conforme estabelece a Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, em seu Art. 14, Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa’.” (Original sem grifo)*

- e. Nas citações, as supressões devem ser indicadas por meio do símbolo [...];
- f. Quando, em um texto que será transcrito para o relatório, ocorrer alguma palavra truncada ou mesmo a ausência de uma palavra ou expressão, de forma a prejudicar o entendimento do conteúdo transcrito, a equipe poderá acrescentar o termo grafado corretamente ou o vocábulo que estava faltando dentro de colchetes, a fim de facilitar a compreensão por parte do leitor.
- g. Todos os espaçamentos de texto, inclusive dentro de quadros e tabelas, devem ser do tipo simples (em alguns editores de texto, o mesmo que 1,0);
- h. Exceto quanto a situações em que o uso de tal padrão inviabilize a acomodação de tabelas de grande extensão, as margens utilizadas devem ser todas equivalentes a 2,5cm;
- i. Não devem ser utilizados textos coloridos ou com outros recursos estéticos que visem a criar situações de destaque além das mencionadas acima (itens “c” e “d”);
- j. O texto da descrição sumária nas constatações e informações deve ser escrito sem negrito, com letra maiúscula apenas no início da sentença e dos nomes próprios e nas siglas. Deve ser encerrado com ponto final.

### 3.3.1. Quadros e tabelas

Quanto ao uso de quadros e tabelas, devem ser observadas, além das orientações acima, as seguintes:

- a. São chamadas de tabelas todas as estruturas divididas em linhas e colunas, cuja informação central seja constituída de dados numéricos, valores (por exemplo, soma de quantidades de alimentos disponíveis em armazém). São divididas em linhas na horizontal, mas as bordas laterais não devem ser fechadas;
- b. São considerados quadros todas as listas de dados divididas em linhas e colunas que não exponham cálculos (por exemplo, lista de unidades inspecionadas). Os quadros devem conter todas as linhas horizontais e verticais;
- c. As tabelas e quadros devem ser identificados com título em itálico, na parte superior;

Exemplo: *Quadro – Veículos inspecionados em 01 de março de 2007.*

- d. Nos quadros e tabelas, assim como na indicação da fonte dos dados, deve ser utilizada a fonte Times New Roman, estilo normal, tamanho 10;
- e. Os quadros e tabelas devem ter a largura do parágrafo e, nas exceções em que haja apenas duas colunas muito estreitas, essas estruturas devem ser justificadas à esquerda;
- f. A tabela que constar em mais de uma página deve obrigatoriamente conter a linha de títulos repetida em cada página para facilitar a identificação dos conteúdos das colunas;
- g. A fonte dos dados deve ser registrada na parte inferior dos quadros ou tabelas. Caso seja externa, ela deve ser mencionada de forma que possa ser verificada por um terceiro;

- Não é suficiente informar que a fonte dos dados é a unidade examinada; é necessário informar que a fonte é tabela fornecida pelo gestor e indicar o documento por meio do qual ele a disponibilizou;
  - Quando a fonte dos dados for um sistema, deve-se indicar o nome do sistema e a data em que a consulta foi realizada (Siafi, 13 de novembro de 2013);
- h. Caso a fonte das informações de um quadro ou tabela seja a CGU, e tal origem esteja evidente no texto, não é necessário mencionar a fonte. Se for, entretanto, necessário e/ou conveniente mencionar trabalhos ou inspeções do órgão como fonte, deve-se usar a sigla do órgão como referência e não a “equipe” ou a unidade executora da OS.

Exemplo: Exames efetuados pela CGU, em 02 de março de 2014.

### 3.3.2. Fotografias

Quanto ao uso de fotografias, devem ser adotados os seguintes cuidados:

- a. Nas constatações em que couberem fotografias a título de esclarecimento e/ou ilustração, deverão ser usadas preferencialmente duas imagens. As demais, que servirem de evidência, deverão ser arquivadas como papéis de trabalho;
- b. Quando forem utilizadas fotografias para ilustrar achados de ações de controle, deverão obrigatoriamente ser apresentadas, como legenda, abaixo das fotos, informações sobre o local e a data a que se referem;

Exemplo: *Foto – Ambulância de placa XXX-3333, Brasília (DF), 15 de novembro de 2013.*

- c. É recomendável, para assegurar o correto posicionamento das legendas junto às fotografias, que a inserção das legendas seja feita por meio de células de tabelas. Por exemplo: duas fotos podem ser inseridas em uma tabela de duas linhas e duas colunas, de modo que as fotografias fiquem na primeira linha e as legendas, na segunda;
- d. Em decorrência da necessidade de evitar uso indevido da imagem de cidadãos, as fotografias devem preferencialmente apresentar locais e objetos. Somente devem conter pessoas quando sua presença for essencial, mas, nesses casos, é importante que não haja identificação dos indivíduos;<sup>4</sup>
- e. Para evitar problemas para impressão e publicação, cada imagem deve ser menor que 300 kilobytes.

### 3.4. IDENTIFICAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS

Tendo em vista a publicação dos relatórios definitivos na internet e a necessidade de se evitar a exposição inadequada de pessoas físicas e jurídicas, os registros de pessoas devem ser efetuados com cautela, de acordo com as orientações seguintes:

---

<sup>4</sup> Com essa finalidade, deve ser dado tratamento às imagens, para tornar os rostos não identificáveis.

- a. Como regra geral, a identificação de pessoas físicas e jurídicas somente deve ocorrer quando: essas tiverem contribuído para o fato apontado; a referência for absolutamente necessária para garantir a consistência dos achados e estiver rigorosamente fundamentada em evidências coletadas como papéis de trabalho;
- b. A identificação de pessoas físicas, conforme mencionada no item anterior, deverá ocorrer por meio da menção a número de Cadastro de Pessoa Física – CPF, a qual deve ser efetuada de forma descaracterizada, ou seja: mediante a ocultação dos três primeiros dígitos e dos dois dígitos verificadores, que devem ser substituídos por asteriscos (por exemplo, \*\*\*.999.999-\*\*);
- c. As pessoas físicas beneficiárias de programas e de outras políticas públicas do governo federal também não devem ter seus nomes citados. Podem, no entanto, quando necessário, ser mencionadas mediante outras formas de identificação, tais como: Número de Identificação Social – NIS, matrícula e, em último caso, as iniciais dos nomes;
- d. Em regra, os agentes públicos envolvidos na aplicação dos recursos federais deverão ser identificados por meio do cargo ou da função ocupada e do período de gestão;
- e. Os textos devem cuidar ao máximo de proteger as pessoas que se constituem em fontes de informação para o relatório (denunciante e entrevistados em geral). Assim sendo, os informadores não devem ter seus nomes citados. Com a mesma finalidade, a redação dos registros não deve conter detalhes que permitam a identificação do informador, ainda que de modo indireto, ou seja: nesse caso, não devem ser mencionados apelidos, local de moradia nem mesmo as iniciais dos nomes;
- f. Os nomes mencionados no campo “manifestação da unidade examinada” devem ser substituídos por suas iniciais; o seu registro completo deve ser efetuado em documento à parte, o qual deve ser arquivado como papel de trabalho;
- g. Nos registros dos relatórios da CGU, um mesmo indivíduo não pode ser identificado simultaneamente por meio das iniciais dos nomes e de CPF descaracterizado;
- h. Independente de serem citados no corpo do relatório, os números de CPF devem ser associados aos nomes dos gestores e dos agentes relacionados ao fato em documento arquivado como papel de trabalho, de maneira a facilitar, quando necessária, a sua remessa aos outros órgãos de defesa do Estado, como Polícia Federal e Ministério Público;
- i. A citação de pessoas jurídicas, quando necessária, deve ser efetuada por meio da razão social e do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. No caso de microempreendedores, a identificação deve ser realizada por meio do nome completo, incluindo a sigla ME, e do CPF descaracterizado. Nesse caso, é importante que a construção do texto deixe claro que a natureza da pessoa citada é jurídica;
- j. Quando for necessário citar os responsáveis, proprietários e/ou funcionários relacionados a pessoas jurídicas, a identificação será realizada pelo cargo ocupado e pelo CPF descaracterizado;

- k. Nos relatórios, em geral, e especialmente no Relatório de Demandas Externas, não deve haver menção aos seguintes termos e expressões: “denúncia”, “denunciante”, “denúncia anônima”, “fato denunciado” e “anônima”;
- l. Denúncias apresentadas por cidadãos, prefeitos, ex-prefeitos, vereadores e demais parlamentares devem ser mencionadas nos relatórios simplesmente como “demanda apresentada à CGU” sem complementos que identifiquem ou categorizem os demandantes, ou seja, não se deve nem mesmo mencionar que se trata de cidadão, vereador etc.;
- m. As representações efetuadas pelo Ministério Público, pelo Departamento de Polícia Federal, pela Advocacia-Geral da União e pelas demais instituições devem ser mencionadas como “demanda apresentada à CGU”, seguida da denominação da instituição demandante (por exemplo, demanda apresentada à CGU pelo Ministério Público Federal).

