ANA RITA GONÇALVES LARA

ESTUDO DAS AÇÕES DE AUDITORIA PROMOVIDAS PELAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS DO TRABALHO

Belo Horizonte

2015

Ana Rita Gonçalves Lara

Estudo das ações de auditoria promovidas pelas unidades de controle interno dos Tribunais Regionais do Trabalho

Monografia apresentada à Fundação João Pinheiro como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública

Banca Examinadora

Prof. Dr. Leonardo de Araújo Ferraz - Orientador

Profª Me. Isabella Virgínia Freire Biondini - Avaliadora

Belo Horizonte, 23 de março de 2015

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem as suas bênçãos não seria possível a realização deste trabalho;

Aos meus pais, cujos valores e exemplo sempre nortearão as minhas ações;

Aos meus filhos muito amados, que sempre me inspiram a ser uma pessoa melhor e que carinhosamente souberam respeitar os meus estudos e entender as minhas ausências;

Ao meu orientador, Professor Leonardo Ferraz, por ter acreditado no meu potencial;

Aos meus colegas da Secretaria de Controle Interno do TRT/3ª Região, cujo valioso apoio muito colaborou para a consecução deste trabalho.

"Você nunca sabe que resultados virão da sua ação.
Mas se você não fizer nada,
não existirão resultados."
(Mahatma Gandhi)

" - Não importa o que você faça,
nunca será mais do que uma mísera gota
em um oceano infinito.
- Mas o que é um oceano,
senão uma infinidade de gotas?..."
(extraído do filme "*A viagem*")

RESUMO

O presente trabalho visa analisar as ações de auditoria propostas pelas unidades de controle interno dos Tribunais Regionais do Trabalho, a partir dos dados constantes dos respectivos Planos Anuais de Auditoria, publicados nos sítios eletrônicos dos Regionais, em função dos parâmetros fixados pela Resolução n° 171/2013 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que veio padronizar as atividades de auditoria e fiscalização, no âmbito do Poder Judiciário. Academicamente, uma análise estruturada da atuação das unidades de controle interno na esfera do Judiciário Trabalhista se faz bastante proveitosa, uma vez que este é um campo ainda pouco explorado. O estudo foi desenvolvido através de pesquisa bibliográfica e documental, com uma abordagem sobre o controle da Administração Pública, em especial no que se refere à evolução do controle da atuação estatal à luz da legislação brasileira e das modalidades de controle. Foi feito um levantamento de como as fontes de pesquisa definem o controle externo, o controle interno, nas várias acepções ligadas ao termo, a auditoria interna, o sistema de controle interno e as unidades de controle interno. Complementado por uma pesquisa dos Planos Anuais de Auditoria publicados pelos Tribunais Regionais do Trabalho para os exercícios de 2014 e 2015, o estudo verificou as atividades programadas pelas unidades de controle interno dos Regionais para os referidos exercícios. Os dados foram sistematizados e confrontados com a classificação adotada pela Resolução do CNJ, traçando um panorama sobre como as auditorias de controle interno vêm sendo realizadas e sobre os desafios para o aperfeiçoamento das atividades das unidades de controle interno do Poder Judiciário Trabalhista.

Palavras-chave: Administração Pública, Controle Interno, Sistema de Controle Interno, Auditoria Interna, Unidades de controle interno.

ABSTRACT

This work seeks to analyze the auditing actions proposed by the internal control units of the Regional Labor Courts, from data within Annual Auditing Plans, published in those Courts' websites, and regarding the parameters set by the Resolution no. 171/2013 by National Justice Council (NJC), which standardized auditing and supervision activities, within the bounds of the judiciary. Academically, a structured analysis on the internal control units' acting in the labor judiciary's sphere reveals itself to be quite profitable, once this field remains largely unexplored. The study was developed through bibliographic and documentary research, with an approach to Public Administration's control, and with special regard to the evolution of State action's control under Brazilian law and control modes. We conducted a survey on how research sources define external control, internal control, in its many meanings, internal audit, internal control system, and internal control units. Complemented by a research on the Annual Auditing Plans published by the Regional Labor Courts for the exercises of 2014 and 2015, the study verified the activities which were programmed by those Courts' internal control units for said exercises. The data were systematized and compared with the classification adopted by NJC's Resolution, tracing a panorama on how internal control audits have been made and on the challenges facing the improvement of the activities of the labor judiciary's internal control units.

Keywords: Public Administration, Internal Control, Internal Control System, Internal Audit, Internal control units.

LISTA DE QUADROS

LISTA DE ABREVIAÇÕES E SIGLAS

AGU	Advocacia Geral da União
CC	Casa Civil
CCAUD	Coordenadoria de Controle e Auditoria
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CISET	Secretaria Setorial de Controle Interno
CJF	Conselho da Justiça Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CR	Constituição da República
CSJT	Conselho Superior da Justiça do Trabalho
DEJT	Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho
DN	Decisão Normativa
EFS	Entidades de Fiscalização Superior
GRCI	Gerências Regionais de Controle Interno
IFAC	*International Federation of Accounts*
IIA	*International of Internal Auditor*
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	*International Organization of Supreme Audit Institutions*
JE	Justiça Eleitoral
JT	Justiça do Trabalho
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MARE	Ministério de Administração e Reforma do Estado
MD	Ministério da Defesa
MF	Ministério da Fazenda
MP	Ministério Público
MRE	Ministério das Relações Exteriores
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade

ONG	Organizações Não Governamentais
PAA	Plano Anual de Auditoria
PAAC	Plano Anual de Auditoria e Controle
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PJe	Processo Judicial Eletrônico
PJe/JT	Processo Judicial Eletrônico da Justiça do Trabalho
PPA	Plano Plurianual
PR	Presidência da República
SCI	Sistema de Controle Interno
SECON	Secretaria de Controle da Justiça do Trabalho
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SPCI	Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STM	Superior Tribunal Militar
SUSPAD	Suspensão de Processo Administrativo Disciplinar
TAG	Termo de Ajustamento de Gestão
TC	Tribunal de Contas
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCEMG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCG	Termo de Compromisso de Gestão
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
TJDFT	Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios
TJM	Tribunal de Justiça Militar
TRT	Tribunal Regional do Trabalho
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TST	Tribunal Superior do Trabalho
UCI	Unidade de Controle Interno
UCI/AI	Unidade de Controle Interno e Auditoria Interna

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo apresentar as questões que nortearam a pesquisa, com uma breve contextualização do tema e a formulação do problema que orientou todo o trabalho desenvolvido. Serão apresentados os principais objetivos da pesquisa, a delimitação do estudo e a indicação de sua relevância.

A Administração Pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de Direito. Para que isso aconteça, é necessário que o Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o seu cumprimento. São vários os mecanismos de controle, perpassando por todos os órgãos e entidades da Administração Pública, em todos os níveis.

Cada órgão e entidade pública tem o seu próprio sistema de controles internos e, dentro desse sistema, encontra-se a unidade de controle interno, setor responsável por exercer função avaliativa e fiscalizatória da própria organização. As unidades de controle interno desempenham uma função composta de atividades de supervisão - ou seja, fiscalização, avaliação e monitoramento - realizadas sobre as atividades administrativas do próprio órgão em que estão inseridas, devendo aferir se os controles adotados pelo referido órgão são adequados e suficientes.

A importância da atuação das unidades de controle interno vem sendo consagrada ao longo dos últimos anos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e, no âmbito da Justiça do Trabalho, também pelo Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSJT) – órgãos de controle externo que têm se ocupado de questões pertinentes à estrutura e atuação das referidas unidades.

Entretanto, o controle na administração pública sempre foi objeto de questionamentos, principalmente quanto aos seus resultados, e tanto não poderia ser diferente em relação às unidades de controle interno. Ante as crescentes exigências dos Conselhos Superiores e dos órgãos de controle externo, tais unidades têm buscado aperfeiçoar os seus

mecanismos de atuação, incorporando avanços na formulação conceitual das atividades de auditoria a serem desenvolvidas e no aprimoramento dos trabalhos realizados, de modo a contribuir para o desenvolvimento de uma atuação de maior efetividade junto às respectivas organizações.

O CNJ, através da Resolução n° 171, de 01.03.2013, determinou a obrigatoriedade de as unidades de controle interno do Poder Judiciário elaborarem e publicarem Plano Anual de Auditoria, incorporando atividades de acordo com os padrões internacionais de auditoria e com as Normas Brasileiras editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Com a edição da citada Resolução, as unidades de Controle Interno do Poder Judiciário passaram a ter uma maior possibilidade de diversificação de suas atividades de auditoria, avançando para além dos tradicionais exames baseados em critérios formais e legais de modo a também avaliar as ações segundo indicadores de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e a mitigação de riscos.

Todavia, em vista das novas atribuições e exigências de atuação que vêm sendo conferidas às unidades de controle interno, é possível que estas unidades necessitem de um maior aporte de recursos ou mesmo de ações de capacitação para fazer frente a tais demandas.

1.1 Justificativa do estudo

Em qualquer trabalho científico, faz-se necessário evidenciar as razões teóricas e os motivos práticos que justifiquem a sua realização. Nesta seção, apresentam-se as razões e os motivos que ensejaram o presente estudo.

O Direito Administrativo tem sofrido consideráveis alterações nos últimos anos; dentre elas, a nova concepção de Administração Pública, com foco na gestão gerencial e no princípio da eficiência. Tais inovações alcançaram os setores/unidades de controle interno das instituições, cuja evolução mais significativa concentra-se na perspectiva de atuação, que vem deixando de se basear nos processos para se concentrar nos resultados.

Inicialmente, as atividades promovidas pelas unidades de controle interno dos diversos órgãos da Administração Pública centravam-se unicamente na conferência de informações prestadas pelos gestores e na confirmação da existência dos bens e valores demonstrados. Posteriormente, as atividades e ações de auditoria passaram a priorizar a identificação de irregularidades e fraudes. O enfoque atual das atividades de auditoria passou a incorporar, em seu escopo, questões como os riscos do negócio e a governança corporativa, baseando-se na visão dos processos organizacionais com uma orientação global, holística e sistemática, e não somente na verificação da conformidade legal e normativa de atos.

Na nova concepção, as atividades de controle e auditoria devem se deslocar de um olhar prioritariamente voltado para o processo e focado na verificação formal do cumprimento de prescrições legais para um olhar voltado para a análise dos resultados, comprometido com objetivos e efeitos e com a análise do impacto das medidas adotadas pelo gestor. Busca-se uma atuação melhor das unidades de controle interno, menos estática, mais prospectiva, que adicione valor à instituição em que está inserida e melhore as operações da organização, produzindo informações de qualidade para a tomada de decisões e contribuindo efetivamente para o alcance de seus objetivos.

A partir da edição da Resolução CNJ n° 171, espera-se que esse novo modelo passe a ser adotado, de forma padronizada, pelas unidades de controle interno dos órgãos do Poder Judiciário. Não se trata de excluir, do rol das atividades promovidas por essas unidades, a apreciação de conformidade legal; ao contrário, a análise de legalidade e os critérios que a envolvem devem ser permanentemente aferidos. O que se busca nesse novo modelo é a coexistência harmônica entre a análise de legalidade e a avaliação da eficiência administrativa, e não a exclusão de qualquer um deles.

O presente estudo mostra-se, portanto, relevante em função da falta de informações e estudos acadêmicos que tratem diretamente das atividades de auditoria promovidas pelas unidades de controle interno da Justiça Trabalhista brasileira.

A compreensão dos resultados efetivamente produzidos por essas unidades justifica-se pela própria necessidade de aprimorar a sua atuação, de forma a que possam atingir a sua finalidade última, que é a de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública.

Espera-se que essa pesquisa ofereça contribuições para tal compreensão e para o processo de padronização das atividades de auditoria e fiscalização, no âmbito das unidades de controle interno dos Tribunais Regionais do Trabalho, e que forneça subsídios à discussão para o desenvolvimento de estratégias e parâmetros para elaboração de políticas administrativas, com a fixação de uma estrutura compatível de recursos humanos e logísticos que possibilite a estas unidades desempenhar eficazmente suas atividades de auditoria, agregando valor às respectivas organizações com foco no futuro, sem prejuízo da legalidade.

1.2 Definição do problema

Este trabalho buscou analisar as ações de auditoria propostas pelas unidades de controle interno dos Tribunais Regionais do Trabalho, a partir dos respectivos Planos Anuais de Auditoria publicados, em função dos parâmetros fixados pela Resolução n° 171 do CNJ, que veio padronizar as atividades de auditoria e fiscalização no âmbito do Poder Judiciário.

O presente estudo partiu da hipótese de que, apesar da importância de atuação das unidades de controle interno da Administração Pública consagrada ao longo dos últimos anos pelos órgãos de controle externo, as atividades auditoria promovidas por essas unidades, no âmbito do Judiciário trabalhista, ainda estão muito centradas no modelo tradicional (de conformidade), inspecionando e revendo atuações e decisões passadas, carecendo de ações voltadas para a avaliação da efetividade dos programas e das ações institucionais, para o planejamento estratégico dos Regionais, para a gestão de riscos e para o aprimoramento da gestão administrativa.

Neste contexto, passa-se, a partir dos objetivos elencados a seguir, a desenvolver o problema de pesquisa apresentado.

1.3 Objetivos da pesquisa

Diante do problema de pesquisa apresentado, passa-se a determinar os objetivos que se desejam alcançar com este trabalho, desde o de natureza geral até os específicos.

O presente trabalho possui, como objetivo geral, fazer uma análise das ações de auditoria propostas pelas unidades de controle interno dos Tribunais Regionais do Trabalho brasileiros, a partir dos respectivos Planos Anuais de Auditoria, publicados nos anos de 2013 e 2014, identificando-as e classificando-as conforme os parâmetros fixados pela Resolução n° 171 do CNJ.

Traçado o objetivo geral, passa-se à formulação dos objetivos específicos. Estes visam ao estabelecimento das metas de cujo alcance depende a consecução do objetivo geral e consistem em instrumental para atingi-lo, aplicando-o a uma situação particular.

Assim, para identificar e classificar as ações de auditoria previstas nos Planos Anuais de Auditoria dos Tribunais Regionais do Trabalho, foram estipulados os seguintes objetivos específicos:

a) Apresentar questões relativas ao tema do controle da Administração Pública, conceitos, contexto histórico, práticas de controle e auditoria e o novo paradigma recomendado pelos órgãos de controle externo;
b) verificar as ações de auditoria propostas pelas unidades de controle interno dos Tribunais Regionais do Trabalho, em seus Planos Anuais de Auditoria;
c) confrontar os dados obtidos e os parâmetros fixados pela Resolução n° 171 do CNJ;
d) sistematizar os dados para concluir quais os principais tipos de auditoria realizadas pelas unidades de controle interno do Judiciário Trabalhista brasileiro.

1.4 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, da seguinte forma: Neste primeiro, apresenta-se o tema proposto, a justificativa para o estudo em questão, o problema de pesquisa, os objetivos que se desejam alcançar e a organização do estudo.

No segundo capítulo é apresentada uma revisão da literatura sobre a temática proposta, abordando-se o controle da Administração Pública e buscando trazer à baila os conceitos ligados ao controle, de modo geral, à *accountability* e à governança, mencionando a evolução histórica deste controle e as classificações existentes. Dedica-se especial atenção aos

controles externo e interno, apresentando o controle externo exercido pelos Poderes Legislativo e Judiciário, o controle social e o exercido por órgãos e instituições específicas. São tratados os conceitos ligados à expressão "controle interno", em suas várias acepções, delimitando o referencial adotado na pesquisa. Apresenta-se uma breve análise da organização do Sistema de Controle Interno na esfera federal, fazendo-se, ainda, uma abordagem sobre as unidades de controle interno no setor público, em especial as que integram a Justiça do Trabalho.

O terceiro capítulo expõe a metodologia da pesquisa, apresentando a sua caracterização, os procedimentos para a coleta e a análise dos dados, bem como as limitações do método.

O quarto capítulo trata das ações de controle e auditoria previstas pelas unidades de controle interno dos diversos TRTs e constantes dos respectivos Planos de Auditoria Anual, com o exame das ações propostas por cada unidade e a análise dos dados obtidos na pesquisa.

No quinto e último capítulo, apresentam-se as conclusões finais deste trabalho, bem como as sugestões para outras pesquisas referentes às unidades de controle interno do Judiciário Trabalhista.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A Administração Pública e sua relação com o controle

Esta seção destina-se a uma breve contextualização sobre a relação entre Administração Pública e controle, a partir da qual o presente trabalho foi concebido e desenvolvido.

O Direito Público diferencia-se do Direito Privado uma vez que, enquanto o segundo destaca-se pela autonomia de vontade, o primeiro é marcado pela função pública, ou seja, pelo dever de atender ao interesse da sociedade.

Conforme consagrada doutrina de Meirelles (2006, p. 88), "Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza".

A Administração Pública é dotada de poderes e prerrogativas que a privilegiam e a colocam em posição de superioridade em relação a terceiros. Por outro lado, incide sobre ela uma série de limitações e de sujeições mais rigorosas do que as incidentes sobre os particulares, tudo para que se imprima ao gerenciamento do interesse público uma postura impessoal, que não sirva para beneficiar ou desfavorecer.

É característica da Administração Pública a obediência compulsória aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. Por isso, o poder público tem o dever de licitar, obedecer a prazos e ritos processuais, motivar decisões, dar publicidade aos atos com datas predeterminadas pela legislação, dentre outros.

Também é princípio constitucional que a gestão pública deve ser eficiente. Em função disso, a gestão tem de ser conduzida utilizando-se dos mesmos conceitos e técnicas de

gestão empresarial, adaptando-os ao setor público. Cabe ao administrador público planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos, técnicos e materiais postos à sua disposição, devendo, sobre esta gestão, prestar contas (*accountability*). Essa é a inteligência decorrente do art. 15 da Declaração do Homem e do Cidadão, de 1789, o qual preceitua que "A sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração" (MEDAUAR, 2013, p. 422).

O dever de prestar contas sobre a gestão é inerente a toda atividade pública (Constituição da República do Brasil de 1988, art. 70) e sua importância assume maior relevância, se comparado à iniciativa privada, uma vez que, na esfera pública, são sempre geridos recursos de terceiros, nunca próprios. Em vista disso, existe a necessidade de instrumentos de controle para aferir a correta utilização dessa responsabilidade.

A prestação de contas sobre as despesas públicas atende a uma necessidade básica das sociedades democráticas, qual seja, o estabelecimento de limites das ações dos governantes, através da responsabilização dos gestores públicos pelos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade. Por isso, o controle sobre as prestações de contas na Administração Pública, mais do que uma necessidade, é um dever (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 15).

O controle é elemento essencial ao Estado de Direito, entendendo-se esse controle não como redução de direitos, mas sim *compatibilização* destes direitos, harmonizando-os para uma boa convivência social. Tem como finalidade assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. Assim, uma adequada e eficiente estrutura de controle é pressuposto para a boa administração – o que, em última instância, constitui direito de todo administrado.

Segundo Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011, p. 132), o controle da Administração Pública pode ser estudado por diferentes ângulos, dependendo do enfoque que se pretenda dar ao assunto. Nesse sentido, o controle pode estar focado na conduta do gestor, nos resultados por ele obtidos na concretização das políticas públicas, bem como na ótica do gasto público.

E esse controle deve ser exercido não apenas no que se refere às contas do gestor, mas também, com relação aos demais atos realizados pelos agentes públicos, uma vez que qualquer atuação administrativa estará condicionada aos princípios expressos na Constituição Federal. A essência do controle deve se voltar para responder como os recursos estão sendo utilizados e como os cidadãos são informados desse uso. Em outras palavras, o controle da Administração Pública não deve se prestar, apenas, à redução do desvio de bens ou recursos públicos, mas, também, envolver a verificação de que o poder atribuído ao Estado está sendo manejado de forma correta e eficiente, produzindo resultados satisfatórios e atendendo às necessidades coletivas.

Por isso, o tema do controle liga-se também à questão da visibilidade e transparência no exercício do poder estatal, além de relacionar-se profundamente com o tema da improbidade, pois se os mecanismos de controle sobre a Administração Pública se mostrassem mais eficientes, os índices de corrupção e de obtenção de vantagens ilícitas tenderiam a ser menores (MEDAUAR, 2013, p. 422).

A necessidade de controle é inerente ao poder de administrar, uma vez que a fiscalização e a revisão de qualquer atividade não são tarefas estranhas à administração, a qual deve ser entendida como um processo desenvolvido em diferentes etapas, que compreendem, além do planejamento e da execução, o controle e a avaliação (FURTADO, 2013, p. 857).

Com isso, tem-se que o controle é uma das atividades da administração que possibilita não apenas aferir os resultados obtidos na gestão mas, também, orientar as atividades para a busca de melhores resultados.

De acordo com Silva (2002, p. 03), a função de controle está presente em todos os níveis das organizações, atuando em todos os processos, e é uma responsabilidade inerente aos postos de comando, sendo esta responsabilidade proporcional à altura do posto ocupado na cadeia hierárquica; portanto, intrinsecamente interligada à noção de poder.

Entretanto, Fernandes (2013, p. 36) assinala que "controle" e "poder" são expressões que nem sempre estiveram associadas, chegando mesmo a ser antagônicas, uma vez que a ausência do primeiro podia ser entendida como a expressão máxima do segundo. Segundo o autor, a síntese do controle seria limitar o poder.

No mesmo sentido, Cavalheiro e Flores (2007, p. 27) afirmam que, historicamente, o conceito da palavra "controle" foi cercado de polêmicas e incompreensões, na medida em que, por diversas vezes, ela vem sendo entendida única e exclusivamente como um ato de interferência de profissionais com o fito de verificar falhas e irregularidades.

Tal concepção pode derivar do sentido dado, nos países de origem latina, ao termo *controle* como sinônimo de *verificação* ou *exame*. Nos países anglo-saxões, por sua vez, dá-se ao termo o sentido de *guia*, *impulso corretivo*, indicando uma ideia de proatividade, de preocupação muito mais na prevenção de erros do que no julgamento ou condenação, após o seu cometimento (CONTI e CARVALHO, 2011, p. 202).

É nessa última direção que vem evoluindo a noção de controle no Direito Administrativo contemporâneo, superando-se a visão de "polícia" e passando este a ser reconhecido como uma das ferramentas de que dispõe o gestor público para alcançar as metas planejadas.

Peter e Machado (2007, p. 22) destacam que os controles formais aplicados às organizações públicas vêm se adaptando à evolução da Administração Pública, passando a adotar uma postura preventiva, com ênfase no controle *a priori* dos procedimentos, com base na prevenção, orientação e correção, fundamentando-se no paradigma da administração gerencial, em substituição ao modelo burocrático tradicional, baseado no pressuposto da desconfiança em relação ao administrador.

Todavia, Medauar (2013, p. 423) adverte que a avaliação dos diversos controles institucionalizados no Brasil revela insuficiências e pouca efetividade, sendo necessário o aprimoramento das técnicas e atividades fiscalizadoras e de prevenção.

Na mesma esteira de entendimento, a avaliação de Police Neto, Gomes e Levy (2012, p. 09), como se segue:

> "Apesar de seu avanço significativo nas últimas décadas, o controle da atuação estatal no Brasil continua ainda muito precário e formal, restringindo-se a aspectos administrativos e econômicos, revelando-se insuficiente para atender às demandas atuais da Sociedade frente ao Estado. A soberania popular, fundamento do Estado Democrático, embora

> frequentemente invocada nos discursos e mesmo na legislação, continua ainda na prática muito distante da nossa cultura cívica, com sérios prejuízos à coletividade".

Continuam os autores:

> "A nosso ver, a atuação do agente público, para ser verdadeiramente democrática, há de estar integrada por três dimensões que, embora distintas, alimentam-se mutuamente e na atualidade convergem entre si: a Eficiência Administrativa, a Eficácia Social e a Legitimidade. E todas elas necessitam ser controladas.
> A Eficiência Administrativa garante os melhores resultados do funcionamento da máquina estatal. A Eficácia Social assegura que o Poder atenda e dê respostas ao cidadão, às aspirações da sociedade. E, finalmente, a Legitimidade, respeitando a soberania popular, outorga ao Estado a necessária autoridade para atingir os fins para o qual ele existe.
> As dinâmicas por meio das quais estas dimensões da atuação pública se relacionam são um produto histórico, foram sendo construídas e desconstruídas ao longo do tempo, conforme a evolução e a modificação da Sociedade. Não surgiram ao mesmo tempo nem com a mesma importância, mas paulatinamente vão se entrelaçando de forma cada vez mais intrincada e estreita.
> Elas, contudo, nos dão um importante caminho para vencer os desafios atuais, pois, em todas as crises anteriores, a resposta dada pela História foi a incorporação de novos atores no processo político e a ampliação dos poderes e métodos de Controle. Assim, do patrimonialismo feudal, no qual não há nenhuma distinção entre o público e o privado e apenas tênues controles morais, passa-se ao Controle Interno do Absolutismo, voltado para administrar de forma menos arbitrária os assuntos do Estado, em especial suas necessidades econômicas e seus recursos militares. Do absolutismo se passa a um Estado tripartite no qual as áreas Executiva, Legislativa e Judiciária estabelecem um sistema de freios e contrapesos, criando-se o Controle Externo de cada Poder.
> Por fim, a justificação baseada em elementos hieráticos, ideológicos ou racionais cede lugar à prestação de contas a parcelas cada vez maiores da população, devendo por fim ser submetida às urnas em regime de sufrágio universal para ter Legitimidade.
> Somente recordando essa evolução é que teremos condições de estabelecer as bases para que os controles de eficiência, eficácia e legitimidade possam convergir em um sentido democrático pleno, reforçando a comunicação e a confiança entre Sociedade e Poder, tão necessários nos tempos em que vivemos" (POLICE NETO, GOMES e LEVY, 2012, p. 09).

Por tudo isso, temos que, conforme ressaltado por Meirelles (2006, p. 662), o controle é extremamente necessário para se garantir que a Administração Pública mantenha suas atividades sempre em conformidade com as exigências do bem comum e com os princípios consagrados na Constituição brasileira e nas diversas regras expressas em atos normativos, tornando legítimos os seus atos e afastando-os da nulidade.

Entretanto, os controles da Administração Pública ainda possuem um viés predominantemente voltado para aspectos financeiros e de cumprimento legal. Assim, esses controles devem avançar para além dos tradicionais parâmetros formais e legais, avaliando também as ações e programas de governo, de forma a contribuir para a melhoria do desempenho destas ações e programas e garantir à sociedade informações fidedignas sobre tal desempenho. Somente na medida em que existirem controles efetivos e permanentes do poder público é que poderemos confiar que esse poder não apenas emane do povo[1], mas também seja exercido *para* o povo e *por* ele.

2.2 O Controle na Administração Pública

Esta seção destina-se à apresentação de algumas questões relativas ao controle da Administração Pública, como os conceitos de controle, *accountability* e governança, a evolução histórica do controle da Administração Pública à luz da legislação brasileira e as modalidades de controle consagradas pela doutrina.

O termo "controle", na acepção popular da palavra, assume várias conotações: pode significar autoridade, influência, governo; pode ser entendido como moderação, comedimento, capacidade de conter-se, de evitar excessos, de autodomínio; pode referir-se a algum dispositivo, sistema ou aparelho que regule o mecanismo de máquinas e equipamentos; pode, também, ser sinônimo de verificação, de acompanhamento, exame, constatação.

Medauar (2012, p. 20) aponta, ainda, outras conotações, quais sejam: dominação (subordinação, centralização, monopólio); direção (comando, gestão); limitação (regulamentação, proibição); vigilância ou fiscalização (supervisão, inspeção, censura); registro (identificação, equivalência, autenticação).

---

[1] Artigo 1°, parágrafo único, da Constituição Federal: "Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição".

Segundo o dicionário Aurélio, são significados de controle: vigilância, exame minucioso; inspeção, fiscalização, comprovação; lugar onde se faz a verificação de alguma coisa; domínio; ato de dirigir um serviço orientando-o do modo mais convincente[2].

De acordo com Silva (2002, p. 02), "controlar um objeto significa influenciar seu comportamento de modo a obter um resultado desejado".

Na visão de Cavalheiro e Flores (2007, p. 27), "controlar significa comparar o que foi feito por um padrão, com o que deveria ser feito".

Para Furtado (2013, p. 859), o controle é a "possibilidade de verificação e correção de atos ou de atividades".

Assim, de forma genérica, pode-se afirmar que controle é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado.

No entanto, para se entender o controle da Administração Pública, tem-se primeiro que delimitar que essa administração é qualidade de quem não é proprietário (MEIRELLES, 2006, p. 84).

Administrar, gerenciar, cuidar da coisa pública é gerir um patrimônio que é de toda a sociedade, de cada indivíduo e de todas as pessoas, simultaneamente. O patrimônio público, antes de pertencer ao grupo de autoridades responsável pela gestão governamental, é propriedade coletiva, e como tal deve ser vigiado por todos. Assim, para se garantir a realização do interesse coletivo, a lei prevê não apenas a atuação administrativa, mas também o controle dessa atuação.

Maffini (2008, p. 216) faz o seguinte registro:

> "O Estado de Direito corresponde a um conceito de Estado que cria uma ordem jurídica e, sobretudo, que se encontra **sob** essa ordem jurídica. Demais disso, todas as formas de atividade estatal – especialmente a função administrativa – consistem em modos de exercício de poder (função

[2] Conforme consulta feita ao sitio eletrônico *Aurélio Dicionário* online *de português*, disponível em:<http://www.dicionariodoaurelio.com/controle>, acesso em 11.09.2014.

> pública). Num regime jurídico que se pretenda legítimo, as normas de atribuição de poder devem ser necessariamente acompanhadas de modos de controle". (destaque nosso)

São diversas as contribuições acadêmicas e doutrinárias quanto à conceituação do controle da Administração Pública e seus objetivos.

Na lição de Gasparini (2004, p. 791), o controle da Administração é a "atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente".

Para Castro (2007, p. 95), "a finalidade do controle da Administração Pública, em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhe são repassados de maneira responsável, eficiente e moral".

Carvalho Filho (2003, p. 751) já havia definido o controle da Administração Pública como sendo "o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder." Desta concepção, ressai que a fiscalização e a revisão seriam os elementos básicos do controle.

Moreira Neto (2009, p. 632) também destaca que os objetivos do controle seriam basicamente fiscalizar e corrigir. O primeiro, destinando-se ao exame e reexame, visando identificar possíveis desconformidades, em temos de legalidade ou de mérito; o segundo, dirigindo-se à eliminação da ilegalidade ou da ilegitimidade na atividade administrativa.

A mesma ênfase aos elementos de fiscalização e correção é dada por Di Pietro (2013, p. 798), segundo a qual o controle da atividade administrativa pode ser definido como o poder de fiscalização e correção que os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo exercem sobre a Administração Pública, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Entretanto, a partir dos anos 90 um novo modelo de gestão passou a ser adotado, com a aplicação gradual, ao Estado e suas organizações, de um conjunto de tecnologias gerenciais privadas no setor público. Iniciou-se a serviço de um ideal neoliberal de enxugamento, controle e eficiência, expandindo-se em múltiplas direções, buscando melhorar a qualidade dos serviços e políticas públicas, bem como tornar o Estado mais sólido, democrático e cidadão (MARTINS e MARINI, 2010, p. 18).

Em face das crescentes exigências sociais, a Administração passou a voltar-se, cada vez mais, para os beneficiários dos serviços públicos, dando maior ênfase à qualidade desses serviços e à responsabilidade dos gestores. Esse processo de transição da Administração Pública burocrática brasileira para a Administração gerencial ampliou o foco das atividades dos órgãos de controle.

Enquanto a Administração estritamente burocrática pautava-se na supervisão cerrada, em regulamentos rígidos e na auditoria de procedimentos, a administração com enfoque gerencial prioriza o controle por resultados, com ênfase na eficiência, eficácia, redução de custos e gestão flexível, por meio da auditoria operacional, além de examinar aspectos relativos à conformidade.

Albuquerque (2007, p. 07) aponta que as mudanças no modelo de gestão pública repercutiram na forma de atuação dos organismos de controle, cujo enfoque passou do *controle de processos* para o *controle de resultados*, na busca de um aumento da efetividade e eficiência do setor público, passando-se a priorizar o desempenho e relativizando-se a importância do controle voltado para a legalidade e para os demonstrativos financeiros.

Também Mileski (2011, p. 211) destaca a renovação da atividade fiscalizadora decorrente da reforma administrativa, com a modernização, por parte dos órgãos de controle, dos procedimentos e da compreensão das novas situações a serem controladas, devendo as atividades de controle ter os mesmos atributos dirigidos à Administração, ou seja, ser um controle eficiente, eficaz, probo e transparente.

Assim, para avaliar se o gestor público atua com economia, eficiência, eficácia e de acordo com as normas legais, os órgãos de controle devem atuar não apenas com foco na

conformidade, mas também no desempenho, de maneira que essas ações se complementem (ZYMLER, 2013, p. 176).

Por um lado, estão as ações mais tradicionais no controle da gestão pública, por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público. Por outro, as orientações mais recentes do controle com foco nos resultados vêm exigindo esforços dos órgãos de controle que buscam, além de garantir a conformidade da gestão, avaliar o desempenho de atividades, projetos, programas e políticas.

Medauar (2012, p. 17) faz a seguinte advertência:

> "Embora tenha ocorrido, no Brasil, melhoria nos controles, [isso] ainda é insuficiente. Torna-se mister prosseguir no aprimoramento dos controles, institucionalizados ou não, para que a Administração e seus agentes atendam, de modo efetivo, os [sic] verdadeiros interesses e direitos da população, no caminho da moralidade, da legalidade, da eficiência e do correto uso dos recursos públicos".

Concluindo esta seção, tem-se que o sistema de controles hoje existente, a despeito de seus méritos, não tem sido suficiente para coibir os desvios que vez por outra são noticiados. Portanto, o aprimoramento do controle perpassa pela utilização de mecanismos que previnam abusos e irregularidades, propiciem condições para alteração de rumos e promovam punições aos responsáveis.

Vinculados ao Controle da Administração Pública, dois outros temas - *Accountability* e Governança – também estão na agenda da Administração Pública brasileira, como mecanismos que buscam propiciar uma administração mais eficiente, eficaz e transparente. Na próxima seção, será feita uma rápida abordagem sobre eles.

2.2.1 Controle, *Accountability* e Governança

Accountability é um termo da língua inglesa, sem tradução exata para o português, que remete à idéia de prestação de contas, ou seja, à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus membros.

Nesse sentido é a definição de Peixe (2002, p. 149, *apud* Lima, 2012, p. 39), para quem *accountability* representa a obrigação que a organização tem de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

Na mesma linha, Britto (2014, p. 55) afirma que a *accountability* "representa o compromisso 'ético e legal' de responder por uma responsabilidade delegada", presumindo-se a existência de duas partes: uma (*principal*) que confere a responsabilidade de gestão dos recursos e outra (*agente*), que a aceita com o compromisso de administrar os recursos e de prestar contas de como usou a responsabilidade conferida, respondendo por todos os atos que praticar no exercício desse mandato.

No setor público, pode-se considerar que o *principal* (delegante de recursos) seria a sociedade, pois, como já ressaltado anteriormente, a Constituição da República destaca que todo poder emana do povo. Os *agentes* seriam os gestores que aplicam os recursos públicos e a *accountability*, portanto, pode ser entendida como o processo contínuo de prestação de contas, desde os gestores (agentes/delegados) até a sociedade (principal/delegante).

Não obstante essa definição represente a opinião de vários autores sobre o tema, é de se registrar que o termo "*accountability*" abriga um conceito maior do que apenas a prestação de contas. As entidades do setor público e os seus gestores são responsáveis por decisões e ações, não apenas no que se relaciona à administração dos recursos públicos, mas também no que concerne aos aspectos ligados ao desempenho.

Segundo Paiva (2009, p. 10, *apud* Britto, 2014, p. 55),

> "Alguns autores consideram satisfatória a utilização, numa possível versão em língua portuguesa, do termo responsabilização, ou ainda responsabilidade em prestar contas. Outros, entretanto, consideram que esses termos não traduzem todo o significado do termo *accountability*, que significa a obrigação dos agentes do Estado de explicar regularmente o que fazem, como fazem, por que fazem, quanto gastam e o que vão fazer a seguir. Não se trata, portanto, apenas de prestar contas em termos quantitativos, mas de autoavaliar a obra feita, de dar a conhecer o que se conseguiu e de justificar aquilo em que se falhou".

Dessa forma, a *accountability* pode ser entendida como a responsabilidade do agente público pela tomada de decisões e pela sua implementação, prestando contas tanto por ações como por omissões.

Na visão de Lima (2012, p. 38), pode-se considerar a *accountability*, na esfera pública, como sendo

> " [...] a responsabilidade do governo, dos funcionários públicos e dos políticos perante a sociedade, na execução e administração dos recursos públicos. Já no campo administrativo, seriam as regras e normas internas que asseguram ao agente público mecanismos de um administração responsável".

Assim, temos que o termo *accountability*, além de relacionar-se à prestação de contas, abarca também os elementos de monitoramento social e responsabilização, tendo no acompanhamento das ações dos agentes públicos uma maneira de controle. Com a implantação do novo modelo de administração pública, os gestores ganharam mais autonomia gerencial, com maior estímulo à eficiência - mas, por outro lado, isso lhes trouxe maior *responsividade*, na medida em que se tornaram mais "responsabilizáveis", mais sujeitos a sanções.

Por isso, entende-se que a prestação de contas, mais que uma obrigação que tem de ser regularmente cumprida, deve ir além dos termos meramente quantitativos e demonstrar "o que" e "como" se conseguiu ou se executou aquele *quantum*, a qual custo e em quanto tempo, bem como justificar aquilo que, estando previsto, não se obteve.