No quadro abaixo, apresentamos, de forma sintética, as principais orientações quanto à identificação de pessoas físicas:

*Quadro 1 – Síntese das orientações para identificação de pessoas físicas*

<b>Situação</b>	<b>Identificação</b>
Denunciantes	
Entrevistados e outras fontes de informação não responsáveis pelo fato constatado	Não devem ser citados apelidos, local de moradia nem mesmo as iniciais dos nomes.
Beneficiários de programas e outras políticas públicas do governo federal	NIS ou matrícula. Não sendo possível identificar NIS ou matrícula, iniciais dos nomes.
Pessoas mencionadas no campo “manifestação da unidade examinada”	Nomes citados devem ser substituídos pelas iniciais. CPF citados devem ser descaracterizados.
Agentes públicos	Cargo ou função ocupada e período de gestão.
Microempreendedores	Nome completo, incluindo a sigla ME, e CPF descaracterizado.
Responsáveis, proprietários e/ou funcionários relacionados a pessoas jurídicas <sup>5</sup>	Cargo ocupado e CPF descaracterizado.

### **3.5. ASSINATURA DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA**

Quando um ou mais participantes da equipe de auditoria estiverem impossibilitados de assinar o relatório, o espaço reservado a sua assinatura deve ser mantido em branco, e o seguinte parágrafo, incluído na seção “Conclusão”, justificando o motivo da ausência de uma ou mais assinaturas de membros da equipe:

---

<sup>5</sup> Os empregados de empresas terceirizadas e pessoas contratadas temporariamente pela Administração fazem parte deste grupo, não devendo ser tratados como microempreendedores.

*“Os servidores listados a seguir que não tiveram suas assinaturas apostas neste relatório não estavam presentes, quando da geração deste documento, por motivo previsto legalmente. No entanto, atuaram efetivamente como membros da equipe responsável pela ação de controle.”*

#### 4. REGISTROS USADOS NOS RELATÓRIOS DA CGU

Os relatórios, assim como os demais textos técnicos, apresentam em sua estrutura uma “abertura” (introdução), um desenvolvimento e um “fecho” (conclusão).

A introdução tem a função de apresentar ao leitor uma ideia clara e sucinta do assunto que será tratado, além de indicar as linhas gerais do trabalho realizado e o seu objetivo. Nos relatórios produzidos pela CGU, os textos da introdução variam de acordo com a ação de controle da qual resultam. Os seguintes elementos básicos, entretanto, devem estar contidos em todos eles: a finalidade da ação de controle; o objeto examinado; a descrição da ação examinada, quando for o caso; o local e o período da realização dos exames, além da origem dos recursos cuja aplicação foi examinada.

A conclusão, que também pode variar de acordo com a ação de controle da qual resulta, normalmente traz uma síntese dos aspectos mais importantes tratados no texto, o enlace das conclusões parciais alcançadas por meio do trabalho realizado e possíveis soluções para os problemas identificados. Os relatórios produzidos pela CGU, entretanto, dadas as suas especificidades, trazem as conclusões sobre os fatos apontados assim como as recomendações no corpo do próprio relatório. Com isso, verifica-se que a sua finalidade consiste basicamente em indicar, de forma sintética, a regularidade ou irregularidade dos aspectos verificados por meio da ação de controle e, nos relatórios de auditoria anual de contas, informar os trâmites a serem seguidos pelo documento produzido.

O desenvolvimento constitui o núcleo do relatório; consiste na exposição das verificações realizadas no decorrer dos trabalhos. Exige do redator não apenas conhecimento do assunto mas também equilíbrio e espírito de observação. Nos relatórios produzidos pela CGU, o desenvolvimento ocorre por meio de três tipos de registros:

- a. **Constatação:** registro de situações indesejáveis identificadas durante a execução da ação de controle. Em geral, indica a existência de dificuldades, equívocos, situações que contrariam normas, critérios técnicos ou administrativos. Nesse tipo de registro, é essencial que os critérios ou normas descumpridos sejam descritos de forma clara e que o descumprimento esteja devidamente documentado (evidenciado);
- b. **Informação:** registro das normalidades da gestão; de fatos ou contextualizações relevantes para o entendimento de determinado aspecto da gestão; de impactos positivos, ganhos de desempenho e/ou de qualidade nas operações de uma unidade; de melhorias e economias relacionadas à implantação e/ou à implementação de alterações de caráter organizacional ou operacional, vinculadas à missão institucional da unidade examinada e à sua execução programática, que resultem em ganhos financeiros, obrigatoriamente mensuráveis, ou ganhos claramente identificados de desempenho e/ou de qualidade. Da mesma forma que as constatações, também deve ser devidamente evidenciada;
- c. **Análise:** tipo de registro específico dos relatórios de auditoria anual de contas, por meio do qual são apresentadas as conclusões do Controle Interno sobre conteúdos demandados por Decisão Normativa do TCU ou sobre temas relevantes especificados na OS. Deve ser sintético, pois tem como finalidade apresentar relato de cunho gerencial. Os registros do tipo “análise”, preferencialmente, deverão ser baseados nas constatações e informações constantes do relatório.

## 5. CONSTATAÇÃO

Na construção dos registros do tipo “constatação”, são utilizados os seguintes campos:

- a. Obrigatórios que compõem os relatórios: fato, manifestação da unidade examinada, análise do Controle Interno e descrição sumária;
- b. Obrigatório que não compõe relatório: responsáveis e evidência;<sup>6</sup>
- c. De uso eventual: agentes relacionados ao fato constatado;
- d. De uso dependente do tipo de ação de controle ou do preenchimento de determinadas condições, conforme quadro abaixo.

*Quadro 2 – Uso dos campos “causa” e “recomendação” em “constatações”*

<b>Relatório</b>	<b>Campo “causa”</b>	<b>Campo “recomendação”</b>
Auditoria (AEPG)	Obrigatório.	Obrigatório.
Auditoria de Acompanhamento da Gestão (APG)		
Auditoria Anual de Contas		
Auditoria Especial		
Auditoria de Recursos Externos	Obrigatório.	Utilizado nos registros em que cabem providências do gestor federal.
Demandas Externas	Não compõe o relatório, mas pode ser utilizado para detalhar a “atitude do gestor” (ver subseção 5.3.2).	
Fiscalização por Sorteio		
Fiscalização de Estado por Sorteio		
Fiscalização (AEPG e APG)	Não utilizado.	Utilizado nos registros em que cabem providências do gestor federal, mais especificamente: para reposição de valores ou em casos de inexecução de objeto.

### 5.1. FATO

Trata-se da descrição das situações indesejáveis identificadas durante a execução da ação de controle. Entende-se por situações indesejáveis aquelas que divergem dos normativos válidos no período examinado ou de critérios técnicos definidos pelo órgão de Controle Interno, relacionados aos assuntos avaliados na ação de controle.

---

<sup>6</sup> Embora não componham relatório, as evidências podem vir a ser encaminhadas a autoridades legitimadas, portanto, requerem o mesmo zelo com o qual se devem preencher os demais campos do relatório, inclusive no que diz respeito aos cuidados com o denunciante.

A descrição da situação verificada deve ser precisa, objetiva, impessoal e totalmente apoiada nas evidências (ver subseção 5.2. *Evidência*). É necessário que, nesse campo, esteja presente uma breve contextualização dos exames realizados que resultaram no fato identificado, ou seja, devem ser apresentados os elementos necessários para a compreensão da situação verificada. Essa contextualização não requer que sejam citadas as solicitações de auditoria ou de fiscalização, mas pode incluir as respostas dos gestores que contribuam efetivamente para a compreensão do fato.

Também é possível que um fato verificado inicialmente seja desconstituído ou reformulado após o recebimento das respostas do gestor. Nesses casos, não deve constar do campo “fato” a posição inicial, mas apenas a que subsistiu após a manifestação do gestor.