De acordo com Britto (2014, p. 56),

> "à medida que o cidadão dispõe de mais elementos para melhor avaliar o desempenho da administração pública, ele ganha mais parâmetros para avaliar, criticar, reivindicar ou elogiar a atuação do gestor. Ou seja, quanto mais informações ao alcance dos cidadãos, maior a sua capacidade de fiscalizar e contribuir com a administração pública [...]".

Canha (2004, p. 38) já havia se referido à *accountability* como fator positivo para um maior compromisso do gestor em relação à construção de políticas públicas e sua fiscalização, na medida em que traz maior possibilidade de controle e de verificação de

resultados, criando um mecanismo onde o cidadão mal representado não tenha como único instrumento de responsabilização e demonstração de insatisfação um controle posterior, que ocorre apenas a cada quatro anos, nas eleições.

Entretanto, Lima (2012, p. 42) aponta que, no Brasil, existe "uma situação fraca de *accountability*", o que pode ser imputado "(...) por um lado, à sociedade, por exercer uma baixa pressão por transparência e prestação de contas e, por outro, aos próprios governos, que se insulam perante à [sic] sociedade civil".

Nesse sentido, um dos grandes desafios para a democracia brasileira, na visão de Britto (2014, p. 57), "é superar o elitismo, o clientelismo, o patrimonialismo e a corrupção".

Com efeito, a sociedade pode e deve exercer o seu papel de principal interessada nos resultados do Estado, e demandar mais e melhores formas de controle que possibilitem ao cidadão a avaliação e o acompanhamento de suas ações. Nesse cenário, a utilização de práticas e instrumentos de controle apresenta-se como um grande avanço para consolidar a *accountability* democrática, na busca para uma administração mais eficiente, transparente e, acima de tudo, responsiva.

A **Governança**, por sua vez, é um termo cuja pertinência e relevância na Administração Pública vem ganhando destaque nas últimas três décadas, adaptado da esfera privada (governança corporativa), em uma concepção correspondente ao controle e fiscalização realizados pela alta administração.

Segundo Linczuk (2012, p. 19),

> "No Brasil, a primeira tentativa de incorporação do conceito de governança aplicada à administração pública se deu em decorrência da reforma do Estado em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, coordenado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE, BRASIL, 1995), 'que procurou delinear um novo padrão de gestão pública' (MATIAS-PEREIRA, 2008, p.75).
> Desde então, seu conceito e aplicação vêm sendo difundidos e fortalecidos pelos órgãos de controle, tanto externos como internos, dentro do exercício de suas atribuições a fim de se tornarem padrão de conduta dentro da administração pública brasileira [...]"

O conceito de *governança* é distinto do de *governabilidade*, uma vez que este último refere-se à capacidade e legitimidade para governar, enquanto aquele se refere ao modo de uso da autoridade política e governamental.

O Tribunal de Contas da União desenvolveu um referencial básico de governança[3] e gestão aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública, que define a governança no setor público como sendo aquela que:

> " [...] compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade" (BRASIL, 2014b, p. 40).

A governança envolve três funções básicas: a) avaliar o ambiente, os cenários, o desempenho e os resultados atuais e futuros; b) direcionar e orientar a preparação, a articulação e a coordenação de políticas e planos, alinhando as funções organizacionais às necessidades das partes interessadas[4] e assegurando o alcance dos objetivos estabelecidos; c) monitorar os resultados, o desempenho e o cumprimento de políticas e planos, confrontando-os com as metas estabelecidas e as expectativas das partes interessadas. Temos, portanto, que as atividades de controle são inerentes não apenas às atividades de gestão, mas, também, às de governança.

Cabe frisar, entretanto, que *governança* e *gestão* não são termos sinônimos, embora sejam complementares e interdependentes. De acordo com Linczuk (2012, p. 19), a governança pública se diferencia da gestão por não estar interessada apenas em executar, mas, também, em supervisionar e controlar as ações executivas da Administração.

Com efeito, a governança refere-se à definição do que deve ser executado (direção), enquanto a gestão refere-se à forma como se executa. Por exemplo, uma boa prática de governança é estabelecer política (diretrizes) de avaliação de desempenho individual dos membros da alta administração. Entretanto, a implementação dessa política não é função da

---

[3] O "Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública", publicado pelo TCU e disponível para *download* gratuito em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2642557.PDF>.

[4] Como "partes interessadas", temos os usuários dos serviços públicos, cidadãos e sociedade em geral.

governança, e sim da gestão. Já o controle da gestão é função da governança, ou seja, a gestão deve ser monitorada quanto ao cumprimento das diretrizes estabelecidas e quanto aos resultados obtidos.

A governança está relacionada a processos de comunicação; à análise e avaliação; à liderança, tomada de decisão e direção. Preocupa-se com "o que" e "quem" fazer e está voltada para a efetividade, ou seja, para a consecução dos objetivos definidos pelo órgão. A gestão, por sua vez, relaciona-se ao funcionamento do dia-a-dia de políticas, processos e procedimentos que foram estabelecidos pelo órgão. Preocupa-se com o "como" fazer e está voltada para a eficácia (cumprir as ações priorizadas) e para a eficiência (realizar as ações da melhor forma possível, em termos de custo-benefício).

As atividades de gestão têm foco no planejamento, na execução e no controle dos processos organizacionais, finalísticos ou de apoio, necessários à consecução dos objetivos da organização. Já as atividades de governança garantem que as atividades de gestão organizacional e o comportamento da alta administração sejam avaliados, direcionados e monitorados, de tal maneira a maximizar a probabilidade de que sejam atendidas as necessidades e expectativas das partes envolvidas.

Conforme o Tribunal de Contas da União,

> "Enquanto a gestão é inerente e integrada aos processos organizacionais, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, enfim, pelo manejo dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a governança provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão, com vistas ao atendimento das necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas.
> [...]
> Governança também se preocupa com a qualidade do processo decisório e sua efetividade: Como obter o maior valor possível? Como, por quem e por que as decisões foram tomadas? Os resultados esperados foram alcançados?
> A gestão, por sua vez, parte da premissa de que já existe um direcionamento superior e que aos agentes públicos cabe garantir que ele seja executado da melhor maneira possível em termos de eficiência" (BRASIL, 2014b, p. 46).

É de se destacar que a responsabilidade pela gestão dos recursos organizacionais pode ser delegada, mas não a responsabilidade pela prestação de contas. Por

isso, os atos de avaliar, dirigir e monitorar a gestão são de responsabilidade primária da alta administração, inerentes às atividades de governança, e não podem ser delegados.

Britto (2014, p. 55) assevera que a governança corresponde à inter-relação entre a gestão, o controle e a *accountability*, "(...) visando à realização dos objetivos da política pública de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva, bem como à comunicação entre todos os atores sociais". De acordo com a autora, só a perfeita ligação entre esses elementos pode proporcionar a concretização dos objetivos da política pública e a desejada transparência administrativa.

E é através desta transparência e do direito de acessar registros e informações sobre os atos administrativos que o cidadão pode e deve fiscalizar a ação governamental, a prestação dos serviços públicos e o atendimento nos órgãos públicos. A participação consciente da sociedade no controle da gestão pública é um fator importante de garantia de uma governança efetiva. Para tanto, é fundamental a criação e aprimoramento dos canais de comunicação que propiciem esse controle.[5]

Fixados esses conceitos, na seção seguinte será feita uma breve abordagem sobre a evolução do controle da Administração Pública, à luz da legislação brasileira.

2.2.2 Evolução Histórica do Controle da Administração Pública Brasileira

O controle sobre a utilização dos recursos públicos já era uma preocupação desde a época do Brasil Colônia, quando a Coroa Portuguesa exercia o domínio sobre quase todas as ações de Estado. Lima (2012, p. 16) registra a criação das Juntas das Fazendas das Capitanias e da Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal, em 1680; o surgimento de uma Corte de avaliação financeira, com o Código Pombalino, em 1761; a implantação de Juntas da Fazenda no Rio de Janeiro e nas capitanias, com a Carta Régia de 1764.

---

[5] Tema que será explorado mais adiante neste trabalho, conforme seção 2.3.3, intitulada "O Controle Social".

Entretanto, os controles exercidos por Portugal eram bastante deficientes. Somente com a vinda da família real para o Brasil, em 1808, é que foram efetivamente adotadas medidas de controle dos recursos públicos, como a promulgação do alvará real que instalou o Erário Régio, cuja incumbência era a guarda dos tesouros reais, e criou o Conselho da Fazenda, responsável pelo acompanhamento e controle da execução da despesa pública (CÉSAR, PINTO e DRUMMOND, 2008, p. 10).

Após a Independência do Brasil em 1822, foi instituído o Tesouro Nacional, responsável pela Receita e pela Despesa da Fazenda Nacional. Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional, que agrupou as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, e que teve suas atribuições e competências ampliadas durante o período do Império do Brasil.

Com a Proclamação da República em 1889 e o fortalecimento das atividades legislativas, o controle das contas públicas sofreu transformações. Foi criado o Tribunal de Contas da União, instituído pela primeira Constituição da República (promulgada em fevereiro de 1891). A Lei n° 4.536, de 1922, organizou o Código de Contabilidade da União, regulamentado pelo Decreto n° 15.783, também de 1922. Durante o período compreendido entre a Revolução de 1930 e 1945, muitas das atribuições da Corte de Contas foram suprimidas, mas, com o fim da Era Vargas, a autonomia do Tribunal de Contas foi restabelecida pela Constituição de 1946.

Houve progressos no controle orçamentário. As Tomadas de Contas podiam ser realizadas em qualquer tempo, em casos de comprovado desvio. Foram criadas delegações do Tribunal de Contas em todos os estados da Federação, junto às Delegacias Fiscais, cuja competência era o exame e emissão de parecer, para julgamento pela Corte de Contas. Não obstante esses progressos, a prestação de contas limitava-se ao aspecto formal: apresentação de comprovantes dos gastos efetuados, sem a comprovação da efetiva realização das despesas (LIMA, 2012, p. 17).

A Lei n° 4.320, de 1964 foi o primeiro diploma legal a utilizar os termos *controle interno* e *controle externo*, inseridos no capítulo de "Controle da Execução Orçamentária" (Título VIII) e que, no seu art. 75, assim estabeleceu:

> "Art. 75 O controle da execução orçamentária compreenderá:
> I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
> II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
> III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços".

Peter e Machado (2007, p. 23) registram a preocupação, no texto da lei, com o aspecto legal e com a formalidade e abrangência do controle, "compreendendo a execução orçamentário-financeira e o cumprimento das propostas de melhorias ao bem-estar da sociedade, traduzida nos programas de trabalho". Os autores destacam, ainda, que o exercício desse controle (arts. 76 a 82 da Lei n° 4.320/64) estaria a cargo do Poder Executivo, nas formas definidas no art. 75 da lei mencionada, sem prejuízo das atribuições inerentes aos Tribunais de Contas, e que esta fiscalização deveria ser prévia, concomitante e subsequente.

A Lei n° 4.320/1964, ao estabelecer normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, institucionalizou o controle interno como um novo tipo de controle da Administração Pública brasileira. Inovou, ainda, ao consagrar os princípios do planejamento e do orçamento, instituindo o Orçamento Plurianual de Investimentos e o Orçamento por Programas.

Entretanto, foi a Constituição Federal de 1967 que, apesar das limitações impostas ao Tribunal de Contas pelo governo militar, aprimorou a norma geral sobre controle, fixando com clareza as funções do controle externo[6], atribuído ao Poder Legislativo, e do sistema de controle interno, a cargo do Poder Executivo, conferindo a este sistema de controle, em seu art. 72, a missão de:

> "Art. 72 (...)
> I – criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;
> II – acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento;
> III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos".

---

[6] Conforme art. 71 da Constituição mencionada.

A Constituição de 1967 trouxe outros avanços, ao dispor sobre a universalidade do controle sobre a atividade estatal e sua abrangência sobre os atos da Administração, e já preparava terreno para a reforma administrativa no Brasil, com a edição do Decreto-Lei 200/67 (LIMA, 2012, p. 24).

O Decreto-Lei n° 200 de 1967 foi a base legal da reforma administrativa do Estado. Preconizou a necessidade de prestar contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos. Instituiu novos princípios de racionalidade administrativa, como a visão sistêmica, o planejamento e orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle dos resultados. No seu art. 13, determinou que o controle deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

O atual sistema de controle interno do governo federal, previsto no art. 74 da CR/88, trouxe grande parte do que já estava previsto no art. 13 do Decreto-Lei n° 200/1967. Na Constituição de 1988, porém, esse controle foi mais bem delineado, envolvendo um conjunto de atividades exercidas internamente em cada esfera de governo, sob a coordenação de um órgão central, separando-o por poder e delineando a abrangência da estrutura do Sistema de Controle Interno nos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, de forma integrada (LIMA, 2012, p.18).

Sobre o tema, Guerra (2011, p. 273) faz o seguinte registro:

> "Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais".

A Constituição de 1988 inovou, em relação à de 1967, em vários outros aspectos, uma vez que: consignou a obrigatoriedade de fiscalizações contábil, operacional e patrimonial, além da financeira e orçamentária, já previstas na Constituição anterior; mudou o foco de atuação dos controles internos, que deveriam avaliar, além da legalidade, os

resultados da gestão orçamentária, financeira e fiscal, especialmente sob os princípios da legitimidade e da economicidade; reforçou o controle social ao legitimá-lo para denunciar irregularidades e ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (CRUZ, 2009, p. 25).

No campo infraconstitucional, a promulgação da Lei n° 8.429, de 1992 (Lei Contra os Atos de Improbidade Administrativa), representou uma significativa evolução dos normativos legais como instrumentos relacionados à defesa do patrimônio público, ao combate à corrupção e à eficiência na gestão dos recursos públicos. Direcionada não apenas aos atos de desonestidade, mas também aos de descaso do agente público para com o interesse público e a outros comportamentos considerados antiéticos, trouxe medidas efetivas de punição àqueles que trazem prejuízos ao erário e à reputação da Administração. A referida lei é aplicável também àqueles que tenham praticado o ato de improbidade juntamente com o agente público, ou dele tenham se beneficiado, ou ainda, que tenham induzido o agente a praticá-lo.

A Lei n° 8.666, de 1993 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos), também contribuiu para o reforço do controle dos procedimentos afetos à atividade administrativa na esfera pública, especialmente no que se refere aos dispositivos contidos nos artigos 102 e 113 da referida lei, não obstante as regras de licitação já estivessem normatizadas desde o Código de Contabilidade Pública da União, de 1922, e no Decreto-Lei n° 200/67.

A Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) estabeleceu novos mecanismos de controle governamental, trazendo exigências adicionais quanto à Administração gerencial, buscando uma gestão pública responsável e equilibrada, por meio da comparação entre receitas e despesas, e maior transparência, através da publicação de demonstrativos e da responsabilização dos gestores públicos. Deu ênfase ao planejamento (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA), ao controle da gestão fiscal (através da fixação de metas para aferição dos resultados) e à divulgação das contas públicas.

Guerra (2011, p. 260) registra outros avanços advindos da referida lei, ao delegar ao controle interno de cada Poder a fiscalização do cumprimento das normas ali fixadas, especialmente em relação às condições para a realização de operações de crédito e

inscrição em restos a pagar, à submissão das despesas com pessoal a um limite legal, à destinação de recursos e ao cumprimento do limite de gastos dos municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal deu maior importância ao controle gerencial, de uma forma geral, e fortaleceu o controle interno, ao exigir a publicação de relatórios da execução orçamentária e da gestão fiscal, além de determinar o acompanhamento e fiscalização dessas informações pelos Tribunais de Contas (LIMA, 2012, p.30).

Finalmente, merece destacar a Lei n° 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), cuja inovação direciona-se às pessoas jurídicas, que passaram a ter responsabilidade civil e administrativa pela prática de ilícitos contra a Administração Pública. A referida lei não criou condutas novas, ou seja, não incluiu em seu rol de atos lesivos à Administração conduta que anteriormente fosse considerada lícita. Fraudar licitação, oferecer ou permitir obtenção de vantagem indevida a agente público, utilizar-se de interposta pessoa ("laranja") para ocultar ou dissimular reais interesses ou identidade do beneficiário já eram condutas consideradas ilícitas pelo Código Penal, pela Lei de Improbidade Administrativa e pela Lei de Licitações e Contratos. A novidade da nova lei é a mudança de perspectiva dada pelo legislador no combate aos crimes contra a Administração Pública, uma vez que a lei em comento pode ser aplicada contra empresas que corrompam agentes públicos, fraudem licitações ou contratos públicos ou frustrem, mediante ajuste ou combinação, o caráter competitivo de um procedimento licitatório, dentre outras irregularidades. Poderão também ser punidas as empresas que, de qualquer modo, dificultarem as atividades de investigação ou fiscalização de órgãos públicos. A nova lei veio, portanto, preencher uma lacuna na legislação brasileira, relativa à responsabilização das pessoas jurídicas por atos lesivos à Administração Pública.

Feito este breve histórico sobre a evolução do controle, sob o ponto de vista da legislação brasileira, e buscando oferecer um panorama dos controles incidentes sobre a Administração Pública, tratar-se-á, na seção seguinte, das modalidades de controle consagradas pela doutrina.

2.2.3 Modalidades de controle

De acordo com Castro (2007, p. 112), Controle é o gênero do qual se verificam as mais variadas espécies.

São vários os critérios que exprimem as possibilidades e os tipos de controle que podem ser exercidos sobre a Administração Pública tratados pela doutrina especializada, conforme os critérios que se queira adotar, tendo se tornado clássicos os indicados por Meirelles (2006) e reiterados por Maffini (2008), Marques Neto (2010), Guerra (2011), Mileski (2011), Aragão (2013), Di Pietro (2013), Furtado (2013), Medauar (2013) e Silva (2014), dentre outros.

Compilados os tipos de controle abordados pelos vários autores, podemos classificar o controle da Administração Pública, de forma genérica:

a) Segundo a ótica do **órgão que o exerce**, podendo ser:

- **Administrativo**, quando emanado da própria Administração sobre sua atividade;
- **Legislativo**, quando exercido pelos representantes do povo (Senado, Câmara dos Deputados, Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores);
- **Judicial** ou **Jurisdicional**, quando exercido pelo Poder Judiciário;

b) Quanto à **localização** do controle, podendo ser:

- **Interno**, quando realizado pela própria organização e inerente a cada um dos órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, no exercício de suas atividades administrativas;
- **Externo**, quando realizado por órgão independente, diferente do que emanou o ato controlado, como por exemplo o controle do Executivo pelo Judiciário e pelo Legislativo e o controle pelos Tribunais de Contas, bem como o exercido pelo particular (controle social ou popular);

c) Quanto ao **momento em que se efetiva** o controle, podendo ser:

- **Prévio** ou ***a priori***, quando realizado antes do surgimento do ato administrativo, tendo como principais aspectos as funções autorizativas e orientadoras;[7]
- **Concomitante** ou **sucessivo**, quando realizado durante as etapas do ato, à medida que se vai desenvolvendo a conduta administrativa;
- **Posterior, subsequente** ou ***a posteriori***, quando realizado após o ato ter sido emanado, quer para o fim de confirmar, corrigir ou punir o ato praticado;

d) Quanto à **extensão de sua análise** ou ao **aspecto em que incide**, podendo ser:

- **de legalidade**, quando tem por objetivo verificar a conformação do ato controlado com a lei em geral ou com normativos específicos (p. ex. da área contábil-financeira);
- **de mérito**, quando visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou da oportunidade do ato controlado;[8]

e) Segundo o **âmbito da Administração**, podendo ser:

- **hierárquico** ou **por subordinação**, quando exercido por meio dos vários patamares da hierarquia administrativa dentro do mesmo órgão, promovido por autoridades/órgãos superiores em relação às autoridades/órgãos inferiores, dentro do escalonamento legalmente previsto, tendo caráter interno, ou seja, existente dentro de uma mesma entidade personalizada da Administração;
- **finalístico** ou **por vinculação**, quando corresponder ao vínculo de controle ou de tutela existente entre uma pessoa da Administração Pública direta e entidades da Administração Pública indireta (p.ex., o controle do Ministério da Fazenda, órgão integrante da Administração Pública Direta, exercido sobre o Banco do Brasil, sociedade de economia mista, integrante da Administração Pública Indireta), tendo caráter externo;

---

[7] Quanto a este tipo de controle, Meirelles (2006, p. 666) ressalta que ele pode ser requisito para a eficácia do ato, citando por exemplo a liquidação da despesa para oportuno pagamento e autorização prévia do Senado para que a União, o Estado-membro ou o Município possam contrair empréstimo externo.

[8] Quanto a esta modalidade, Medauar (2013, p. 376) acrescenta, ainda, o controle da "boa administração", ligado à comprovação da eficiência e produtividade da gestão.

f) Segundo a **iniciativa** ou o **modo de ser desencadeado**, podendo ser:

- **de ofício**, quando exercido pela própria Administração, no regular exercício de suas funções (poder de autotutela);
- **provocado**, quando deflagrado por agente externo, normalmente postulando a revisão da conduta administrativa;
- **compulsório**, quando realizado em momento oportuno, em atendimento a normas específicas que o disciplinem;

g) Segundo a amplitude, podendo ser:

- **de ato**, quando incidir sobre atos específicos, considerados isoladamente;
- **de atividade**, quando abranger um conjunto de atuações.

Medauar (2012, p. 33) apresenta modalidades adicionais de controle, classificando-as quanto à duração (controles permanentes, contínuos, chamados *controles-linha*; e não permanentes, descontínuos, chamados *controles-ponto*); quanto ao resultado (controles propulsivos, quando acarretam novas ações; e estabilizadores, quando consolidam resultados adquiridos); quanto à estrutura (controles de organização, institucionalizados, formais, ou não institucionalizados; e de mediação, diretos, imediatos, ou indiretos, mediatos); quanto à pressão (sugestão e conselho; instrução e disciplina; comando e execução; ingerência e intervenção; anulação e reforma; gestão e apropriação; substituição e eliminação); quanto aos procedimentos (controle sobre os agentes; sobre os atos da Administração; permanente, exercido de modo sistemático e exaustivo; intermitente, exercido por meio de inspeções, relatórios de atividade ou mediante reclamação; por peças, relativo ao exame de documentos e de processos; *in loco*, realizado por meio de indagações diretas junto aos funcionários; de ofício; por iniciativa do órgão de controle; por reclamação de um cidadão, de associação ou de autoridade pública).

Sem deixar de reconhecer o valor das várias modalidades ou tipologias de controle, o presente trabalho será desenvolvido tomando-se por norteadora, para distinguir as espécies de controle incidentes sobre a Administração Pública, a classificação baseada na **localização do agente controlador,** ou seja, o controle externo e o controle interno. "O externo em defesa da sociedade ou do investidor, e o interno, fundamental para a organização e seus dirigentes" (CASTRO, 2008, p. 34).

Tais modalidades de controle serão tratadas a seguir.

2.3 O Controle Externo

Esta seção tem por objetivo apresentar, em linhas gerais, o controle externo exercido pelos poderes Legislativo e Judiciário, o controle social e algumas instituições e órgãos que realizam funções específicas de acompanhamento e fiscalização.

Como visto na seção anterior, o termo "controle externo" refere-se àquele exercido por um agente controlador independente funcionalmente da entidade governamental responsável pelo ato controlado.

Conforme Guerra (2011, p. 108), o controle externo pode ser definido como sendo

> "[...] aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão dos interesses da sociedade, por órgãos de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros".

Na lição de Meirelles (2006, p. 666), podem ser citadas, como exemplo de controle externo, dentre outras, "a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; [...]".

Para melhor entender as modalidades de controle externo consagradas pela doutrina, passa-se à abordagem, ainda que de maneira sintética, sobre cada uma delas.

2.3.1 O Controle Legislativo

O **controle legislativo** ou **parlamentar** é realizado pelas casas parlamentares – exercido, no âmbito da União, pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, pelas Assembleias Legislativas, no âmbito estadual e, nos municípios, pelas Câmaras de Vereadores.

Esse controle, delimitado no artigo 70 da Constituição Federal de 1988, é externo por ser exercido pelo Legislativo sobre os demais poderes e pode ser dividido em, basicamente, duas modalidades: o controle *político* - onde o controle legislativo possui prerrogativas de fiscalização e decisão sobre atos ligados à função administrativa do Executivo e do Judiciário, bem como do Ministério Público - e o controle *financeiro* – onde as prerrogativas de decisão e fiscalização referem-se às finanças públicas (receita, despesa e gestão dos recursos).

O primeiro, realizado na esfera federal pelo Congresso Nacional, se faz por meio da análise das decisões administrativas, observando-se a adequação das mesmas quanto ao mérito, oportunidade e conveniência, sempre com foco na conduta do agente público e no interesse público a ser alcançado. O segundo, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, tem por objetivo a fiscalização contábil, financeira e orçamentária das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas (CASTRO, 2007, p. 120).

Como meios de controle legislativo, podemos citar a competência exclusiva do Congresso Nacional e do Senado para apreciação (através de autorizações, aprovações, decretos legislativos ou resoluções) de atos do Poder Executivo (art. 49, incisos I, II, III, IV, XII, XIV, XVI e XVII, e art. 52, incisos III, IV, V e XI, ambos da CF/88); a competência do Senado Federal para processar e julgar autoridades por crimes de responsabilidade (art. 52, incisos I, II e parágrafo único, da CF/88); e a possibilidade de constituição de Comissões Parlamentares de Inquérito – CPI (art. 58, § 3°, da CF/88).

Fernandes (2013, p. 125) aponta, ainda, que o Poder Legislativo exerce controle financeiro quando fixa a despesa e estima a receita, através do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e do orçamento anual, bem como quando impõe limites financeiros.

O Legislativo pode convocar Ministros de Estado ou outras autoridades para prestar pessoalmente informações sobre assuntos previamente determinados (art. 50 da CF/88) ou solicitar pedidos escritos de informação (art. 50, § 2°, da CF/88) – exercendo o

controle através do **poder convocatório**, uma de suas prerrogativas (CARVALHO FILHO, 2003, p. 799).

Além desses, são meios de controle do Legislativo relacionados ao seu **poder de sustação**: a competência exclusiva do Congresso Nacional para sustar atos normativos do Poder Executivo que exorbitem o poder regulamentar ou os limites de delegação legislativa (art. 49, inciso V, da CF/88) e a competência do Senado Federal para fixar os limites globais do endividamento público (art. 52, incisos VI, VII e VIII, da CF/88) (MAFFINI, 2008, p. 221).

Mello (2008, p. 927) indica, também como controle legislativo, a possibilidade de suspensão e destituição (*impeachment*) do Presidente da República ou de ministros, prevista nos arts. 85 e 86 da Constituição da República.

Pelo princípio da simetria, o exercício do controle externo, na esfera estadual, será da Assembleia Legislativa, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado. Já no âmbito municipal, de acordo com o art. 31 da Constituição Federal, ele será exercido pela Câmara Municipal, sendo auxiliado pelo Tribunal de Contas do Estado ou do Município (onde houver Tribunal de Contas Municipal).

É de se destacar que, salvo em situações episódicas, o controle legislativo da Administração não tem sido efetivo. Segundo Medauar (2013, p. 435), vários fatores podem contribuir para esse quadro, como, por exemplo, a ausência de sanção - pois nem o Congresso nem suas comissões podem anular ou modificar atos administrativos ou aplicar sanções aos administradores -, bem como a falta de interesse político na realização concreta e eficaz da vigilância, para não causar desagrado ao Chefe do Poder Executivo ou constrangimentos que afetem outros interesses.

De toda sorte, como o Poder Legislativo espelha a representação popular – materializando, portanto, a vontade do povo – tem-se que essa vontade também se manifesta não apenas quando o Legislativo fiscaliza os demais Poderes, mas, também, *como* é exercido esse controle.

Na seção seguinte, tratar-se-á do controle externo exercido pelo Poder Judiciário.

2.3.2 O Controle Judicial

O **controle judicial** ou **jurisdicional** abrange a apreciação efetuada pelo Poder Judiciário, mediante provocação, sobre atos, processos e contratos administrativos, atividades ou operações materiais e mesmo sobre a inércia ou omissão da Administração (CASTRO, 2007, p. 128).

É um controle em regra *a posteriori*, através do qual o Judiciário examina a legalidade dos atos da Administração Pública, sejam eles atos gerais ou individuais, unilaterais ou bilaterais, vinculados ou discricionários. Isso porque os poderes concedidos ao Administrador Público são limitados pela lei, de forma a impedir abusos ou arbitrariedades, não podendo a autoridade ultrapassar os limites que lei traz à sua atividade. Até mesmo os atos políticos sujeitam-se ao controle judicial, desde que causem lesão ou ameaça a direitos.

Os mecanismos de acesso ao Poder Judiciário constituem instrumentos essenciais a esse controle, que sempre necessitará da atuação de um órgão ou agente provocador, legalmente legitimado para requerer a atuação judicial – à qual, por regra, não é dado agir de ofício.

Carvalho Filho (2003, p. 806) assevera que a importância do controle judicial ressai dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição brasileira:

> "O Judiciário, por ser um Poder equidistante do interesse das pessoas públicas e privadas, assegura sempre um julgamento em que o único fator de motivação é a lei ou a Constituição. Assim, quando o Legislativo e o Executivo se desprendem de seus parâmetros e ofendem tais direitos do indivíduo ou da coletividade, é o controle judicial que vai restaurar a situação de legitimidade [...]".

Segundo o autor, este é um controle repressivo ou corretivo, podendo apresentar conotação preventiva, que incide especificamente sobre a atividade administrativa do Estado, independentemente do Poder onde esteja sendo desempenhada, e alcança não

apenas atos administrativos do Executivo, mas também atos do Legislativo e do próprio Judiciário.

O controle judicial tem sua essência, basicamente, na observância da legalidade da prática do administrador, adstrito à conformidade do ato com a norma legal que o rege. No que se refere aos aspectos de legitimidade ou legalidade, nenhum ato da Administração escapa ao controle judicial (CUNHA JÚNIOR, 2013, p. 654).

A propósito, Furtado (2013, p. 858) faz o seguinte registro:

> "Dentre os diferentes mecanismos de controle previstos em nosso texto constitucional, o controle judicial ganha importância especial. A Constituição Federal de 1988 (art. 5°, XXXV), ao dispor em seu capítulo sobre os direitos e garantias fundamentais, afirma que 'a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direitos', elevando o controle ou tutela judicial à categoria de princípio básico do Estado moderno. A preocupação do constituinte com a necessidade de que toda atividade administrativa esteja sujeita a controle judicial foi tamanha que admitiu o controle prévio dos atos da Administração, haja vista não apenas a lesão, mas a própria ameaça a direito estar sujeita à tutela judicial.
> No Brasil, o controle judicial previsto na Constituição Federal deve ser exercido de modo pleno. Nele, devem ser inseridos todos os aspectos relacionados à conformidade de toda e qualquer atuação, comissiva ou omissiva, da Administração Pública. Além da observância da legalidade, em seu sentido estrito, o controle judicial da atuação administrativa [...] avança a passos largos em relação à observância dos demais princípios constitucionais expressos e implícitos vinculadores da atividade administrativa. Publicidade, moralidade, impessoalidade, segurança jurídica, razoabilidade, eficiência etc. não podem ser consideradas meros programas a serem observados conforme juízo discricionário do administrador público. Devem ter caráter vinculante para o administrador público, e sua inobservância, além da nulidade do ato, deve importar em apenação daquele que lhe deu causa.
> Nesse sentido, cumpre-nos, desde já, informar que a expressão *controle de legalidade* não se refere ao mero cumprimento das leis, mas à possibilidade de se verificar a adequação da atividade administrativa aos princípios e preceitos constitucionais, além, é evidente, do cumprimento da lei". (destaque no original)

O cidadão pode manejar qualquer meio previsto no ordenamento jurídico para provocar o controle judicial (por exemplo, a utilização das vias de procedimento ordinário, as ações de indenização, as ações declaratórias, as possessórias, etc).

A própria Constituição da República prevê meios especiais voltados para o controle dos abusos da Administração, conhecidos como "remédios constitucionais" ou

"ações constitucionais" consagrados pela doutrina especializada, entre as quais se destacam o *Habeas Corpus*, o Mandado de Segurança (individual e coletivo), o Mandado de Injunção, o *Habeas data,* a Ação Popular e a Ação Civil Pública.

Apresenta-se, no quadro a seguir, uma síntese destas ações, em função do objetivo a ser alcançado através do seu manejo.

Quadro 1 – Ações constitucionais de controle judicial

Habeas Corpus	Ação constitucional de natureza *penal*, destinada especificamente à proteção da *liberdade de locomoção,* quando ameaçada ou violada por ilegalidade ou abuso de poder (art. art. 5°, inciso LXVIII, da CF/88).
Mandado de Segurança	Ação constitucional destinada especificamente a proteger direito líquido e certo, individual ou coletivo, não amparado por *habeas data* ou por *habeas corpus*, violado ou ameaçado de violação por ato ou omissão de autoridade pública ou de agente de pessoa jurídica de direito privado no exercício de atribuições públicas, praticado ilegalmente ou com abuso de poder, podendo ter caráter *preventivo* ou *corretivo* (art. 5°, incisos LXIX e LXX, da CF/88).
Mandado de Injunção	Ação constitucional de garantia de efetivação dos direitos individuais e coletivos não exercidos em razão de falta de norma regulamentadora. Tem por fim viabilizar o imediato usufruto desses direitos (art. 5°, inciso LXXI, da CF/88).
Habeas Data	Ação constitucional destinada à proteção do direito de acesso a dados ou informações pessoais constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público (art. 5°, inciso LXXII, da CF/88).
Ação Popular	Ação constitucional direcionada à tutela do patrimônio público, da moralidade administrativa, do meio ambiente e do patrimônio histórico e cultural (art. 5°, inciso LXXIII, da CF/88).
Ação Civil Pública	Ação constitucional que serve à defesa coletiva dos direitos fundamentais e à tutela jurídica de todos os interesses e direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos. Ela pode ter por objeto a condenação em dinheiro ou o cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer.

Fonte: Cunha Júnior (2013, p. 655).

Além das ações antes mencionadas, não se exclui a possibilidade de que outras espécies de demanda sejam incluídas neste mesmo rol (MAFFINI, 2008, p. 219).

Com efeito, Moreira Neto (2009, p. 662) apresenta os seguintes meios de controle judicial:

- meios inespecíficos ordinários (ação ordinária; ação penal);
- meios inespecíficos especiais (interditos possessórios; ação de nunciação de obra nova; ação de consignação em pagamento);
- meios específicos

  - *de provocação oficial* ou *do Estado* (execução judicial da dívida ativa da Fazenda Pública; ação de desapropriação; ação de intervenção de

defesa econômica; ação discriminatória de terras públicas; ação de dissolução de sociedades ilícitas ou com subvenção; ação de renda e indenização por trabalhos de pesquisa mineral);

- *de provocação privada* ou *do administrado* (*habeas corpus*, mandado de segurança individual e coletivo, ação popular, *habeas data*, mandado de injunção e ação penal privada subsidiária nos crimes de ação pública);

- *de provocação comum* (ação direta de inconstitucionalidade, ação declaratória de constitucionalidade; conflito de atribuições; ação civil pública; reclamação para preservação de competência e garantia da autoridade de decisões do STF e do STJ; arguição de descumprimento de preceito fundamental; reclamação contra ato administrativo ou decisão judicial que contrariar súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar).

Além do aspecto de estar ligado primacialmente à legalidade dos atos, o controle judicial tem sido um meio de preservação, sobretudo, de direitos individuais, de natureza pública ou privada, porém sempre subjetivos e próprios de quem pede a intervenção judicial para a correção do ato administrativo – à exceção da ação popular e da ação civil pública, onde se busca a defesa de um patrimônio coletivo, da comunidade.

Entretanto, para Pereira Júnior (2005, p. 1002), o controle judicial é "o mais amplo, o mais geral, o universal, o definitivo". De fato, nenhum ato da Administração Pública é absolutamente imune ao controle judicial, ainda que os atos legislativos típicos, os atos políticos e os de natureza *interna corporis* submetam-se a um controle especial.

Importante ressaltar que existe uma polêmica relativa à possibilidade de controle pelo Poder Judiciário dos atos discricionários – já que tais atos dispõem de certa margem de liberdade de atuação, deixando um campo aberto para a atuação subjetiva do administrador público. Neste ponto, a doutrina se divide ao analisar qual o limite da apreciação judicial, entendendo alguns autores que o Judiciário não pode invadir os aspectos que são reservados à apreciação subjetiva, conhecidos como *de mérito* (oportunidade e conveniência). Outra discussão que vem ganhando vulto relaciona-se ao tema do ativismo judicial, objeto de posições críticas da doutrina mais recente.

Não obstante tais discussões, Medauar (2013, p. 439), afirma que o controle judicial continua a ser "o mais importante instrumento de controle da Administração", apesar da busca de outros meios que possam suprir falhas ou dificuldades desse controle.

Considerando a complexidade inerente ao tema, tem-se que o aprofundamento do mesmo, no que tange aos seus pressupostos, características, limites e alcances, ultrapassa os objetivos do presente trabalho, pelo que nos limitaremos à abordagem já feita sobre o assunto.

Cabe registrar, no entanto, que o exercício do controle externo não se restringe apenas ao controle por parte dos Poderes estatais; é conferido, também, aos participantes da sociedade civil, de forma individual ou organizada, como será abordado na seção seguinte.

2.3.3 O Controle Social

Além dos controles externos exercidos pelo Legislativo e pelo Judiciário, temos o **controle social**, que é exercido pela possibilidade de atuação do cidadão, de forma individual, ou de grupos sociais organizados, através da participação democrática no acompanhamento e fiscalização das ações do Estado e dos gestores públicos.

No controle social, o cidadão é o meio executor do controle, podendo verificar, acompanhar e fiscalizar a regularidade dos atos do gestor público. É um controle externo de importância relevante porque, através dele, a sociedade pode avaliar os serviços públicos prestados sob os aspectos da qualidade e eficiência, medindo-os pelas oportunidades oferecidas ao cidadão que se beneficia destes serviços (LINCZUK, 2012, p. 18).

Kelles (2012, p. 97) conceitua este controle como sendo "o conjunto de processos e mecanismos de controle, por parte da sociedade civil, realizado individual ou coletivamente, sobre as estruturas político-institucionais do Estado".

O controle social no Brasil vem assumindo relevância maior nas últimas décadas, dada a maior possibilidade de participação do cidadão na política e na gestão pública a partir da Constituição da República de 1988 e, também, em função das novas oportunidades

e mecanismos de fiscalização introduzidos pela legislação, com vistas a trazer maior envolvimento da sociedade com os assuntos públicos.

Medauar (2012, p. 176) insere, no âmbito deste controle,

> "[...] as atuações do cidadão, isolado ou mediante associações, referentes a decisões já tomadas, a decisões em vias de adoção, com o intuito de verificar ou provocar a verificação da sua legalidade, moralidade, impessoalidade, economicidade, conveniência e oportunidade etc. Os mecanismos de controle social permitem, por si, que a Administração corrija ou evite inadequações nos seus atos ou omissões, e também suscitam a atuação dos órgãos de controle. Embora possam embutir alguma finalidade reivindicatória, não se encontra aí o objetivo dos instrumentos de controle social. Desse modo, manifestações aleatórias, genéricas, meros protestos, passeatas pedindo paz (de regra, após crimes de repercussão), manifestações organizadas ou insufladas, de notório/oculto objetivo político/partidário, invasão de bens públicos, protestos contra reintegrações de posse, lançamento de objetos em agentes políticos não representam controle sobre a Administração Pública".

Ainda sobre o assunto, a mesma autora ressalta:

> "Quanto aos chamados *controles sociais* ou controles não institucionalizados, tais como as manifestações de entidades da sociedade civil, as manifestações de partidos políticos, os abaixo-assinados, as passeatas, a imprensa falada, escrita e televisiva, as cartas à imprensa, embora tais atuações não culminem em medidas por si próprias, podem contribuir, pela repercussão, para o aprimoramento da Administração. Tais manifestações deveriam, sobretudo, exigir atuações mais efetivas dos entes institucionais de controle" (MEDAUAR, 2013, p. 423).

O controle social pode ser exercido individualmente, pelo cidadão, através do orçamento participativo, por exemplo, ou por meio da verificação de licitações, serviços e obras, assim como pelo acesso a informações sobre a prestação de contas, transferências de recursos e sua aplicação, ou através da denúncia de irregularidades.

Nesse sentido, podemos destacar, como mecanismos de controle social: a previsão contida no art. 31, § 3°, da CF, que dispõe que as contas municipais deverão ficar, durante 60 dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhe a legitimidade; a previsão contida no art. 74, § 2°, da CF, que atribui legitimidade a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para

denunciar irregularidade, ou ilegalidade, perante o Tribunal de Contas; a previsão contida no art. 113, § 1°, da Lei n° 8.666/93, que possibilita a qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos de controle contra irregularidades na aplicação da referida lei, para os fins de controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos ali regidos; a necessidade de convocação obrigatória de audiência pública trimestral, prevista na Lei n° 8.689/93 pelo gestor dos serviços públicos de saúde, para prestação de contas dos seus atos; a consulta pública prevista no art. 31 e parágrafos da Lei n° 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo Federal), a ser realizada antes da tomada de decisão, assegurando ao interessado o direito de obter da Administração uma resposta fundamentada; o controle social concomitante em matéria orçamentária e financeira, consoante disposto no parágrafo único do art. 48 da Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal); a previsão contida no art. 40, § 4°, da Lei n° 10.257/2001 (Estatuto da Cidade), quando determina que os municípios garantam a realização de audiências públicas com a participação de associações representativas, no processo de elaboração e fiscalização da implementação do Plano Diretor; a possibilidade prevista na Lei n° 11.079/2004 (Lei das Parcerias Público-Privadas), quando arrola, entre as condicionantes da abertura do processo licitatório, a submissão da minuta do edital e do futuro contrato à consulta pública, mediante ampla divulgação, para recebimento de sugestões no prazo mínimo de 30 dias; a realização de audiências públicas previstas no artigo 60, § 7°, incisos II e III, e no art. 157, ambos da Constituição do Estado de Minas Gerais (DIANESE, 2008, p. 78; MEDAUAR, 2012, p. 177; PEREZ, 2012, p. 105).

O controle social pode ser exercido, também, de forma coletiva, através das formas sociais organizadas. Exemplo são as Organizações Não-Governamentais (ONGs) compostas por voluntários e profissionais das mais diversas áreas que atuam na vigilância das despesas públicas, bem como os Conselhos Comunitários e outros órgãos formuladores de políticas públicas – alguns inclusive previstos na Constituição, na área da Saúde, da Educação, da Previdência e da Assistência Social.

Quanto a estes, a grande maioria dos Conselhos situa-se no âmbito do Poder Executivo, por vezes mais voltados à participação na elaboração e acompanhamento da execução das políticas públicas (função deliberativa) que à transparência na utilização dos recursos (função fiscalizadora). Além disso, alguns condicionantes têm limitado o seu

potencial, como problemas de representatividade e de efetividade de suas ações (SILVA, 2013, p. 69).

Há que se ressaltar que a cultura do controle social, no Brasil, ainda é incipiente e enfrenta inúmeras dificuldades, como o baixo nível de confiança da sociedade civil na ação dos políticos, a possibilidade de cooptação político-partidária dos Conselhos Comunitários (com perda do sentido original do seu papel, de ser um espaço de controle de setores organizados na sociedade civil sobre as ações do Estado) e a falta de uma prática de participação política popular, além da dificuldade da população em entender informações excessivamente técnicas, sob o ponto de vista da compreensão clara por parte do cidadão comum. Em função disso, esse tipo de controle necessita de fomento e estímulo para se tornar efetivo (AMARAL e SPINELLI, 2012, p. 71).

Há necessidade de conscientização da sociedade quanto ao seu poder de participação no controle social, o que só será concretizado na medida em que sejam criados mecanismos claros e eficazes para tanto, e que tais mecanismos sejam, de fato, disponibilizados a todos os cidadãos.

Segundo Linczuk (2012, p. 70), esse controle passa pela associação de, pelo menos, três fatores, quais sejam: "o interesse do cidadão, a disponibilização das informações e os meios para fazê-lo, pois não há como gerir ou controlar algo que não se conhece sem os meios adequados". Assim, o cidadão, para exercer esse controle, deverá ter acesso a dados e informações da Administração Pública que dependem, em grande parte, do grau de transparência da instituição.

A transparência é um dos elementos fundamentais para o exercício do controle social, uma vez que envolve princípio legal que proporciona ao cidadão em geral condições efetivas de participação e fiscalização no processo orçamentário, dando-lhe condições para propor, acompanhar, avaliar e controlar a ação dos gestores públicos. Um dos meios da efetivação da transparência encontra-se no acesso, de forma clara e abrangente, a informações relativas a planos, projetos, programas, orçamentos e despesas (MILESKI, 2011, p. 187; MEDAUAR, 2012, p. 176).

Entretanto, o acesso não significa apenas que as informações estejam disponíveis. Importa, também, que as informações divulgadas sejam de fácil entendimento por parte do cidadão comum. A Administração Pública possui vocabulário singular, distante do cidadão. O sentido de expressões como "programa", "esfera de governo", "restos a pagar", "dotação", "contingenciamento", "liquidado pago", "liquidado a pagar", "realizado e não pago", "ação", "elemento de despesa", "empenho", dentre outras, coloca-se como obstáculo básico ao entendimento dos resultados proporcionados pelas ações governamentais. Assim, as informações disponibilizadas para acesso, assim como as fornecidas por solicitação, devem ser colocadas em linguagem cidadã, que seja compreensível a quem a está procurando, diminuindo os tecnicismos que dificultam e, por vezes, impedem que a informação consultada seja, de fato, apreendida por quem a consulta.

Aí talvez esteja o principal diferenciador em relação ao princípio da publicidade, uma vez que, enquanto este prevê, apenas, a *necessidade de divulgação* das ações governamentais, a transparência implica na *possibilidade de compreensão do conteúdo* divulgado, ou seja, a sociedade deve entender o que está sendo divulgado. Faz-se necessário, portanto, apresentar à sociedade informações consistentes, que se apresentem em nível suficiente de compreensão e atendam à necessidade de prestação de contas, permitindo ao cidadão conhecer e distinguir as realizações governamentais (AMARAL e SPINELLI, 2012, p. 68).

Um avanço digno de nota foi a publicação da Lei n° 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação) que, visando regulamentar o previsto no inciso XXXIII do art. 5°, no inciso II do § 3° do art. 37 e no § 2° do art. 216 da Constituição Federal, trouxe novas perspectivas para maior participação e controle social (SILVA, 2013, p. 66). Antes de sua edição, o cidadão brasileiro tinha, perante a Administração, apenas os direitos garantidos nos artigos 3° e 9° da Lei n° 9.784/99 – direitos de informações relativas apenas a interesses próprios, particulares, ou que interessados que pudessem ser afetados pela decisão do órgão público. A partir da Lei n° 12.527/11, toda informação passou a ser pública a qualquer cidadão e à sociedade, de uma maneira geral (conforme artigos 9° e 10 da citada lei). Informações sigilosas são exceção, e devem ser motivadas.

Guerra (2011, p. 95), por sua vez, pondera que não adianta apenas propiciar os mecanismos para a participação social no controle da Administração; são, também, necessários estímulos voltados à formação do cidadão consciente de seu papel na sociedade.

Importa destacar que o controle social deve alimentar outras formas de controle. Só assim o controle sobre a Administração Pública se torna efetivo. Em uma estrutura tão grande e complexa como a área pública, o controle exercido por órgãos específicos para tanto e mesmo pela própria Administração ainda é limitado no seu poder de alcance, dependendo do desenvolvimento e consolidação, na sociedade, dos mecanismos de participação e controle social.

Nesse sentido, Mileski (2011, p. 212) ressalta que o controle social exercido pelo cidadão não se esgota em si mesmo nem substitui o controle institucional (da própria Administração), mas é complementar a este último e depende dele para ter eficácia.

Segundo o autor,

> "O controle social, para fazer valer as suas constatações contra irregularidades praticadas pelo Poder Público, deve buscar a própria Administração para correção das falhas encontradas, representar os integrantes do sistema de controle interno, denunciar os fatos ao Tribunal de Contas ou ao representante do Ministério Público.
> [...] O exercício do controle social é independente e universal, mas não produz resultados unicamente pela sua ação, ele depende do controle institucional para fazer valer as suas constatações. Assim, o controle social deve ser considerado um aliado do controle institucional, devendo ter uma ação conjugada com o controle institucional".

As ações fiscalizatórias se beneficiam de uma sociedade participativa e esclarecida, uma vez que o desenvolvimento das ações de controle se deve, muitas vezes, às informações prestadas pelo cidadão. Os mecanismos de transparência são ferramentas importantes para o controle sobre a Administração, mas é a interação entre o Estado e o cidadão, e entre os próprios cidadãos, por meio de suas organizações, que pode garantir o controle social e conscientizar a sociedade da importância do seu papel.

Por outro lado, é necessário que, como já dito anteriormente, o Estado crie canais e mecanismos que estimulem o controle social e permitam a iniciativa cidadã (portais

de denúncias, ouvidorias, remessa de cartilhas, etc). E, mais que abrir canais de diálogo, essa interação deve ter mão dupla, ou seja, deve ser dado tratamento adequado à contribuição cidadã exercida através do controle social, com o devido retorno à sociedade.

Concluindo esta seção, tem-se que o exercício do controle social é essencial para o fortalecimento da democratização no Brasil. A participação do cidadão, seja individualmente, seja através da sociedade civil organizada, vem se tornando cada vez mais importante e adquirindo maior destaque no que se refere ao controle das ações e políticas públicas, de modo a se garantir a correta aplicação dos recursos e o controle das finanças públicas, gerando uma maior eficiência e efetividade dos serviços. No entanto, a tomada de consciência da cidadania participativa, no Brasil, é um processo em construção, uma vez que a sociedade, de modo geral, ainda se mobiliza muito pouco em defesa de seus interesses.

Na próxima seção, trataremos de órgãos e instituições que, com o auxílio da participação popular ou de seus representantes, realizam funções específicas de acompanhamento e fiscalização e muito têm contribuído, com suas ações, para o aprimoramento da gestão pública.

2.3.4 Órgãos/Instituições Específicas de Controle

Kelles (2012, p. 82) aponta que o controle da Administração Pública no Brasil está distribuído no que se convencionou chamar *sistema de controle*, operado pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo controle social e por diversas instituições, formando uma rede de monitoramento.

Nesta seção, serão abordados os principais órgãos/instituições específicos de controle, a saber: os Tribunais de Contas da União, a Controladoria-Geral da União, o Ministério Público, a Polícia Federal e a Advocacia-Geral da União.

2.3.4.1 Os Tribunais de Contas

O controle externo exercido pelo Poder Legislativo, no Brasil, conta com o auxílio técnico de 34 (trinta e quatro) tribunais de contas; o Tribunal de Contas da União (TCU), no âmbito federal; o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF); os 26 (vinte e

seis) tribunais de contas estaduais (TCE) e dos 06 (seis) tribunais de contas com jurisdição municipal (ALBUQUERQUE, 2007 p. 03).

Os TCE têm jurisdição na administração pública do respectivo estado e da totalidade de seus municípios, à exceção dos municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo, que possuem tribunais de contas municipais próprios. Quatro outros estados da federação (Bahia, Ceará, Goiás e Pará) também criaram a figura dos Tribunais de Contas nos municípios – que, na realidade, são órgãos colegiados estaduais responsáveis por julgar as contas dos governos dos municípios (SILVA, 2009, p. 26; GUERRA, 2011, p. 160).

Os Tribunais de Contas são tribunais administrativos que, situando-se de permeio entre os Poderes, fiscalizam, apreciam e têm competência privativa para julgar as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

Fernandes (2013, p. 42) assinala que, na concepção atual de ordenação sistêmica, há informações que somente são consolidadas em nível de unidade federada nas Cortes de Contas.

Entretanto, o fato de os Tribunais de Contas serem órgãos auxiliares do Poder Legislativo não significa que haja uma relação de subordinação daqueles em relação a este.

Com efeito, Guerra (2011, p. 111) afirma que os Tribunais de Contas brasileiros têm "natureza de *órgãos constitucionais autônomos*, exercendo o controle externo **ao lado** do Poder Legislativo, não integrando a estrutura formal, orgânica, deste Poder" (destacamos).

No mesmo sentido, Medauar (2013, p. 437) destaca que:

> "o Tribunal de Contas é instituição estatal independente, pois seus integrantes têm as mesmas garantias atribuídas ao Poder Judiciário (CF, art. 73, § 3°). Daí ser impossível considerá-lo subordinado ou inserido na estrutura do Legislativo. Se a sua função é de atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas constitucionais, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes".

No que tange ao Tribunal de Contas da União, Furtado (2013, p. 883) também assinala que, não obstante a titularidade do exercício do controle externo financeiro tenha sido atribuída ao Congresso Nacional (CF, art. 49, inciso X, e art. 70), os instrumentos necessários ao seu exercício foram conferidos ao TCU (CF, art. 71).

E continua:

> "Ao dispor que o controle externo será realizado com o auxílio do TCU, a Constituição Federal não indica a existência de subordinação, mas de que este é o caminho para o exercício do controle externo. Ou seja, somente por intermédio do TCU pode o Congresso Nacional exercer as atribuições indicadas na Constituição Federal (art. 71) relacionadas ao exercício do controle financeiro da atividade administrativa do Estado" (FURTADO, 2013, p. 884).

O Tribunal de Contas da União (TCU) é órgão constitucionalmente autônomo, que detém um plexo próprio de atribuições, prerrogativas e deveres constitucionalmente assegurados, possuindo, também, autonomia administrativa e financeira. É o titular de competências habilitado a fiscalizar todos os atos de despesa pública, de qualquer dos Poderes, em todos os âmbitos e esferas (PEREIRA JÚNIOR, 2005, p. 1001).

As competências do TCU previstas na Constituição Federal encontram-se discriminadas a seguir.

Quadro 2 – Competências constitucionais do TCU

Competências Constitucionais do Tribunal de Contas da União	Artigo da CR/88
Fiscalizar as aplicações de subvenções e a renúncia de receitas	Art. 70
Apreciar as contas anuais do Presidente da República	Art. 71, I
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos	Art. 33, § 2°, e art. 71, II
Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares	Art. 71, III
Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional	Art. 71, IV

Quadro 2 – Competências constitucionais do TCU (conclusão)

Competências Constitucionais do Tribunal de Contas da União	Artigo da CR/88
Fiscalizar as contas nacionais de empresas supranacionais	Art. 71, V
Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios	Art. 71, VI
Prestar informações ao Congresso Nacional sobre as fiscalizações realizadas	Art. 71, VII
Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos	Art. 71, VIII a XI
Sustar, se não atendido, a execução de ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal	Art. 71, X
Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização	Art. 72, § 1°
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação dos recursos federais	Art. 72, § 2°
Efetuar o cálculo das contas referentes aos fundos de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais	Art. 161, § único

Fonte: elaborado a partir de SILVA (2009, p. 39) e de MILESKI (2011, p. 307 e seguintes).

Além das competências constitucionais, outras foram conferidas ao TCU por meio de leis, como a Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a Lei n° 8.666/1993 (Lei de Licitações e Contratos), a Lei n° 11.079/2004 (Lei da Parceria Público-Privada), a Lei n° 11.578/2007, que trata da transferência obrigatória de recursos financeiros para a execução das ações do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), além das edições anuais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária (LOA).

As funções básicas do TCU podem ser agrupadas em 09 grandes categorias, a saber:

Quadro 3 – Principais funções do Tribunal de Contas da União

Função Fiscalizadora	Compreende a realização de levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, relacionados com a atividade de controle externo. Envolve a apreciação da legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões e de admissão de pessoal no Serviço Público Federal, assim como a fiscalização de renúncias de receitas e de atos e contratos administrativos em geral. Não há limitação constitucional ou legal sobre o exercício dessa função.
Função Consultiva	É exercida mediante a elaboração de parecer prévio, de caráter essencialmente técnico, sobre as contas prestadas, anualmente, pelo Presidente da República. Inclui também o exame, sempre em tese, de consultas feitas por autoridades legitimadas para formulá-las, a respeito de dúvidas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes às matérias de competência do Tribunal.

Quadro 3 – Principais funções do Tribunal de Contas da União (continuação)

Função Informativa	É exercida quando da prestação de informações solicitadas pelo Congresso Nacional, pelas suas Casas ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização exercida pelo Tribunal. Compreende ainda representação ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, assim como o encaminhamento ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, de relatório das atividades do Tribunal.
Função Judicante	Por determinação constitucional, o TCU julga as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluindo as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. O Tribunal também se pronuncia conclusivamente sobre indícios de despesas não autorizadas, em razão de solicitação de Comissão Mista de Senadores e Deputados. No exercício da função jurisdicional, o julgamento procedido pelo TCU visa liquidar as contas e apurar a responsabilidade do gestor - e, se for o caso, eventuais irregularidades, com objetivos saneadores, podendo aplicar as sanções legais.
Função Sancionadora	A função sancionadora surge quando da aplicação aos responsáveis das sanções previstas na Lei Orgânica do Tribunal (Lei nº 8.443, de 1992), em caso de ilegalidade na despesa ou irregularidade nas contas. Essas sanções podem compreender, isolada ou cumulativamente: (1) aplicação, ao agente público, de multa proporcional ao valor do prejuízo causado ao erário, constituindo o montante do dano o limite máximo da penalidade; (2) cominação de multa ao responsável por contas julgadas irregulares, por ato irregular, ilegítimo ou antieconômico, por não-atendimento de diligência ou determinação do Tribunal, por obstrução ao livre exercício de inspeções ou auditorias e por sonegação de processo, documento ou informação; (3) inabilitação do responsável, pelo período de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública; (4) declaração de inidoneidade do responsável, por fraude em licitação, para participar, por até cinco anos, de certames licitatórios promovidos pela administração pública.
Função Corretiva	Ao constatar ilegalidade ou irregularidade em ato de gestão de qualquer órgão ou entidade pública sob sua jurisdição, o TCU fixa prazo para cumprimento da lei. No caso de ato administrativo, quando não atendido, o Tribunal determina a sustação do ato impugnado. Na hipótese de contrato, compete ao Congresso Nacional a sustação do ato, mediante solicitação das medidas cabíveis a quem de direito. Caso o Congresso Nacional, ou quem deva sustar o ato, deixe de adotar a providência devida no prazo de noventa dias, a decisão é tomada pelo Tribunal.
Função Normativa	Decorre do poder regulamentar conferido ao Tribunal pela sua Lei Orgânica, que faculta a expedição de instruções e atos normativos (de cumprimento obrigatório sob pena de responsabilização) acerca de matérias de sua competência e a respeito da organização dos processos que lhe devam ser submetidos.
Função de Ouvidoria	Reside na possibilidade de o Tribunal receber denúncias e representações relativas a irregularidades ou ilegalidades que lhe sejam comunicadas por responsáveis pelo controle interno, por autoridades ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Essa função tem fundamental importância no fortalecimento da cidadania e na defesa dos interesses difusos e coletivos, sendo importante meio de colaboração com o controle.

Quadro 3 – Principais funções do Tribunal de Contas da União (conclusão)

Função de Caráter Pedagógico	O Tribunal de Contas da União atua de forma pedagógica, ou seja, transmitindo conhecimentos corretos, quando orienta e informa sobre procedimentos e melhores práticas de gestão, mediante publicação de manuais e cartilhas, realização de seminários, reuniões e encontros de caráter educativo, participação em palestras, conferências e *workshops*, ou, ainda, quando recomenda a adoção de providências, em auditorias de natureza operacional. O caráter educativo surge também quando da aplicação de sanções a responsáveis por irregularidades ou práticas lesivas aos cofres públicos, na medida em que tais punições funcionam como fator de inibição à prática de ocorrências semelhantes, dissuadindo o administrador do cometimento de ato ilegal ou irregular e estimulando maior esmero na gestão da coisa pública.

Fonte: elaborado a partir de GUERRA (2011, p. 115 e seguintes) e de MILESKI (2011, p. 307 e seguintes).

Uma das fragilidades do controle exercido pelos Tribunais de Contas consiste no fato de que as suas decisões têm natureza administrativa, o que importa em reconhecer a possibilidade de controle jurisdicional (FURTADO, 2013, p. 889).

No mesmo sentido, Fernandes (2013, p. 219) aponta que:

> "[...] a competência para apreciar os demais atos da Administração Pública não pode prevalecer para além da esfera administrativa. Ainda que tenha força cogente, pela possibilidade de imposição de multa, ainda que seja possível determinar o afastamento do cargo da autoridade que está gerando lesão ao erário e sustar o ato, as pessoas atingidas podem recorrer ao Poder Judiciário, revendo a deliberação das Cortes de Contas ou os seus efeitos".

Segundo o autor citado, o TCU não tem, via de regra, competência para dizer o direito de modo definitivo, no caso concreto, com força de coisa julgada - à exceção do julgamento de contas previsto no inciso II do art. 71 da CF/88, matéria de competência privativa. É na apreciação das contas anuais dos órgãos que os Tribunais de Contas exercem a "real função jurisdicional" (FERNANDES, 2013, p. 182).

As decisões adotadas no julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis têm eficácia de título executivo, em especial as que resultem em imputação de débito ou multa, corroborando a força judicante de tais decisões (PIRES e NOGUEIRA, 2004, p. 20). Além disso, a boa doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores têm admitido que as decisões dos Tribunais de Contas, quando prolatadas em decorrência de sua competência privativa de julgar, não podem ser revistas quanto ao mérito.

Entretanto, é de se considerar que a apreciação dos processos de contas pelo TCU se dá, na maioria das vezes, depois de decorridos anos do acontecimento dos fatos, o que pode comprometer a efetividade de suas decisões. Nesse diapasão, há que se buscar uma análise mais tempestiva por parte da Corte de Contas, alcançando-se, tanto quanto possível, o mandato ainda vigente.

Kelles (2012, p. 91), por sua vez, ressalta que a forma política de investidura dos membros dos Tribunais de Contas também pode ser outra fragilidade a ser mitigada, na medida em que compromete, em maior ou menor grau, a imparcialidade e independência de suas deliberações.

Não obstante, tem-se que, além de ser Tribunais, as atividades das Cortes de Contas fundamentam um sistema de auditoria que é uma de suas atividades mais relevantes. Muito mais do que julgar e imputar sanções, é o exercício das atividades de auditoria que diferencia os Tribunais de Contas de alguns outros órgãos controladores, vez que, mediante as auditorias, é dado aos TC controlar a gestão pública, e não só os atos administrativos.

Como a auditoria tradicional não tem sido considerada suficiente para um amplo controle público das ações e programas governamentais, o TCU, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG) e outros Tribunais de Contas vêm realizando auditorias operacionais, através do exame objetivo e sistemático de ações e programas de governo, avaliando-os e aferindo o cumprimento dos escopos estabelecidos, com vistas ao aperfeiçoamento dessas ações e programas e o cumprimento das políticas públicas, e não a punição dos agentes públicos (BRITTO, 2014, p. 54).

Releva destacar, também, que o TCEMG, objetivando uma modernização e racionalização dos seus procedimentos com *foco em resultados* e buscando a eficiência e eficácia do controle consensual, instituiu o "Termo de Ajustamento de Gestão" (TAG)[9], buscando tornar possível o alcance de soluções pela via da negociação.

O TAG é um instrumento legal de controle consensual, celebrado entre o Tribunal e a autoridade máxima do Poder, órgão ou entidade por ele controlado, através do

---

[9] Com a edição da Lei Complementar Estadual n° 120/2011, de 16.12.11.

qual o TCE pode ajustar com os seus jurisdicionados, sem aplicar-lhes punição, novas práticas de gestão que visem corrigir, em determinado prazo, irregularidades verificadas em denúncias ou em processos administrativos. Não pode ser aplicado em casos em que esteja previamente configurado o desvio de recursos públicos e a má-fé, nos casos de processos com decisão definitiva irrecorrível e nas situações em que o ajustamento da conduta não puder gerar a regularização de atos e procedimentos.

Sobre o assunto, oportuna a lição de Ferraz (2012, p. 46), como se segue:

> "[...] Em dias atuais, o princípio da consensualidade dá suporte a diversos instrumentos inovadores do Direito Administrativo, seja no intuito de propiciar participação da sociedade no exercício do Poder (audiências e consultas públicas), seja para incrementar a eficiência administrativa (contratos de gestão, contrato de autonomia, termo de parceria, gestão associada de serviços públicos), seja, enfim, para impor um novo paradigma de controle da Administração Pública, o do controle consensual (TAG – Termos de Ajustamento de Gestão; SUSPAD – Suspensão do Processo Administrativo Disciplinar).
> Dessa renovada concepção acerca da atividade controladora, fundada no consenso e não na sanção, torna-se possível separar o 'joio do trigo', distinguir hipóteses em que se realiza efetivamente controle (atividade que depende unicamente de elementos objetivos e que tem caráter corretivo) de hipóteses típicas de controle-responsabilização (atividade que mescla elementos objetivos e subjetivos e que tem, o mais das vezes, caráter sancionatório)".

Na opinião de Araújo e Alves (2012, p. 87), "a solução negociada dos conflitos convida o jurisdicionado a assumir um papel ativo no controle, deixando de ser mero espectador, uma vez que fica evidente que a punição não é tão eficaz para melhorar a gestão".

Esse instrumento já foi testado por outras instituições, inclusive na Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte, onde a adoção pioneira do modelo (através da denominação "Termo de Compromisso de Gestão") apresentou resultados significativos, com considerável índice de resolução negociada de problemas administrativos (FERRAZ, 2010, p. 34).

A respeito dessa experiência, Fortini e Silveira (2012, p. 37/38) fazem o seguinte registro:

> "[...] o Controle Interno na capital mineira, afinado com a ideia de consensualidade – solução consertada com a realidade, possibilidades e problemas do órgão – prevê a celebração de termo de Compromisso de Gestão por meio do qual o titular do órgão controlado e o Controlador-Geral pactuam alterações comportamentais, realizando determinada medida ou comprometendo-se a não repetir prática anterior, desde que inexista dano ao erário. Dessa forma, os Termos de Compromisso de Gestão passam a ser objeto de monitoramento pela Auditoria-Geral, órgão localizado na estrutura da Controladoria-Geral do Município. Ou seja, havendo celebração de Termo de Compromisso de Gestão (TCG) que obrigue autoridades signatárias à adoção de conduta comissiva ou omissiva nele fixada, os compromissos assumidos serão monitorados regularmente pela Auditoria-Geral do Município, que preparará relatório indicando ou não pendências" (FORTINI e SILVEIRA, 2012, p. 37/38).

A disseminação dos TAGs vem acontecendo nos Tribunais de Contas dos estados do Rio Grande do Norte, de Sergipe, de Goiás, do Mato Grosso e do Amazonas (COSTA, 2014, p. 24). Outros TCE - Roraima, Rio Grande do Sul e Pernambuco – também têm admitido a possibilidade de utilizarem o modelo de consensualidade como instrumento de controle e fiscalização, uma vez que tal iniciativa representa uma alternativa, através da procura de um consenso, para o encontro das melhores soluções jurídicas, sendo uma ferramenta eficaz para ações proativas de monitoramento e acompanhamento da gestão pública.

Pode-se concluir esta subseção trazendo à baila a afirmativa de Britto (2014, p. 54), segundo a qual "o papel social dos Tribunais de Contas é exercer o controle externo da administração pública, em seus vários aspectos, [...] que visa ao aprimoramento da qualidade do serviço público e, por consequência, à melhoria da gestão pública".

Com isso, reitera-se a importância da atuação dos Tribunais de Contas no controle da gestão pública, seja através da fiscalização de todos os órgãos, entidades e agentes que têm acesso a recursos públicos, seja através do estímulo à transparência dos atos ou pela responsabilização dos agentes na gestão da coisa pública, dentre outras funções, todas de igual relevância.

2.3.4.2 A Controladoria-Geral da União

A Controladoria-Geral da União (CGU), fruto da evolução do Controle Interno no Brasil – que, antes da Constituição de 1988, esteve vinculado basicamente ao Poder

Executivo[10] –, é órgão de controle interno do Poder Executivo Federal, criada pela Lei n° 10.683/2003, cuja estrutura foi definida pelo Decreto n° 4.784/2003 e regulamentada através do Decreto n° 5.683/2006.

Compete à CGU assistir direta e imediatamente à Presidência da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos que, no âmbito do Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, ouvidoria e prevenção e combate à corrupção, dando o devido andamento às representações ou denúncias relativas à lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 44).

Marques Neto (2010, p. 12) destaca que a CGU não centraliza todo o controle, mas apenas o exercido sobre atividades-meio, ligadas à gestão. Sobre elas, a CGU exerce atividades de fiscalização, aprovação, análise, etc., de maneira ampla, *a priori* e *a posteriori*, o que acaba por conferir-lhe, segundo o autor, "um amplo rol de ingerência, seja em relação ao uso do orçamento, à verificação da boa utilização dos recursos, à contratação de pessoal de maneira adequada, etc.".

A CGU possui em sua estrutura organizacional a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), cuja missão consiste em zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos, bem como a Corregedoria-Geral da União, cuja função é investigar, por meio de Sindicâncias e Processos Administrativos Disciplinares, as faltas cometidas por servidores públicos federais, no desempenho de sua função. Também integram a CGU a Ouvidoria-Geral da União, que recebe e trata as informações sobre irregularidades e denúncias, e a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), que centraliza as ações de inteligência e prevenção da corrupção.

De acordo com Cruz (2009, p. 51), a atuação da CGU está pautada em quatro focos principais, quais sejam: auditoria e fiscalização, ouvidoria, correição e prevenção da corrupção.

---

[10] Conforme já abordado na seção 2.2.2, intitulada "Evolução histórica do Controle da Administração Pública Brasileira".

Entretanto, as atividades de auditoria e fiscalização promovidas pela CGU diferem das realizadas pelo TCU por estarem afetas apenas ao Poder Executivo Federal, enquanto o TCU realiza ações de controle tanto no Executivo quanto no Legislativo e Judiciário. Além disso, o TCU, por julgar as contas dos administradores e responsáveis, tem o poder não apenas de realizar determinações, mas também de aplicar sanções.

Slomski (2005, p. 15) *apud* Linczuk (2012, p. 83) destaca que o termo *Controladoria* abrange não apenas o foco no combate à corrupção, mas tem uma significação maior, de "busca pelo atingimento ótimo de qualquer ente", uma vez que a Controladoria tem como missão "disseminar conhecimento, modelar e implementar sistemas de informações capazes de responder aos usuários das informações econômico-físico-financeiras".

Sendo o órgão central na estrutura de controle interno do Poder Executivo, a CGU se destaca como uma instituição fomentadora do controle social, responsável por dar maior transparência à gestão pública, incentivando a participação da sociedade no acompanhamento e fiscalização das atividades estatais. Neste diapasão, uma das iniciativas dignas de registro foi a criação do *Portal da Transparência Pública*, que permite ao cidadão o acompanhamento da execução da despesa pública em todo o âmbito federal, bem como dos valores repassados pela União aos Estados, Municípios e Distrito Federal.

A CGU é responsável, também, por outros projetos de cunho educativo e de mobilização voltados para a população, tais como o *Programa Olho Vivo no Dinheiro Público*. Além disso, a CGU vem desenvolvendo, em parceria com outros órgãos e instituições não governamentais, diversas atividades no sentido de promoção social (AMARAL e SPINELLI, 2012, p. 71).

Além disso, a CGU tem se destacado em ações e projetos cujo foco é a melhoria das gestões públicas e a capacitação técnica dos gestores locais, sem descuidar do combate à corrupção.

2.3.4.3 O Ministério Público

O Ministério Público é um órgão independente, permanente, essencial ao exercício da função de controle dos atos da Administração Pública, ao qual incumbe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Di Pietro (2013, p. 798) registra que:

> "Atualmente, uma instituição que desempenha importante papel no controle da Administração Pública é o Ministério Público, em decorrência das funções que lhe foram atribuídas pelo art. 129 da Constituição. Além de tradicional função de denunciar autoridades públicas por crimes no exercício de suas funções, ainda atua como autor na ação civil pública, seja para defesa de interesses difusos e coletivos, seja para repressão à improbidade administrativa. Embora outras entidades disponham de legitimidade ativa para a propositura de ação civil pública, a independência do Ministério Público e os instrumentos que lhe foram outorgados pelo referido dispositivo constitucional (competência para realizar o inquérito civil, expedir notificações, requisitar informações e documentos, requisitar diligências investigatórias) fazem dele o órgão mais bem estruturado e mais apto para o controle da Administração Pública".

Nos termos do art. 128 da Constituição da República, o Ministério Público abrange:

a) O Ministério Público da União, que compreende:
   - O Ministério Público Federal;
   - O Ministério Público do Trabalho;
   - O Ministério Público Militar;
   - O Ministério Público do Distrito Federal e Territórios;
b) O Ministério Público dos Estados.

A atuação do Ministério Público (MP) pode ser levada a efeito por intermédio do Poder Judiciário – como, por exemplo, através de ação civil pública para a proteção do patrimônio público e social do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos – ou de forma extrajudicial, mediante a instauração de inquéritos civis, celebração de termos de ajuste de conduta, etc.

Quando o Tribunal de Contas da União julga as contas dos gestores responsáveis pela aplicação de verba federal, se tal julgamento concluir pela irregularidade

das contas, o TCU encaminha cópia dessa decisão para o Ministério Público Federal, que promoverá as ações específicas (ações cíveis, penais e/ou de improbidade administrativa) para o caso.

Segundo asseveram Pires e Nogueira (2004, p. 21), o controle exercido pelo MP vem assumindo, cada vez mais, "características de controle de finalidade, em cotejo com normas principiológicas consagradas no ordenamento jurídico, apresentando-se, de outro giro, como mais uma alternativa de participação popular [...]".

A sociedade poderá representar ao Ministério Público Federal, através do Procurador da República, informações quanto a qualquer tipo de irregularidade cometida contra a Administração Pública, seja por servidores ou outras autoridades. O Ministério Público Federal atua em conjunto com a Polícia Federal – exercendo, inclusive, o controle externo da atividade policial.

O Ministério Público dos Estados, por sua vez, está presente nas várias unidades da Federação, onde atuam Promotores de Justiça, que podem ser acionados por qualquer cidadão, para garantir os direitos previstos na Constituição. Além disso, no caso de problemas, nos municípios, na execução de políticas públicas e programas de governo ou prestação deficiente de serviços públicos (por exemplo, de saúde, transporte escolar, merenda escolar, etc.), compete ao Procurador de Justiça constituir ação de improbidade administrativa contra o agente faltoso.

2.3.4.4 A Polícia Federal

Nos termos da Constituição da República de 1988 (art. 144, § 1°), a Polícia Federal destina-se a apurar infrações contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços de interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas, assim como outras infrações, cuja prática tenha repercussão interestadual ou internacional e exija repressão uniforme.