Para evitar falhas que possam prejudicar a qualidade dos relatórios, é importante observar as seguintes distinções:

- a. **Fato ≠ opinião.** O que diferencia fato de opinião é a comprovação. Qualquer declaração, apreciação, julgamento ou pronunciamento que não tiver sua validade demonstrada ou comprovada expressa simplesmente uma opinião; somente se forem comprovados, constituirão fato (Garcia, 1988: 292);
- b. **Cronologia dos fatos ≠ cronologia dos exames.** A cronologia pressupõe que não se deve relatar antes o que aconteceu depois. Não raras vezes, no entanto, as equipes optam por elaborar as constatações com base na cronologia dos exames, a qual não retrata, necessariamente, a sequência dos fatos verificados em campo. Essa opção pode acarretar dificuldades para a compreensão da situação descrita. Para evitar essas dificuldades, o detalhamento da ocorrência identificada deve ser registrado preferencialmente de acordo com a ordem cronológica dos fatos descritos e não com a ordem das respostas recebidas, dos testes realizados ou das solicitações de auditoria ou de fiscalização emitidas;<sup>7</sup>
- c. **Fato ≠ indícios.** Conforme estabelece a Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001, “cabe às equipes prestar especial atenção às transações ou situações que apresentem indícios de irregularidades e, quando obtidas evidências, comunicar o fato aos dirigentes para adoção das medidas corretivas cabíveis”. Há, portanto, que se tomar cuidado com a diferença entre fato e indício. Os fatos, conforme está dito acima, permitem que se chegue à certeza absoluta; os indícios permitem suposições, inferências, as quais, por maior que seja a probabilidade de traduzirem a verdade, constituem apenas indicativos de que determinada situação possa ter ocorrido.

*“Dizer, por exemplo, que ‘Fulano é ladrão, porque, de repente, começou a ostentar um padrão de vida que seu salário ou suas conhecidas fontes de renda não lhe poderiam jamais proporcionar’, é inferir, é deduzir pelo raciocínio a partir de certos indícios. O que assim se declara a respeito desse fulano é possível, é mesmo provável, mas não é certo porque não provado.” (Garcia, 1988: 293)*

---

<sup>7</sup> As solicitações, a propósito, não precisam nem mesmo ser citadas. A cronologia dos exames também importa, mas deve ser documentada em papéis de trabalho e não ser detalhada no relatório.

É preciso, pois, estar atento aos indícios, visto que esses contribuem para direcionar testes e exames, mas é necessário lembrar: eles não são suficientes para sustentar uma constatação e, portanto, não devem constar nos campos dos registros.

Há situações, no entanto, em que os fatos devidamente evidenciados levam necessariamente (ou seja, conduzem um servidor qualificado no assunto) à conclusão de que há outros, de maior gravidade, cuja comprovação não foi alcançada pelos exames realizados. Nesse contexto, devem ser adotadas as seguintes orientações:

- a. Os achados sustentados nos exames já realizados e nas evidências coletadas devem compor o campo “fato”;
- b. As situações indesejáveis e os riscos delas decorrentes devem ser registrados no campo “fato” da mesma constatação. Os riscos não devem, pois, constituir objeto de constatação específica;
- c. No caso de situações irregulares ou impróprias em que parte das evidências que comprovariam sua ocorrência for demandada e não disponibilizada pelo gestor, deve ser elaborado registro, informando que não há comprovação de que as práticas, procedimentos e/ou a gestão ocorreram da maneira normativamente ou tecnicamente recomendada;
- d. Os indícios que mereçam aprofundamento não devem ser registrados em relatório, mas comunicados oportunamente, de maneira formal (por escrito) ao supervisor da OS, para que se verifiquem as possibilidades de:
  - Prorrogação dos trabalhos;
  - Proposição de ação de controle específica, com foco na apuração do indício;
  - Encaminhamento de correspondência à instituição de defesa do Estado com competência para o aprofundamento necessário;
- e. Por darem margem a interpretações equivocadas e contribuírem para a desqualificação dos relatórios do Controle Interno, o termo “indício” e outros que indiquem suspeita não comprovada não devem ser utilizados.

Para preencher adequadamente o campo “fato”, importa também observar:

- a. Respeitadas as orientações específicas de cada OS e de cada procedimento, deve-se, preferencialmente, elaborar uma única constatação para fatos semelhantes ou conexos, em vez de criar um registro para cada item analisado;
- b. Antes de inserir uma tabela ou um quadro, a equipe deve avaliar se o seu conteúdo contribuirá para a compreensão do fato ou se contém informações e evidências que tenham como finalidade apoiar as conclusões registradas no relatório. No primeiro caso, os quadros e tabelas podem ser inseridos no próprio campo “fato”, mas recomenda-se que ocupem, no máximo, uma página. No segundo caso, os conteúdos constantes dos quadros e tabelas devem ser registrados como papéis de trabalho;
- c. Não se devem nominar as condutas ilícitas verificadas, sejam elas penais, civis ou administrativas; basta, nesses casos, descrever as falhas encontradas e indicar a legislação que não foi atendida;

- d. Nos casos das OS que contêm questionários, é necessário averiguar se o conteúdo desses está coerente com os registros efetuados no relatório. As respostas aos questionários que configuram situações indesejáveis, como regra geral, devem gerar registros do tipo “constatação”.

### **5.1.1. Fiscalização (AEPG e APG)**

Considerando-se a necessidade de processar com agilidade o grande volume de relatórios dessas ações, recomenda-se evitar discussões sobre controvérsias de natureza jurídica, conteúdos que abram margem para manifestações sobre interpretação de leis, sobre autonomia municipal etc.

### **5.1.2. Auditoria**

Nos casos em que houver normas de interpretação controversa, convém buscar e, se encontrada, citar jurisprudência do TCU favorável ao entendimento da CGU sobre a questão. É importante, entretanto, atentar para o fato de que os acórdãos não trazem necessariamente as mesmas conclusões dos relatórios dos auditores.

Sempre que for possível vincular uma constatação a um programa e a uma ação governamental, devem ser usados os respectivos códigos no sistema Novo Ativa, de modo que, quando da geração eletrônica do relatório, os registros apareçam organizados segundo o ordenamento de programas, ações e assunto (por exemplo, transferências voluntárias). Nos casos em que os registros tratem de questões administrativas gerais (por exemplo, controles internos administrativos da área de licitações e contratos), devem ser feitos registros somente nos códigos dos procedimentos executados.

Nos Relatórios de Auditoria Anual de Contas, não devem constar:

- a. Conteúdos não abrangidos pelo escopo da auditoria do exercício, definido pelo TCU e/ou pela unidade demandante da ação de controle;
- b. Falhas que não tenham impacto na gestão e/ou nos resultados da unidade auditada;
- c. Os achados de baixa materialidade.

Se a unidade examinada não adotar providências suficientes para o seu saneamento durante a fase de apuração, os achados de baixa materialidade devem ser obrigatoriamente tratados por nota de auditoria.

## **5.2. EVIDÊNCIA**

A evidência consiste em elemento ou conjunto de elementos comprobatórios suficientes, adequados e pertinentes<sup>8</sup>, obtidos por meio da aplicação das técnicas de auditoria ou de

---

<sup>8</sup> A evidência é considerada suficiente quando leva a um grau razoável de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos examinados; adequada, quando é apropriada à natureza e às características dos fatos examinados; pertinente, quando é coerente com as observações, conclusões e recomendações eventualmente formuladas.

fiscalização. Respaldam as constatações e materializam-se em documentos, levantamentos, fotos, entrevistas etc.

“Evidência – considerada por Descartes como o critério da verdade – é a certeza manifesta [...]” (Garcia, 1988: 371). Consiste, portanto, em documento capaz de demonstrar que a situação descrita no campo “fato” é verdadeira.