A Polícia Federal exerce, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União, sendo um órgão de segurança do Estado que tem como principal função apurar as infrações penais e a sua autoria por meio de investigação policial, procedimento

administrativo com característica inquisitiva, que serve, em regra, de base à pretensão punitiva do Estado formulada pelo Ministério Público, titular da ação penal.

Com efeito, as ações deflagradas pela Polícia Federal são oriundas de procedimentos investigatórios autuados por Procuradores da República, que solicitam aos juízes federais a quebra de sigilos telefônicos e bancários, a execução de mandados de busca e apreensão de bens e documentos, bem como a prisão temporária de envolvidos em irregularidades e atos de corrupção.

2.3.4.5 A Advocacia Geral da União

A Advocacia-Geral da União (AGU) é uma instituição que, no exercício da advocacia de Estado, desempenha atividades voltadas para o controle de legalidade e legitimidade, tanto no exercício da competência postulatória (de representação judicial e extrajudicial da União), como da preventiva (de consultoria e assessoramento jurídico dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal).

A AGU não apenas integra a rede de controle governamental, como também tem participação ativa e relevante para a efetividade das ações de controle dos demais participantes. É a AGU, por meio da Procuradoria da União, que promove ações que visam proteger a União, como, por exemplo, ações de ressarcimento de dinheiro público desviado de forma irregular ou criminosa. Quando o Tribunal de Contas da União profere uma decisão, esta se torna título executivo extrajudicial – ou seja, é um título que confere ao devedor a obrigação de pagar. Se esse devedor não efetua o pagamento, quem executa o título perante o Poder Judiciário é a AGU.

No exercício de suas competências de controle preventivo, a atuação da AGU também mostra sua relevância, orientando o gestor público na prática administrativa, a fim de que este obedeça aos normativos legais e constitucionais, além de procurar atuar em sintonia com a Controladoria-Geral da União e com o Tribunal de Contas da União, buscando uma atuação cooperativa com os demais órgãos de controle, adotando medidas jurídicas cabíveis para dar efetividade às atividades de controle da CGU e do TCU.

Feita essa abordagem, ainda que sintética, dos principais órgãos/instituições que detêm competências e atribuições próprias no que se refere ao exercício do controle público, em especial no âmbito federal, conclui-se a seção relativa ao Controle Externo da Administração Pública – que, como visto, é aquele exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do ente fiscalizado.

A seguir, tratar-se-á do Controle Interno, ou seja, aquele exercido pela própria Administração sobre seus órgãos e entidades descentralizadas que lhe estão vinculadas. Trataremos também do Sistema de Controle Interno previsto na Constituição da República e inerente a cada Poder, bem como da diferenciação entre controle interno *latu sensu*, auditoria interna e unidade de controle interno.

2.4 O Controle Interno

Esta seção abordará o controle interno da Administração Pública, em suas várias concepções, apresentando conceitos e o referencial adotado na pesquisa.

Como visto anteriormente, o termo "controle interno" refere-se àquele que o Poder Público exerce sobre seus próprios exercícios e ações, de modo a verificar a regularidade e a legalidade de seus próprios atos, sendo inerente a cada um dos órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, no exercício de suas atividades administrativas.

Meirelles (2006, p. 665) assim define este tipo de controle:

> "É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, qualquer controle efetuado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado *interno*, como *interno* será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique". (destaque do autor)

De acordo com Castro (2008, p. 65) as principais finalidades da existência de um controle interno são: segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada;

promoção da eficiência operacional da entidade; estímulo à obediência e ao respeito das políticas institucionais e estratégicas; proteção dos ativos; inibição da corrupção.

A Administração tem a responsabilidade fundamental de desenvolver e manter um controle interno eficaz. A correta gestão dos bens e serviços é uma responsabilidade essencial de gestores e servidores, que devem assegurar que os programas funcionem e que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz para alcançar os objetivos desejados.

A propósito, assim discorre Mileski (2011, p. 172):

> "O servidor, além de exercer bem as suas funções – agir com eficiência, zelo e dedicação – tem o dever de proceder controle sobre os serviços em que atua, bem como sobre os materiais, bens e equipamentos postos à sua disposição para o exercício das atividades públicas. Sobre este servidor há o controle da chefia imediata, a qual tem o controle do Supervisor e este do Diretor."

Desse modo, tem-se que o controle interno deve se estender, de uma maneira geral, a todos os atos e procedimentos administrativos e a todos os agentes públicos, visto que o controle também é, em si, uma atividade administrativa (MARQUES NETO, 2010, p. 05; SILVA, 2014, p. 85).

Importante destacar que existe uma aparente indefinição, no que diz respeito à terminologia da área de controle, inclusive em textos legais. As normas infraconstitucionais que tratam de controle interno, tais como as Leis n°s 4.320/64, 8.666/93 e 10.180/01, a Lei Complementar n° 101/00 e o Decreto-Lei n° 200/67, referem-se ao controle interno de maneira genérica, sem deixar claro qual seria o conceito do termo. Assim, muitos autores entendem o controle interno como sendo meramente a autotutela, ou seja, a prerrogativa que a Administração Pública tem de anular seus próprios atos, quando eivados de ilegalidade ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade[11].

Nesse sentido é a definição de Maffini (2008, p. 217), que equipara o controle interno ao controle administrativo, postulando ser esse controle o que é realizado pela própria

---

[11] Fernandes (2013, p. 67) aponta tal confusão doutrinária, esclarecendo que, tecnicamente, o controle interno seria o *gênero* em relação à autotutela, associando ao primeiro termo a noção de estrutura própria de um *sistema*, e, ao segundo, a de prerrogativa, de dever decorrente do princípio da eficiência ao qual está obrigada toda autoridade pública.

Administração Pública, fundamentado no princípio da autotutela, poder-dever que a Administração tem de manter-se permanentemente controlada em relação aos seus próprios atos.

Igualmente é o magistério de Guerra (2011, p. 262), para quem o controle interno:

> "[...] é a especialização do controle administrativo ou executivo, poder de fiscalização e controle exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos, decorrente do poder de autotutela, restando este amplamente reconhecido pelo Poder Judiciário, mormente na Súmula n° 473 do Supremo Tribunal Federal [...]".

Também Pires e Nogueira (2004, p. 12) adotam essa linha doutrinária, assim como França (2010, p. 86), Mileski (2011, p. 188), Kelles (2012, p. 82), Aragão (2013, p. 611) e Valim (2010, p. 86), dentre outros.

Autores distintos, por outro lado, vão além dessa concepção, como é o caso de Zymler (2013, p. 165), para quem o controle interno seria um *gênero*, constituído pelo autocontrole (controle administrativo) e pelo controle previsto no art. 74 da Constituição da República. Segundo o autor, o controle administrativo é uma modalidade de controle interno cujo objeto é a avaliação da *oportunidade* e do *mérito* do ato administrativo – ressaltando que o Poder Público dispõe, ainda, de outros meios para exercer o controle de seus atos, tais como a fiscalização hierárquica, os recursos administrativos, as inspeções, as auditorias e correições, a supervisão, os pareceres vinculantes, o *ombudsman*, etc. No mesmo sentido, porém com maior detalhamento, é a visão de Medauar (2013, p. 424).

Figueiredo (2007, p. 358) também já havia adotado essa linha, apontando que, além dos mecanismos de autocontrole (controle interno *voluntário*) - quais sejam, a homologação, a aprovação, a revogação e a invalidação dos atos administrativos -, existem outros, que necessitam da participação do administrado, como os recursos administrativos, o direito de petição, os processos sancionadores e disciplinadores e o direito de revisão.[12]

---

[12] Nos limites desta seção e do próprio trabalho, não nos cabe examinar mais detalhadamente cada uma destas hipóteses, pois apenas isso já seria suficiente para uma monografia própria.

Finalmente, existem outros autores que defendem que a expressão "Controle interno" não deve ser confundida com o controle que a Administração faz sobre si mesma (que seria o autocontrole, o controle administrativo), mas corresponde à previsão contida nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal, que se harmoniza com os órgãos de Controle Externo na fiscalização financeira, orçamentária, patrimonial e operacional da Administração Pública.

Esta é a visão de Conti e Carvalho (2011, p. 204), como se segue:

> "A função a ser exercida pelo controle interno a que nos referimos, qual seja, de órgão que integra o sistema de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública (Constituição Federal, art. 70), não se confunde com as funções de controle administrativo do tipo 'autocontrole' ou mesmo de 'controle hierárquico', que são formas também presentes em nosso ordenamento. O *autocontrole* é a 'fiscalização exercida pela própria autoridade que editou o ato, ou responsável pela atividade sobre sua atuação; ocorre espontaneamente ou mediante provocação, neste último caso em decorrência de recurso administrativo - pedido de reconsideração – ou reclamação, abaixo assinado, etc.'. E o *controle hierárquico* é a 'verificação que os órgãos superiores realizam sobre os atos e atividades dos órgãos subordinados.
> Assim, é importante destacar a diferenciação do autocontrole com o controle interno no Brasil. O controle interno ocupa-se da fiscalização das modalidades previstas no já mencionado art. 70 da Constituição Federal, sendo muito mais um instrumento de controle *financeiro* do que *administrativo*. Já o autocontrole é, substancialmente, mecanismo de controle administrativo, pois está ligado ao poder de revisão dos atos emitidos pela Administração Pública'." (destaques no original)

Partilham desse mesmo entendimento Castro (2007, p. 155), Marques Neto (2010, p. 12), Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011, p. 134), Ferraz (2012, p. 43) e Furtado (2013, p. 861), dentre outros, sendo essa concepção utilizada, também, pelos padrões e normas consolidados, referentes ao assunto[13].

No presente trabalho, esta é a linha que será adotada, utilizando-se de um conceito já consolidado entre os organismos e profissionais que atuam na área de auditoria, qual seja, o de que o Controle Interno de uma determinada organização ou entidade pode ser definido como o plano geral dessa organização ou entidade e todas as medidas e métodos que, em forma coordenada, são empregadas por essa organização/entidade para proteger os seus

---

[13] Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditor* (IIA), da *International Federation of Accountants* (IFAC) e da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n° 986/2003, que aprova as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCT n° 12), que tratam de auditoria interna, dentre outras.

ativos, controlar a exatidão e confiabilidade das informações, promover/estimular a eficiência operacional e motivar a adesão às políticas e diretrizes estabelecidas pela direção.

Em síntese de Castro (2007, p. 155), o controle interno é um conjunto de "métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude, a ineficiência para realizar com plenitude a legalidade almejada da atuação administrativa".

Kelles (2012, p. 85) destaca que esse controle tem origem na necessidade de a Administração Pública proceder a controles prévios e concomitantes, procedendo à correção dos processos, operações e atividades de forma antecipatória ao Controle Externo.

Importante registrar que as expressões **controle interno, controles internos, auditoria interna, estrutura de controles internos, sistema de controle interno e unidade de controle interno** têm sido, muitas vezes, utilizadas equivocadamente como sendo expressões sinônimas, para se referir ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação dos eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. Isso porque a legislação brasileira não define o que seja "controle interno" e ainda são poucos os trabalhos científicos na área de gestão pública que, de maneira específica e aprofundada, abordam essas questões.

Cabe, portanto, fazer as necessárias diferenciações.

2.4.1 Controle interno e "controles internos"

O termo "controle interno" *latu sensu,* como já visto, corresponde ao controle público atuando *dentro* da própria organização ou entidade e, na visão de Guerra (2011, p. 274), pode ser entendido como

> "[...] um plexo de ações estabelecido pela Administração Pública, de efeito *interna corporis*, para promover a eficiência e a eficácia nas operações estatais e verificar o cumprimento das políticas estabelecidas em lei, visando ao alcance dos objetivos e metas anteriormente programados.

> Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido pelo órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fincas de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos".

Assim, pode-se dizer que o controle interno de uma determinada organização ou entidade relaciona-se ao conjunto de atividades, rotinas e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e da organização, como um todo, sejam alcançados de forma ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, observados os preceitos da Constituição e das leis e regulamentos que regem o setor público e os seus gestores e agentes.

Nessa linha de entendimento, a Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior (Intosai)[14] definiu o Controle Interno como sendo um processo integrado, executado pelos gestores e pelo corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos das operações e para dar uma segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, sejam alcançados os seguintes objetivos gerais: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; b) salvaguarda dos recursos, a fim de evitar perdas, mau uso ou dano; c) cumprimento das obrigações de prestar contas (*accountability*); d) observância das leis e regulamentos aplicáveis.

O Tribunal de Contas da União, seguindo a tendência internacional e alinhando-se às "Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público" emitidas pela Intosai, introduziu, nas suas Normas de Auditoria e no "Glossário de Termos do Controle Externo", a seguinte definição:

> "Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das

---

[14] *International Organization of Supreme Audit Institutions*. Atualmente, existem 191 Entidades de Fiscalização Superior (EFS) associadas à Intosai que desempenham, em seus respectivos países, a atividade de auditoria governamental, no âmbito do controle externo. No Brasil, a entidade associada à Intosai é o TCU.

> metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:
> I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
> II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
> III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
> IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida" (BRASIL, 2012, p. 07).

De tais definições, tem-se que o Controle Interno é um processo executado por pessoas, ou seja, não é um evento ou circunstância, mas uma série de ações que perpassa toda a organização, em todas as áreas e todos os níveis. Está estruturado dentro das atividades ou dos procedimentos da organização ou entidade, e não sobre essas atividades e procedimentos. Integra os processos ou atividades organizacionais para assegurar que seus objetivos sejam alcançados. Deve ser efetivado não só pelos gestores, mas por todo o pessoal da organização, que deve estar ciente do seu papel, suas responsabilidades e o limite de autoridade de cada agente.

Esse controle é efetuado pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, no qual são incluídas as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações. Essas ações se dão em todas as operações da organização, de modo contínuo. Daí porque a doutrina especializada, muitas vezes, referir-se a ele como uma expressão plural, qual seja, "controles internos", também denominados, por vezes, "controles primários".

A Instrução Normativa TCU n° 63 traz, no seu art. 1°, parágrafo único, inciso X, o seguinte significado para a expressão "controles internos":

> "conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados".

Tais controles podem ser entendidos como os procedimentos operacionais e administrativos adotados no dia-a-dia e realizados pelos quadros funcionais da organização durante o ciclo dos processos, visando garantir o bom andamento e a segurança dos mesmos. São controles "de dentro", isto é, incidentes sobre a própria Administração – daí serem chamados *internos*, que favorecem a formação das decisões administrativas. Inserem-se no primeiro nível de controle, e deveriam ser, em função disso, os mais efetivos, de modo que a intervenção dos demais mecanismos somente se fizesse necessária em situações excepcionais (FURTADO, 2013, p. 877).

Silva (2002, p. 04) aponta que tais controles podem ser *contábeis*, quando relativos à salvaguarda do patrimônio e à fidedignidade das informações contábeis (controles físicos sobre bens, estabelecimento de níveis de autoridade e responsabilidade, segregação de funções, dentre outros) ou *administrativos*, quando englobam métodos e procedimentos que visam à adesão às políticas estratégicas e diretrizes estabelecidas pela alta administração e à eficiência operacional da organização (planejamento estratégico, metas de produção, sistemas de custos e controle de qualidade, por exemplo).

Guerra (2011, p. 279), por sua vez, destaca que são vários os procedimentos usuais de controle interno tratados pela doutrina, ressaltando que nenhum deles pode ser entendido como suficiente por si só, visto que fazem parte de um *todo*, de um sistema complexo, desenvolvido em cada órgão ou entidade de acordo com as próprias peculiaridades.

O quadro a seguir traz algumas atividades procedimentais de controle que, segundo o autor, seriam as mais relevantes, como se segue:

Quadro 4 – Atividades de controle interno mais relevantes consagradas pela doutrina

Autorização e aprovação	Ato discricionário através do qual o agente competente para a execução do ato expressa o seu poder de autoridade. Assim, busca-se garantir que apenas atos *legítimos* sejam processados. O grau hierárquico da autoridade autorizadora/aprovadora deverá depender da relevância da operação para a organização, devendo ser diretamente proporcional à mesma. A autorização e aprovação das operações devem servir para responsabilizar os agentes e promover a supervisão das atividades e operações realizadas.
Análise Técnica	Opinião conclusiva realizada por agente que detém um conhecimento técnico especializado. É a atividade que normalmente produz pareceres, laudos, exames e relatórios específicos. É tipicamente executada por profissionais com formação própria como engenheiros, advogados, profissionais de saúde e de informática. Tais atividades são, em geral, orientadas por normas técnicas emitidas por órgãos de classe representantes dessas profissões.

Quadro 4 – Atividades de controle interno mais relevantes consagradas pela doutrina (continuação)

Operações Pendentes	È a elaboração de um rol das transações planejadas, eliminando as já efetuadas e processadas, deixando "em aberto" aquelas por praticar, possibilitando um maior controle das ações governamentais.
Comparação	È a verificação de um determinado procedimento levando-se em conta outro já praticado anteriormente, já controlado e tido como legítimo e legal, subsidiando e fortalecendo o novo ato praticado. Geralmente, são atividades de caráter menos complexo que as análises técnicas, onde o agente executor faz apenas uma conferência de uma norma ou legislação com uma situação de fato. Como exemplo, pode-se citar as atividades de conferência de uma documentação de habilitação em um processo de licitação ou a verificação de elegibilidade de uma prefeitura para o recebimento de recursos federais.
Numeração sequencial	Maneira de precaução contra perdas e desvios pela numeração sequencial das transações, garantindo-se, assim, a ordem cronológica de ocorrência das mesmas.
Controle de totais	Forma de controle interno pela qual se busca aferir concomitantemente o processamento dos valores despendidos pela Administração, garantindo-se, assim, a totalização segura das despesas orçamentárias legalmente previstas.
Custódia	Mais comumente associada à questão patrimonial e aos ativos da organização, a custódia é a guarda física dos bens. Refere-se a funções de proteção física dos bens e equipamentos, além de garantias de que os mesmos irão servir para gerar os resultados esperados por todo o período de sua vida útil.
Anotações ou Registros	Referem-se ao armazenamento das informações de interesse da organização, tanto em meio físico (papéis, documentos, formulários) como magnético. Podem abranger tanto informações gerenciais quanto contábeis, e sua finalidade é permitir sua posterior consulta, de modo a servir para gerar informações para tomada de decisão e para permitir a rastreabilidade das operações.
Dupla Verificação	Consiste na repetição da atividade de controle, preferencialmente executado por agente diverso do executor da fiscalização inicial. É a *revisão*, e visa à detecção de erros ou desvios e à imediata correção dos mesmos.
Controle Prévio	É a análise do ato *antes* de sua conclusão, visando assegurar os seus requisitos de validade, como a devida autorização, legalidade, eficiência e eficácia. Dessa forma, evita-se a finalização de processo que contenha erro ou desvio, possibilitando o seu saneamento.
Segregação de tarefas	Trata da observância de todo o conjunto de regras estabelecidas, visando à consecução das atividades específicas de cada agente ou setor. Pressupõe que as atividades de registro, operações, custódia e autorização devam ser separadas, que nenhum funcionário deve controlar *todas* as etapas de um processo e que essa separação possibilite uma constante revisão do trabalho feito anteriormente.
Rodízio de funções	Tem como objetivo evitar a "tentação" do conflito de interesses e a captura dos agentes públicos pelo interesse privado (conluios, promoção de interesses pessoais, favorecimentos a terceiros ou a si próprio, fraudes e desvios). De grande importância, especialmente nas áreas de compras e aquisições, contratação de pessoal, custódia de bens e material e fiscalização de contratos. Busca garantir que os agentes não permaneçam executando sempre os mesmos procedimentos, analisando as mesmas demandas, custodiando os mesmos ativos, quando houver risco de conflito de interesses.
Acesso Restrito	Relaciona-se, geralmente, à salvaguarda de bens e valores pelos agentes públicos competentes para tanto, restringindo o conhecimento e a atuação de outros servidores alheios a tais funções.

Quadro 4 – Atividades de controle interno mais relevantes consagradas pela doutrina (conclusão)

Supervisão	Pode ser definida como a incidência de uma atividade de controle sobre a outra. Através da supervisão, busca-se verificar o devido cumprimento das funções e deveres estabelecidos para cada agente, através de um controle hierárquico que impeça a formação de ato eivado de erros ou desvios e garantindo-se a não existência de erro ou omissão na execução da atividade.
Auditoria Interna	É o serviço interno da Administração voltado à verificação e avaliação dos sistemas e procedimentos adotados, buscando minimizar os erros ou desvios cometidos na gerência da coisa pública. É um importante instrumento de governança, visto que auxilia a alta administração, proporcionando-lhe informações, avaliações, análises e recomendações relacionadas com as obrigações e objetivos do órgão ou entidade.

Fonte: elaborado a partir de Guerra (2011, p. 279 e seguintes) e de Menke (2013, p. 113 e seguintes).

Esses procedimentos são práticas inseridas na rotina das organizações, com o objetivo de controlar suas atividades com foco no alcance dos resultados pretendidos, a um menor custo financeiro e de tempo, e na inibição da ocorrência de erros e fraudes. À exceção da auditoria interna, são mecanismos imediatos de controle, exercidos pelos próprios gestores.

As atividades de controle implementadas em uma organização podem ser de caráter preventivo, quando destinadas a impedir erros e anomalias durante o processo, ou detectivas, se voltadas para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. São controles que devem prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e atender a todos os níveis hierárquicos da organização (PETER e MACHADO, 2007, p. 24).

Nesse sentido, Cavalheiro e Flores (2007, p. 27) afirmam:

> "Os controles internos ***servem para auxiliar*** o gestor na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade -, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência – quando existe – e sem nenhum conhecimento científico), mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão). Antes de ser meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranqüilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração. Em síntese, os controles internos dão a possibilidade de exercer, realmente, a função de 'gestor dos negócios públicos'. " (destaque no original)

Merece destacar que os controles internos são um meio para se atingir um fim, e não um fim em si mesmo. São instrumentos para o aperfeiçoamento da Administração e

para a busca da eficiência e efetividade. Constituem-se em uma série de ações integradas à rotina da organização ou entidade e devem ter custo adequado, ou seja, o benefício trazido por eles tem de ser superior ao custo de sua criação e manutenção (GOULART, 2011, p. 17).

São, portanto, atividades permanentes dentro da organização, inerentes a uma boa organização e, quanto mais eficazes forem esses controles, menor será a fragilidade do órgão ou entidade frente aos desvios de recursos.

2.4.2 Controle interno e auditoria interna

O objetivo desta seção é a conceituação de auditoria interna e sua diferenciação da expressão "controle interno" *latu sensu*, vez que tais expressões são por vezes tratadas como sinônimas. Entretanto, esse tratamento é equivocado, pois, enquanto este engloba um conjunto de métodos e medidas que visam a assegurar o funcionamento da organização, aquela é uma atividade cuja principal missão é assegurar o funcionamento dos controles (SILVA, 2002, p. 06).

Como visto na seção anterior, os controles internos devem, via de regra, ser praticados pela própria gestão. A auditoria interna, por sua vez, avalia - ou, mais apropriadamente, analisa - os controles internos, com o foco nos objetivos da organização, sugerindo a implantação de controles internos ou supressão de outros, ou mesmo o aperfeiçoamento dos controles existentes.

Attie (1998) *apud* Cavalheiro e Flores (2007, p. 28) define com propriedade as diferenças entre controle interno e auditoria, como se segue:

> "Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa".

O controle interno faz parte das atividades da Administração Pública. A auditoria interna, por seu turno, é um dos componentes deste controle.

Em vista disso, tem-se que a auditoria interna pode ser entendida como um elemento de controle que tem como um de seus objetivos a verificação e avaliação dos demais controles internos do órgão ou entidade, como um serviço de apoio aos gestores. A partir de suas constatações, a auditoria emite recomendações, visando otimizar a gestão.

O auditor se vale do levantamento do sistema, que compreende o plano de organização e a política de procedimentos, com a finalidade de verificar se este oferece proteção aos ativos da companhia e confiabilidade nos dados. Através da aplicação de testes de auditoria, avalia-se também a eficiência operacional e verifica-se a adesão às diretrizes estabelecidas pela alta Administração.

A auditoria, como gênero, é a atividade de comparar uma situação encontrada com um determinado critério. Assim, segundo Goulart (2011, p. 12),

> "[...] pode ser conceituada como um conjunto de procedimentos sobre determinadas ações, de modo a verificar se elas foram (ou são) realizadas em conformidade com normas, regras, orçamentos e objetivos. Ou seja, auditoria é o ato de se confrontar a condição – situação encontrada – com o critério – situação que deve ser".

O que diferencia um tipo de auditoria de outro é exatamente o critério (base de comparação) adotado em cada trabalho.

Conforme disposto na Instrução Normativa SFC/MF n° 01/2001[15], da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União, a auditoria governamental é o "conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal", e tem por objetivo primordial garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública.

A auditoria, ao contrário das atividades de controle interno tradicionalmente executadas, não precisa, necessariamente, fazer parte das rotinas normais dos órgãos e

[15] Que define diretrizes, princípios e normas técnicas relativas às ações de controle aplicáveis ao serviço público federal.

entidades. Como sua função não é, propriamente, controlar uma atividade realizada, mas sim, aperfeiçoar todos os outros controles - para que possam ser realizados de forma correta e eficiente com vistas a atender os objetivos da entidade - pode-se afirmar que a auditoria interna complementa e apóia o controle interno.

É realizada através de levantamento de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, economicidade, eficiência ética e transparência, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores públicos.

A auditoria exerce uma função de assessoria à alta Administração, porém sem qualquer tipo de autoridade sobre os demais setores ou departamentos, podendo apenas recomendar, jamais impor, qualquer tipo de controle e outros procedimentos administrativos (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 48).

De acordo com César, Pinto e Drummond (2008, p. 24),

> "Auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas."

Guerra (2011, p. 253) aponta a auditoria interna como um indispensável instrumento de controle, não apenas pelo seu desenvolvimento técnico-procedimental, mas também pela conveniência de indicar aos gestores falhas porventura existentes, que podem ser sanadas antes da aplicação de possíveis sanções pelos órgãos de controle externo.

Miranda (2013, p. 300), por sua vez, ressalta que a auditoria interna não tem por objetivo principal a identificação de fraudes e erros, ou buscar punição para os gestores que cometam impropriedades ou irregularidades, mas tem como finalidade auxiliar a administração do órgão ou entidade no cumprimento de seus objetivos.

Com efeito, a auditoria não deve ter por meta o levantamento de desvios ou irregularidades, muito embora estas possam vir a ser encontradas. Está estruturada em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade *agregar valor ao resultado da organização*, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio de recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos seus relatórios.

Conforme o TCU,

> "A auditoria interna existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores. Trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização" (BRASIL, 2014 b, p. 73).

Já vimos que a função *controle* é parte integrante do processo administrativo. A função *auditoria*, por sua vez, é parte indissociável desse controle (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 55). Os auditores internos podem fornecer informações sobre os pontos fortes e pontos fracos da própria organização, além de recomendações para o aperfeiçoamento dos controles internos.

Concluindo esta seção, tem-se que a auditoria interna - que não deve ser confundida com controle interno *latu sensu* - é um controle da gestão que tem por atribuição medir e avaliar a segurança, eficiência e eficácia dos outros controles. É de se destacar que não compete à auditoria interna estabelecer estratégias ou controles internos, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses controles.

2.4.3 Controle interno e "estrutura ou sistema de controles internos"

Como já visto anteriormente, o controle interno – foco principal deste estudo – é uma das classificações de controle que toma em consideração o órgão controlador e sua posição perante o controlado. É, portanto, um controle exercido pelas unidades que se situam *dentro* da organização ou entidade, devidamente inseridas na estrutura organizacional, com

funções administrativas e normativas que permitam a fixação de padrões e uniformidade de atuação.

Em essência, o controle interno deve ser realizado por todo servidor público, mas, numa estrutura hierarquizada, com escalonamento de poderes, esse controle é atribuído especialmente àqueles que ocupam postos de chefia. Assim, em última análise, a organização deste controle é de responsabilidade do administrador público. Cabe a ele (e aos gestores a quem delega competência) gerir o patrimônio e os recursos da instituição que dirige, sem desperdícios e desvios, bem como manter condições que demonstrem a prática da boa administração, permitindo a verificação de que agiu com correção e competência.

Todo processo de trabalho tem que passar pelas seguintes etapas: planejamento e orçamentação dos meios, execução das atividades planejadas, avaliação periódica da atuação e controle. E recomeça o ciclo: a avaliação dá elementos para o controle, e este dá elementos para um novo planejamento, que vai dar elementos para uma nova execução, e o ciclo é interminável, pois é assim que se avança e se mantém as coisas sob controle, fazendo acontecer, fazendo funcionar (PEREIRA JÚNIOR, 2005, p. 1004).

Desse modo, o processo de controle opera-se com a dinâmica da organização, compreendendo atividades que, como já visto, estão distribuídas em todos os níveis e em todas as funções. Essas atividades incluem uma gama de controles preventivos e detectivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registro e controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, cruzamentos de informações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta, etc. Além dessas atividades procedimentais ordinárias, as ações corretivas são um complemento necessário aos procedimentos de controle, todas adotadas com o objetivo de controlar os riscos inerentes aos processos, de modo a assegurar que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos, em conformidade com os requisitos aplicáveis.

Esses controles internos da própria organização existem em diversos níveis de gerência, são controles por vezes setoriais, que devem interligar diversos elementos da gestão organizacional para compor o que pode ser chamado de "estrutura (ou sistema) de controles internos" do órgão /entidade.

Considerando que cada órgão e entidade da Administração tem seu orçamento, metas, meios materiais, bens patrimoniais e recursos humanos, cada qual requer seus controles internos. E como esses controles devem funcionar como um processo integrado, devem também interligar diversos elementos da gestão organizacional para compor a "estrutura ou sistema de controles internos" da organização[16], afastando-se a idéia de procedimento ou circunstância isolada.

Os controles internos atuam antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade frente aos princípios constitucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e garantir que os dados contábeis sejam fidedignos. Um sistema de controles internos adequados é aquele estruturado de forma a propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas do órgão ou entidade serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade (CÉSAR, PINTO e DRUMMOND, 2008, p. 22).

Tal entendimento encontra-se consentâneo com a doutrina de Guerra (2011, p. 105), para quem o sistema de controles internos não está limitado aos aspectos financeiros e administrativos, mas compreende todo o conjunto de métodos e ações criados dentro de determinado órgão para alcançar os resultados pretendidos, conforme determinado em lei e de acordo com o interesse público. Segundo o autor, trata-se de um importante *instrumento de gestão*, vez que é exercido dentro da estrutura do próprio órgão controlado, através de atividades e procedimentos inter-relacionados, com fins a garantir a efetivação, de forma confiável, dos objetivos pré-determinados por este órgão, procedendo-se às correções e ajustes necessários (GUERRA, 2011, p. 132).

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, através da Resolução n° 10, de 02 de dezembro de 1998, assim já havia conceituado o sistema de controle interno:

> "O sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e

[16] Importante assinalar que a literatura técnica sobre o assunto utiliza fartamente as expressões "sistema de controle interno" ou simplesmente "controles internos" para se referir à estrutura de controles internos aplicados dentro de uma organização. Neste trabalho, as expressões "estrutura de controles internos" ou "sistema de controles internos" são usadas como sinônimas.

> assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações".

Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011, p. 136) afirmam que a existência de controles internos sólidos, consistentes e que sejam realmente utilizados pelos órgãos públicos é condição *sine qua non* para garantir a eficácia do controle. Segundo os autores, um sistema de controles internos forte possibilita a redução dos riscos de desvios na aplicação dos recursos públicos.

É de se ressaltar que a responsabilidade em dar condições para a manutenção do sistema de controle e as suas melhorias é da administração do órgão ou entidade pública. De acordo com Migliavacca (2004, introdução) *apud* Cavalheiro e Flores (2007, p. 40), "Avaliar as necessidades de controles para cada estrutura é tarefa para administradores. Ignorá-las é ser conivente com o que vier a acontecer".

Por outro lado, Silva (2002, p. 12) aponta que a Administração Pública tem dificuldades em implementar controles internos devido a algumas peculiaridades próprias do serviço público, como a dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos; a ausência de risco de descontinuidade, porque a organização pública é essencial e não está sujeita a falências; a relativa estabilidade funcional dos agentes públicos, que só perdem o emprego em situações especialíssimas; a grande rotatividade das funções da alta administração e dos agentes políticos; a ausência de risco financeiro para os administradores, uma vez que o investimento vem dos próprios cidadãos. Segundo o autor, isso explicaria os motivos de não haver, por parte dos gestores, uma preocupação maior com estruturas de controles internos mais adequadas.

No mesmo sentido, Ferraz (2012, p. 44) também destaca que a estrutura de controles internos de cada entidade federativa dependerá da vontade político-administrativa de se conceber um sistema efetivo de controle.

Alerta-se que o sistema de controles internos objeto do presente tópico – entendido, como já visto, como um conjunto sistematizado de controles internos integrados às

rotinas de trabalho e adotados internamente por um órgão ou entidade pública em particular, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão – não deve ser confundido com o Sistema de Controle Interno dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário a que se refere o artigo 74 da CR/88, a ser abordado no tópico seguinte.

Piscitelli e Timbó (2010, p. 452) *apud* Lima (2012, p.36) fazem, apropriadamente, a seguinte distinção:

> "Sistema de Controle Interno é um conjunto de órgãos e funções da Administração, já o sistema de controles internos de cada entidade é o conjunto de unidades, competências, relações, práticas, procedimentos que fazem parte do modo de agir destes entes".

Desse modo, convém ter claro que o papel do sistema de controle interno de cada Poder, previsto na CF/88, não se confunde com – nem substitui – o sistema de controles internos próprio de cada organização pública, que foi tratado nesta seção.

2.4.4 O Sistema de Controle Interno previsto na Constituição Federal de 1988

Os artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 preceituam que cada poder manterá Sistema de Controle Interno, com o objetivo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, tanto no cumprimento dos programas governamentais quanto da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública Federal.

É de se reiterar que o reconhecimento da importância do controle interno para a gestão pública no Brasil não é recente, sendo tema constante em textos legais desde a edição da Lei n° 4.320/1964. A atuação de um *sistema de controle interno* nos órgãos e entidades públicas, por sua vez, foi prevista a partir da Constituição Federal de 1967 [17].

Uma das inovações da CR/88, quanto à matéria, foi a ampliação da ação de controle interno para os Poderes não contemplados na Constituição anterior, bem como da

---

[17] O que já foi apontado no presente trabalho conforme seção 2.2.2, intitulada "Evolução histórica do Controle da Administração Pública Brasileira".

finalidade do Sistema de Controle Interno, que passou a ter novas atribuições, inclusive o apoio ao Controle Externo, no exercício de sua missão institucional. Além disso, o texto constitucional vigente consagrou que a fiscalização e o controle não se restringirão às áreas financeira e orçamentária, mas, também, à contábil, à patrimonial e à operacional, respeitando o princípio da legalidade sem deixar de reconhecer a importância de outros princípios a serem observados, como o da legitimidade, o da economicidade e o da eficiência.

Do texto constitucional em vigor, constata-se que o artigo 31 aplica-se somente aos municípios, enquanto os artigos 70 e 74 aplicam-se a todas as esferas de governo.

O art. 31 da Carta Magna prevê que "a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei".

Para o atendimento do contido no citado artigo, a instituição do Sistema de Controle Interno (SCI) deve ser formalizada por meio de lei específica, que regulará a atuação do SCI. A manutenção do SCI fica a cargo do Poder Executivo Municipal, incidindo sobre toda a Administração Pública do município, inclusive sobre o Poder Legislativo.

A forma como este sistema é estruturado, a definição de suas competências e a relação do SCI com os demais órgãos que integram a Administração Municipal são fundamentais para o êxito das atividades de controle interno no município. Entretanto, alguns autores têm apontado que, na esfera municipal, a atuação integrada dos sistemas preconizada na Constituição ainda não ocorre satisfatoriamente, dado que o Poder Executivo não concede os meios e as condições necessárias à sua implementação.

Abordando o controle interno exercido pelo Município de Belo Horizonte, Fortini e Silveira (2012, p. 29) afirmam ser imprescindível que a relação entre os órgãos de controle interno e o órgão máximo do Poder Executivo sejam "prioritariamente de coordenação, mitigando-se na medida do possível a hierarquia e subordinação entre eles, a despeito de invólucros numa mesma estrutura na sistemática da organização administrativa".

Releva destacar que o Sistema de Controle Interno do Município de Belo Horizonte, regulado pela Lei Municipal n° 9.155/2006, é constituído pela Controladoria-Geral

(órgão de cúpula), pela Auditoria-Geral do Município, pela Ouvidoria do Município e pela Corregedoria-Geral do Município (ARAÚJO e ALVES, 2012, p. 85).

Considerando que uma análise mais aprofundada sobre o SCI no âmbito municipal ultrapassa o tema deste trabalho, que se refere às unidades de controle interno do Poder Judiciário Trabalhista (esfera federal), nos limitaremos à abordagem já feita a respeito.

O artigo 74 da Constituição Federal de 1988 estabelece que o SCI deve ser mantido, de forma integrada, pelos três Poderes, como se segue:

> "Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
> I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional."

Lima (2012, p. 62) adverte que a Constituição limitou-se a tipificar as finalidades e características orgânica do Sistema de Controle Interno e que as normas infraconstitucionais que tratam do controle interno, tais como as Leis n°s 4.320/1964, 8.666/1993 e 10.180/01, a Lei Complementar n° 101/2000 e o Decreto-Lei n° 200/1967, também não deixam claro o conjunto de políticas e os seus objetivos.