A propósito desse campo, devem ser consideradas as seguintes orientações:

a. As evidências são mais confiáveis quando:

- Consistem em documentos adquiridos por meio da observação e de exames físicos;
- Obtidas diretamente de fontes independentes;
- Obtidas sob condições satisfatórias de controle interno;
- Consistem em documentos originais;

b. É importante lembrar que:

- Riscos elevados exigem evidências em qualidade e quantidade superiores às normais;
- Qualidade é mais importante do que quantidade;
- Não é necessário que cada evidência (processo, documento, ocorrência pontual, entre outros) ou ideia anotada transforme-se em um registro específico. Um conjunto de evidências pode dar suporte a um só registro;
- A descrição das evidências deve ser suficiente para que se realize o seu rastreamento posteriormente;
- Não se devem estender as conclusões alcançadas a respeito de uma evidência para todos os demais elementos do universo analisado, a menos que tenha sido realizado tratamento estatístico na(s) amostra(s). Uma evidência que trate de irregularidades em um contrato, por exemplo, não é suficiente para sustentar a conclusão de que todos os demais contratos firmados pela unidade estão irregulares;
- O servidor responsável pela coleta e organização das evidências deve verificar se os documentos coletados atendem a todos os requisitos necessários para serem considerados válidos (conforme o caso: assinatura, reconhecimento de firma etc.);

c. Devem ser evitados:

- Descrições muito gerais;

<b>Evitar</b>	<b>Sugestão</b>
“conteúdo do processo”	Páginas 1 a 5 do processo n° XXX.
“cópias de notas fiscais”	Notas fiscais n° X, Y e Z.
“foto”	Foto n° 1 de caminhão transportando crianças, em 30 de outubro de 2013.

- Excesso de detalhes.

<b>Evitar</b>	<b>Sugestão</b>
Documento entregue pelo Sr. Fulano de Tal, no dia 15 de julho de 2012, na Secretaria de Segurança Pública.	Ofício nº XX/YYYY, de 18 de novembro de 2012.

### 5.3. CAUSA

Trata-se do registro da origem efetiva do(s) fato(s) identificado(s); consiste na circunstância que fez com que o fato ocorresse, que determinou o acontecimento descrito no campo “fato”.

Para se concluir qual é a causa do fato descrito, deve-se identificar qual o comportamento ou o fenômeno que, ao ser retirado do contexto (ou inserido, no caso de omissão) da falha apontada, evitaria que essa ocorresse. Ao se identificar a relação entre o fato descrito e a conduta de um agente, estará identificado também o nexo de causalidade e, portanto, o responsável pela falha apontada.

Devem ser consideradas, ainda, as seguintes orientações:

a. A causa pode consistir basicamente:

- Em disfunções estruturais na gestão da unidade examinada, normalmente relacionadas a fragilidades de processos, operações e controles;
- Na conduta (ação ou omissão) do(s) agente(s) da unidade examinada, sem a qual a falha não teria ocorrido;

b. Quando a causa for a atitude identificada, a equipe deve:

- Indicar cada agente responsável pelos atos relacionados ao fato;
- Informar as atribuições e/ou competências regimentais dos cargos ocupados pelos agentes responsáveis, as quais estejam relacionadas aos atos praticados, tais como: autorizar, efetuar registros, conferir, guardar, definir etc.;
- Registrar a atitude efetivamente adotada por cada um dos agentes envolvidos no fato;
- Nos casos de omissão, informar que o agente tinha sob sua responsabilidade determinados mecanismos de controle (autorização, recepções, classificações, registros, custódias/guardas e conferências) e não o fez;
- Incluir, no campo “responsáveis”, os CPF dos agentes cujas atitudes tenham sido registradas no campo “causa”;

c. O campo “causa” é de fundamental importância para que a equipe possa posteriormente elaborar as recomendações que serão dirigidas ao gestor. A fim de ilustrar essa afirmação, tomemos como exemplo o fato resumido por meio da seguinte descrição sumária: “A unidade XXX não promoveu o devido processo licitatório”. Uma causa possível para essa constatação seria: “O diretor da área aprovou a aquisição apoiado em parecer técnico, segundo o qual, a licitação seria inexigível.” Por conseguinte, uma recomendação viável seria: “Instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade dos servidores que atuaram no processo.”;

d. A fim de evitar equívocos no preenchimento desse campo, é necessário atentar para as diferenças seguintes (as quais, para serem melhor compreendidas, devem ser consideradas com base no exemplo de descrição sumária do item anterior):

- **Causa ≠ fato.** Se o servidor preencher o campo com as frases: “O gestor não promoveu o devido processo licitatório”, ou “Desobediência aos preceitos da Lei nº 8.666/93”, estará repetindo, no campo “causa”, o próprio fato;
- **Causa ≠ efeito.** Se o servidor optar por preencher o campo com frase semelhante a esta: “O gestor não garantiu o princípio da isonomia”, estará citando, no campo “causa”, um efeito e não a causa;
- **Causa ≠ circunstâncias antecedentes.** Se o campo for preenchido com a frase: “Houve mudança de Secretário no período em que deveria ocorrer a licitação”, o servidor estará indicando uma circunstância antecedente, e não a causa;
- **Causa ≠ causas remotas.** Se o servidor indicar a causa por meio da frase “O gestor anterior não realizava processos licitatórios para contratar aquele tipo de serviço”, estará registrando uma causa remota, não a causa que interessa aos receptores do relatório;
- **Causa ≠ motivo.** Por fim, se o servidor inserir, no campo “causa”, algo como: “O gestor pretendeu demonstrar que era bom administrador”, ou ainda, “O gestor agiu de má-fé”, estará buscando traduzir (ou, quem sabe, adivinhar) o motivo da atitude adotada pelo dirigente. Estará, portanto, indicando um motivo e não a causa. Conforme destaca Othon Moacyr Garcia (1988: 221), “Legitimamente, só os fatos ou fenômenos físicos têm causa; os atos ou atitudes praticados ou assumidos pelo homem têm razões, motivos ou explicações”. E esses motivos, em geral, não devem ser objeto de especulação pelos servidores do Controle Interno, afinal, dificilmente podem ser identificados e/ou provados;

e. É necessário lembrar que:

- O campo não deve ser preenchido com a expressão “não identificada” ou outras semelhantes;
- Para redigir o campo “causa”, um recurso possível de ser usado é retomar a descrição sumária (caso já tenha sido elaborada) e inserir, posteriormente a ela, uma das seguintes expressões: “porque”, “em virtude de”, “por causa de”, “em decorrência de”, “devido a”. Essa estrutura pode facilitar a identificação da circunstância que deu origem ao fato e auxiliar o processo de elaboração do campo. Se retomarmos o exemplo citado no início desta subseção, teremos: “A unidade XXX não promoveu o devido processo licitatório, em decorrência de falha na elaboração do parecer técnico.”;

f. “Falhas nos controles internos” e “atitude do gestor” são dois tipos de causas frequentemente registradas nos relatórios produzidos pela CGU. Há, entretanto, meios de torná-las mais específicas e, portanto, mais aptas a fornecer subsídios para a elaboração das recomendações, conforme se verifica a seguir:

- No tocante à primeira falha, em lugar de descrevê-la de maneira genérica, podem-se indicar os princípios dos controles internos administrativos que não foram atendidos:
  - Falha na avaliação da relação custo/benefício;
  - Falta de qualificação adequada dos funcionários ou servidores;
  - Falta de treinamento e/ou de rodízio de funcionários;
  - Delegação indevida de poderes;
  - Falta de definição de responsabilidades;
  - Falta de segregação de funções;
  - Ausência de formalização de instruções;
  - Inexistência de controles sobre as transações (sistemas, servidor, *check-list* etc.);
- Com relação à segunda falha comumente citada, pode-se informar se o gestor tomou a decisão com ou sem respaldo da área técnica, ou seja, pode-se esclarecer se a decisão do gestor foi tomada:
  - Sem parecer da área técnica;
  - Contrária ao parecer da área técnica;
  - Com base no parecer da área técnica.

Nesse último caso, provavelmente deve haver uma causa relacionada aos controles internos, a qual também precisa ser verificada.

### **5.3.1. Fiscalização (AEPG e APG)**

O campo causa não deve ser preenchido nos Relatórios de Fiscalização resultantes dessas ações de controle.

### **5.3.2. Demanda externa e fiscalização por Sorteio**

O campo causa normalmente não é exibido na impressão do Relatório de Demanda Externa e do Relatório de Fiscalização por Sorteio. No entanto, deve ser preenchido quando houver necessidade de apontar “atitude do gestor” que seja relevante para a atuação de outras instituições de defesa do Estado, para as quais tais apontamentos poderão vir a ser encaminhados junto com os papéis de trabalho que suportam o registro. Nas situações em que o seu preenchimento não for necessário, o indicado é deixar o campo em branco. Não se deve preenchê-lo com a expressão “não se aplica” ou esboçar possíveis causas estruturantes, que devem ser avaliadas em outras ações de controle.

Mesmo não sendo impresso nos relatórios, esse campo também deve ser suportado por evidências.