Não obstante, temos que o SCI previsto no art. 74 da Carta Magna recepcionou grande parte do previsto no art. 13 do Decreto-Lei n° 200/1967 e pode ser entendido como um sistema orgânico mantido pelos três Poderes, constituído pelas várias unidades técnicas que atuam de forma integrada e sob a orientação normativa e supervisão técnica de um órgão central, sem prejuízo da subordinação ao órgão ou à entidade em cuja estrutura administrativa a unidade esteja integrada.

Para Castro (2012, p. 142), o SCI mencionado nos artigos 70 e 74 da Constituição da República refere-se ao conjunto de órgãos desconcentrados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e *vinculados a uma unidade central*

de controle, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional do órgão controlado, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos.

O mesmo autor já havia se manifestado no sentido de que a responsabilidade pelo controle seria compartilhada, ou seja, cada órgão seria responsável, dentro de sua esfera de competência, pelo lançamento das informações de gestão contábil, orçamentária, fiscal, operacional e patrimonial, cabendo a *um* órgão central unificar tais informações. (CASTRO, 2007, p. 169)

Esse também é o entendimento adotado por Mileski (2011, p. 191), que assim definiu o sistema de controle interno:

> "[...] é aquele efetuado pelos órgãos administrativos, no âmbito da própria administração, **sob o comando de um órgão central** e, por isso, organizado de forma sistêmica, no sentido de atuar de maneira integrada em todos os Poderes do Estado, buscando comprovar a legalidade dos atos praticados pelos administradores e avaliar os resultados da ação governamental, verificando o seu grau de eficiência e eficácia, com prestação do devido apoio ao controle externo no exercício das suas atividades constitucionais". (destaque nosso)

Da concepção formulada pelos citados autores, poder-se-ia admitir o SCI tratado pela Constituição da República como tendo uma estrutura vertical, ou seja, o sistema seria descentralizado em unidades de controle específicas, que determinarão a realidade de seus controles, porém vinculadas a um órgão central *único* para coordenar a ação controladora - inclusive quanto à integração dos seus diversos organismos, possibilitando não apenas apoiar o controle externo e reprimir/desestimular procedimentos perniciosos à boa administração como, também, uma melhor troca de informações e decisões no que tange ao estabelecimento de prioridades e escolha das ações a serem realizadas para melhor atender ao interesse público.

Guerra (2011, p. 259) é um dos estudiosos que defendem a integração verticalizada deste sistema. Segundo este autor, "o sistema é 'amarrado' de forma vertical, centralizado em um órgão central de controle interno".

Diversa é a posição de Conti e Carvalho (2011, p. 209), conforme se depreende do ensinamento que se transcreve:

> "[...] ao fazer referência a um sistema integrado de controle interno em cada Poder, não fica claro que deverá haver apenas um órgão, ou unidade de controle interno, em cada Poder. O Poder Judiciário da União, apenas para exemplificar, é composto por vários Tribunais (STF, STJ, TJM, TST, etc.), dotados de autonomia administrativa, com organização interna, dotações orçamentárias e servidores próprios. Sendo assim, poder-se-ia criar uma unidade de controle interno para cada um desses Tribunais, ou uma unidade de controle interno para todo o Poder Judiciário da União, caso em que seria necessário estabelecer a exata localização dessa unidade na estrutura organizacional do Poder Judiciário, até para que se definam suas exatas competências e atribuições. A análise da atual situação vigente permite constatar que **cada um dos Tribunais conta com seu próprio sistema de controle interno**, não tendo sido criado um órgão único para o Poder como um todo.
> Releva destacar que, nessa hipótese, não se pode reconhecer eventual descumprimento da norma constitucional, que não é explícita ao exigir uma única unidade para todo o Poder, mas sim que o sistema de controle interno seja *integrado*, ou seja, que, em não havendo um único órgão, há necessidade de que as diversas unidades de controle interno exerçam suas atividades de forma coesa, para que, juntas, formem um sistema integrado de controle interno". (destaque nosso)

E concluem:

> "[...] mostra-se mais compatível com o Texto Constitucional reconhecer que **se exige um sistema de controle interno para cada um dos Poderes, e não um sistema único para todos**. Isto porque, como se verá, o sistema de controle interno tem, entre suas funções, assessorar o dirigente máximo do órgão, responsável final pela ordenação das despesas, o que não poderá ocorrer satisfatoriamente no caso de um sistema unificado, uma vez que cada chefe de Poder é ordenador final de despesas no âmbito de sua atuação. Além disso, pode haver a ingerência indevida de um Poder sobre o outro no controle dos gastos [...]". (destaque nosso)

Castro (2012, p. 146) também defende que cada Poder deve, a teor do contido no art. 74 da Constituição brasileira, constituir o seu próprio sistema de Controle Interno, atuando de forma integrada, de maneira horizontal, com os demais Poderes.

Conforme o autor,

> "Como se não bastasse todo o tratamento constitucional dado ao tema, a Lei de Responsabilidade Fiscal corrobora a noção de independência e autonomia dos poderes e entes federativos, quando expressamente em seu texto colaciona: 'Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou como o auxílio dos

> Tribunais de Contas, e o sistema de Controle *Interno de cada Poder e do Ministério Público*, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: [...]'.
> A noção constitucional – e aquela trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal – de estrutura do Estado é verticalizada, ou seja, a junção destes sistemas apenas poderá ocorrer entre órgãos e entidades de um mesmo poder.
> O sistema de Controle Interno deve obedecer a essa verticalização estrutural e operar a horizontalização das responsabilidades apenas quando dentro da mesma estrutura de poder". (destaque no original)

Nessa concepção, afasta-se a concepção vertical – em que cada unidade de controle interno tem sua função bem delimitada e não a divide com nenhum outro, estando subordinadas, todas, a um mesmo órgão centralizador, superior a elas – e adota-se uma postura de horizontalização, em que todos os órgãos que desempenham atividade administrativa de controle possuem atribuições comuns, com vistas à plenitude do sistema, sem hierarquia funcional entre os órgãos que realizam as funções desconcentradas de controle. A responsabilidade pelo controle é compartilhada, ou seja, cada órgão é responsável pelo lançamento das informações de gestão contábil, orçamentária, fiscal, operacional e patrimonial, dentre de sua esfera de competência.

Na visão de Castro (2012, p. 143), "A horizontalização representa uma ideia de colaboração, de relacionamento interno razoável e igualitário de diferentes órgãos que compartilham a função de realizar a atividade que lhes foi atribuída [...]".

Entretanto, a noção de horizontalização do controle não deve ser aplicada entre esferas de governo e Poderes distintos, sob pena de inconstitucionalidade latente, face à violação do princípio da separação de poderes. O Sistema de Controle Interno deve, assim, obedecer a uma verticalização estrutural, operando-se a horizontalização das responsabilidades apenas em relação às unidades de controle que pertençam à mesma estrutura de Poder.

Miranda (2013, p. 35) aponta que, na esfera pública federal, o Sistema de Controle Interno está organizado de forma mais detalhada e há mais tempo no âmbito do Poder Executivo. Assim, nas subseções seguintes será feita uma breve análise sobre a estrutura do SCI nos três Poderes.

2.4.4.1 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo

No âmbito do Poder Executivo federal, o Sistema de Controle Interno (SCI) foi regulamentado pelo Decreto n° 3.591/2000, posteriormente alterado pelos Decretos n°s 4.304 e 4.440, ambos de 2002.

Segundo o disposto no art. 8° do citado Decreto e conforme o contido no Título V da Lei n° 10.180/2001, a atual estrutura do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo federal compreende:

a) a Controladoria-Geral da União (CGU), como órgão central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema, bem como por assistir a Presidência da República nos assuntos relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão através das atividades de controle interno, ouvidoria, auditoria, correição, prevenção e combate à corrupção, tudo consolidado em uma única estrutura funcional (LINCZUK, 2012, p. 82);

b) As Secretarias Setoriais de Controle Interno da Casa Civil (Ciset/CC/PR), do Ministério das Relações Exteriores (Ciset/MRE), do Ministério da Defesa (Ciset/MD) e da Advocacia-Geral da União (AGU)[18];

c) as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa;

d) as unidades regionais do órgão central, as chamadas Gerências Regionais de Controle Interno (GRCI), nos estados da federação (LIMA, 2012, p. 53).

A CGU está vinculada diretamente à Presidência da República, e seu titular tem a denominação de Ministro de Estado. As funções operacionais da CGU são desempenhadas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), na forma definida no seu regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais constantes da alínea "b" já mencionada, conforme estabelecido no art. 1°, § 8°, do Decreto n° 3.591/2000.

---

[18] Cabe ressaltar que a AGU ainda não teve estruturado o seu órgão setorial, apesar de haver previsão legal para tanto, sendo a Ciset/CC/PR responsável pelas suas atividades de controle, nos termos do parágrafo 4° do art. 8° do Decreto n° 3.591/2000.

Do antes apresentado, observa-se, no âmbito do Poder Executivo federal, uma estruturação em dois níveis: Órgão Central, papel desempenhado pela CGU; Órgãos Setoriais, papel desempenhado pelas Ciset da Casa Civil, AGU, MRE e MD. Nas forças armadas, a Secretaria de Controle Interno do MD funciona como órgão central das unidades de controle interno (UCI) dos comandos militares, que operam como seus órgãos setoriais.

Dispõe o art. 6° do Decreto n° 3.591/2000 que o SCI deve prestar orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar constas, conforme disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

O art. 7° do referido decreto, por sua vez, estabelece que as atividades a cargo do SCI se destinam, preferencialmente, a subsidiar o aperfeiçoamento da gestão pública nos aspectos da formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas, bem como os órgãos responsáveis pelo ciclo da gestão governamental – planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e administração federal.

2.4.4.2 O Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo

Como sabido, o Poder Legislativo é exercido, na esfera federal, pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. O Tribunal de Contas da União é órgão auxiliar do Congresso Nacional, no exercício do controle externo. No âmbito deste Poder, a estrutura do sistema de controle interno adotada não conta, ainda, com uma central que proceda à orientação normativa e à supervisão técnica dos organismos setoriais integrantes desse sistema, com vista a assegurar a integração preconizada constitucionalmente.

Embora tenham sido criados órgãos de controle interno na Câmara e no Senado, as suas formas de organização deixam de atender integralmente o propugnado pelo dispositivo constitucional, na medida em que contêm normas genéricas e abrangentes, quase uma repetição das normas constitucionais, sem regulamentar a necessária estrutura organizacional para o exercício de um sistema de controle (MILESKI, 2011, p. 197).

Cruz (2009, p. 92) destaca que a multiplicidade nas estruturas organizacionais, a ausência de carreira específica e de padronização nas áreas de atuação, assim como a existência de múltiplas denominações, estruturas e competências, são fatores que dificultam a integração entre órgãos de controle interno no Legislativo.

Assim, pode-se afirmar que não existe, ainda, um sistema de controle interno integrado, no âmbito do Poder Legislativo federal.

2.4.4.3 O Sistema de Controle Interno do Poder Judiciário

Segundo Lima (2012, p. 53), o "Poder Judiciário no Brasil possui uma estrutura complexa, com autonomia dos tribunais em seus diversos níveis, não havendo um sistema integrado".

Através da Emenda Constitucional n° 45, de 31.12.2004, foi criado o Conselho Nacional de Justiça (CNJ)[19], órgão interno de controle administrativo, financeiro e disciplinar da magistratura, cuja competência estende-se a todos os órgãos e magistrados situados hierarquicamente abaixo do Supremo Tribunal Federal (STF).

Como organismo possuidor de competência constitucional para o exercício do controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário, o CNJ vem estabelecendo a obrigatoriedade de uma ação integrada do Controle Interno nessa esfera de poder (MILESKI, 2011, p. 202).

A primeira norma a tratar da estruturação de um Sistema de Controle Interno para o Poder Judiciário foi a Resolução CNJ n° 86, de 08 de setembro de 2009, que dispõe sobre a organização e funcionamento de unidades de controle interno[20] nos diversos Tribunais, disciplinando as diretrizes, os princípios, conceitos e normas técnicas necessárias à sua integração.

---

[19] Conforme art. 103-B da Constituição Federal.

[20] Conceito que será trabalhado mais detidamente, neste trabalho, na próxima seção, intitulada "Controle interno e unidades de controle interno".

O art. 1° da citada Resolução estabelece que "Os Tribunais integrantes do Poder Judiciário e sujeitos ao controle do Conselho Nacional de Justiça, criarão unidades ou núcleos de controle interno, de acordo com o disposto no art. 74 da Constituição Federal". Assim, diferentemente do SCI organizado no Poder Executivo, no Poder Judiciário criou-se uma instância de controle interno associada a *cada um* dos Tribunais sujeitos ao controle do CNJ, com exceção do STF.

Nesse sentido, não se poderia falar, a princípio, em órgão central e setorial de controle interno no âmbito do Poder Judiciário, pois cada Tribunal deve constituir a sua própria unidade ou núcleo de controle interno, sem se vincular, quer operacionalmente, quer funcionalmente, a um órgão central – observando-se, no entanto, que compete ao próprio CNJ avaliar a funcionalidade das unidades de controle interno criadas pelos Tribunais, de acordo com o art. 8°, § 1°, da Resolução mencionada.

Ocorre que o CNJ vem, cada vez mais, atuando como um órgão regulador e organizador das ações de auditoria e controle exercidas pelas unidades de controle interno dos diversos tribunais.

Exemplo disso foi a edição da Resolução CNJ n° 171, de 1° de março de 2013, que dispõe sobre as normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas ao CNJ, bem como sobre a obrigatoriedade dos tribunais observarem as diretrizes do CNJ, no que diz respeito às Ações Coordenadas de Auditoria previstas por aquele conselho (art. 13 da citada Resolução).

Nesse contexto, pode-se afirmar que o Poder Judiciário, assim como o Poder Executivo, possui uma norma própria de auditoria e fiscalização dos atos administrativos emanados das suas unidades jurisdicionadas. Como essa norma foi editada pelo CNJ, tem-se que este seria o órgão central do SCI, no âmbito do Judiciário.

Na mesma linha entendeu a Corte de Contas, através do Acórdão n° 821/2014-TCU-Plenário, de 02 de abril de 2014, quando assim se manifestou a respeito:

> "49. [...] ao examinar a estrutura de alguns Tribunais Superiores como o Tribunal Superior do Trabalho (TST) na Justiça do Trabalho, o Superior

> Tribunal de Justiça (STJ) na Justiça Federal e o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) na Justiça Eleitoral, por exemplo, identifica-se a existência de Secretarias de Controle Interno nesses Tribunais que podem funcionar como órgãos centrais de controle no âmbito dessas Justiças, enquanto as unidades de controle interno das suas respectivas unidades regionais funcionariam como órgãos setoriais de controle, a depender da maneira como cada Justiça tenha regulado a relação entre as Secretarias de Controle Interno dos Tribunais Superiores e as unidades de controle interno dos Tribunais regionais, sendo necessário, portanto, que cada caso concreto seja examinado de per si.
> 50. De qualquer forma, mais recentemente o CNJ aprovou a Resolução 171/2013, que fixou as normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização das unidades jurisdicionadas que lhe são vinculadas, **o que coloca este órgão como verdadeira instância normativa do SCI do Poder Judiciário**" (BRASIL, 2014a, p. 07). (destaque nosso)

Importante ressaltar que, conforme destacado por Cruz (2009, p. 47) no âmbito da Justiça Eleitoral a instalação de um *Comitê Técnico de Controle Interno* deu-se por intermédio da Portaria n° 349, de 22 de maio de 2009, com a seguinte composição: Secretário de Controle Interno e Auditoria, Secretário de Administração, Secretário de Gestão de Pessoas, Secretário de Tecnologia da Informação, Coordenador de Auditoria, Coordenador de Contas Eleitorais e Coordenador de Contas Eleitorais Partidárias – todos do Tribunal Superior do Trabalho (TSE) -, além de um representante das áreas de Controle Interno dos Tribunais Regionais Eleitorais, sendo um titular e um suplente da Região Norte, da Região Nordeste, da Região Centro-Oeste, da Região Sudeste e da Região Sul, sendo suas atribuições definidas no art. 2° da citada Portaria, transcrito a seguir:

> "Art. 2° O CTI-JE reportar-se-á ao Diretor-Geral do Tribunal Superior Eleitoral, tendo as seguintes atribuições, **sem prejuízo da autoridade e supervisão de outros órgãos**:
> I – elaborar propostas de aprimoramento das diversas áreas de controle interno;
> II – realizar estudos técnicos e sugerir critérios para a definição de prioridades de atendimento da demanda de controle;
> III – propor o desenvolvimento e o aperfeiçoamento dos sistemas de informação que dão suporte aos processos vinculados ao controle interno;
> IV – sugerir **mecanismos de integração das unidades responsáveis pelas atividades de controle interno e auditoria**;
> V – propor a criação de câmaras técnicas, de caráter permanente ou provisório, para tratar de temas inerentes às atividades das áreas de controle interno;
> VI – sugerir o **aprimoramento e uniformização de procedimentos** no âmbito da Justiça Eleitoral" (CRUZ, 2009, p. 48). (destaques nossos)

Percebe-se, portanto, que, não obstante as unidades responsáveis pelas atividades de controle interno e auditoria sejam autônomas em cada Tribunal Regional Eleitoral, a partir da Portaria n° 349/2009 passou a existir uma relativa hierarquia, exercida pelo Comitê Técnico de Controle Interno da JE, em relação às referidas unidades.

O mesmo se pode afirmar em relação ao Conselho da Justiça Federal (CJF), órgão que funciona junto ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), cabendo-lhe a supervisão administrativa e orçamentária da Justiça Federal de primeiro e segundo graus. A Resolução n° 84, de 15 de abril de 1993, ao dispor sobre a organização e as diretrizes de funcionamento do Sistema de Controle Interno da Justiça Federal, assim estabeleceu, em seus artigos 1° e 2°:

> "Art. 1° - O **Sistema de Controle Interno da Justiça Federal** é constituído pela Secretaria de Controle Interno do Conselho da Justiça Federal e pelos órgãos setoriais e seccionais correspondentes nos Tribunais Regionais Federais e Seções Judiciárias.
> Art. 2° - A **coordenação central das atividades de controle interno** no âmbito da Justiça Federal compreenderá, além de outras medidas consideradas necessárias pelo Conselho da Justiça Federal:
> I – o **estabelecimento de diretrizes básicas para o funcionamento do Sistema de Controle Interno no âmbito da Justiça Federal**, com a finalidade de:
> a) promover a **padronização e racionalização dos procedimentos administrativos e operacionais** em todos os níveis de atividade do Sistema;
> b) adequar e desenvolver instrumentos de comunicação do sistema, visando a **integração harmônica dos seus órgãos**;
> c) oferecer condições ao aperfeiçoamento dos métodos e técnicas de trabalho, visando à eficiência e eficácia dos resultados obtidos;
> II – a definição de áreas de atuação dos órgãos do sistema;
> III – a **proposição de normas com vistas a regulamentar** os atos de administração dos recursos públicos, bem como a execução da despesa; e
> IV – as ações junto ao órgão de Controle Externo da União, nos assuntos de interesse da Justiça Federal [...]"(CRUZ, 2009, p. 57). (destaques nossos)

Contata-se, do antes exposto, que o Sistema de Controle Interno, na esfera da Justiça Federal, encontra-se mais bem delineado, e há mais tempo.

Em relação à Justiça do Trabalho, merece destacar que a Resolução Administrativa n° 1306, de 28.08.2008, que aprovou o Regulamento Geral da Secretaria do Tribunal Superior do Trabalho (TST), dispôs, em seu art. 25, da seguinte forma:

> "Art. 25 À Secretaria de Controle da Justiça do Trabalho – SECON, órgão integrante do Sistema de Controle Interno da Justiça do Trabalho,

> subordinada diretamente à Presidência do Tribunal Superior do Trabalho, compete:
> planejar, coordenar, orientar, supervisionar e decidir quanto às atividades de controle interno do Tribunal Superior do Trabalho bem como auxiliar o **Conselho Superior da Justiça do Trabalho, órgão central do sistema**, nas atividades de controle interno;" (destaque nosso).

Da norma transcrita, tem-se que cabe ao Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSJT) funcionar como o órgão de Controle Interno na Justiça do Trabalho - o que acontece, de fato, uma vez que o CSJT exerce a supervisão administrativa, orçamentária, financeira e patrimonial da Justiça do Trabalho de primeiro e segundo graus.

No que se refere à existência de uma possível relação de hierarquia da unidade de controle interno do CSJT – cuja denominação atual é Coordenadoria de Controle Interno e Auditoria (CCAUD) – em relação às unidades de controle interno dos Tribunais Regionais do Trabalho (TRT), cumpre registrar que, em realidade, não existe subordinação hierárquica destas em relação àquela, embora muitas vezes a CCAUD/CSJT tenha atuado como intermediadora das ações do CNJ junto às diversas unidades de controle interno dos TRTs.

Entretanto, a teor do disposto no art. 1°, § 2°, do Regimento Interno do CSJT, existe uma relação de subordinação sistêmica das unidades de controle interno em relação àquele Conselho, como se segue:

> "Art. 1º O Conselho Superior da Justiça do Trabalho funciona junto ao Tribunal Superior do Trabalho, com atuação em todo o território nacional, cabendo-lhe a supervisão administrativa, orçamentária, financeira e patrimonial da Justiça do Trabalho de primeiro e segundo graus, como órgão central do sistema, cujas decisões têm efeito vinculante.
> § 1° As atividades desenvolvidas nas áreas de tecnologia da informação, gestão de pessoas, planejamento e orçamento, administração financeira, material e patrimônio, controle interno, como também as relativas às atividades auxiliares comuns que necessitem de coordenação central na Justiça do Trabalho de primeiro e segundo graus, serão organizadas sob a forma de sistemas, cujo órgão central é o Conselho Superior da Justiça do Trabalho.
> § 2º Os serviços responsáveis pelas atividades de que trata o § 1° consideram-se integrados ao sistema respectivo, **sujeitando-se à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização específica do órgão central do sistema, sem prejuízo da subordinação hierárquica aos dirigentes dos órgãos em cuja estrutura administrativa estiverem integrados**" (destaque nosso).

Registre-se que, conforme o Ato n° 307/CSJT.GP.SG, de 23 de outubro de 2014[21], houve uma reestruturação da CCAUD/CSJT, a qual passou, formalmente, a desempenhar função centralizadora no Sistema de Controle Interno da Justiça do Trabalho, a teor do contido nos artigos 1° e 2° do ato mencionado, que se transcreve:

> "Art. 1º A Coordenadoria de Controle e Auditoria do Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CCAUD/CSJT) desempenha as seguintes funções:
> I - **atua como Unidade Central do Sistema de Controle Interno da Justiça do Trabalho de primeiro e segundo graus**;
> II – auxilia o Conselho Superior da Justiça do Trabalho no desempenho de sua missão constitucional de exercer a supervisão administrativa, orçamentária, financeira e patrimonial da Justiça do Trabalho de primeiro e segundo graus; e
> III – assiste à Presidência do Conselho Superior da Justiça do Trabalho nos assuntos relacionados ao controle da gestão administrativa, orçamentária, financeira e patrimonial de competência exclusiva do órgão.
> Art. 2º Compete à Coordenadoria de Controle e Auditoria do Conselho Superior da Justiça do Trabalho:
> I - **no cumprimento da função de unidade central do Sistema de Controle Interno da Justiça do Trabalho de primeiro e segundo graus (SCI-JT)**:
> a) **exercer a orientação normativa e a supervisão técnica das Unidades de Controle Interno dos Tribunais Regionais do Trabalho (UCIs-TRTs)**;
> b) propor à Presidência do Conselho Superior da Justiça do Trabalho a **normatização, sistematização e padronização dos procedimentos operacionais relacionados às atividades de controle interno e de auditoria da Justiça do Trabalho** de primeiro e segundo graus;
> c) coordenar as atividades que exijam ações integradas das UCIs-TRTs;
> d) **adotar ações visando à integração do SCI-JT com outros sistemas de controle da Administração Pública**;
> e) instituir e manter, com o apoio das UCIs-TRTs, sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do SCI-JT;
> f) **fomentar a instituição de programa de qualidade dos trabalhos executados no âmbito do SCI-JT**;"
> g) **planejar**, em articulação com a Coordenadoria de Gestão de Pessoas do Conselho Superior da Justiça do Trabalho, **a capacitação e o treinamento dos servidores atuantes nas unidades integrantes do SCI-JT**;". (destaques nossos)

Assim, pode-se afirmar que a CCAUD/CSJT exerce o papel de órgão setorial do SCI no Poder Judiciário, como órgão regulador e organizador do controle interno no âmbito da Justiça do Trabalho, incumbindo-se de ações centralizadoras de capacitação técnica e treinamento, intercâmbio e harmonização de procedimentos, na área de controle interno.

---

[21] Publicado no "Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho" (DEJT) n. 1588, 24 out. 2014, Caderno Administrativo do CSJT, p. 2 - 5.

Finalmente, merece registro que o CNJ, através da Portaria CNJ n° 107, de 26 de junho de 2013, criou o Comitê Técnico de Controle Interno do Poder Judiciário, constituído, conforme seu art. 2°, por representantes das unidades de Controle Interno do próprio CNJ, do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), do Tribunal Superior do Trabalho (TST), do Superior Tribunal Militar (STM), do Conselho da Justiça Federal (CJF), do Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSJT), do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT), além de um representante da Corregedoria do CNJ – com a presidência do referido Comitê a cargo do Secretário de Controle Interno do CNJ.

Desse modo, pela nossa percepção, tem-se que o Sistema de Controle Interno no Poder Judiciário já se encontra implementado, sendo composto pelas unidades autônomas de controle interno dos diversos Tribunais - interligadas, ou não, no âmbito das suas realidades, às respectivas coordenações ou órgãos setoriais -, delineando-se o que se pode chamar de um sistema de controle em fase de integração, com um órgão central - o CNJ - atuando como orientador e normatizador, e órgãos setoriais, nas Justiças Federal, Eleitoral, Militar e do Trabalho.

2.4.5 Controle interno e unidades de controle interno

Nas seções anteriores, vimos que a expressão "controle interno" é utilizada para se referir ao conjunto de políticas, procedimentos e atividades que um órgão ou entidade adota para proteger os seus ativos, controlar a exatidão e confiabilidade das informações, promover/estimular a eficiência operacional e motivar a adesão às políticas e diretrizes estabelecidas pela direção, de modo a assegurar que seus objetivos e metas sejam alcançados.

Porém, no setor público (especialmente na Administração direta) a expressão é utilizada também para designar o setor ou unidade que, dentro de cada órgão ou entidade, é o(a) responsável por avaliar esse conjunto de procedimentos, políticas e atividades.

Importante registrar que, por vezes, também a doutrina especializada utiliza o termo "controle interno" para se referir, de fato, à unidade de controle interno. É o que se observa na lição de Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011, p. 135), Conti e Carvalho (2011,

p. 207), Guerra (2011, p. 267), Amaral e Spinelli (2012, p. 62), Ferraz (2012, p. 43) e Ribeiro (2012, p. 18).

Daí a necessidade de diferenciar-se a expressão "controle interno" *latu sensu* da designação "unidades de controle interno" – referindo-se, esta última, aos órgãos e entidades da Administração Pública que, muitas vezes, desempenham (ou deveriam desempenhar) atividades de auditoria interna.

A institucionalização das unidades de controle interno (UCI) no âmbito dos três Poderes da Federação passou a ser exigência a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, em especial no seu artigo 70 - que estabelece que cabe ao sistema de controle interno de cada Poder e fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas -, bem como no artigo 74, já transcrito na seção 2.4.4 do presente trabalho.

Tais unidades podem ser definidas como sendo o setor que, inserido em cada órgão ou entidade pública, está orientado para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição da República e no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 41).

O TCU, através da Instrução Normativa TCU n° 63/2010, art. 1°, inciso XI, assim definiu as unidades de controle interno:

> "[...] unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal".

Estas unidades têm como objetivos aferir a regularidade dos atos de gestão administrativa e verificar sua legalidade, eficiência e efetividade, frente aos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das áreas responsáveis.

As UCI são encontradas nas estruturas de órgãos e entidades públicos com diversas denominações - Secretaria de Controle Interno, Assessoria de Controle Interno, Serviço de Controle Interno, Diretoria de Auditoria, Núcleo de Controle Interno, Coordenação de Auditoria, Coordenadoria de Controle Interno, Coordenadoria de Controle e Auditoria, etc - especialmente nos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário.

São unidades administrativas que integram a organização, sendo, portanto, parte do sistema de controles internos da própria entidade. Entretanto, exercem um controle interno *avaliativo*, ou seja, são unidades de fiscalização das próprias organizações, vinculadas à cúpula da alta administração (conselho de administração, conselho diretor, dirigente máximo), que têm sob sua responsabilidade a avaliação das operações contábeis, financeiras, operacionais e de outras naturezas, incluindo-se, dentre suas atribuições, a de medir e avaliar a eficiência e eficácia do sistema de controles internos da respectiva organização.

Como visto anteriormente, os controles internos administrativos são inerentes às atividades administrativas, estão inseridos nos processos e procedimentos, fazendo parte destes. O controle interno avaliativo, por sua vez, é caracterizado por ser uma função composta de atividades de supervisão – fiscalização, avaliação e monitoramento -, realizadas sobre o próprio sistema de controles internos e sobre as atividades administrativas em que eles estão inseridos, devendo aferir se aqueles controles são eficientes.

Diversas orientações do TCU demonstram que os setores denominados "unidades de controle interno" nos órgãos do Poder Judiciário devem, em verdade, exercer atividades típicas de "auditoria interna", não podendo praticar atos de gestão, o que leva a um entendimento de que esses setores são reconhecidos pela Corte de Contas como de "auditoria interna".

Nesse sentido, são as decisões cujos excertos se seguem:

> "Os órgãos e unidades de controle interno integrantes da Administração Pública Federal exercem suas atividades de modo a auxiliar o sistema de controle interno na consecução das seguintes finalidades constitucionais (art. 74, Constituição Federal de 1988):
> [...]
> **Essas unidades são estruturadas para desempenhar papel típico de auditoria interna**, como amplamente conhecida no setor privado. [...]

> Diante do exposto e para esclarecer o escopo deste trabalho, as unidades auditadas, embora sejam, na sua maioria, denominadas como secretaria ou coordenadoria de controle interno, estão sendo avaliadas como unidades que exercem a função de auditoria interna" (Acórdão n° 1074/2009-TCU-Plenário). (destaque nosso)

> "12. No Tribunal, de acordo com o art. 1°, parágrafo único, item X, da IN TCU 63/2010, definiu-se controles internos como o 'conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados', enquanto o item XI seguinte define órgãos de controle interno como as 'unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal'.
> 13. Considerando que **a atividade precípua de uma UCI/AI seria a realização de auditorias internas**, que é conceituada pelo IIA como uma 'atividade independente que presta serviços de avaliação objetiva e de consultoria concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança corporativa', **cabe concluir preliminarmente que as UCI/AI:**
> a) **são parte integrante dos Sistemas de Controle Interno dos órgãos e entidades as quais se vinculam, sem com eles se confundirem;**
> b) devem ser constituídas como parte integrante da estrutura orgânica dos órgãos e entidades as quais se vinculam, e se reportarem diretamente à alta direção das respectivas organizações, mas gozando de independência para a realização das suas atividades;
> c) **têm por atividade precípua a prática de auditoria interna nos órgãos e entidades a que se vinculam**" (Acórdão n° 821/2014-TCU-Plenário). (destaques nossos)

Pela sua natureza de "exercer o controle dos controles" da organização em que está inserida, a unidade de controle interno deve, ao mesmo tempo, integrar o órgão a que pertence e ter autonomia e independência suficientes para exercer livremente suas atribuições. Estas atribuições abrangem, em função da competência da UCI, a apuração de irregularidades e o apontamento de falhas; a avaliação sobre a adequação dos procedimentos de gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e contábil aos princípios constitucionais que regem a Administração pública; a verificação da regular prestação de contas; a orientação da atuação dos gestores e a indicação das melhores práticas de gestão; a avaliação da gestão de riscos (CONTI e CARVALHO, 2011, p. 210).

A unidade de controle interno deve estar subordinada ao dirigente máximo do órgão. A questão foi objeto de decisão pelo Tribunal de Contas da União, que, através do Acórdão n° 1074/2009-TCU-Plenário, manifestou-se especificamente sobre a questão, concluindo que "a unidade de controle deve estar vinculada ao dirigente máximo do órgão, como forma de garantir maior grau de independência em relação às demais unidades internas e maior efetividade de seus trabalhos".

Além de suas atividades de fiscalização e controle, a UCI deve manter outras, específicas de controle de caráter sistemático e de cunho obrigatório, decorrentes de determinações legais e dos órgãos de controle externo.

Dentre as atribuições específicas que lhe são próprias, merece registrar que a Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) estabeleceu a obrigatoriedade da assinatura do responsável pela unidade de controle interno no Relatório de Gestão Fiscal do ente controlado[22], colocando este como responsável solidário das obrigações e informações prestadas no referido Relatório.

A partir da edição da citada lei, a unidade de controle interno passou, obrigatoriamente, a exercer fiscalização sobre o cumprimento das normas estabelecidas no art. 59 da lei mencionada, especialmente no que se refere: a) ao atendimento das metas estabelecidas na LDO; b) aos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; c) às medidas adotadas pelo gestor para que a despesa total com pessoal observe o respectivo limite, nos termos dos artigos 22 e 23 da referida lei; às providências tomadas para a eventual recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; e à destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e da lei.

A responsabilidade solidária dos responsáveis pela unidade de controle interno (UCI) também está fixada na regra prevista no artigo 74, § 1°, da Constituição Federal, quando versa que serão solidariamente responsáveis os servidores com a incumbência de controle interno ao tomarem conhecimento de determinada irregularidade ou ilegalidade e deixarem de comunicá-las ao Tribunal de Contas da União.

---

[22] Elaborado nos meses de janeiro, maio e setembro de cada ano e encaminhado ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas da União, para o exercício do controle externo.

Além disso, compete às unidades de controle interno acompanhar e controlar as diligências, as decisões e os acórdãos da Corte de Contas, no que concerne à gestão do órgão em que estas unidades estão inseridas (conforme Lei n° 8.443/1992, artigo 49, inciso IV), bem como emitir parecer sobre o processo de contas dos dirigentes e ordenadores de despesa e demais responsáveis do órgão (nos termos da Lei n° 8.443/1992, artigos 7° e 9°, e da Instrução Normativa TCU n° 63/2010, artigo 13, incisos V e VI).

O Tribunal de Contas da União estabelece anualmente, por meio de ato próprio (por exemplo, a Decisão Normativa TCU n° 117/2011, a Decisão Normativa TCU n° 124/2012 e a Decisão Normativa TCU n° 132/2013, dentre outras), o conteúdo mínimo a ser abordado pelas unidades de controle interno, quando da elaboração do Relatório de Auditoria de Gestão, cabendo às UCI proceder à análise dos Relatórios de Gestão, elaborados e encaminhados anualmente à Corte de Contas e que darão origem aos processos de Tomada de Contas de cada exercício.

Nos termos dos referidos normativos, compete à unidade de controle interno avaliar a gestão administrativa dos respectivos entes controlados, através da apresentação das peças complementares ao respectivo Relatório de Gestão da instituição, observando os conteúdos fixados pelo próprio TCU nos anexos de tais normativos, de modo a proporcionar visão sistêmica sobre os resultados da gestão e análise das principais ações empreendidas pelos gestores, a cada exercício.

Cumpre registrar que, no âmbito das organizações governamentais brasileiras, algumas unidades de controle interno ainda praticam outros atos que, muitas vezes, caracterizam-se mais como atos de mera conferência, de co-gestão ou até mesmo de assessoria, comprometendo, assim, sua finalidade como instrumento de fiscalização e avaliação da gestão.

Cavalheiro e Flores (2007, p. 58) apontam que, pela sua atuação constante sobre os atos administrativos, é natural que a unidade de controle interno passe a ser referência na Administração e venha a ser solicitada a emitir opiniões sobre atos que ainda serão realizados pelos gestores. Os autores alertam, entretanto, para o risco de que esta unidade, com a prática reiterada desses pareceres, passe a trabalhar apenas para atender a tais

precedidas de diálogo e de construção conjunta com as unidades auditadas. As políticas da organização e as decisões a elas relativas continuam sendo de responsabilidade dos gestores e, em última instância, da autoridade máxima dos órgãos controlados.

O controle exercido pela UCI pode auxiliar a alta administração do órgão a identificar aspectos de ineficiência e de mau uso do dinheiro público, como ações antieconômicas ou ineficazes, desperdícios, desvios e práticas abusivas. Como meio de avaliação das ações gerenciais, a UCI pode também identificar oportunidades e apresentar sugestões para melhorar a gestão dos recursos, no que se refere aos aspectos de economia, eficiência e eficácia, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública.

2.4.6 As unidades de controle interno da Justiça do Trabalho

As unidades de controle interno da Justiça do Trabalho integram o sistema de controle interno do Poder Judiciário, tendo por finalidade avaliar, no âmbito dos respectivos tribunais, o cumprimento das metas previstas no plano plurianual da organização, comprovar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos e procedimentos e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, além de apoiar o Controle Externo no cumprimento de sua missão institucional.

Vimos na seção anterior que as unidades denominadas "de controle interno" realizam atividades que podem ser consideradas, de fato, como "de auditoria interna", uma vez que o Tribunal de Contas da União, em diversas atuações junto aos órgãos públicos e suas respectivas decisões, tem orientado no sentido de que as unidades de controle interno devem praticar atos privativos de auditoria interna e não de cogestão.