## **5.4. RESPONSÁVEIS**

Esse campo deve ser preenchido com base nas evidências da vinculação de agente público à prática do ato gerador da falha apontada.

O regimento interno ou estatuto de cada órgão ou unidade examinada deve estabelecer as responsabilidades de cada setor ou departamento, o que pode auxiliar na identificação dos responsáveis.

### **5.4.1. Auditoria anual de contas**

A identificação dos responsáveis subsidiará a emissão do Certificado de Auditoria, desde que se trate de um dos agentes do Rol de Responsáveis, conforme a norma do TCU que discipline o tema. Mesmo nas auditorias anuais de contas, entretanto, devem ser registrados nesse campo os responsáveis pelo fato apontado na constatação, inclusive os que não constem no Rol.

Quando esgotadas todas as etapas do trabalho de auditoria sem que se tenha identificado o responsável por uma das falhas apontadas no relatório, deve-se recomendar à unidade examinada que apure a responsabilidade pelo fato descrito.

## **5.5. AGENTES RELACIONADOS AO FATO CONSTATADO**

Esse campo deve ser preenchido com os dados dos agentes que tenham contribuído diretamente para a falha apontada, sejam eles pessoas jurídicas ou pessoas físicas que não pertençam à administração pública.

A lógica do registro dos agentes que contribuem para as desconformidades detectadas no decorrer dos trabalhos prevê, portanto, três possibilidades:

- a. Pessoa jurídica: campo “agentes relacionados ao fato constatado”;
- b. Servidor ou dirigente da administração direta ou indireta da União ou ente federativo sob exame: campo “responsáveis”;
- c. Outras pessoas físicas (não mencionadas no item anterior): campo “agentes relacionados ao fato constatado”.

## **5.6. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE EXAMINADA**

Trata-se da opinião do gestor, formalmente provocada por: ofício, solicitação de auditoria, solicitação de fiscalização, nota de auditoria ou relatório preliminar.

Esse campo deve ser preenchido, preferencialmente, com manifestações emitidas após o gestor ter acesso ao completo teor da falha apontada.

Na sua elaboração, devem ser observadas as seguintes orientações:

- a. Devem ser informados os meios pelos quais o gestor se manifestou (número, origem e data dos documentos, horário e data da mensagem eletrônica etc.);

Exemplo:

*“Por meio do Ofício nº xxxxx, de xx/ de xxxx, de 20XX, a Prefeitura Municipal de xxx/xx apresentou a seguinte manifestação:”*

- b. Para as situações em que a manifestação encaminhada pela unidade examinada contenha nomes de pessoas ou números de CPF, esses dados devem receber o tratamento indicado na subseção 3.4. *Identificação de pessoas físicas e jurídicas* (acima), e tal adaptação deve ser informada no próprio texto.

Exemplo:

*“Por meio do Ofício nº xxxxx, de xx de xxxx de 20XX, a Prefeitura Municipal de xxx/xx apresentou a seguinte manifestação, editada apenas quanto ao nome de pessoas citadas e aos seus números de CPF, a fim de preservá-las:[...]”;*

- c. A manifestação do gestor deve ser apresentada entre aspas, preferencialmente *ipsis litteris*, ou seja, na íntegra. No entanto, devem ser evitadas:

- Reprodução integral de jurisprudências e transcrições de legislação;
- Manifestações muito extensas ou prolixas;

Nos casos acima, a equipe pode suprimir os trechos que considerar desnecessários, desde que informe, com o uso da marca “[...]”, o trecho em que foi feita a supressão e que se mantenha o completo teor da opinião do gestor.

Exemplo de texto original:

*“Senhor técnico da Controladoria,  
Sobre o relatório 20000/2013, constatação nº 3, recomendação nº 1, que indicava a necessidade de revisar o valor do contrato de terceirização, não posso deixar de lembrar que esta Universidade foi criada em 1997, quando o então Presidente da República assinou o Decreto 2.222/1997. Trata-se de uma data de grande importância para nós, razão pela qual estamos orgulhosos de responder à Solicitação de Auditoria. Informo, então, que foi atendida.”*

Exemplo de transcrição:

*“Sobre o relatório 20000/2013, constatação nº 3, recomendação nº 1, que indicava a necessidade de revisar o valor do contrato de terceirização. [...] Informo, então, que foi atendida.”*

- d. Nos casos em que uma manifestação do gestor se referir a diversas constatações, deve ser transcrito para o campo “manifestação da unidade examinada”, referente a cada constatação, apenas o trecho que se referir especificamente a esse registro;
- e. Para os casos em que a manifestação do gestor envolver mais de um item no mesmo trecho e não for possível separar o que trata de cada constatação, a manifestação deve ser transcrita em cada registro.
- f. Deve ser acrescentada a expressão “sic” entre parênteses imediatamente após palavra ou trecho incompreensível que faça parte da manifestação do gestor. A expressão latina significa “assim” e indica que o texto original está escrito daquela forma, por mais

errado ou estranho que pareça. O uso da expressão, entretanto, é desaconselhado nos casos de mero erro de digitação, de ortografia ou de concordância;

- g. Se a manifestação do gestor for considerada necessária para a adequada descrição da situação encontrada e tiver sido apresentada antes do envio do documento que comunicou a íntegra do fato, poderá ser, em parte, transcrita no campo “fato”. Nesses casos, se não houver outra manifestação posterior, deve-se informar, no campo “manifestação da unidade examinada”, que o gestor respondeu às solicitações de auditoria ou de fiscalização emitidas durante o período de execução da ação de controle e não apresentou manifestação adicional sobre o fato apontado.

Exemplo:

*“As considerações da unidade examinada foram apresentadas no decorrer dos trabalhos de campo, em resposta às solicitações de fiscalização emitidas pela CGU e, como contribuíram para a compreensão da situação verificada, foram inseridas no campo ‘fato’. Não foi apresentada manifestação adicional após o encaminhamento do informativo que continha a íntegra do fato constatado.”;*

- h. Quando não houver manifestação sobre a constatação em qualquer momento da ação de controle:
- Caso o gestor não apresente manifestação sobre o relatório, ou seja, não trate de qualquer item, deve ser informado: “Não houve manifestação da unidade examinada”;
  - Caso o gestor apresente manifestação sobre o relatório, mas não trate da constatação: “Não houve manifestação da unidade examinada para esse item”;
  - Caso a CGU não tenha instado o gestor a apresentar manifestação, a regra é que a própria constatação não deve compor relatório. No entanto, há situações excepcionais e especificamente justificadas, como trabalhos que se desenvolvem sob sigilo de justiça, em que este campo não deve ser preenchido e o relatório deve ser impresso sem ele;
- i. Nos casos em que houver manifestação de ex-prefeito, ex-secretário municipal ou ex-gestor, deve-se, antes de iniciar a transcrição da manifestação, esclarecer quem é o seu autor.

Exemplo:

*“Por meio do Ofício nº xxxxx, de xx de xxxx de 20XX, a Prefeitura Municipal de xxx/xx encaminhou a seguinte manifestação do Senhor XXXX, Prefeito do município/UF de YYYY no período de ZZ/ZZ a ZZ/ZZ:[...]”.*

## **5.7. ANÁLISE DO CONTROLE INTERNO**

Consiste no campo da constatação em que se expõe um detalhado exame dos pontos apresentados pela unidade examinada em sua manifestação, bem como o entendimento do órgão de controle sobre esses pontos, em conjunto com os elementos consignados no fato e na causa.

Esse é o espaço em que a equipe deve demonstrar por que a situação descrita no campo “fato” não pode ser mantida e quais os motivos de os argumentos apresentados pelo gestor não serem considerados suficientes para solucionar a falha descrita.

É bom lembrar que, se as justificativas forem suficientes para demonstrar que o fato não ocorreu, a constatação não deverá compor relatório, mas esse campo também deverá ser preenchido com o entendimento da equipe sobre os aspectos em que essa se baseou para concluir que o fato não aconteceu.

### **5.7.1. Subsídios para argumentação**

Com a finalidade de elaborar esse campo do registro de forma que ele cumpra todas as suas funções, torna-se necessário que os membros da equipe de auditoria exercitem a sua capacidade de argumentação.

De acordo com o estudioso Othon Moacyr Garcia (1988: 370), “Argumentar é, em última análise, convencer ou tentar convencer mediante a apresentação de razões, em face da evidência das provas e à luz de um raciocínio coerente e consistente”.

A argumentação, portanto, baseia-se em dois elementos principais: raciocínio consistente e evidências. Com base em ambos os elementos, a equipe responsável pela elaboração do relatório deverá persuadir o leitor, ou seja, conduzir o leitor a aceitar que o entendimento do Controle Interno é o correto. São necessários, entretanto, cuidados para não resvalar em discussões estéreis e inconveniências que podem alcançar o efeito contrário do desejado, isto é, demonstrar insegurança e desequilíbrio, conforme alerta o autor citado acima:

*“A argumentação deve se basear nos sãos princípios da lógica. Entretanto, nos debates, nas polêmicas, nas discussões que se travam a todo instante, na simples conversação, na imprensa, nas assembleias ou agrupamentos de qualquer ordem, nos Parlamentos, a argumentação não raro se desvirtua, degenerando em “bate-boca” estéril, falacioso ou sofismático. Em vez de lidar apenas com idéias, princípios ou fatos, o orador descamba para o insulto, o xingamento, a ironia, o sarcasmo, enfim, para invectivas de toda ordem, [...]. Ora, o insulto, os doestos, a ironia, o sarcasmo por mais brilhantes que sejam, por mais que irrite ou perturbem o oponente, jamais constituem argumentos, antes, revelam a falta deles [...]. A legítima argumentação, tal como deve ser entendida, não se confunde com o “bate-boca” estéril ou carregado de animosidade. Ela deve ser, ao contrário, construtiva na sua finalidade, cooperativa em espírito e socialmente útil.” (Garcia, 1988: 370-371. Original sem grifo)*

Por meio da argumentação, as equipes devem buscar convencer os leitores (gestor, TCU, cidadão) de que o fato narrado prejudica a gestão do órgão ou entidade auditada e/ou a boa execução das políticas públicas e que, conseqüentemente, a situação apontada deve ser corrigida. O campo “análise do Controle Interno” consiste, pois, no espaço apropriado para se apresentarem argumentos, sempre com base na lógica e nas evidências coletadas, de forma construtiva, cooperativa e útil, sem lugar, portanto, para animosidades.

### **5.7.2. Tratamento dos argumentos apresentados pelo gestor**

Para tornar este item mais claro, toma-se como exemplo a “descrição sumária” já utilizada na explicação a respeito do campo “fato”: “A unidade XXX não promoveu o devido processo licitatório”. A seguir apresenta-se um trecho de manifestação hipoteticamente encaminhada pelo gestor:

*“Por meio do Ofício XXX, de xx, de xxxxx, de 20XX, o gestor se manifestou da seguinte forma:*

*‘Informe aos servidores da CGU que os servidores do Departamento X, que trabalham com licitação desde o ano de 1997 e são renomados palestrantes em cursos sobre o tema, emitiram parecer informando não ser possível a instauração de processo licitatório no caso de que tratamos aqui.*

*Ademais, a equipe da CGU provavelmente desconhece a legislação e, conseqüentemente, o fato de que, ainda que fosse possível licitar em situações como a descrita no campo fato, a licitação não seria necessária’.*”

Neste, como em outros casos, devem ser adotadas as seguintes orientações:

- a. Analise cuidadosamente os argumentos apresentados pelo gestor. Lembre-se: analisar é dividir em partes. No exemplo acima, temos três partes:
  - A licitação na situação descrita no fato não era possível;
  - Os membros da equipe não conhecem o assunto;
  - Não era necessário licitar;
- b. Procure identificar o argumento mais forte e comece por ele;
- c. Verifique algumas técnicas que poderão ser usadas para responder a cada tipo de argumento:

<b>Falha</b>	<b>Técnica sugerida</b>
As informações apresentadas são falsas.	Apresente a informação verdadeira e indique as evidências que a comprovam.
O gestor apresenta informações pertinentes, mas insuficientes para comprovar a inexistência da falha.	Demonstre que deu a devida atenção às informações, mas informe que elas são insuficientes para comprovar a inexistência da falha. Se possível, indique o porquê.
A evidência apresentada é inadequada ao contexto da constatação.	Informe o motivo pelo qual a evidência apresentada foi considerada inadequada.
A fonte que o gestor usa não é confiável.	Cite as evidências que comprovam que a fonte usada pelo gestor não é confiável. Se possível, indique quais podem ser usadas no caso analisado.
O gestor cita norma ou documento aplicável ao fato, mas apresenta interpretação deturpada.	Apresente a interpretação correta da norma ou documento.
O gestor apresenta ofensas.	Ignore as ofensas.

- d. Outras técnicas passíveis de serem utilizadas:
  - Demonstrar que a repetição de determinada prática constatada poderá prejudicar a gestão e os resultados de determinada política pública. Exemplo: “Se todos os órgãos deixarem de licitar nesses casos [...]”;
  - Citar norma ou jurisprudência que sustente a interpretação da CGU sobre os fatos constatados.

### 5.7.3. Orientações para o preenchimento do campo

Além das orientações acima, relativas à argumentação, devem ser consideradas as seguintes:

a. Comprovada, por manifestação do gestor ou exames adicionais, a inconsistência de determinados conteúdos registrados no campo “fato”, não basta esclarecer a situação na análise. É preciso ajustar o texto do registro, removendo a parcela inconsistente e cuidando para não incluir novos elementos, pois estes teriam que ser objeto de nova rodada de manifestação;

b. Na ausência de manifestação do gestor, deve ser informado o seguinte:

*“Diante da ausência de manifestação da unidade examinada após a apresentação dos fatos, a análise do Controle Interno sobre a constatação consta registrada acima, no campo ‘fato’.”*

c. Havendo manifestação do gestor transcrita no campo “fato”, deve ser informado o seguinte:

*“Considerando-se que não houve nova manifestação da unidade examinada sobre esta constatação, após a que está transcrita no campo ‘fato’, a análise do Controle Interno consta registrada no referido campo.”*

d. Considerando-se que a presença da constatação no relatório já indica que “o ponto foi mantido”, tal declaração não deve constar nesse campo. As razões da manutenção do conteúdo devem constar na análise, a qual deve ser suficiente para a compreensão pelos destinatários do documento;

e. Considerando que os argumentos da análise, em si mesmos, já são suficientes para demonstrar os pontos de concordância e divergência entre Controle Interno e gestor, não é recomendável usar o verbo “acatar” (sinônimo de honrar, respeitar, reverenciar, venerar, cumprir e obedecer). Deve-se argumentar objetivamente e declarar que tal informação ou argumento esclarece, comprova, justifica etc.; ou não esclarece, não comprova, não justifica etc.;

f. Nos casos excepcionais em que não houver encaminhamento do relatório preliminar ou do informativo ao gestor, conforme previsto no item “h”, seção 5.6, deve ser registrada, nesse campo, a causa da ausência de encaminhamento e a conseqüente impossibilidade de análise.

Exemplo:

*“Não houve encaminhamento de relatório preliminar ao gestor pelo fato de os trabalhos terem se desenvolvido sob sigilo de justiça. Conseqüentemente, não houve manifestação da unidade examinada.”*

### 5.8. RECOMENDAÇÃO

Consiste na definição das providências que deverão ser adotadas pelo gestor para dirimir as falhas apontadas no relatório. Tem a finalidade de corrigir os atos administrativos irregulares e coibir novas falhas, contribuindo, dessa forma, diretamente para o aperfeiçoamento da gestão pública. No seu preenchimento, devem ser consideradas as seguintes orientações:

- a. As recomendações devem:
- Concentrar-se no propósito de eliminar, mitigar e/ou reduzir a(s) causa(s) identificada(s);
  - Estar de acordo com o princípio da racionalização administrativa e da economia processual;
  - Ser discutidas com o gestor na Reunião de Busca Conjunta de Soluções (em todas as ações de controle em que esse encontro seja aplicável);
  - Ser exequíveis (daí decorre a necessidade de serem discutidas com o gestor);
  - Sempre que possível, especificar as providências a serem implementadas, em seus detalhes operacionais, e os prazos para atendimento, evitando-se o uso de expressões genéricas;
  - Ser tempestivas, ou seja, sugeridas no momento propício para a sua implementação;
- b. Ao elaborar a recomendação, avalie: será possível monitorá-la? Quais pontos de verificação concretos permitirão concluir se ela foi ou não atendida?
- c. Não se deve recomendar o mero cumprimento de norma ou melhorias excessivamente genéricas;

Exemplos de recomendações excessivamente genéricas, que não devem ser utilizadas:

*“Abstenha-se de realizar contratações sem licitar.”*

*“Passe a cumprir a Lei 8.666 de 21 de junho de 1993 quando for contratar serviços de terceiros.”*

- d. Em casos de medidas que devem ser executadas em várias etapas ou que requerem maior tempo para sua execução, deve-se recomendar a criação de um plano de ação ou cronograma que permita o acompanhamento pelo órgão de controle da implementação das etapas da recomendação. Essa é uma forma de permitir que se verifique o eventual não atendimento a uma recomendação ao longo do exercício, o que favorece a atuação tempestiva da CGU;
- e. Não deve haver recomendação de apuração de responsabilidade em casos de simples impropriedades ou de falhas gerenciais e operacionais;
- f. Quando for necessário recomendar “apuração de responsabilidade”, não se deve especificar o tipo (PAD ou sindicância);
- g. As recomendações devem ser iniciadas com o verbo no infinitivo.