Ocorre que a unidade responsável por realizar auditoria interna é denominada "de controle interno" em praticamente todo o Judiciário Trabalhista, conforme o quadro que se segue:

Quadro 5 – Denominação das UCI nos diversos Tribunais Regionais do Trabalho

Tribunal Regional do Trabalho	Denominação da unidade de controle interno respectiva
1ª Região (Rio de Janeiro)	Secretaria de Controle Interno
2ª Região (São Paulo)	Secretaria de Controle Interno
3ª Região (Minas Gerais)	Núcleo de Controle Interno[23]
4ª Região (Rio Grande do Sul)	Secretaria de Controle Interno
5ª Região (Bahia)	Secretaria de Controle Interno
6ª Região (Pernambuco)	Secretaria de Auditoria e Controle Interno
7ª Região (Ceará)	Secretaria de Controle Interno
8ª Região (Pará e Amapá)	Coordenadoria de Auditoria e Controle Interno
9ª Região (Paraná)	Secretaria de Controle Interno[24]
10ª Região (Brasília e Tocantins)	Coordenadoria de Controle Interno
11ª Região (Amazonas)	Assessoria de Controle Interno
12ª Região (Santa Catarina)	Assessoria de Controle Interno
13ª Região (Paraíba)	Secretaria de Controle Interno
14ª Região (Rondônia e Acre)	Diretoria de Serviços de Controle Interno e Auditoria
15ª Região (Campinas)	Coordenadoria de Controle Interno
16ª Região (Maranhão)	Coordenadoria de Controle Interno
17ª Região (Espírito Santo)	Coordenadoria de Controle Interno
18ª Região (Goiás)	Secretaria de Controle Interno
19ª Região (Alagoas)	Coordenadoria de Controle Interno
20ª Região (Sergipe)	Secretaria de Controle Interno
21ª Região (Rio Grande do Norte)	Assessoria de Controle Interno
22ª Região (Piauí)	Coordenadoria de Controle Interno
23ª Região (Mato Grosso)	Secretaria de Auditoria e Controle Interno
24ª Região (Mato Grosso do Sul)	Serviço de Controle Interno

Fonte: sítios eletrônicos oficiais dos TRTs

Tal circunstância, conforme destaca Barreto (2008, p. 27), não raro induz os gestores a uma interpretação equivocada de que os responsáveis pelo sistema de controles internos da gestão organizacional seriam os órgãos ou unidades de controle interno.

[23] Denominação que prevaleceu até 18.12.2014, data da Resolução TRT/3ª Região n°08, quando a unidade de controle interno do Regional passou a ser denominada "Secretaria de Controle Interno".

[24] Conforme constante do Plano Anual de Auditoria relativo ao exercício de 2015, a denominação da unidade passou a ser "Secretaria de Controle Interno e Auditoria".

Além disso, essa talvez seja a razão principal de ter sido instalada uma cultura que leva essas unidades a praticarem atos de co-gestão, como pareceres prévios sobre legalidade ou regularidade de procedimentos, mesmo antes de o ato ser decidido e/ou concretizado pela administração, e até mesmo de atos entendidos pelo TCU como sendo típicos de assessoria jurídica, perdendo sua finalidade como instrumento de fiscalização e avaliação da gestão, comprometendo a isenção da sua missão e ferindo o princípio da segregação de funções, que é um dos princípios básicos da ação administrativa.

A realização de trabalhos que não sejam típicos de auditoria pelos auditores internos aumenta o risco de parcialidade das decisões, além de deslocar auditores de tarefas que não são de sua competência. A imparcialidade é comprometida quando o auditor exerce funções de gestor e depois audita o trabalho executado.

Todavia, é de se registrar que, muitas vezes, essa prática decorre não apenas das análises obrigatórias da unidade de controle interno, mencionadas na seção anterior, como também de outros normativos dos próprios órgãos de controle externo que exigem que esta unidade se manifeste previamente em atos que deveria auditar.

Como exemplo, cite-se a previsão contida no *caput* do artigo 11 da Instrução Normativa TCU n° 55/2007[25], que determina que a unidade de controle interno deve emitir parecer prévio quanto à legalidade dos atos de admissão cadastrados pelos órgãos de pessoal a ele vinculados, assim como de todos os atos de concessão de aposentadoria e pensão civil e de suas respectivas alterações, antes do envio dos dados correspondentes aos referidos atos à Corte de Contas.

Também o CNJ, através da Resolução n° 114/2010, trouxe às unidades de controle interno a atribuição de análise, fiscalização e emissão de pareceres prévios nos casos de contratação de obras e serviços de engenharia que discrimina, a teor das previsões contidas no artigo 5°, parágrafo 5°, e nos artigos 7°, 21 e 26 da citada Resolução.

---

[25] Com a redação atualizada pela Instrução Normativa TCU n° 64/2010.

Determinação no mesmo sentido decorre do texto da Resolução n° 70/2010 do CSJT[26], que reproduz, no âmbito da Justiça do Trabalho, os comandos trazidos na Resolução CNJ n° 114/2010, inclusive quanto à medição dos serviços executados.

Por outro lado, considerando a estrutura e a organização das unidades de Controle Interno nos órgãos e entidades que compõem o Poder Judiciário, é notória a transformação pela qual estas unidades vêm passando nos últimos anos, buscando incorporar em suas práticas aspectos relacionados à avaliação da economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, à avaliação dos controles internos e à gestão e controle de riscos.

Tanto decorre, ao menos em parte, da Meta 16 do CNJ,[27] fixada no exercício de 2013 e direcionada às unidades de controle interno do Poder Judiciário, cuja proposta era "Fortalecer a estrutura de controle interno do Tribunal". Para tal fortalecimento, o foco da Meta 16 estava direcionado, principalmente: a) para a estrutura da unidade de controle interno, de modo que a mesma estivesse formalizada e dotada de autonomia, em suas atividades de controle; b) para a aderência a normas e procedimentos internacionais de auditoria, bem como para o modelo de atuação adotado pela UCI (atuação preventiva *versus* reativa); c) para a infraestrutura de pessoal, material e tecnológica da unidade, de modo a dotá-las dos recursos suficientes para o bom exercício de suas atividades.

Foram 17 questões formuladas pelo CNJ, e a aferição do cumprimento da referida meta consistiu na resposta afirmativa para tais questões. Conforme o critério de preenchimento adotado por aquele Conselho, o questionário deveria ser respondido e encaminhado mensalmente ao CNJ, até o mês em que todas as respostas fossem "SIM". O critério de cumprimento da Meta preconizava que as UCI deveriam identificar as ações necessárias para que todas as questões apresentadas restassem atendidas, ainda no ano de 2013.

Também em 2013, o CSJT remeteu eletronicamente aos Regionais o Ofício Circular CSJT SG n° 2/2013, de 16.04.13, comunicando as Ações Coordenadas de Auditoria

---

[26] Com a redação atualizada pela Resolução CSJT n° 130/2013.

[27] Informações referentes à Meta 16 do CNJ podem ser obtidas no seguinte endereço eletrônico: <http://www.cnj.jus.br/gestao-e-planejamento/metas/metas-2013/meta-16>.

que seriam realizadas naquele ano. Dentre estas, encontrava-se uma Ação voltada para a avaliação das estruturas de controle interno do Poder Judiciário e, para cumprimento desta Ação, a Coordenadoria de Controle e Auditoria (CCAUD/CSJT) remeteu a todas as UCI da Justiça do Trabalho uma matriz de procedimentos contendo 16 questionamentos a serem respondidos pela unidade. Muitas das questões apresentadas diziam respeito à estrutura da unidade, com indagações acerca dos recursos humanos ali locados, havendo em vários questionamentos a indicação expressa de sua correspondência com os quesitos da Meta 16 do CNJ, restando claro que ambos os Conselhos atuavam de forma articulada, de modo a promover o fortalecimento das unidades de controle interno.

Tais incentivos dos Conselhos superiores foram fundamentais para que as UCI do Judiciário Trabalhista pudessem investir em capacitação e treinamento, com a realização de cursos de formação e preparação de auditores internos, em especial em métodos e técnicas de auditoria governamental, bem como no melhor aparelhamento em recursos humanos e materiais.

As crescentes inovações e aprimoramentos das unidades de controle interno em função das ações promovidas pelo CNJ e pelo CSJT têm culminado em uma promoção de padronização gradual da atuação das UCI, definindo métodos, critérios, conceitos e sistemas utilizados nas atividades de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização no Poder Judiciário, mesmo que consideradas as peculiaridades de cada unidade, suas diferenças regionais e de especialização.

Nesse sentido, a Resolução n° 171 do CNJ, editada em março de 2013, buscou incorporar, nas ações das unidades de controle interno do Poder Judiciário, as melhores práticas de controle interno, contemplando atividades de acordo com os padrões internacionais de auditoria governamental e com as Normas Brasileiras editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, atinentes à auditoria no setor público.

Sendo certo que o tema "auditoria governamental" está diretamente vinculado ao objeto do presente trabalho, na próxima seção será feita uma rápida abordagem sobre o assunto, assim como sobre os tipos de auditoria previstos na Resolução n° 171 do CNJ.

O termo "conformidade", empregado no contexto da auditoria governamental, deve ser entendido como sinônimo de compatibilidade, de adequabilidade. Assim, a auditoria de conformidade é aquela que procura fazer um paralelo entre a situação fática encontrada e os diversos comandos normativos que regulam essa mesma situação, com o objetivo de avaliar a adequabilidade entre uma e outra. Nesta modalidade, o auditor toma como parâmetros para sua avaliação critérios de legalidade ou legitimidade.

Em outras palavras, a auditoria de conformidade busca verificar se determinada atividade está sendo realizada de acordo com o ordenamento jurídico pertinente (leis, decretos, instruções normativas, resoluções, portarias, editais, acórdãos, manuais, balanços, relatórios, etc.). Consiste em um processo de verificação sistemática que compreende o exame da conformidade legal dos atos da gestão contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e de recursos humanos, verificando o fiel cumprimento das diretrizes e normas vigentes. Está orientada a realizar uma avaliação sobre a correção e probidade das decisões administrativas na entidade auditada.

Na expressão que traduz a missão dos órgãos de controle interno e externo, "zelar pela **boa** e **regular** aplicação dos recursos públicos", este tipo de auditoria aplica-se à vertente "regular", diz respeito à regularidade dos atos de gestão praticados, com foco nos aspectos legais e nas demonstrações financeiras.

A importância das auditorias de conformidade realizadas ao longo dos anos levou à convicção da imprescindibilidade das mesmas na confirmação e validação das contas públicas. Com efeito, todo administrador público cinge-se pela lei. Além disso, uma auditoria de conformidade eficiente pode ajudar a proteger a organização contra fraudes e desvios, perdas financeiras, possíveis litígios e até mesmo danos à reputação da instituição, na medida em que valida os atos da Administração quanto à correção na gestão do patrimônio e dos recursos do órgão ou entidade.

Entretanto, mesmo que se deva reconhecer a importância e necessidade de se efetuar esse tipo de auditoria, uma das restrições que se faz em relação a este tipo de auditoria é que, por amparar-se em comandos normativos, o auditor não leva em consideração particularidades inerentes ao processo de administrar e que, em algumas situações, são responsáveis pelas falhas e irregularidades encontradas. Por isso, a ideia de se realizar um

controle interno baseado somente na conformidade legal e contábil passou a ser considerada pouco abrangente.

Nesse sentido, é de se destacar a crítica de Marques Neto (2010, p. 16), como se segue:

> "O controle pelo controle acaba por se afastar do compromisso com seus efeitos. [...] O controle hoje se volta mais ao processo e à verificação formal do cumprimento de prescrições legais em detrimento da análise do impacto das medidas adotadas, da efetividade dos resultados".

A verificação da legalidade deve ser feita de modo a impedir que a atuação administrativa seja praticada de forma ilegal e a verificar se, ao desempenhar suas atividades, a Administração respeitou a ordem jurídica. Entretanto, o controle da legalidade não deve ser efetuado de maneira estanque. Deverá ser verificado se o administrador, a partir do comando legal que lhe atribuiu o poder de agir, no caso concreto, soube avaliar, pautado na moralidade, entre as várias opções que lhe foram conferidas, quanto ao "se", "quando" e "como" manejar os poderes inerentes à sua competência.

Assim como a própria concepção de controle da Administração Pública avançou para além dos parâmetros tradicionais burocráticos, também o conceito de auditoria governamental evoluiu, passando de um modelo com sentido repressivo e adstrito a padrões rígidos para um enfoque de controle prospectivo, voltado para o exame da eficiência, eficácia e efetividade dos atos administrativos sob os ângulos da legitimidade, razoabilidade e economicidade, trabalhando nas causas dos descontroles existentes, de modo a avaliar, também, os resultados dos programas de governo, fornecendo ações para melhorar a utilização dos recursos públicos. (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 56).

Dito de outra forma, o espectro da auditoria governamental vem sendo ampliado, do ato administrativo considerado isoladamente para a gestão, passando a buscar a detecção de falhas procedimentais com vistas à propositura de soluções para corrigi-las ou minimizá-las.

De acordo com Cruz (2007, p. 11) a evolução da auditoria no setor público pode ser considerada como tendo três etapas, em função do objetivo preponderante e o principal resultado a alcançar, conforme sintetizado no quadro que se segue:

Quadro 6 – Evolução das modalidades de auditoria governamental

	Objetivo Preponderante	**Principal resultado a alcançar**
1ª etapa **AUDITORIA FISCALIZADORA**	Fiscalizar as transações sob as óticas financeira e patrimonial, bem como os registros delas decorrentes	Certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades e fraudes detectados
2ª etapa **AUDITORIA DE GESTÃO**	Vigiar a produção e produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período	Identificar desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado
3ª etapa **AUDITORIA OPERACIONAL**	Vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes. Verificar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da organização auditada em seu ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido, diante das metas estabelecidas	Certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional. Medir o grau de atendimento das necessidades dos usuários e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao padrão

Fonte: Cruz (2007, p. 11/13).

Não obstante a lição de Cruz, verifica-se não haver, na doutrina especializada, uma definição consolidada sobre a auditoria de gestão, muitas vezes tratada como sendo sinônima de auditoria operacional.

Segundo Gil (1999, p. 21), entende-se por auditoria de gestão a "revisão, avaliação, emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios, produtos, serviços no horizonte temporal presente/futuro".

Este tipo de auditoria tem foco no desempenho, buscando o atingimento do resultado esperado (eficácia) e está voltada para os fatos que estão ocorrendo ou mesmo que ainda vão ocorrer, de modo a contribuir para a correção tempestiva dos procedimentos.

Sobre este tipo de auditoria, merece registro a lição de Ferraz (2003, p. 161), como se segue:

> "O enfoque prioritário dessas auditorias não é a regularidade de determinadas condutas administrativas contrastadas em face de normas legais ou regulamentares preestabelecidas, com objetivo de sancionar o agente que não as cumpriu a contento. Bem ao contrário, o objetivo prioritário consiste na detecção de fatores que estão a prejudicar o desempenho da administração, com o intuito de formular propostas de aperfeiçoamento. Valoriza-se o acerto, ao invés do erro. Valoriza-se o resultado, ao invés do meio."

Continua o autor:

> "[...] o importante é perceber que a atuação dos órgãos de controle mediante essas modernas técnicas não tem o escopo precípuo de detectar e coibir fraudes ou abusos – o que não quer significar que quando estas sejam detectadas o órgão de controle não vá reprimi-las -, porquanto o que se busca é a detecção de fatores que estejam a inibir o desempenho operacional do órgão, entidade ou programa, bem assim a produção dos efeitos sociais intuídos, em ordem a formular recomendações para a melhoria desses aspectos." (FERRAZ, 2003, p. 164)

A auditoria de gestão pode ser entendida como sendo aquela que é realizada ao longo dos processos, de maneira concomitante, com o objetivo de promover uma atuação tempestiva sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais, positivos e negativos, das atividades organizacionais, evidenciando melhorias e economias no processo ou prevenindo obstáculos ao desempenho da missão institucional da organização.

Mais que o levantamento de fraudes ou irregularidades, a auditoria de gestão visa fornecer subsídios que venham proporcionar aos administradores públicos informações úteis para a tomada de decisões, contribuindo para o aprimoramento da gestão através de um acompanhamento *pari-passu* do trabalho do gestor.

Nessa linha, a auditoria operacional também surgiu da necessidade de melhorar os informes apresentados pelos auditores, no que se refere aos resultados da gestão pública, em face das limitações das informações financeiras, de modo a buscar a aferição da "boa" aplicação dos recursos públicos, ou seja, com foco nos resultados satisfatórios que devem ser alcançados pela gestão.

Marques Neto (2010, p. 18) faz o seguinte registro:

> "Verificar o resultado é, a um só tempo, ampliar o escopo dos órgãos de controle, que devem trabalhar também com a análise custo-benefício da ação administrativa (controle de eficiência e efetividade), e dotar a atividade de controle de alguma responsividade, obrigando a que cada medida adotada no controle seja precedida de um relatório de impacto, no qual sejam perqueridos os efeitos e consequências de sua adoção. Tal compromisso com os resultados (sem pressupor aceitável qualquer ato irregular porque efetivo) é, na verdade, tirar o controle do autismo institucional e, por conseguinte, fortalecê-lo."

Observa-se não haver muito consenso na literatura acadêmica quanto à definição da auditoria operacional (GOULART, 2011, p. 13). Entretanto, as mais aceitas associam a auditoria operacional ao exame da economicidade, eficiência e eficácia dos órgãos públicos e dos programas governamentais, na chamada "auditoria dos três Es"[28].

Pode-se entender a auditoria operacional como sendo aquela que verifica o desempenho do gestor ou a forma de operar dos diversos setores e funções de uma organização. Testa o funcionamento dos diversos setores, visando, principalmente, a economicidade, eficiência e eficácia da gestão, a segurança nos controles internos e a obtenção correta das informações. Consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais, com a finalidade de avaliar se os recursos da organização estão sendo utilizados eficientemente e se estão alcançando os objetivos operacionais. É importante para prevenir possíveis distorções nos objetivos institucionais gerados por falhas nos controles ou nas informações obtidas nos processos, através da constatação dessas possíveis falhas e sua correção.

A auditoria operacional atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e

---

[28] Economicidade pode ser definida como a capacidade de fazer, gastando pouco. Por eficiência, pode-se entender a obtenção dos máximos ou melhores resultados com os recursos disponíveis. A eficácia, por sua vez, pode ser definida como sendo o alcance dos objetivos ou metas previstas, ou seja, atingindo os resultados esperados pela organização. A estes três conceitos, há que se acrescentar o de Efetividade, que é a garantia de que a população (público-alvo) seja, de fato, atendida em sua necessidade. A efetividade é sempre um indicador da *satisfação externa*, ou seja, um indicador que procura retratar os efeitos da gestão dos recursos nos cidadãos, enquanto a economicidade, a eficiência e a eficácia representam *indicadores internos à organização*.

tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Seu foco é a verificação dos controles internos aplicados nos procedimentos realizados pelos setores auditados, fazendo recomendações e/ou sugestões para a melhoria da eficiência e eficácia da gestão administrativa. Sua filosofia de abordagem dos fatos é, portanto, de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

Britto (2014, p. 68) ressalta que, na auditoria operacional, os órgãos de controle atuam ao lado dos parceiros auditados, evitando uma ação sancionatória, que ficaria em segundo plano, além de permitir "que os órgãos de controle façam o seguinte questionamento: obtivemos resultado [satisfatório] com a aplicação do dinheiro público ou os gastos poderiam ser realizados de um modo mais adequado ou mais inteligente?".

Enquanto a auditoria de conformidade tem seu escopo restrito às demonstrações financeiras e normas legais e tem um caráter conclusivo, baseado nas evidências, as auditorias de gestão e operacional são mais abrangentes por natureza, uma vez que se baseiam em aspectos de desempenho, apresentando mais pontos de discussão e argumentação e tendo um caráter mais persuasivo.

Todavia, uma das dificuldades que a auditoria operacional ainda apresenta é a carência de uma metodologia aprovada e consolidada para fazer a mensuração dos resultados, o que tem preocupado os auditores no setor público (CRUZ, 2007, p. 108).

Além disso, oportuno registrar a posição de Albuquerque (2007, p. 41), com a seguinte consideração:

> "[...] a implementação das reformas da Administração Pública federal do Brasil ainda não produziu os resultados anunciados, especialmente no tocante á criação de uma cultura baseada na flexibilidade, autonomia gerencial, descentralização administrativa e *accountability* de resultados. As iniciativas relacionadas aos novos mecanismos e instrumentos de planejamento, orçamento e monitoramento resultaram em poucos avanços, tendo em vista, especialmente, o caráter essencial dos sistemas de gestão pública e dos indicadores de desempenho para a viabilidade do modelo de gerenciamento por resultados. Desse modo, aparentemente ainda não existem condições ideais, no Brasil, para o pleno desenvolvimento do controle *ex-post* de desempenho, inclusive através das auditorias operacionais [...]"

Cabe também apontar que, não obstante a relevância do tema, pouco tem sido escrito sobre as particularidades da auditoria governamental, em sentido lato – o que pode ser atribuído, em parte, à falta de uma normatização específica sobre o assunto e à existência de diversas classificações relacionadas à matéria.

O CNJ, através da Resolução n° 171/13, que dispõe sobre as normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas àquele Conselho, buscou promover a padronização nos métodos, critérios, conceitos e sistemas utilizados nas atividades de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização no Poder Judiciário.

A referida Resolução, em seu artigo 7°, classificou as auditorias a serem procedidas pelas unidades de controle interno da seguinte forma:

- Auditoria de Gestão – cujo objetivo é emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das obras, verificando a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, governança de TI, riscos, resultados, bem como a probidade na aplicação dos recursos públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens do Tribunal respectivo, ou a ele confiados, abrangendo ainda a adequação e legitimidade dos gastos realizados no período e compreendendo os seguintes aspectos a serem observados: a) documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; b) existência física de bens e outros valores; c) eficiência dos sistemas de controles internos administrativo e contábil; e d) cumprimento da legislação e normativos;
- Auditoria Operacional – cujo objetivo é avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional ou parte dele, com a finalidade de certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos existentes, verificando os procedimentos adotados e sugerindo soluções alternativas para a correção de eventuais falhas e impropriedades, para o aprimoramento dos controles e das rotinas de trabalho e melhoria do desempenho operacional, de modo a auxiliar a administração na gerência e nos resultados;

- Auditoria Contábil – cujo objetivo é certificar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade e com a legislação, analisando as demonstrações originárias e sua correspondência à situação econômico-financeira do patrimônio, aos resultados do período auditado e às demais situações apresentadas;
- Auditoria Especial – cujo objetivo é o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender solicitação expressa de autoridade competente;
- Auditoria de Resultado – cujo objetivo é verificar os resultados da ação governamental, com foco no planejamento estratégico fixado pela instituição, na execução das decisões tomadas e nos resultados obtidos pela gestão, no que diz respeito à economicidade, eficiência e eficácia dos programas e das ações institucionais;
- Auditoria de conformidade – cujo objetivo é o exame dos atos e fatos da gestão, com foco na análise da legalidade e regularidade das atividades, funções, operações ou gestão de recursos, verificando se estão em conformidade com as normas em vigor.

Verifica-se que, não obstante a diferenciação dada pela classificação adotada pelo CNJ, a auditoria contábil pode ser entendida como sendo, também, um tipo de auditoria de conformidade *latu sensu*. Do mesmo modo, nos termos da Resolução CNJ n° 171 a auditoria de resultado confunde-se, em parte, com a auditoria de gestão – o que pode trazer dúvidas por parte das unidades de controle interno, quando do planejamento das respectivas atividades de auditoria.

Além disso, como as auditorias de gestão, pela sua própria natureza, devem ser executadas durante o processo ou procedimento, e não *a posteriori*, tem-se o risco de que a atuação do auditor se confunda com a de outros responsáveis por exercer atividades de controle inerentes àquele processo ou procedimento (por exemplo, comissão de licitação, pregoeiro, análise técnica em casos de contratação de soluções de TI, ordenador de despesas, dentre outros).

A doutrina especializada, assim como as entidades de fiscalização superior – dentre elas, o TCU –, vêm alertando no sentido de que, para haver um efetivo controle, deve haver separação entre a atividade controlada (realizada antes) e a atividade de controle (que deve se basear num ato ou procedimento já efetivado), sem o que o controle pode se imiscuir na atividade administrativa, perdendo-se a fronteira entre gestão e controle.

Não obstante tais ponderações, é certo que, com a edição da Resolução n° 171 do CNJ, as unidades de Controle Interno do Poder Judiciário passaram a ter uma maior possibilidade de diversificação de suas atividades de auditoria, especialmente no que se refere às auditorias operacionais e de resultado.

Todavia, permanece a exigência de manifestação expressa destas unidades em determinados procedimentos de gestão e a necessidade de emissão de pareceres prévios em situações específicas, descritas na seção anterior.

Assim, tem-se que as atividades de auditoria promovidas pelas unidades de controle interno no âmbito da Justiça do Trabalho, foco do presente estudo, podem estar, ainda, centradas em um modelo de conformidade - revendo atuações e decisões passadas com vistas a aferir sua aderência às normas legais pertinentes -, carecendo, eventualmente, de ações voltadas para a avaliação da efetividade dos programas e das ações institucionais, para o cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos no planejamento estratégico dos Regionais e para a gestão de riscos.

3 METODOLOGIA

Este capítulo tem por objetivo indicar os aspectos metodológicos da pesquisa, com destaque ao tipo de pesquisa, à amostra utilizada e aos instrumentos de coleta de dados, bem como às possíveis limitações ao método proposto.

O trabalho, fundamentalmente teórico, consistiu na análise das ações de auditoria e controle propostas pelas unidades de controle interno dos 24 (vinte e quatro) Tribunais Regionais do Trabalho e constantes dos Planos Anuais de Auditoria - publicados nos anos de 2013 e 2014 e referentes, respectivamente, aos exercícios de 2014 e 2015 -, comparando-as e classificando-as a partir dos parâmetros fixados pelo artigo 7° da Resolução n° 171 do CNJ.

3.1 Tipo de Pesquisa

Para a realização deste trabalho utilizou-se, de início, a pesquisa bibliográfica - a qual, segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 183) e Vergara (2004, p. 48), é a base de qualquer estudo, uma vez que busca abranger todo o conhecimento publicado, relacionado ao objeto da pesquisa. Foram utilizados materiais disponíveis ao público como livros, artigos, dissertações acadêmicas, arquivos disponibilizados em redes eletrônicas e outros, condizentes com os objetivos do trabalho. O levantamento bibliográfico foi realizado com o propósito de distinguir e identificar contribuições relevantes, relacionadas ao tema deste trabalho.

Além da pesquisa bibliográfica, foi utilizada pesquisa documental, com o levantamento de dados e informações através de legislações e normas internas, como instruções normativas, resoluções, portarias e manuais de entidades de fiscalização superior, além de acórdãos e dos Planos Anuais de Auditoria dos Tribunais Regionais do Trabalho – material este obtido predominantemente na *internet*.

De acordo com Gil (1999, p. 66), a pesquisa bibliográfica e a documental são muito semelhantes, sendo que a sua maior diferença está nas fontes de pesquisa, uma vez que "enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos

autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico [...]".

Devido à finalidade e características da coleta de dados, bem como à forma como foram tratados, esta pesquisa também pode ser classificada como descritiva (GIL, 1999, p. 44).

Para formulação da conclusão, foi empregado o método indutivo, uma vez que, a partir da análise dos Planos individuais da unidade de controle interno de cada Regional, foram feitas generalizações, levando a conclusões de conteúdo mais amplo.

Quanto aos objetivos, o estudo se caracteriza por ser exploratório e descritivo. De acordo com Gil (2006, p. 43), a pesquisa exploratória é utilizada quando o tema é pouco explorado, e possui o objetivo principal de "desenvolver conceitos e idéias para a formulação de problemas mais precisos e hipóteses pesquisáveis em estudos posteriores". O tema deste trabalho é considerado ainda pouco explorado devido ao pequeno enfoque dado às unidades de controle interno, especialmente no Poder Judiciário. Através da investigação exploratória, a presente pesquisa tem por finalidade analisar e, assim, proporcionar maiores informações sobre as atividades de auditoria realizadas pelas unidades de controle interno e sobre os resultados efetivamente produzidos por estas unidades.

Sobre a abordagem do problema, esta pesquisa se caracteriza tanto como qualitativa quanto quantitativa, destacando-se por possuir dados e evidências coletadas que podem ser quantificados, mesurados.

3.2 População

Segundo Vergara (2004, p. 50), a população é definida por "um conjunto de elementos que possuem características que serão objeto de estudo", podendo este [conjunto] ser formado por empresas, produtos ou pessoas. Tendo em vista o objeto do presente estudo, a população que lhe corresponde é composta pelos Planos Anuais de Auditoria das unidades de controle interno dos 24 (vinte e quatro) Tribunais Regionais do Trabalho brasileiros.

3.3 Coleta de Dados

Os dados da pesquisa bibliográfica foram coletados por meio da utilização de livros, revistas especializadas e trabalhos acadêmicos com dados pertinentes ao assunto. Esta pesquisa foi realizada principalmente na Biblioteca do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e nas bibliotecas do Tribunal Regional do Trabalho da Terceira Região – Juiz Cândido Gomes de Freitas (unidade TRT) e Juiz Osíris Rocha (unidade Escola Judicial) –, além de utilização de material do acervo da Secretaria de Controle Interno do TRT/3ª Região, de livros e trabalhos cedidos por colegas e de livros do acervo pessoal da própria pesquisadora. Posteriormente, foi realizada pesquisa documental nos arquivos dos sítios eletrônicos do TCU, do CNJ e dos Tribunais Regionais do Trabalho.

3.4 Limitações do método

Para Vergara (2004, p. 61), "todo método tem possibilidades e limitações", não sendo diferente no tocante à presente pesquisa. Considerando a metodologia, instrumentos e técnicas de pesquisa adotados, poderão ocorrer algumas dificuldades e limitações.

A primeira dificuldade encontrada se deu durante a revisão teórica, pois o tema relativo ao controle interno, pela sua amplitude, abriga conceitos e definições bastante genéricos, por vezes utilizados de forma equivocada na doutrina pesquisada e nos textos legais, de forma que, para o embasamento teórico, foi necessário recorrer a definições formuladas por organismos e profissionais que atuam na área de auditoria, assim como às entidades de fiscalização superior, uma vez que a produção científica na área é ainda bastante incipiente. Isso corrobora a justificativa deste estudo – que, por óbvio, não tem a intenção ou condição de esgotar a temática de tão fértil campo de estudo.

Outra dificuldade pode ser relacionada à análise dos dados, uma vez que o histórico profissional da pesquisadora pode ter interferido em sua interpretação. Entretanto, admitindo-se uma possível ausência de neutralidade científica, buscou-se um distanciamento em relação ao objeto investigado.

Uma dificuldade adicional a ser apontada consistiu nas informações constantes nos Planos Anuais de Auditoria de alguns Tribunais do Trabalho, que descreveram as

atividades planejadas de maneira tão resumida que a sua análise, para fins deste estudo, restou comprometida, o que foi apontado no Capítulo 4 do trabalho, não havendo como identificar as ações programadas e confrontá-las com a classificação adotada pelo CNJ.

Finalmente, há que se registrar o fato de que nem todas as unidades de controle interno fizeram publicar os seus respectivos Planos Anuais de Auditoria, no que se refere ao exercício de 2015, o que reduziu a amostra, levando-se em consideração o universo estudado, representando uma outra fragilidade, também descrita no Capítulo 4 deste trabalho.

4 OS PLANOS DE AUDITORIA DAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS DO TRABALHO

Este capítulo está organizado de forma a apresentar os Planos Anuais de Auditoria publicados em 2013 e 2014 pelos Tribunais Regionais do Trabalho e relativos, respectivamente, aos exercícios de 2014 e 2015, bem como o tratamento dos dados levantados na pesquisa para a construção da conclusão do presente estudo.

O planejamento é uma atividade de extrema importância para a execução de qualquer atividade, não sendo diferente para as unidades de controle interno. É no planejamento que se estabelecem os objetivos, os recursos disponíveis e as áreas, processos e atividades que serão objeto das auditorias no ano, selecionados com base em critérios objetivos. Esse planejamento é essencial para a unidade de controle interno, pois não é possível fiscalizar e avaliar todos os atos, processos, contratos, controles internos, ações e projetos do Regional, qualquer seja o seu tamanho.

A necessidade de formalização de um plano de atividades, no que concerne às unidades de controle interno, foi apontada pelo TCU no Acórdão n° 1074/2009-TCU-Plenário, conforme excerto que se transcreve:

> "Quanto ao planejamento anual dos trabalhos, 40% das unidades de controle interno pesquisadas informaram que não o realizam. Nesses casos, o planejamento anual não está registrado em documento formal, aprovado pelo dirigente (ou colegiado) máximo do órgão/unidade de controle interno.
> [...]
> Recomendação: os órgãos e as unidades de controle interno dos órgãos devem envidar esforços para que se crie um planejamento anual dos seus trabalhos, baseado em análise das maiores áreas de risco, aprovado pelo conselho (ou órgão equivalente)".

Os Planos Anuais de Auditoria (PAA) divulgados pelos Tribunais Regionais do Trabalho visam estabelecer a programação das ações e atividades de auditoria das respectivas unidades de controle interno (UCI).

Com a edição da Resolução n° 171 do CNJ, passou a ser obrigatória a elaboração de um Plano Anual de Auditoria, por parte das unidades de controle interno, prevendo as atividades de auditoria a serem realizadas no exercício seguinte.

A adequação das atividades realizadas durante o exercício ao planejamento preestabelecido é deveras importante, na medida em que possibilita a definição de prioridade e a melhor alocação dos recursos humanos e materiais disponíveis.

Segundo estabelece o art. 9°, § 1°, inciso II, da citada Resolução, o PAA deve ser submetido à apreciação do Presidente do Tribunal, até 30 de novembro de cada ano. O propósito dessa submissão prévia é, primeiramente, apresentar as ações previstas ao gestor máximo do TRT, dar-lhe o conhecimento das atividades do controle interno propostas para o exercício seguinte. Não se pode esquecer que um dos princípios que regem o exercício das atividades de controle interno, é o princípio da autonomia, que atribui ao agente controlador competência para realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias nas áreas sob sua fiscalização. Além disso, a submissão prévia visa obter a devida autorização para as ações concebidas – uma vez que as unidades de controle interno dos TRTs já se encontram vinculadas diretamente à autoridade máxima do órgão. Finalmente, a aprovação da Presidência do TRT permite que a UCI tenha, no desempenho de suas atividades, o necessário respaldo da alta administração.

A proposta inicial desta pesquisa era analisar os Planos Anuais de Auditoria preparados pelas unidades de controle interno dos TRTs para o exercício de 2014. Todavia, no transcorrer do trabalho sentiu-se a necessidade de se ter uma visão mais abrangente e atualizada. Dessa forma, ampliou-se a quantidade de PAA a serem analisados para incluir, devido à relevância para o contexto deste estudo, os Planos elaborados para o exercício de 2015.

Os referidos Planos encontram-se anexados em um Apêndice ao presente trabalho, e o tratamento dos dados obtidos, à luz dos parâmetros fixados pelo art. 7° da Resolução CNJ n° 171, encontra-se discriminado a seguir.

4.1 Análise dos Planos Anuais de Auditoria relativos ao exercício de 2014

Da análise procedida nos Planos de Auditoria dos 24 Tribunais Regionais do Trabalho, relativos ao exercício de 2014, apurou-se o seguinte:

As ações de auditoria previstas no **Plano Anual de Auditoria (PAA) do TRT/1ª Região** para o exercício de 2014 foram apresentadas, no referido PAA, divididas em itens, da seguinte forma: a) item 1, correspondente às Auditorias de Conformidades (fls. 5 e 6 do referido Plano), contendo 26 ações previstas; b) item 2, relativo às Auditorias Operacionais (fl. 7 do referido Plano), contendo 09 ações previstas; c) item 3, referente aos Acompanhamentos (fl. 8 do referido Plano), com 02 ações previstas; d) item 4, correspondente aos Monitoramentos (fls. 08-v e 09), contendo 10 ações previstas; e) item 5 – Auditorias Preventivas (fls. 09-v e 10), com 07 ações previstas; f) item 6 – Ações Coordenadas, com 01 ação, a ser definida. Deste modo, o PAA 2014 do TRT/1ª Região compôs-se de 55 ações de auditoria (somatório das ações mencionadas).

Constatou-se, entretanto, que a ação de acompanhamento discriminada no item 2.1 (fl. 7) do PAA tem por objetivo, unicamente, "Avaliar a correta aplicação das normas que regem a matéria, bem como sua aplicação no âmbito deste TRT [...]", assim como o item 3.2 (fl. 08) do PAA, cujo objetivo é "Verificar a conformidade legal dos processos de licitação [...]". Também a ação de monitoramento discriminada no item 4.9 (fl. 09) do PAA tem por objetivo "Verificar a observância e comprovação da legalidade e legitimidade dos atos de gestão". Da mesma forma, a ação de auditoria preventiva discriminada no item 5.1 (fl. 09-v) do PAA, cujo objetivo é "Verificar a regularidade das concessões, à luz da legislação afeta ao tema". Assim, tem-se que estas quatro ações correspondem, de fato, a auditorias de conformidade previstas para aquele exercício.

Por outro lado, além das 08 auditorias operacionais restantes, previstas no item 2 (fl. 07 e 07-v) do referido Plano, a ação prevista no item 4.7 (fl. 09) e as 06 auditorias preventivas constantes de fls. 09-v e 10 (excluída a prevista no item 5.1) podem ser entendidas como auditorias operacionais, à luz do art. 7°, inciso II, da Resolução CNJ n° 171.