Exemplo:

*“Elaborar check-list que contemple os requisitos necessários para que a licitação seja considerada inexigível e disponibilizá-lo aos servidores da área envolvida com o assunto.”*

### **5.8.1. Fiscalização para APG e AEPG**

Nos Relatórios de Fiscalização para APG e AEPG, este campo somente deve ser preenchido em situações em que seja recomendada a reposição de valores ou em casos de inexecução de objeto.

### **5.8.2. Demanda externa e fiscalização por Sorteio**

No Relatório de Demanda Externa e no Relatório de Fiscalização por Sorteios, somente as constatações da primeira parte, vinculadas a temas de competência do gestor federal, devem conter recomendações. Nas constatações registradas na segunda parte, que trata de temas cuja competência primária para adoção de medidas corretivas pertence ao gestor municipal, esse campo não é preenchido.<sup>9</sup>

## **5.9. DESCRIÇÃO SUMÁRIA**

É a síntese de um registro e deve resumir adequadamente a situação existente, motivadora da construção da constatação, facilitando a primeira visualização sobre o teor consignado no campo “fato”. Sugere-se que seja o último campo do registro a ser elaborado, já que, para sua redação adequada, é necessária a clareza sobre a natureza do fato.

Quando a constatação envolver valores tecnicamente fundamentados (cálculos feitos pela CGU, evidenciados em papéis de trabalho), é importante que os números, em moeda nacional, constem na descrição sumária. Esse princípio também se aplica a outros números e quantidades relevantes para o esclarecimento do fato.

Nos relatórios resultantes das auditorias anuais de contas, por exemplo, seu teor é registrado no Certificado; por esse motivo, faz-se necessária a descrição mais detalhada, visto que um mesmo fato, dependendo dos valores envolvidos, por exemplo, pode gerar certificações distintas.

### **5.9.1. Fiscalização por Sorteio**

No Relatório de Fiscalização por Sorteio, as descrições sumárias têm a função de permitir posterior consolidação, o que exige uma redação mais sucinta. Daí, no caso de fato coberto pelo Banco de Recomendações, divulgado pela unidade demandante da OS, deve ser usada a descrição sumária sugerida.

---

<sup>9</sup> Por esse motivo, o sistema “Novo Ativa” não permite a edição do campo.

## **6. INFORMAÇÃO**

Os registros do tipo “informação” devem ser construídos mediante o preenchimento dos seguintes campos: evidência, fato e descrição sumária. Não contêm, pela sua natureza, registros de “recomendação”.

### **6.1. EVIDÊNCIA**

No caso de informação que tenha o objetivo de registrar melhorias, economias identificadas na gestão da unidade ou boas práticas, é importante que se registrem nesse campo os documentos, fatos e levantamentos que respaldaram o registro.

### **6.2. FATO**

Esse campo deve conter o relato da situação positiva (melhorias, economias e boas práticas) da gestão que tenha sido constatada (evidenciada) durante a execução da ação de controle.

Pode também ser utilizado, conforme estabelecido em cada OS e/ou procedimento, para o registro de informações sobre os exames realizados e/ou sobre seu contexto.

#### **6.2.1. Auditoria**

Assim como orientado na subseção 5.1.2. *Auditoria* para as “constatações”, as “informações” devem ser vinculadas, sempre que possível, a um programa e a uma ação governamental.

No Relatório de Auditoria Anual de Contas, devem ser observadas também as seguintes orientações:

- a. Nos Achados de Auditoria, deve ser realizada, para cada ação governamental abordada, a inserção de um registro do tipo “informação”, contendo uma breve contextualização sobre seu objeto e finalidades. Ele serve de introdução às demais constatações sobre a mesma ação, facilitando seu entendimento;
- b. Quando de baixa relevância ou de natureza meramente formal, alguns conteúdos definidos pelo TCU como obrigatórios no Relatório de Auditoria Anual de Contas podem, conforme orientação de procedimentos de cada OS, ser registrados como “informação”;
- c. Os erros ou omissões de informações verificados no Relatório de Gestão (auditoria anual de contas) devem ser informados por esse tipo de registro, tendo em vista a nova sistemática de envio do relatório, que gerou a impossibilidade de o Controle Interno recomendar alterações naquele documento. As omissões e erros no Relatório de Gestão que possam acarretar conclusões equivocadas na avaliação dos atos de gestão, no entanto, deverão ser relatados como “constatação”.

### **6.3. DESCRIÇÃO SUMÁRIA**

Deve sintetizar a melhoria, a economia ou a boa prática identificada nos exames realizados, seguindo a mesma orientação para preenchimento relativa aos registros do tipo “constatação”.

## 7. ANÁLISE

Os registros do tipo “análise” consistem em textos sintéticos, que têm como finalidade apresentar relato de cunho gerencial sobre as diversas áreas abordadas na auditoria anual de contas. Não são segmentados em campos, como ocorre nas “constatações” e “informações”, mas podem demandar, em determinadas circunstâncias, a inserção de “evidência” e “recomendação”. Na sua elaboração, devem ser seguidas, além das orientações da OS executada, as seguintes:

- a. Toda análise deve ser redigida em resposta às “questões de auditoria” contidas no procedimento que orienta a sua elaboração, embora a conveniência da citação das questões deva ser avaliada no contexto da elaboração do registro;
- b. Devem ser informadas, neste campo, as linhas gerais da metodologia utilizada nos exames e a síntese dos seus resultados, conforme método de exposição estabelecido em procedimento da OS executada;
- c. Devem estar devidamente suportadas por informações e constatações que constem do Relatório de Auditoria, comunicando com inteireza as questões essenciais, as quais, devem ser detalhadas nas constatações e informações;
- d. Ainda que, na parte reservada aos Achados de Auditoria de um Relatório de Auditoria Anual de Contas, constem várias constatações e informações sobre um mesmo tema, deverá ser elaborada uma única análise consolidando e sintetizando o conjunto dos registros relacionados ao assunto;
- e. Quando uma “análise” for suficiente para a compreensão dos resultados a que se refere, não haverá necessidade de se elaborarem registros de informações meramente formais na seção reservada aos Achados de Auditoria;
- f. No caso de “análise” sem lastro nos Achados de Auditoria, deve ser inserida “evidência”, conforme as orientações aplicáveis às “informações” e “constatações”;
- g. A recomendação elaborada para um registro do tipo “análise” deve, necessariamente, estar focada em aspectos estruturais da unidade examinada e/ou transversais aos programas e/ou ações executados.

## 8. REVISÃO

A atividade de revisão de relatórios de Controle Interno deve ser baseada em referências técnicas e normativas, quais sejam: a legislação pátria, os normativos emitidos pela própria Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), as orientações contidas neste manual, inclusive o padrão estilístico estabelecido institucionalmente,<sup>10</sup> as orientações ou demandas apresentadas na OS e nos procedimentos a ela vinculados e, no que tange aos aspectos específicos de linguagem, a norma culta brasileira. Assim sendo, o servidor designado para executar a revisão de um relatório deverá lê-lo cuidadosamente, com a finalidade de verificar se os registros ali efetuados estão consistentes do ponto de vista técnico, se atendem ao disposto nas normas e se estão de acordo com o padrão de qualidade definido pela SFC, ou seja, de acordo com o conjunto de referências acima, especialmente com este manual. Para tanto, é essencial que o servidor, antes de iniciar o processo de revisão, certifique-se de ter lido todo o *Manual de Elaboração de Relatórios do Controle Interno* e busque conhecer os assuntos tratados no relatório.