Importante ressaltar que as ações previstas nos itens 4.3 a 4.6 e 4.8 (fls. 08-v e 09) do PAA do TRT/1ª Região não podem ser consideradas como auditorias operacionais por se referirem, de fato, a atividades que visam dar cumprimento ao conteúdo mínimo previsto pelo TCU para o Relatório de Auditoria de Gestão anual[29]. A teor da classificação dada pela

[29] Peça obrigatória para a instauração do Processo de Tomada de Contas anual, a teor do disposto na Decisão Normativa TCU n° 132/2013.

Resolução CNJ n° 171, tais ações correspondem, mais apropriadamente, a auditorias de gestão.

Relativamente ao **Plano Anual de Auditoria (PAA) do TRT/2ª Região** para o exercício de 2014, as 20 ações respectivas restaram discriminadas no Quadro de fls. 07/09. Destas ações, verifica-se que as de números 3, 5, 6, 8, 9, 10, 11 e 18 podem ser consideradas como de conformidade, nos termos da Resolução CNJ n° 171. A ação discriminada no número 01 pode ser entendida como auditoria de gestão; as de números 07, 12 e 13, como auditorias de resultado; a de número 17, como auditoria especial; e a de n° 20, como auditoria operacional.

Outras ações discriminadas no referido PAA dizem respeito a atividades diversas desenvolvidas pela unidade de controle interno, que não devem ser consideradas como de auditoria, propriamente, como ações de monitoramento e acompanhamento, planejamento e treinamento e capacitação.

No que se refere ao **Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna do TRT/3ª Região**, as ações da unidade de controle interno foram descritas no Anexo I do referido PAA, distribuídas por setores, como se segue: a) 1 – Área Gestão de Pessoas – Administração de Pessoal, com 20 ações previstas; b) 2 – Área Gestão Administrativa e Patrimonial, com 19 ações previstas; c) 3 – Área Gestão de Orçamento e Finanças, com 08 ações previstas; d) 4 – Área Acompanhamento da Gestão, com 10 ações previstas. Portanto, o PAA 2014 do Regional compôs-se, objetivamente, de 57 ações (somatório das antes mencionadas).

Destas, podem ser consideradas como auditorias de conformidade as ações previstas nos itens 1.1 a 1.5, 1.7 a 1.13, 1.15, 1.17 a 1.19, 2.1 a 2.4, 2.6, 2.7 e 3.1 a 3.8. As ações discriminadas nos itens 1.20, 2.8 a 2.10, 2.12, 2.13 a 2.16, 4.2, 4.3 e 4.7 foram enquadradas como auditorias de gestão. As ações constantes dos itens 1.16 e 2.11 foram computadas como auditorias operacionais, enquanto a relativa ao item 4.1 foi considerada como sendo auditoria de resultado.

O **Plano Anual de Auditoria do TRT/4ª Região** apresentou-se sucintamente dividido em: a) item 1, correspondente às atividades de auditoria, contendo 16 ações

previstas; b) item 2, relativo às atividades de acompanhamento, contendo 09 ações previstas; item 3, referente a outros atividades, com 03 ações previstas; e item 4, com as ações coordenadas de auditoria, a serem definidas. Portanto, o PAA 2014 do TRT/1ª Região compôs-se, objetivamente, de 28 ações (somatório das antes mencionadas).

Do conteúdo apresentado, verifica-se que as ações discriminadas nos itens 2.4 a 2.6 podem ser inseridas na prevista no item 2.3, que trata, genericamente, do monitoramento da implementação de recomendações expedidas pela unidade de controle interno em auditorias anteriores.

As ações discriminadas nos itens 1.2, 1.3, 1.4 e 3.1, por se referirem a obras de engenharia, onde a unidade de controle interno deve manifestar-se prévia e concomitantemente, a teor das disposições contidas nas Resoluções CNJ n° 114 e CSJT n° 70, enquadram-se na classificação de auditorias de gestão. O mesmo enquadramento pode ser dado às ações previstas nos itens 1.13 e 1.14.

Foram avaliadas como sendo de natureza operacional as ações previstas nos itens 1.5, 1.7, 1.8, 1.9, 1.10 e 1.11, por se referirem a auditorias de avaliação de controles internos diversos. As ações previstas nos itens 1.1, 1.6, 1.12, 1.15, 2.1, 2.2, 2.7, 2.8 e 2.9, por sua vez, foram consideradas ações de conformidade, enquanto a discriminada no item 1.16 foi entendida como correspondente à auditoria de resultado.

O **Plano Anual de Auditoria do TRT/5ª Região** também discriminou de maneira bastante sucinta as 09 ações previstas. Destas, podem ser consideradas como auditorias de conformidade as três primeiramente discriminadas, quais sejam: auditoria na folha de pagamento de ativos, inativos e pensionistas, diárias; auditoria nas rubricas inclusas manualmente; auditoria nos atos de concessão de aposentadorias e pensões, admissão e desligamento, revisões de aposentadoria e pensões. Também podem ser entendidas como auditoras de conformidade, à luz da classificação dada pela Resolução CNJ n° 171, a auditoria na contabilidade e prestação de contas de suprimento de fundos e a auditoria nos contratos quanto á recomposição econômico-financeira, prorrogações e demais alterações.

As auditorias prévias nos requerimentos de servidores e magistrados (ajuda de custo, averbação de tempo de serviço, quintos, licença prêmio, anuênios, cessões e

requisições) e nas homologações de processos licitatórios de obras e serviços, compras, dispensa e inexigibilidade de licitação não deixam de ser, também, auditorias de conformidade, vez que os parâmetros adotados para sua avaliação devem ser, necessariamente, de legalidade e legitimidade. Todavia, considerando tratar-se de auditorias prévias – podendo, portanto, contribuir para a correção tempestiva dos procedimentos –, foram consideradas como sendo auditorias de gestão. A auditoria de avaliação de gestão, prevista para elaboração do Relatório de Auditoria de Gestão anual, também foi enquadrada como auditoria de gestão.

Igualmente concisa é a descrição das ações de auditoria previstas no **Plano Anual de Auditoria do TRT/6ª Região**. Das 16 atividades ali discriminadas, podem ser consideradas como sendo de conformidade as seguintes: auditoria da folha de pagamento dos servidores e magistrados ativos, inativos e pensionistas; auditoria nas concessões e nos pagamentos de diárias do PJe; auditoria nas concessões e utilizações de suprimentos de fundos; auditoria nas concessões e nos pagamentos de diárias; auditoria de acompanhamento da execução orçamentária; auditoria nos procedimentos licitatórios; auditoria nos procedimentos de execução contratual; e auditoria nos processos de contratação por dispensa e inexigibilidade de licitação.

Foram consideradas como sendo auditorias de gestão as seguintes: auditoria de avaliação da política de capacitação continuada, baseada em competências; a auditoria de avaliação de gestão do patrimônio imobiliário; a auditoria de avaliação da gestão de tecnologia da informação; a auditoria da gestão dos bens móveis do TRT; e a auditoria prévia nos editais de licitação relativos a compras, contratação de serviços e obras.

As auditorias de avaliação de controle interno no processo de recadastramento dos inativos e pensionistas, de controles internos administrativos relacionados à atividade de compras e contratações e de avaliação de indicadores de gestão instituídos pelo TRT foram computadas como sendo auditorias operacionais.

No que se refere ao **Plano Anual de Ações de Controle – PAAC do TRT/7ª Região**, as ações previstas foram relacionadas no Anexo I do referido Plano, distribuídas em: a) 1 – Ações de Normalização, consultoria e controle, com 09 ações previstas; b) 2 – Ações de Controle da Gestão Administrativa e Patrimonial, com 17 ações discriminadas; c) 3 – Ações

de Controle da Gestão Orçamentária e Financeira, com previsão de realização de 17 ações; d) 4 – Ações de Controle da Gestão de Pessoas, com 14 ações a serem realizadas – perfazendo um total de 57 ações programadas para o exercício.

Destas, as ações previstas nos itens 2.1.a a 2.1.j, 3.1.a a 3.1.f e 4.2.a a 4.2.c foram classificadas pelo próprio Regional como sendo auditorias de conformidade. Também como ações de conformidade foram consideradas as discriminadas nos itens 3.2.a a 3.2.d, 4.1.a a 4.1.c e 4.2.a a 4.2.c.

A ação prevista no item 1.2.b, por se referir a uma auditoria *prévia*, importando em possibilidade de correção tempestiva de ações ou procedimentos, foi considerada como sendo auditoria de gestão. As demais ações discriminadas no Plano em referência dizem respeito a outras atividades inerentes à unidade de controle interno, como ações de monitoramento, acompanhamento e planejamento.

As 08 ações de auditoria previstas no **Plano Anual de Auditoria – PAA do TRT/8ª Região** foram relacionadas de forma genérica, com o respectivo cronograma, no Anexo III do referido PAA. Constata-se que as auditorias ali discriminadas já foram classificadas da forma prevista na Resolução CNJ n° 171, sendo: 01 auditoria de gestão, 02 auditorias de avaliação de resultado, 02 auditorias operacionais e 01 auditoria contábil, além da realização de uma Ação Coordenada de Auditoria, relativa à TI, e uma ação relativa ao planejamento anual de atividades.

Relativamente ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/9ª Região**, as ações de auditoria encontram-se descritas no Quadro demonstrativo constante do item 1.4, distribuídas em função das seções que compõem a unidade de controle interno, da seguinte forma: 03 ações pertinentes à Seção de Auditoria de Gestão de Pessoas; 07 ações pertinentes à Seção de Auditoria de Gestão de Licitações e Contratos; 05 ações pertinentes à Seção de Auditoria de Gestão Orçamentária, Financeiras e Patrimonial. Portanto, o PAA 2014 do Regional compõe-se, objetivamente, de 15 ações (somatório das antes mencionadas).

Destas ações, verifica-se que as constantes dos itens 1.4.1.1, 1.4.1.2, 1.4.2.1, 1.4.2.2, 1.4.2.3, 1.4.2.4, 1.4.2.5, 1.4.2.6, 1.4.3.3 e 1.4.3.5 podem ser consideradas como de conformidade, nos termos da Resolução CNJ n° 171. As ações discriminadas nos itens

1.4.1.3, 1.4.2.7, 1.4.3.1, 1.4.3.2 e 1.4.3.4, por sua vez, podem ser enquadradas como sendo auditorias de gestão.

O **Plano Anual de Auditoria do TRT/10ª Região** trouxe as 29 ações de auditoria dividas em Auditorias de Conformidade, discriminadas no Anexo I do referido Plano e pertinentes às ações a serem desenvolvidas durante o período 2014-2017, e Auditorias Pontuais, constantes do Anexo II e específicas para o exercício de 2014.

No formato apresentado, tem-se que todas as 18 auditorias previstas no Anexo I do PAA referem-se, a teor das informações do próprio Regional, a auditorias de conformidade. Além destas, algumas das auditorias descritas no Anexo II também podem ser enquadradas como de conformidade, tais como as propostas nos itens 21, 22, 25, 26 e 29.

As ações previstas nos itens 23 e 24 do Anexo II do PAA, por se tratarem de atividades que atendem ao conteúdo previsto pelo TCU para o Relatório de Auditoria de Gestão anual, correspondem a auditorias de gestão. Igual classificação mereceu a ação prevista no item 28 do Anexo II, por se referir a obras e serviços de engenharia, onde a unidade de controle interno deve manifestar-se prévia e concomitantemente, a teor das disposições contidas nas Resoluções CNJ n° 114 e CSJT n° 70.

As demais ações previstas no Anexo II (itens 19, 20 e 27) tratam de atividades de acompanhamento e monitoramento, inerentes à UCI.

O **Plano Anual de Auditoria Interna do TRT/11ª Região** encontra-se discriminado no Anexo ao Ato TRT 11ª Região n° 4/2014/SGP, relacionando as atividades a serem desenvolvidas, de maneira sintetizada. Em função da forma de apresentação do referido PAA, não foi possível mensurar quantas seriam as ações previstas e classificá-las, não obstante o citado PAA mencione, por duas vezes em momentos distintos, que a unidade de controle interno procederia ao *controle prévio de conformidade* das contratações nas áreas de engenharia e TI e que o procedimento a ser adotado para o cumprimento dos itens previstos seria a Auditoria de Conformidade – o que indica ser este o tipo preponderante de auditoria realizada por aquela UCI.

As ações de auditoria previstas no **Plano Anual de Auditoria (PAA) do TRT/12ª Região** foram revistas após a aprovação e publicação do Plano original, em função de demandas posteriores adicionais, suscitadas pelo CNJ e pelo CSJT. Assim, a análise a seguir levou em consideração o PAA revisto em janeiro de 2014.

Tais ações encontram-se detalhadas por áreas, da mesma forma que a adotada pelas 3ª, 7ª e 9ª Regiões, da seguinte forma: a) item 1, correspondente às ações de Controle de Atos de Gestão de Pessoas, sendo que as 11 primeiras referem-se a exame de conformidade (verificar a legalidade dos atos), conforme discriminado no Anexo do referido Plano, e as 07 ações restantes referem-se a "controle pontual", conforme informado no próprio Anexo; b) item 2, correspondente às Ações de Controle da Gestão Orçamentária, Financeira, Contábil e Patrimonial, sendo que as 07 primeiras referem-se a exame de conformidade (verificar a legalidade dos atos), conforme discriminado no Anexo do referido Plano, e as 04 ações restantes referem-se a "controle pontual", conforme informado no próprio Anexo; c) item 3, correspondente às ações de Auditoria Especial – Diárias e passagens (PJe/JT) – Recursos descentralizados pelo CSJT, sendo uma ação referente a exame de conformidade e outra, relativa a "controle pontual"; d) item 4, correspondente às Ações Coordenadas de Controle e Auditoria determinadas pelo CNJ e CSJT; e) item 5, correspondente à Gestão Estratégica e Prestação de Contas, sendo as 16 primeiras relativas a ações pertinentes à elaboração do Relatório de Auditoria de Gestão, peça obrigatória para a instauração do Processo de Tomada de Contas anual, e as 06 seguintes pertinentes a "controle pontual". Portanto, o PAA 2014 do TRT/12ª Região compôs-se de 53 ações de auditoria (somatório das ações mencionadas).

Destas, 19 foram computadas como auditorias de conformidade, vez que como tal foram classificadas pelo próprio Regional. Além dessas, também foram consideradas atividades de conformidade a "Análise e conferência dos demonstrativos de cálculos e mapas de tempo de contribuição dos atos de aposentadoria e pensão", apresentada como atividade pontual constante do item 1 do Anexo I do PAA; e a ação de "Analisar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF – Lei Complementar n° 101/2000)", apresentada como atividade pontual constante do item 2 do mesmo Anexo.

As 16 ações primeiramente discriminadas no item 5 do Anexo I do referido PAA correspondem, a teor da classificação dada pela Resolução CNJ n° 171, mais apropriadamente a auditorias de gestão.

As demais ações constantes do Anexo I do PPA da 12ª Região dizem respeito a outras atividades de rotina desenvolvidas pela unidade de controle interno, como ações de monitoramento, acompanhamento e planejamento.

O **Plano Anual de Atividades de Controle Interno do TRT/13ª Região** apresentou, de forma bastante detalhada, as 17 ações e atividades de auditoria previstas para o exercício, constantes às págs. 06/15 do Plano original e 02/03 do Termo Aditivo n° 1.

Pelos objetivos descritos para cada atividade, as auditorias previstas nos itens 2.1.2.2 (Processo: Cessão e Requisição de Pessoal), 2.2.1.1 (Processo: Empenho das despesas), 2.2.1.2 (Processo: Liquidação de Despesas), 2.3.1.1 (Processo: Adesão a atas e registros de preços), 2.3.1.2 (Processo: Dispensas e inexigibilidade de licitações), 2.3.1.3 (Processo: Processos Licitatórios), 2.3.2.1 (Processo: Concessão de aposentadoria, reformas e pensões), 2.3.2.2 (Processo: Processos de Admissão) e a informada no Termo Aditivo n° 1 (Verificação do cumprimento da implementação das diretrizes estabelecidas na Resolução CNJ 182/2013) foram consideradas como sendo auditorias de conformidade.

Como auditorias de gestão, foram consideradas as discriminadas nos itens 2.1.1.2 (Processo: Peças exigidas na Tomada de Contas Anual), 2.1.3.1 (Processo: PPA e LOA) e 2.1.3.2 (Processo: Indicadores instituídos pelo TRT), por se referirem a atividades que visam dar cumprimento ao conteúdo mínimo previsto pelo TCU para o Relatório de Auditoria de Gestão anual[30]. A atividade prevista no item 2.3.1.4 (Processo: Minutas de contratos Administrativos, Minutas de termos aditivos, Apostilamentos) também foi computada como auditoria de gestão, dado o enunciado de seu objetivo, qual seja, "verificar a conformidade [...] como [sic] vistas a emitir recomendações para correções e ajustes".

As atividades previstas nos itens 2.1.1.1 (Processo: Estrutura do Controle Interno Administrativo em nível de entidade), 2.1.2.1 (Processo: Gestão da Força de Trabalho), 2.2.2.1 (Processo: Execução de Contratos) e 2.2.2.2 (Processo: Obras e Serviços de Engenharia) correspondem, em função dos objetivos respectivos informados e a teor da classificação dada pela Resolução CNJ n° 171, a auditorias operacionais.

---

[30] Peça obrigatória para a instauração do Processo de Tomada de Contas anual, a teor do disposto na Decisão Normativa TCU nº 132/2013.

Relativamente ao **Plano Anual de Auditoria – PAA do TRT/14ª Região**, as respectivas ações de auditoria encontram-se discriminadas no Anexo I do referido Plano, distribuídas, semelhantemente ao formato adotado pela 12ª Região, em dois programas distintos, um de "Exame de Conformidade" e outro, de "Controle Pontual", perfazendo um total de 50 ações programadas.

As 08 ações previstas no item 1.1 do Anexo I, as 04 ações informadas no item 2.1, as 15 ações relativas ao item 3.1, as 03 ações do item 4.1 e a constante do item 5.1 foram, todas, classificadas como sendo de conformidade pelo próprio Regional. Constata-se, entretanto, que as ações previstas nos itens 4.1.2 e 4.1.3 referem-se, mais apropriadamente, a auditorias operacionais, enquanto as descritas nos itens 4.1.1 e 5.1.1 referem-se, de fato, a auditorias de gestão. Em contrapartida, as ações discriminadas nos itens 2.2.1 e 3.2.1 também se caracterizam como sendo auditorias de conformidade.

No que se refere ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/15ª Região**, as ações da unidade de controle interno foram distribuídas por setores e classificadas conforme o art. 7° da Resolução CNJ n° 171, como se segue: a) 1 – Área de Gestão de Resultados, com previsão de realização de 06 auditorias de gestão; b) 2 – Área de Gestão de Pessoas, com previsão de realização de 02 auditorias operacionais e 08 auditorias de conformidade; c) 3 – Área de Gestão de Compras e Contratações, com previsão de realização de 02 auditorias operacionais e 06 auditorias de conformidade; d) 4 – Área de Gestão do Patrimônio, com previsão de realização de 02 auditorias operacionais e 02 auditorias de conformidade.

Portanto, o PAA 2014 do Regional compõe-se, objetivamente, de 28 ações de auditoria (somatório das antes mencionadas), sendo 06 classificadas pelo próprio TRT como de gestão, 06 operacionais e 16 de conformidade.

As 39 ações de controle previstas no **Plano Anual de Auditoria – PAA do TRT/16ª Região** foram distribuídas da seguinte forma: a) item I – Ações de Controle de Recursos Humanos, com a previsão de realização de 14 ações; b) item II – Ações de Controle de Licitações e Contratos, com 06 ações previstas; c) item III – Ações de Controle de Material e Patrimônio, relacionando 03 ações; d) item IV – Ações de Controle de Orçamento e Finanças, discriminando 07 ações; e) item V – Ações Coordenadas de Auditoria – CNJ e

CNJ n° 114 e CSJT n° 70, tem-se que à referida ação aplica-se a classificação de auditorias de gestão.

Todavia, em função da impossibilidade antes apontada, optou-se por não utilizar os dados informados no PAA do TRT/17ª Região, relativos ao exercício de 2014, neste estudo.

O **Plano de Auditorias para 2014 do TRT/18ª Região**, assim como outros Regionais, trouxe as atividades de auditoria distribuídas pelas seções que compõem a unidade de controle interno, apresentando estas auditorias em função do período (meses) do exercício correspondente à realização das mesmas.

Relativamente às atividades referentes à Seção de Auditoria de Licitações e Contratos, podem ser classificadas como auditorias de conformidade as previstas para realização nos meses de janeiro a abril (auditora nas alterações contratuais) e de maio a agosto de 2014 (auditorias nas licitações e contratos). A auditoria aprazada para os meses setembro a dezembro (auditoria de avaliação de controles internos) enquadra-se, a teor da Resolução CNJ n° 171, como auditoria operacional. A auditoria adicional prevista para outubro de 2014, dada a sua natureza, tendo como escopo o modelo de contratação e gestão de soluções de TI do TRT, em confronto com as determinações contidas na Resolução CNJ n° 182/2013, também foi considerada como sendo auditoria de conformidade.

Do mesmo modo, as atividades previstas para a Seção de Auditoria de Pessoal nos meses janeiro a abril (auditoria nas concessões e nos pagamentos do abono de permanência) e de maio a agosto (auditoria nas concessões e nos pagamentos de Indenização de Transporte) classificam-se como auditorias de conformidade, enquanto a dos meses setembro a dezembro (auditoria de avaliação de controles internos) foi considerada como sendo auditoria operacional.

No que concerne às atividades relacionadas à Seção de Auditoria Contábil, as auditorias previstas para os meses de janeiro a maio (auditoria no ativo imobilizado), junho a setembro (auditoria nos pagamentos de bens e serviços) e outubro a dezembro (auditoria na folha de pagamento de pessoal) foram computadas como de conformidade; entretanto, nos

meses de abril a julho está prevista a realização de uma auditoria adicional, relativa à elaboração do Relatório de Auditoria de Gestão, que se enquadram como auditoria de gestão.

Finalmente, no que tange às atividades pertinentes à Seção de Auditoria de Patrimônio e de Despesas Diversas, a auditoria de avaliação de controles internos, prevista para acontecer de janeiro a junho de 2014, foi computada como auditoria operacional, enquanto a outra auditoria do mês de janeiro (auditoria nas diárias e passagens concedidas a magistrados e servidores que se dedicam ao desenvolvimento do PJe/JT) foi tratada como sendo de conformidade. A auditoria com realização de maio a agosto (auditoria de diárias) enquadrou-se como auditoria de conformidade, enquanto a auditoria proposta para os meses setembro a dezembro (auditoria de governança e controles gerais de TI) foi classificada como auditoria operacional.

O **TRT da 19ª Região** apresentou as suas **Ações de Controle do PAAC[31] – 2014 e metas,** de maneira objetiva, relacionando-as em 47 atividades distintas. Destas, foram consideradas como sendo auditorias de conformidade as previstas nos itens 3, 4, 7, 9, 14 e 19 a 46. As atividades discriminadas nos itens 1, 2, 8, 13 e 18 foram computadas como auditorias de gestão, enquanto as dos itens 15 a 17 enquadram-se como auditorias operacionais.

No que se refere ao **Plano de Auditoria e Fiscalização do TRT/20ª Região,** constatou-se que, em modelo similar ao utilizado pela 16ª Região, as ações de controle previstas foram distribuídas em dois Anexos, o primeiro contendo: a) item I – Ações de Controle da área de Recursos Humanos, com a previsão de realização de 07 ações; b) item II – Ações de Controle da área de Material e Patrimônio, com 02 ações previstas; c) item III – Ações de Controle da área de Orçamento, Finanças e Contabilidade, relacionando 05 ações; d) item IV – Ações de Controle da área de Licitações e Contratos, discriminando 09 ações; e) item V – Ações de Controle da área de Planejamento e Gestão, relacionando 03 ações propostas. Além disso, o Anexo II relacionou 09 atividades administrativas de caráter contínuo da unidade de controle interno. Deste modo, o PAA 2014 do TRT/20ª Região compõe-se de 37 ações de auditoria (somatório das ações mencionadas).

---

[31] Plano Anual de Auditoria e Controle.

Destas, de acordo com a descrição contida nos objetivos respectivos e em função das disposições do art. 7° da Resolução CNJ n° 171, foram consideradas como sendo de conformidade as ações previstas no item I, n°s 1, 2, 3, 5 e 6; a discriminada no item II, n° 1; as relacionadas no item III, n°s 1 a 5; as propostas no item IV, n°s 1, 2, 3 e 5 a 9; e a constante no item V, n° 1.

As ações previstas no item I, n°s 4 e 7, bem como a relacionada no item II, n° 2, e no item IV, n° 4, enquadram-se na classificação de auditorias operacionais; a ação discriminada no item V, n° 3, por sua vez, foi considerada como auditoria de gestão.

O **Plano Anual de Auditoria (PAA) do TRT/21ª Região**, do mesmo modo que a 8ª Região, relacionou as 06 ações de auditoria previstas para o exercício de 2014 de maneira bastante sucinta, com o respectivo cronograma. A teor das informações ali constantes, a primeira ação prevista configura-se como uma auditoria de conformidade, enquanto as segunda, terceira e quarta ações propostas podem ser classificadas como de gestão.

Quanto ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/22ª Região**, cumpre ressaltar que apenas se encontra disponível para consulta no sítio eletrônico daquele Regional o documento relativo ao Ato GP 19/2014, que altera o Ato GP n° 122/2013, que trata do Plano Anual de Auditoria do referido tribunal[32]. O PAA original não pôde ser consultado e, em função disso, juntamente com a forma como as ações previstas no Anexo do Ato GP 19/2014 foram colocadas, não houve como analisar os dados do referido PAA neste estudo.

O **Plano Anual de Auditorias do TRT/23ª Região** descreveu, de forma concisa, 10 auditorias previstas – das quais, em função dos respectivos objetivos propostos, foram classificadas como auditorias de gestão as constantes dos itens 2 (Concessão de Diárias), 3, (Compras e Contratações), 4 (Contratação e Gestão de Soluções de TIC), 6 (Obra de construção da Vara do Trabalho de Tangará da Serra), 7 (Obra de Construção da Vara do Trabalho de Várzea Grande), 9 (Serviço de Impermeabilização dos estacionamentos externos do complexo sede do tribunal) e 10 (Suprimento de Fundos).

---

[32] Conforme informações disponíveis em: http://www.trt22.jus.br/portal/transparencia/controle-interno/>, acessadas desde 23.09.14 e, pela última vez, em 06.02.15.

As auditorias previstas nos itens 1 (Avaliação da Estrutura de Controle Interno em Nível de Atividade – Área de Gestão de Pessoas) e 8 (Patrimônio – Bens Móveis) foram enquadradas como auditorias operacionais, enquanto a ação proposta no item 5 (Gestão do Exercício de 2013) foi computada como auditoria de gestão.

Finalmente, no que se refere ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/24ª Região**, as ações de auditoria foram relacionadas no Anexo à Portaria TRT/GP n. 1/2014, distribuídas por área, como se segue: a) área de Gestão Orçamentária, Financeira, Material e Patrimonial, com previsão de realização de 15 atividades; b) área de Gestão Estratégica e Controle Interno, com 03 atividades propostas; c) área de Licitações e Contratos, contendo 13 atividades relacionadas; d) área de Recursos Humanos, contendo 16 atividades; e) área de Sustentabilidade, com a proposição de 04 atividades; e) área de Tecnologia da Informação, com previsão de realização de 08 atividades. O somatório das ações propostas resulta em 59 auditorias previstas para o exercício.

Das ações mencionadas, caracterizam-se como auditorias de conformidade, relativamente à área de Gestão Orçamentária, Financeira, Material e Patrimonial, as seguintes: "Acompanhar e analisar os registros contábeis"; "Auditar os processos de aditamento de despesa – suprimento de fundos"; "Auditar os pagamentos de honorários periciais"; "Auditar o inventário de almoxarifado e patrimônio"; "Verificar a regularidade do relatório de gestão fiscal".

Na área de Licitações e Contratos, considerou-se como auditorias de conformidade as seguintes: "Analisar os editais de licitação"; "Avaliar a conformidade das contratações de serviços terceirizados"; "Auditar os processos de despesas contínuas"; "Auditar os processos de dispensa de licitação"; "Auditar os processos de inexigibilidade de licitação"; "Auditar os contratos firmados".

Na área de Recursos Humanos, foram computadas como auditorias de conformidade as seguintes: "Analisar os atos de nomeação de servidores para cargos efetivos"; "Analisar a concessão do adicional de qualificação (pós-graduação)"; "Analisar as concessões de aposentadorias e pensões"; "Analisar a concessão do abono de permanência"; "Analisar os pagamento efetuados em decorrência de nomeações para cargo em comissão e designações para função comissionada"; "Analisar o reposicionamento de servidores nas

novas classes e padrões da carreira [...]"; "Analisar o enquadramento dos servidores ocupantes dos cargos da carreira [...]";"Analisar a adequação da remuneração dos servidores cedidos [...]".

Na área de Tecnologia da Informação, foi considerada como auditoria de conformidade as ações descritas como "Auditar as contratações de bens e serviços de TI" e "Auditar os sistemas informatizados".

As 03 auditorias relativas à Gestão Estratégica e Controle Interno foram computadas como auditorias operacionais, assim como a ação "Avaliar a consistência das informações registradas em sistemas corporativos internos (SRH e Folha de Pagamento)", relacionada na área relativa aos Recursos Humanos

Foram consideradas como sendo auditorias de gestão as seguintes: na área de Gestão Orçamentária, Financeira, Material e Patrimonial, as descritas como "Avaliar os resultados quantitativos e qualitativos da gestão" e "Avaliar a gestão de bens patrimoniais (aquisição, utilização e desfazimento)"; na área de Licitações e Contratos, a ação descrita como "Acompanhar, via sistema GESTORE, a instauração de processos de contratações"; na área de Tecnologia da Informação, a ação descrita como "Elaborar relatório de auditoria para prestação de contas anual". Além destas, também foram computadas como auditorias de gestão as 04 ações previstas na área relativa à Sustentabilidade.

Feita a correlação entre as ações de auditoria relacionadas nos Planos Anuais de Auditoria dos TRTs e a fixada pelo CNJ, através da Resolução n° 171/2013, cabe apontar a significativa variedade no formato adotado pelos Regionais em relação aos seus Planos.

Alguns PAA foram tão sucintos nas informações pertinentes às atividades de auditoria previstas para o exercício que sua análise restou comprometida, pela dificuldade em identificar as ações com base na classificação adotada pelo CNJ.

Nesse sentido, é de se registrar que, no caso dos TRTs que incluíram em seus Planos de Auditoria campos como "Objetivos" e/ou "Metas", ou que descreveram com mais detalhe as atividades a se realizar no período, esses dados adicionais foram de grande auxílio na identificação da natureza das auditorias propostas.

Outros PAA, por sua vez, trouxeram informações interessantes quanto ao grau de maturidade das unidades de controle interno respectivas, como o da 7ª Região (Ceará), que fez constar a distribuição de suas atividades de auditoria por homem/hora e adota indicadores de desempenho para a própria UCI, e o da 9ª Região (Paraná), que desenvolveu critérios de amostragem para priorizar as atividades a serem desenvolvidas em função das matrizes de materialidade, relevância e risco.

Pelos dados informados nos Planos, constatou-se haver uma grande variação em relação à estrutura de pessoal das várias unidades de controle interno - não obstante a maioria das ações propostas guarde semelhança, em função das atribuições típicas das UCI -, o que pode ser estar relacionado, em parte, à própria diversidade entre os vários TRTs, seja em tamanho (movimento processual/ano, n° de Desembargadores, de Varas do Trabalho e de servidores, por exemplo), seja em investimento em capacitação ou disponibilidade de recursos.

Além dos pareceres prévios obrigatórios definidos pelo TCU, CNJ e CSJT (em atos de admissão e em concessões de aposentadoria e pensão civil, ou de suas alterações, bem como das contratações de obras e serviços de engenharia discriminadas pelas Resoluções n°s 114/CNJ e 70/CSJT), verificou-se que o TRT/1ª Região (Rio de Janeiro) trouxe, discriminadas em seu PAA, as "Auditorias Preventivas" discriminadas nos itens 5.2, 5.4, 5.6 e 5.7, todas com meta de atendimento de 100% dos processos encaminhados pela Presidência ou pela Direção Geral. O TRT/5ª Região (Bahia) fez previsão de auditar previamente os requerimentos de magistrados e servidores, no que se refere aos pedidos de ajuda de custo, averbação de tempo de serviço, quintos, licença-prêmio, anuênios, cessões e requisições, assim como as homologações de procedimentos licitatórios de compras (aquisição de bens), dispensa e inexigibilidade de licitação. A mesma prática de auditar previamente os editais de licitação relativos a compras por dispensa e inexigibilidade foi verificada nos PAA do TRT/6ª Região (Pernambuco) e do TRT/10ª Região (Brasília e Tocantins). O TRT/7ª Região (Ceará) indicou no seu PAA a proposta de análise prévia em processos de várias naturezas, atendendo a 100% das consultas formuladas pelo Gabinete da Presidência e do Tribunal Pleno, e nas sindicâncias e processos administrativos disciplinares.

Cumpre reiterar as considerações já registradas na seção 2.4.5 deste estudo, no sentido de que a realização de atos de assessoria pode comprometer a finalidade precípua da UCI, de atuar como instrumento de avaliação e fiscalização da gestão, bem como o cronograma das ações previstas, passando a atuar mais para atender a solicitações pontuais que às atividades programadas, deixando em segundo plano as funções próprias de fiscalização e controle e mudando o foco da natureza da unidade.

Entretanto, como tais questões não estão inseridas nos objetivos do presente estudo, merecem apenas o devido registro, sem uma análise mais detalhada sobre este problema.

4.2 Análise dos Planos Anuais de Auditoria relativos ao exercício de 2015

Da análise procedida nos Planos de Auditoria dos Tribunais Regionais do Trabalho, relativos ao exercício de 2015, apurou-se o seguinte:

As ações de auditoria previstas no **Plano Anual de Auditoria (PAA) do TRT/1ª Região** para o exercício de 2015 foram apresentadas, no referido PAA, divididas em itens, da seguinte forma: a) item 1, correspondente às Auditorias de Conformidades, contendo 26 ações previstas; b) item 2, relativo às Auditorias Operacionais, contendo 08 ações previstas; c) item 3, referente aos Acompanhamentos, com 02 ações previstas; d) item 4, correspondente aos Monitoramentos, contendo 06 ações previstas; e) item 5 – Ações Coordenadas, com 03 ações. Deste modo, o PAA 2014 do TRT/1ª Região compôs-se de 45 ações de auditoria (somatório das ações mencionadas).

Constatou-se, entretanto, que além das 26 atividades de conformidade classificadas pelo Regional, a ação de acompanhamento discriminada no item 3.2 do PAA tem por objetivo, unicamente, "Verificar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial e pessoal", pelo que esta ação corresponde, com efeito, a uma auditoria de conformidade adicional prevista para o exercício.

O **Plano Anual de Auditoria (PAA) do TRT/2ª Região** para o exercício de 2015 apresentou 28 ações de auditoria, relacionadas por risco e relevância e classificadas pelos critérios estabelecidos na Resolução CNJ n° 171. Foram apresentadas pelo Regional como sendo auditorias de gestão as previstas nos itens 1, 2, 11 e 12; como auditorias operacionais, foram consideradas as propostas nos itens 6, 10, 17, 18, 19, 24, 25, 26 e 27. Auditorias de conformidade a serem realizadas pela 2ª Região no exercício correspondem às propostas nos itens 3, 4, 5, 9, 13, 14, 15, 16 e 20. As auditorias previstas nos itens nos itens 7 e 28 constaram no PAA como sendo auditorias contábeis, enquanto a discriminada no item 8 constou como sendo Auditoria Gerencial – tipologia estranha à classificação adotada pelo CNJ.

Em relação ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/3ª Região**, as ações da unidade de controle interno foram descritas no Anexo I do referido PAA, distribuídas, da mesma forma que a adotada no ano anterior, por setores, como se segue: a) 1 – Área Gestão de Pessoas – Administração de Pessoal, com 21 ações previstas; b) 2 – Área Gestão Administrativa e Patrimonial (ênfase em Aquisições e Contratos), com 16 ações previstas; c) 3 – Área Gestão Administrativa e Patrimonial (ênfase em Infraestrutura e tecnologia), com 08 ações previstas; d) 4 – Área Gestão de Orçamento e Finanças, com 09 ações previstas; e) 5 – Área Acompanhamento da Gestão, com 11 ações previstas. Portanto, o PAA 2015 do Regional compôs-se, objetivamente, de 65 ações (somatório das antes mencionadas).

Destas, podem ser consideradas como auditorias de conformidade as ações previstas nos itens 1.1 a 1.14, 1.16, 1.18 a 1.20, 2.1 a 2.4, 2.6 a 2.8, 2.12, 3.1, 3.2, 3.4, 4.1 a 4.3 e 4.5 a 4.9. As ações discriminadas nos itens 2.9 a 2.11, 2.13 a 2.16, 3.5, 3.6, 3.8, 4.4, 5.5, 5.8 e 5.9. As ações constantes dos itens 1.17, 1.21, 3.7 e 5.4 foram computadas como auditorias operacionais, enquanto as relativas aos itens 5.1 a 5.3 foram consideradas como sendo auditorias de resultado.