Ao encontrar desconformidades, o revisor deverá informá-las à equipe responsável pela elaboração do relatório. Preferencialmente, quem deverá fazer as alterações solicitadas será o próprio servidor responsável pela elaboração do texto a ser alterado. Se isso não for possível, as alterações deverão ser efetuadas por algum membro da mesma equipe. Se também não for possível, as alterações deverão ser realizadas pelo chefe imediato ou por algum servidor por ele designado.

Deve-se ter em conta que há revisões realizadas a distância, pois feitas nas Coordenações-Gerais de Brasília sobre relatórios elaborados nas unidades da CGU localizadas nos estados, e revisões realizadas no âmbito de cada unidade organizacional, em que os encarregados pela revisão e pela elaboração dos relatórios trabalham no mesmo ambiente. Em cada caso, há oportunidades e dificuldades específicas, mas, em ambos, é imprescindível seguir as orientações abaixo. Antes de expor essas orientações, entretanto, é importante destacar que essas servem não apenas aos servidores incumbidos de realizar a revisão mas também àqueles que elaboram os textos, afinal, o primeiro revisor de um texto deve ser sempre o seu próprio redator.

- a. Verifique se o texto do relatório é dotado de clareza, correção, coerência, objetividade, ênfase, sobriedade e precisão e se está de acordo com a norma culta e com as demais referências citadas no primeiro parágrafo desta seção.
- b. Averigue se os registros são lastreados em papéis de trabalho, os quais devem ser suficientes para permitir que outros servidores possam chegar às mesmas conclusões expressas no relatório e, se necessário, comprovar a veracidade das informações.
- c. Avalie se a “descrição sumária” está coerente com o fato e se o preenchimento dos diversos campos dos registros foi feito de acordo com as orientações constantes neste manual.

---

<sup>10</sup> Os padrões estilísticos constam na subseção 3.2. *Regras gramaticais e estilo*, nos modelos de relatórios divulgados por documentos internos (Memorandos, e-mails etc.) e nas orientações sobre relatoria, contidas nos procedimentos incluídos nas OS.

- d. Leia o texto com atenção a fim de detectar a existência de frases com sentido ambíguo ou jocoso.
- e. Nos casos das OS que contêm questionários, verifique se o conteúdo desses está coerente com os registros efetuados no relatório. Lembre-se ainda que respostas indesejáveis aos questionários, como regra geral, devem gerar constatação.
- f. Quando houver amostra na OS, confira se os locais e pessoas fiscalizados correspondem à amostra selecionada. Se não corresponderem, verifique se há justificativa razoável. Caso não haja, solicite à equipe que apresente novas justificativas.
- g. Observe, nos casos de OS que requerem recomendação, se essas foram inseridas e se correspondem ao Banco de Recomendações, quando for o caso.
- h. Avalie se há informações ou constatações que, devido à sua baixa relevância, não deveriam, mas estão compondo relatório.
- i. Verifique se os conteúdos das tabelas podem ser visualizados na íntegra.

Faz-se necessário que o servidor responsável pela revisão de relatórios siga também as seguintes orientações:

- a. Ao propor alterações, fique atento para não confundir a finalidade de adequar o relatório ao padrão institucional com o desejo de adaptar a redação ao seu próprio estilo;
- b. Em vez de somente apontar uma falha ou lacuna, o revisor pode sugerir um novo trecho e solicitar que os responsáveis pela elaboração do relatório avaliem sua conveniência, quando julgar que essa alternativa seja mais produtiva e viável. Antes, no entanto, o servidor deve se certificar de ter compreendido perfeitamente o trecho em questão;
- c. Ser criterioso na revisão não significa se deter em minúcias. Avalie se as falhas encontradas são significativas e se realmente prejudicam a qualidade do relatório.

### **8.1. REVISÃO REALIZADA NO ÂMBITO DA PRÓPRIA EQUIPE**

Considerando que as ações de controle devem ser realizadas em equipe, recomenda-se que:

- a. Todos os membros, sempre que possível, leiam a íntegra do documento;
- b. Caso, por algum motivo, o relatório não possa ser lido integralmente por todos, cada registro seja lido por, pelo menos, um segundo membro da equipe, que poderá verificar se há algo que precisa ser acrescentado ou esclarecido, a fim de tornar o conteúdo compreensível;
- c. Seja evitada a troca de e-mails; sempre que possível, deve-se optar por um diálogo presencial sobre as falhas dos registros e dificuldades na sua elaboração.

### **8.2. REVISÃO REALIZADA PELAS COORDENAÇÕES-GERAIS**

Quanto às revisões realizadas pelas Coordenações-Gerais, enquanto unidades demandantes, devem ser adotadas, além das orientações das subseções anteriores, as seguintes:

- a. Tendo em vista a distância entre a sede da CGU e as unidades regionais, as revisões realizadas pelas Coordenações-Gerais devem ser registradas por escrito;
- b. Caso haja dúvidas sobre o conteúdo registrado no relatório, o revisor poderá optar por entrar em contato por telefone com a equipe responsável pela elaboração do relatório para, juntos, buscarem as soluções para as dificuldades encontradas. O contato telefônico não dispensa o registro dos aspectos que deverão ser alterados.

### **8.3. ATRIBUIÇÕES DO DIRIGENTE DA UNIDADE EXECUTORA**

Além das orientações acima, os dirigentes das unidades executoras devem estar atentos às seguintes necessidades:

- a. Assegurar, dentro do cronograma de execução de cada OS, momentos para discussão e revisão dos registros;
- b. Evitar ampliações de escopo que possam consumir o tempo reservado para o processamento das demandas decorrentes das revisões realizadas pela unidade executora e pela unidade demandante da ação de controle;
- c. Cuidar para que a execução das atividades de campo ocorra em conformidade com os procedimentos e demais demandas das OS, evitando retrabalho e/ou relatórios incompletos;
- d. Providenciar local adequado para reuniões entre supervisores e equipes sobre os conteúdos dos relatórios, evitando os desgastes que tendem a ocorrer em discussões interrompidas por telefonemas etc.;
- e. Quando for possível a realização de reuniões presenciais, evitar iniciar as discussões por e-mail.

### **8.4. CONCLUSÃO DO PROCESSO DE REVISÃO**

Ao final do processo de revisão, com base nos critérios contidos nesta seção, o revisor deverá estar seguro para concluir se a OS está adequada ao padrão de qualidade da SFC e, portanto, deverá ser homologada, ou se precisará de ajustes. Caso permaneça alguma dúvida ou discordância, revisor e equipe responsável pela elaboração do relatório devem, juntos, buscar as soluções para as dificuldades encontradas, fortalecendo, dessa forma, o espírito de colaboração que deve prevalecer na relação entre as unidades demandantes e as executoras das ações de controle da CGU.

## **REFERÊNCIAS**

GARCEZ, Lucília do Carmo. *Técnica de redação: o que é preciso saber para bem escrever*. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

GARCIA, Othon Moacyr. *Comunicação em prosa moderna*. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1988.

### Servidores que enviaram sugestões

Adonias Fernandes Monteiro, Adriano Augusto de Souza, Ana Carolina Ribeiro Sampaio Lins, Arnaldo Guilherme de Oliveira, Brenno D'Aguiar de Souza, Bruno Martins da Silva, Carlos Eduardo Domenech, Carlos Moraes de Jesus, Daniel Matos Caldeira, Edilson Correia Alves Lima, Edja Holanda Soares, Eduardo Nascimento Lima Sobrinho, Eduardo Nunes Freire, Eliane Viegas Mota, Fernanda Lopes Dantas, Francisco Jose Teixeira Veras, Frank Joaquim Weller, Glauco Soares Ferreira, Gustavo Henrique Tardelli Alves, Isac Elias de Assis Junior, Italo Gervasio Cavalcante, Jonas Carvalho da Silva, Kleberon Roberto de Souza, Lea Marques Oliveira, Leonardo Lins Camara Marinho, Luiz Fernando Menescal, Marcele Cristina Mattioda Damasceno, Marcial Ramão Perez, Mário Marques Diniz, Marisa do Carmo de Oliveira, Nilton Carvalho de Sousa, Oscar Ruben Reyes Livera, Patricia Yuri Kochi, Paulo Roberto Alves Cavendish, Renato Barbosa Medeiros, Ricardo Soares Santos, Roberta Silveira Seabra, Robertson Barros de Oliveira, Rogerio Alves da Silva, Romanos Jorge Simão, Ronaldo Machado de Oliveira, Savio Luiz Pereira Nascimento, Sidney Cardoso Vanderlei, Walber Alexandre de Oliveira e Silva, Waldemar Manfred Seehagen.