O **Plano Anual de Auditoria do TRT/4ª Região** apresentou-se dividido em: a) item 1, correspondente às atividades de auditoria, contendo 09 ações previstas; b) item 2, relativo às atividades de acompanhamento, contendo 05 ações previstas; item 3, referente a outros atividades, com 03 ações previstas; e item 4, com as ações coordenadas de auditoria. Portanto, o PAA 2015 do TRT/1ª Região compôs-se, objetivamente, de 20 ações (somatório das antes mencionadas).

Foram avaliadas como sendo auditorias de conformidade as previstas nos itens 1.1 a 1.6, 1.8, 1.9, 2.5 e 3.1. As ações previstas nos itens 1.7, 2.1, 2.2 e 2.4 foram enquadradas como auditorias de gestão.

Há que se ressaltar, entretanto, que como a descrição das ações no PAA foi excessivamente sucinta, a ausência de parâmetros e informações pode ter influenciado na análise das referidas ações, que podem ter sido classificadas de maneira equivocada.

O **Plano Anual de Auditoria do TRT/5ª Região** para 2015 trouxe as ações de auditoria previstas para o exercício divididas em 05 tipos de ações distintas, a saber: a) Ações de Controle da Gestão de Recursos Humanos – Programa 1 – Exame de Conformidade –, com o objetivo de "assegurar a regular aplicação dos recursos públicos"; b) Ações de Controle da Gestão Orçamentária, Financeira, Material e Patrimonial – Programa 2 – Exame de Conformidade –, com o objetivo de "assegurar a regular aplicação dos recursos públicos"; c) Ações de Controle da Gestão das Contratações – Programa 3 – Exame Operacional e de Conformidade –, com o objetivo de "assegurar a regular aplicação dos recursos públicos"; d) Ação Coordenada de Auditoria – CNJ/CSJT – Programa 4 – Tecnologia da Informação –, com o objetivo de "verificar o cumprimento das Resoluções CNJ 90 e 91/2009 e acórdão TCU nº 1233/2012 Plenário"; e) Ação Recomendada pelo CNJ – Programa 5 – Sistemas de Controles Internos –, com o objetivo de "verificar a eficácia dos controles internos administrativos"; f) Ação Recomendada pelo CNJ – Programa 6 – Indicadores de Gestão Estratégica –, com o objetivo de "verificar a eficácia dos indicadores".

Quanto à ação prevista no Programa 1 (Controle da Gestão de Recursos Humanos), a mesma foi desmembrada no item 1.1 – Verificação da regularidade da folha de pagamento – atestar a regularidade da folha de pagamentos –, com 04 atividades previstas, todas de conformidade; e no item 1.2 – Verificação da legalidade dos atos de pessoal –, com 07 atividades previstas, todas de conformidade.

Em relação à ação proposta no Programa 2 (Controle da Gestão Orçamentária, Financeira, Material e Patrimonial), esta também foi desmembrada no item 2.1 – Adequação legal da execução financeira e orçamentária – atestar a adequação legal da execução financeira e orçamentária bem como avaliá-las segundo os critérios de eficiência, eficácia,

economicidade e efetividade –, com 05 atividades previstas. Destas, não obstante o TRT as tenha classificado como "exames de conformidade", tem-se que a atividade prevista no item 2.1.5 corresponde, mais apropriadamente, a uma auditoria de gestão, uma vez que se destina à elaboração do Relatório de Auditoria de Gestão.

Relativamente à ação prevista no Programa 3 (Controle da Gestão das Contratações), a mesma foi desmembrada no item 3.1 – Adequação legal – atestar a adequação legal das licitações e contratações, bem como avaliá-las segundo os critérios de eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e sustentabilidade –, com 03 atividades previstas; e no item 3.2 – Execução dos objetos contratuais –, com 03 atividades propostas. Constata-se que, não obstante o título do Programa 3 referir-se a "Exame Operacional e de Conformidade", as atividades propostas referem-se, com efeito, a atividades dos itens 3.1.1 a 3.1.3, por se tratarem de auditorias prévias, que podem contribuir para a tempestiva correção de procedimentos, enquadram-se, conforme classificação doutrinária, como auditorias de gestão. Também a atividade proposta no item 3.2.3, por se referir a obra de engenharia, onde a unidade de controle interno deve manifestar-se prévia e concomitantemente, a teor das disposições contidas nas Resoluções CNJ n° 114 e CSJT n° 70, foi considerada neste estudo como sendo auditoria de gestão.

Portanto, foram 22 as atividades previstas no PAA do TRT/5ª Região, somando-se as discriminadas nas ações constantes dos Programas 1, 2 e 3. Para as ações correspondentes aos Programas 4, 5 e 6, o Regional não discriminou atividades específicas, tratando destas ações de maneira genérica.

A descrição das ações de auditoria no **Plano Anual de Auditoria 2015 do TRT/6ª Região** foi bastante objetiva, assim como em relação ao exercício anterior. Das 14 atividades ali discriminadas, podem ser consideradas como sendo de conformidade as seguintes: auditoria da folha de pagamento dos servidores e magistrados ativos, inativos e pensionistas; auditoria nos processos de desligamento de pessoal; auditoria na concessão e pagamento do benefício de auxílio saúde; auditoria na execução da depreciação e amortização sobre os bens permanentes; auditora nas concessões e nos pagamentos de diárias; auditoria nas concessões e utilizações de suprimentos de fundos; auditoria na execução orçamentária; auditoria na gestão de bens móveis; auditoria na área de tecnologia da informação e

comunicação (Ação Coordenada de Auditoria do CNJ); auditoria nos processos de contratação direta: dispensa e licitação; e auditoria nos procedimentos licitatórios.

A auditoria nos controles internos relativos ao processo de verificação de acumulação de cargos públicos por servidores e magistrados, a teor da classificação dada pelo art. 7° da Resolução CNJ n° 171, enquadra-se como sendo auditoria operacional.

Finalmente, foram computadas como sendo auditorias de gestão as seguintes: auditoria na gestão de bens móveis; auditoria nos procedimentos de execução contratual relativa a obras de engenharia e a auditoria prévia nos editais de licitação relativos a compras, contratação de serviços e obras.

No que se refere ao **TRT/7ª Região** (Ceará) e ao **TRT/8ª Região** (Pará e Amapá), cumpre registrar que os Planos Anuais de Auditoria dos referidos Regionais não se encontravam disponíveis para consulta eletrônica nos respectivos sítios eletrônicos, desde fins de 2014 até o dia 06.02.15, data da última consulta[33], e não houve possibilidade de acesso a tais PAA, não obstante tenham sido feitas tentativas (através de contatos telefônicos) nesse sentido.

Relativamente ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/9ª Região**, a sua estrutura básica foi dividida em função das atividades a serem procedidas pela unidade de controle interno em 2015, quais sejam: de auditoria, de monitoramento, de acompanhamento, de participação em ações de capacitação externa e interna, além de outras atividades administrativas. As 14 ações de auditoria previstas para o exercício encontram-se descritas no Quadro demonstrativo constante do item 2.1 do referido Plano, sendo que a primeira ali descrita não se refere, a teor do art. 2° da Resolução CNJ n° 171, a uma atividade de auditoria, e sim, de inspeção, mais voltada ao controle propriamente dito.

---

[33] Informações referentes aos PAA do TRT/7ª Região encontram-se disponíveis em: <http://www.trt7.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1828&Itemid=324>. Relativamente ao planejamento do Controle da 8ª Região, as informações respectivas encontram-se disponíveis no seguinte endereço eletrônico: <http://www.trt8.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1241&Itemid=578>.

Quanto às demais, foram consideradas como sendo auditorias operacionais as seguintes: avaliar a consistência e qualidade dos controles internos e aplicar exames de auditoria para avaliação do gerenciamento e da estratégia definida pela Administração na gestão de riscos; e a avaliação/diagnóstico dos sistemas de controles internos administrativos relacionados à gestão de pessoas, às compras e contratações (obras, TIC e terceirização de atividades) e à administração do patrimônio.

Foram computadas como sendo auditorias de gestão as seguintes ações de auditoria propostas: avaliação de Governança; avaliação da gestão, com base nos conteúdos exigidos no Relatório de Gestão do TRT encaminhado ao TCU; Governança de Gestão de Pessoas – monitoramento; acompanhamento de novos projetos e monitorar/avaliar medições de obras em andamento; Desempenho Orçamentário e Financeiro e Portal da Transparência; Gerenciamento da Frota de Veículos.

Foram enquadradas como auditorias de conformidade, por sua vez, as ações de auditoria que se seguem: avaliação da gestão de aquisições na área de TIC no biênio 2013-2014; admissão de pessoal, concessão de aposentadoria e de pensão, alteração de aposentadoria e de pensão, desligamento de pessoal; auditoria em folha de pagamento; processos licitatórios e processos de inexigibilidade e dispensa; Suprimento de Fundos.

O **Plano Anual de Auditoria do TRT/10ª Região** manteve, para o exercício de 2015, as 18 Auditorias de Conformidade discriminadas no Anexo I e já informadas no Plano anterior, pertinentes às ações a serem desenvolvidas durante o período 2014-2017, e as 09 Auditorias Pontuais específicas para o exercício de 2015.

No formato apresentado, tem-se que todas as 18 auditorias previstas no Plano de Auditoria de Longo Prazo referem-se, a teor das informações do próprio Regional, a auditorias de conformidade. Além destas, algumas das Auditorias Pontuais previstas para o exercício de 2015 também podem ser enquadradas como de conformidade, tais como as propostas nos itens 05 – Auditoria nos pagamentos de horas extras relativas ao recesso 2014/2015, 06 – Auditoria no modelo de contratação e gestão de soluções de Tecnologia da Informação (Resolução CNJ n° 182/2013), 07 – Auditoria no processo de gestão de combustíveis do Tribunal e 08 – Auditoria dos processos de Sistema de Registro de Preços.

As ações previstas nos itens 03 – Avaliação objetiva da posição patrimonial e financeira da entidade e 04 – Análise dos dados inseridos no Relatório de Gestão, por se tratarem de atividades que atendem ao conteúdo previsto pelo TCU para o Relatório de Auditoria de Gestão anual, foram computadas como auditorias de gestão. As demais ações previstas para 2015 (previstas nos itens 01, 02 e 09) tratam de atividades de acompanhamento e monitoramento, inerentes à rotina da UCI.

O **Plano Anual de Auditoria Interna do TRT/11ª Região** não esteve disponível, no sítio eletrônico do Regional, desde fins de 2014 até o dia 06.02.15, data da última consulta[34], não tendo sido possível o acesso a tais dados.

As ações de auditoria previstas no **Plano Anual de Auditoria do TRT/12ª Região** para o exercício de 2015 foram detalhadas no Anexo do referido Plano, por áreas, da mesma forma que a adotada no PAA do ano anterior, como se segue: a) item 1, correspondente às Ações de Controle de Atos de Gestão de Pessoas, sendo 11 relativas a exame de conformidade e 08 adicionais, referentes a controles pontuais; b) item 2, referentes às Ações de Controle da Gestão Orçamentária, Financeira, Contábil e Patrimonial, sendo 05 atividades informadas pelo Regional como sendo exames de conformidade, e outras 04, como controles pontuais; c) item 3, com ações relacionadas à Auditoria Especial – Diárias e Passagens (PJe/JT) – Recursos Descentralizados pelo CSJT, informando duas atividades distintas, sendo uma de conformidade e, outra, de controle pontual; d) item 4, correspondente às Ações Coordenadas de Controle e Auditoria determinadas pelo CNJ e CSJT, contendo previsão de 04 atividades; e) item 5, correspondendo a ações ligadas à Gestão Estratégica e Prestação de Contas, contendo 15 atividades propostas, além de outras 06 adicionais, correspondentes a ações de controle pontual. Portanto, o PAA 2015 do TRT/12ª Região compôs-se de 55 ações de auditoria (somatório das ações mencionadas).

No que se refere às ações previstas no item 1 do Anexo, há que se ressaltar que, dentre as discriminadas como "exame de conformidade", a 11ª delas – auditar sistema de controle interno relacionado à concessão de aposentadorias -, enquadra-se, à luz da Resolução CNJ n° 171, mais apropriadamente como auditoria operacional. Ademais, duas das atividades

---

[34]As informações relativas aos Planos de Auditoria do referido TRT estão disponíveis em: <http://portal.trt11.jus.br/Portal/pages/html/layoutpaginahtml.jsf?p=paa.html&titulo=Plano%20Anual%20de%20Auditoria>.

propostas como controles pontuais – "análise dos demonstrativos de cálculos e mapas de tempo de contribuição dos atos de aposentadorias e pensão" e "monitorar a entrega das declarações de imposto de renda (IN TCU n° 67/2011)" foram computadas como auditorias de conformidade.

Relativamente às ações descritas no item 2, foram computadas como sendo auditorias de conformidade as 05 atividades descritas pelo TRT como exames de conformidade, bem como a atividade "Analisar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF – Lei Complementar n° 101/2000), informada pelo Regional como sendo controle pontual.

Quanto ao item 03, foi considerada como tal a atividade de exame de conformidade prevista no PAA. No que concerne ao item 4, todas foram também enquadradas como auditorias de conformidade, à exceção da primeira – por se tratar, esta, de atividade ordinária, rotineira, da UCI, não podendo ser considerada como atividade de auditoria, propriamente.

As 15 primeiras atividades descritas no item 5 do Anexo do PAA foram, todas elas, consideradas como sendo auditorias de gestão, por serem ações pertinentes à elaboração do Relatório de Auditoria de Gestão, peça obrigatória para a instauração do Processo de Tomada de Contas anual. As demais correspondem a outras atividades de rotina da UCI.

O **Plano Anual de Atividades de Controle Interno do TRT/13ª Região** apresentou, de forma bastante detalhada, as ações e atividades previstas para o exercício de 2015, dividindo-as em atividades de fiscalização, de auditoria, ações coordenadas de auditoria CNJ/CSJT/TCU, monitoramentos, inspeção administrativa e ações de desenvolvimento institucional. Ante tais diferenciações, foram mensuradas no presente estudo apenas as 08 ações informadas pelo Regional como sendo de auditoria.

Pelos objetivos descritos para cada atividade, as auditorias previstas nos itens 2.5.2 (Processo: Acumulação de cargos), 2.8 (Processo: Empenho e Liquidação de Despesas) e 2.1 (Processo: Execução de Contratos) foram consideradas como auditorias de conformidade.

As auditorias propostas nos itens 2.2 (Processo: Indicadores instituídos pelo TRT 13ª Região), 2.6 (Processo: Avaliação da Gestão do Patrimônio Imobiliário do TRT 13) e 2.9 (Processo: Acessibilidade) foram computadas como sendo auditorias operacionais.

Como auditorias de gestão, foram consideradas as discriminadas nos itens 2.3 (Processo: Cumprimento de Metas – PPA, LOA e planejamento estratégico) e 2.4 (Processo: Peças exigidas nos incisos I e II do art. 13 da IN TCU n. 63/2010).

No que se refere ao **Plano Anual de Auditoria – PAA do TRT/14ª Região** para 2015, as respectivas ações de auditoria encontram-se discriminadas no Anexo I do referido Plano, distribuídas, semelhantemente ao formato adotado pela 12ª Região, em dois programas distintos, um de "Exame de Conformidade" e outro, de "Controle Pontual", perfazendo um total de 50 ações programadas para o exercício.

As 08 ações previstas no item 1.1 do Anexo I, as 04 ações informadas no item 2.1, as 15 ações relativas ao item 3.1, as 03 ações do item 4.1 e a constante do item 5.1 foram, todas, classificadas como sendo de conformidade pelo próprio Regional. Constata-se, entretanto, que as ações previstas nos itens 4.1.2 a 4.1.3 referem-se, mais apropriadamente, a auditorias operacionais, enquanto a descrita no item 5.1.1 enquadra-se, de fato, como auditorias de gestão. Em contrapartida, as ações discriminadas nos itens 2.8.1 e 3.8.1 também se caracterizam como sendo auditorias de conformidade.

Também as ações discriminadas nos itens 1.8.4, 2.8.4, 3.8.5, 4.8.1 e 5.8.1, por se tratarem de ações pontuais, relativas à elaboração do Relatório Anual de Auditoria, foram computadas como sendo atividades relacionadas à auditoria de gestão.

No que se refere ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/15ª Região** para 2015, as 21 ações da unidade de controle interno foram distribuídas por setores, como se segue: a) 1 – Área de Gestão de Pessoas, com previsão de realização de 07 auditorias; b) 2 – Área de Gestão de Compras e Contratações, com previsão de realização de 05 auditorias; c) 3 – Área de Gestão do Patrimônio, com previsão de realização de 03 auditorias; d) 4 – Área de Gestão de Tecnologia da Informação, com previsão de realização de 03 auditorias; e) 5 – Área de Gestão Orçamentária e Financeira e Informações Contábeis, com previsão de realização de

uma auditoria; f) 6 – Auditoria de Gestão de Resultados, também com uma auditoria proposta para o exercício.

Das ações programadas, foram computadas como sendo auditorias de gestão as previstas no itens 1, 8, 14, 17, 20 e 21, por se referirem, todas elas, a ações relacionadas ao Processo de Tomada de Contas Anual.

As auditorias propostas nos itens 2, 3 e 19, a teor da classificação dada pela Resolução CNJ n° 171, foram enquadradas como auditorias operacionais, enquanto as discriminadas nos itens 4, 5, 6, 7, 9 a 13 e 15, 16 e 18 foram consideradas como auditorias de conformidade.

As atividades de auditoria previstas no **Plano Anual de Auditoria – PAA do TRT/16ª Região** foram discriminadas nos Anexos ao referido Plano, como se segue: a) item I – Ações de Controle de Recursos Humanos, com a previsão de realização de 10 ações; b) item II – Ações de Controle de Licitações e Contratos, com 05 ações previstas; c) item III – Ações de Controle de Material e Patrimônio, relacionando 03 ações; d) item IV – Ações de Controle de Orçamento e Finanças, discriminando 07 ações; e) item V – Ações Coordenadas de Auditoria – CNJ e CSJT, com a previsão de realização de uma ação, a se definir; e f) item VI - 07 Atividades administrativas de caráter contínuo.

A teor da classificação dada pela Resolução CNJ n° 171 e tendo em vista o objetivo apresentado para cada ação, as ações previstas nos itens I devem ser consideradas, todas, como sendo auditorias de conformidade. Da mesma forma, as auditorias previstas nos item IV do PAA em referência foram computadas, todas elas, como auditorias de conformidade, além da atividade proposta no n° 01 do item III.

As atividades previstas no item II, por sua vez, enquadram-se na classificação adotada como sendo de gestão, assim como a constante do n° 06 do item VI, referente à elaboração do Processo de Contas Anual, ocasião em que a unidade de controle interno deve avaliar a gestão sob vários aspectos, tais como o cumprimento das metas previstas no PPA, na LOA e no planejamento estratégico, a gestão do patrimônio imobiliário e dos imóveis locados de terceiros, a gestão de passivos e a inscrição em Restos a Pagar, dentre outros.

Quanto às ações discriminadas no item II, n°s 02 e 03, as mesmas foram computadas como auditorias operacionais.

O **Plano de Auditoria do TRT/17ª Região** apresentou, em seus Anexos 1 a 3, as 56 atividades a serem desenvolvidas no exercício de 2015, distribuídas em função das seções que compõem a unidade de controle interno, da seguinte forma: a) Anexo 1, referente à Seção de Auditoria de Pessoal, Material e Patrimônio, com a previsão de realização de 14 ações; b) Anexo 2, relativo à Seção de Auditoria Contábil e Tomada de Contas, prevendo a realização de 20 ações; c) Anexo 3, concernente à direção da unidade, relacionando 22 ações.

Da mesma forma que no ano anterior, o PAA do Regional relacionou as atividades nos referidos Anexos por ordem de prioridade. Entretanto, a forma pela qual tais ações foram descritas nos Anexos não permitiu fosse feita uma classificação de acordo com o previsto na Resolução CNJ n° 171 - não obstante tenha sido possível identificar algumas atividades que, pela sua natureza e dadas as atribuições específicas das unidades de controle interno do Judiciário Trabalhista, indicavam qual seria o enquadramento pertinente.

É o caso, por exemplo, das ações previstas nos itens 1, 5 e 10 do Anexo 1, bem como no item18 do Anexo 2 – correspondentes, respectivamente, a exames nas folhas de pagamento mensais, no exame das diárias, das Ajudas de Custo pagas a magistrados e servidores e do Relatório de Gestão Fiscal – que se deduz serem auditorias de conformidade. Todavia, em função da impossibilidade antes apontada, optou-se por não utilizar, neste estudo, os dados informados no PAA do TRT/17ª Região relativos ao exercício de 2015.

O **Plano de Auditorias para 2014 do TRT/18ª Região**, assim como outros Regionais, trouxe as atividades de auditoria distribuídas pelas seções que compõem a unidade de controle interno, apresentando estas auditorias em função do período (meses) do exercício correspondente à realização das mesmas e da classificação adotada pelo CNJ.

Assim, em relação às atividades concernentes à Seção de Auditoria Contábil, foram computadas 01 auditoria de conformidade e 01 auditoria operacional. Quanto às atividades a serem procedidas pela Seção de Auditoria de Patrimônio e Despesas Diversas, foram propostas pelo Regional 04 auditorias de conformidade e 02 auditorias operacionais.

Finalmente, no que toca à Seção de Auditoria de Licitações e Contratações, foi informada a previsão de realização de 02 auditorias, uma de conformidade e, outra, operacional.

O **TRT da 19ª Região** apresentou as suas **Ações de Controle do PAAC**[35] – **2015 e metas,** de maneira objetiva, relacionando-as em atividades divididas por área, sendo: a) item I, com 11 atividades ligadas às ações de controle da área de Gestão de Pessoas; b) item II, com 16 atividades relativas às ações de controle da área de Custeio e Patrimônio; c) item III, contendo 08 atividades correspondentes às ações de controle da área de Planejamento e Gestão; d) item IV, contendo 03 atividades relacionadas às ações de controle de caráter contínuo.

Das 38 atividades informadas pelo Regional, foram consideradas como sendo auditorias de conformidade as previstas no item I, subitens 1 a 6, 10 e 11; as propostas no item II, subitens 1 a 3, 8 e 10 a 16; a constante do item III, subitem 1.

As atividades constantes do item I, subitens 7 e 8, foram computadas como auditorias de gestão, bem como as propostas no item II, subitens 6 e 7, e a relacionada no item III, subitem 6.

As atividades previstas no item I, subitem 9, e no item II, subitens 4, 5 e 9, enquadram-se como auditorias operacionais.

No que se refere ao **Plano de Auditoria e Fiscalização do TRT/20ª Região,** as atividades previstas para a unidade de controle interno no exercício de 2015 foram discriminadas em 03 Anexos, da seguinte forma: a) Anexo I, contendo o Plano Anual de Auditoria; b) Anexo II, com o cronograma das ações de auditoria; c) Anexo III, relacionando a programação dos procedimentos de controle. Em vista do formato adotado pelo Regional, foram consideradas, para fins do presente estudo, apenas as 11 atividades discriminadas no PAA em referência como sendo de auditoria (Anexo I).

Destas, foram consideradas como auditorias de conformidade as propostas nos n°s 1, 2, 6, 7, 8 e 11. As auditorias previstas nos n°s 5 e 10 foram consideradas como

---

[35] Plano Anual de Auditoria e Controle.

operacionais, enquanto as constantes dos n°s 3 e 9 foram classificadas como auditorias de gestão. A atividade relacionada no n° 4 não foi computada, por se tratar, de fato, de monitoramento de recomendações da unidade de controle interno daquele Tribunal, constantes de relatórios de auditoria anteriores.

O **Plano Anual de Auditoria (PAA) do TRT/21ª Região** relacionou as 10 ações de auditoria previstas para o exercício de 2015 de maneira bastante sucinta, com o respectivo cronograma. A teor das informações ali constantes, a primeira ação prevista no PAA, assim como a terceira, a sétima e a nona, configuram-se como sendo auditorias de conformidade. A segunda auditoria prevista, assim como a terceira e quarta, enquadram-se como auditorias de gestão, enquanto a sexta e a oitava foram computadas como auditorias operacionais.

Quanto ao **Plano Anual de Auditoria do TRT/22ª Região**, cumpre registrar que, assim como o ocorrido em relação aos TRTs das 7ª, 8ª e 11ª Regiões, o Plano Anual de Auditoria relativo ao exercício de 2015 não esteve disponível para consulta no sítio eletrônico do Regional, desde fins de 2014 até o dia 06.02.15, data da última consulta[36], não tendo sido possível o acesso ao referido PAA por outra forma, não obstante tenham sido feitas tentativas (através de solicitações via *e-mail* e por telefone) nesse sentido. O mesmo ocorreu, em relação ao **Plano de Auditoria do TRT/23ª Região** para 2015[37].

O **Plano Anual de Auditorias do TRT/24ª Região** descreveu, de forma bastante concisa, 10 auditorias, previstas no Anexo I do referido PAA, – tendo sido classificadas como auditorias operacionais, as previstas nos itens 1, 6, 7, 9 e 12; como auditoria de gestão, a proposta no item 2 do Anexo I; e finalmente, como auditorias de conformidade, as constantes dos itens 3 a 5, 8, 10, 11 e 13.

Feita a sistematização das ações de auditoria relacionadas nos Planos Anuais de Auditoria dos TRTs no exercício de 2015, é de se registrar a variedade no formato adotado pelos Regionais nos Planos elaborados – alguns muito sucintos, outros mais bem detalhados – o que foi constatado, também no que se refere aos PAA do exercício anterior. Percebe-se uma

---

[36] Conforme informações referentes às atividades do Controle Interno do TRT/22ª Região, disponíveis em: <http://www.trt22.jus.br/portal/transparencia/controle-interno/>.

[37] As informações relativas às ações de auditoria relativas ao TRT/23ª Região estão disponíveis em: <http://portal.trt23.jus.br/ecmdemo/public/trt23/Transparencia/AuditoriaEControleInterno>.

grande variação na estrutura de pessoal das unidades de controle interno dos Regionais. Além disso, algumas UCI apontaram limitações de recursos, especialmente tecnológicos, que seriam um fator dificultador à execução das respectivas atividades.

Merece registro a melhora na qualidade e quantidade de informações constantes dos PAA de alguns Regionais, em relação aos Planos do ano anterior. É o caso do TRT/1ª Região (Rio de Janeiro), que elaborou matriz de materialidade[38] e de criticidade[39], assim como uma análise de risco[40], a partir das quais foram selecionadas as ações para auditoria no ano. O TRT/2ª Região (São Paulo) apresentou, para cada ação proposta, o risco e relevância respectivos para cada ação proposta, classificando suas auditorias de acordo com a Resolução CNJ n° 171. O PAA da 9ª Região (Paraná) - segundo informações constantes no próprio Plano -, foi elaborado a partir dos riscos nos processos de trabalho identificados pela UCI em conjunto com a Assessoria da Diretoria-Geral, a Secretaria de Planejamento Estratégico, Gestão e Estatística e por gestores membros de um "Grupo de Desenvolvimento". A 13ª Região (Paraíba) considerou, nas atividades a serem realizadas pela unidade de controle interno em 2015, o disposto no art. 2° da Resolução CNJ n° 171, separando-as em atividades de fiscalização, de auditoria e de inspeção; além disso, também apresentou uma avaliação sumária dos riscos inerentes aos processos a serem auditados. O TRT/14ª Região (Rondônia/Acre) inovou nas informações trazidas em seu PPA, trazendo os conhecimentos específicos do auditor necessários à execução da atividade, além de apresentar o risco e a relevância inerentes a cada uma das ações propostas. A 15ª Região (TRT/Campinas) também informou em seu Plano a materialidade, a relevância e a criticidade respectivas para cada auditoria a ser realizada.

Outra inovação digna de registro foi constatada no PAA 2015 da 17ª Região (Espírito Santo) que, na elaboração do seu Plano de Auditoria, realizou uma avaliação do desempenho do PAA do ano anterior, utilizando indicador que media os exames efetivamente realizados em função dos planejados para aquele exercício. Além disso, incorporou a

---

[38] Por materialidade, pode-se entender o montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em cada ponto de controle – unidade, área, processo, programa ou ação – objeto dos exames de auditoria.

[39] A criticidade representa as situações identificadas como críticas, efetiva ou potencialmente, para a organização, compondo-se dos elementos referenciais de vulnerabilidade, de fraquezas e de pontos de controle com riscos operacionais latentes.

[40] Entende-se como risco a suscetibilidade de ocorrência de eventos indesejados que comprometam o sucesso na obtenção dos resultados esperados pela organização.

sistemática de matriz de risco para definição das atividades a serem procedidas no ano. A 20ª Região (Sergipe) também discriminou, em seu PAA, o risco e a relevância para cada atividade de auditoria proposta, fazendo constar, no referido Plano, a quantidade de servidores/auditores alocados em cada atividade e o período de execução da ação programada, não apenas por dia útil mas, também, por carga horária.

Essas informações discriminadas nos Planos de Auditoria denotam, todas elas, uma evolução na qualidade do planejamento das atividades, por parte das respectivas unidades de controle interno.

Por outro lado, o TRT/5ª Região (Bahia) fez constar, em seu PAA 2015, a previsão de realização de auditorias prévias nas homologações de processos licitatórios de compras e serviços com valor acima de R$ 80.000,00 (exceto Registro de Preços) e em aquisições processadas mediante dispensa e inexigibilidade de licitação – casos que não se referem aos "pareceres prévios obrigatórios" definidos pelo TCU, CNJ e CSJT. A 17ª Região (Espírito Santo) classificou as auditorias planejadas para 2015 em 03 tipos, quais sejam, contábil, operacional e normativa – esta última, tipologia não adotada pelo CNJ – e, segundo informado pelo Regional, os exames propostos teriam "caráter de duplicidade", o que dificultou a mensuração das atividades propostas, objetivo deste estudo.

4.3 Análise dos resultados

Apresenta-se, no quadro a seguir, a síntese dos dados apurados através da pesquisa.

Quadro 7 – Síntese das ações de auditoria previstas nos PAA dos TRTs

Tribunal Regional do Trabalho	PAA 2014				PAA 2015			
	Total previsto de ações	Auditorias previstas			Total previsto de ações	Auditoria previstas		
		De Confor-midade	De Gestão	Opera-cionais		De Confor-midade	De Gestão	Opera-cionais
1ª Região (Rio de Janeiro)	55	30	05	15	45	27	-	08

Quadro 7 – Síntese das ações de auditoria previstas nos PAA dos TRTs (continuação)

Tribunal Regional do Trabalho	PAA 2014				PAA 2015			
	Total previsto de ações	Auditorias previstas			Total previsto de ações	Auditoria previstas		
		De Confor-midade	De Gestão	Opera-cionais		De Confor-midade	De Gestão	Opera-cionais
2ª Região (São Paulo)	20	08	01	01	28	11	04	09
3ª Região (Minas Gerais)	57	30	12	02	65	37	14	04
4ª Região (Rio Grande do Sul)	28	09	06	06	20	09	04	-
5ª Região (Bahia)	09	05	03	-	22	11	05	02
6ª Região (Pernambuco)	16	08	05	03	14	10	03	01
7ª Região (Ceará)	57	26	01	-	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado
8ª Região (Pará e Amapá)	08	01	01	02	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado
9ª Região (Paraná)	15	10	05	-	13	05	06	02
10ª Região (Brasília e Tocantins)	29	25	03	-	27	22	02	-
11ª Região (Amazonas)	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado
12ª Região (Santa Catarina)	53	21	16	-	55	22	15	01
13ª Região (Paraíba)	17	09	04	04	08	03	02	03
14ª Região (Rondônia e Acre)	50	25	02	02	50	29	06	03
15ª Região (Campinas)	28	16	06	06	21	12	06	03
16ª Região (Maranhão)	39	26	02	02	33	18	06	02

Quadro 7 – Síntese das ações de auditoria previstas nos PAA dos TRTs (conclusão)

Tribunal Regional do Trabalho	PAA 2014				PAA 2015			
	Total previsto de ações	Auditorias previstas			Total previsto de ações	Auditoria previstas		
		De Confor-midade	De Gestão	Opera-cionais		De Confor-midade	De Gestão	Opera-Cionais
17ª Região (Espírito Santo)	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado
18ª Região (Goiás)	15	10	01	04	10	06	-	04
19ª Região (Alagoas)	47	33	05	03	38	21	05	03
20ª Região (Sergipe)	37	20	01	04	11	06	02	02
21ª Região (Rio Grande do Norte)	06	01	03	-	10	04	03	02
22ª Região (Piauí)	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado
23ª Região (Mato Grosso)	10	07	01	02	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado	Não mensu-rado
24ª Região (Mato Grosso do Sul)	59	21	08	04	13	07	01	05
Total	**655**	**341**	**91**	**60**	**483**	**260**	**84**	**54**
%	**100**	**52**	**13**	**09**	**100**	**53**	**17**	**11**

Fonte: elaboração própria

Foi utilizada, como base para a análise das auditorias programadas pelas unidades de controle interno, objeto deste estudo, a tipologia utilizada pelo próprio TRT no seu Plano Anual de Auditoria respectivo, ao pressuposto de que as unidades que conceberam tais atividades são as mais adequadas para classificar, por tipo, as ações que elas mesmas se propuseram a realizar. Entretanto, constatou-se que certas atividades e ações relacionadas em alguns PAA como sendo "de auditoria" referem-se, na verdade, a atividades de controle ou a atividades administrativas da rotina da unidade.

Em função das ações de auditoria mensuradas, pode-se afirmar que restou confirmada a hipótese apresentada inicialmente neste estudo, tendo em vista que, conforme apurado, as atividades de auditoria propostas pelos Regionais ainda possuem um viés predominantemente voltado para aspectos financeiros/contábeis e de cumprimento legal (isto é, de conformidade) e que, em geral, as experiências em auditoria de desempenho e operacional ainda possuem escala pouco representativa.

Tanto pode ser devido, ao menos em parte, às exigências do TCU, uma vez que, além dos pareceres prévios obrigatórios previstos na Instrução Normativa TCU n° 55/2007[41], todos os pontos que são tratados pelas UCI em seus Relatórios de Auditoria de Gestão são previamente definidos pela Corte de Contas em normativos editados anualmente, cujo conteúdo abrange essencialmente a análise da gestão com base em aspectos de conformidade. Com isso, poder-se-ia questionar se o foco atual dado pelas unidades de controle interno às suas atividades não estaria mais voltado a atender às disposições do TCU do que às demais finalidades constitucionais.

Conforme apropriadamente ressaltado por Marques Neto (2010, p. 07), a "adstrição do controle à mera verificação formal do cumprimento de prescrições legais pode gerar um déficit de responsividade, ou seja, um distanciamento em relação aos objetivos e efeitos [...]" perseguidos pela Administração.

Como já apontado neste trabalho, o controle exclusivamente formal tem se mostrado insuficiente. A ele devem estar associados mecanismos voltados a aferir o resultado do ato ou ação administrativa. Analisar a economicidade das contratações, por exemplo, ou avaliar a adequabilidade dos preços globais/unitários resultantes de um processo licitatório formalmente regular, são maneiras de se exercer um controle que vai além da mera regularidade.

Não se trata, evidentemente, de se propor a supressão do exame de conformidade - uma vez que a avaliação retrospectiva (analisar relatórios financeiros, comparar planejamento com a execução de metas, etc.) é imprescindível para a direção da organização -, ou mesmo a validação da ação administrativa unicamente pelo seu resultado,

---

[41] Em 100% dos atos de admissão e de concessão de aposentadoria e pensão civil, bem como nas suas respectivas alterações.

mas de combinar à conformidade uma análise adicional, complementar, de modo a alcançar não apenas os atos e procedimentos mas, também, as suas consequências.

Outro fator envolvido refere-se à estrutura de pessoal das unidades de controle interno, ainda limitada, na maioria dos Tribunais do Trabalho, cujo contingente pode estar sendo suficiente apenas para atuar em atividades ordinárias de controle e fiscalização.

Constatou-se que a utilização de metodologia específica para estabelecer auditorias operacionais baseadas em riscos e na avaliação de controles internos ainda é incipiente na maioria das UCI. Entretanto, há que se considerar que as metodologias de avaliação de riscos e controles no setor público governamental são recentes, assim como a ampliação do papel do controle interno para contemplar a gestão de riscos que impactam nos objetivos das organizações.

Além disso, em vários dos Planos de Auditoria verificados neste estudo foi registrada a necessidade de capacitação dos servidores das UCI para as atividades típicas de auditoria. Com efeito, a mudança de conceitos deve ser acompanhada pela mudança do perfil do auditor. Assim, é de suma importância que se invista na formação dos profissionais de controle interno, oferecendo-lhes a possibilidade de conhecimento técnico específico para o aprimoramento do planejamento e da execução das atividades de auditoria, através de capacitação e treinamento em metodologias tais como elaboração e desenvolvimento de matrizes de risco, avaliação de programas, dimensionamento do desempenho e técnicas de auditoria operacional, de avaliação de controles internos e de mapeamento e avaliação de riscos, permitindo que as atividades de auditoria e controle realizadas pelas unidades possam efetivar-se de maneira mais eficiente e com melhor técnica.

Isso fortalecerá sobremaneira a atuação das unidades de controle interno nos Tribunais do Trabalho, com um melhor direcionamento do foco de sua atuação para fins de diagnóstico organizacional, esclarecimento da gestão e constituição de bases técnicas para a tomada de decisões.

5 CONCLUSÃO (CONSIDERAÇÕES FINAIS)

Este estudo foi desenvolvido tomando como base a fundamentação teórica aliada à pesquisa documental, consistindo na análise das ações de auditoria propostas pelas unidades de controle interno dos 24 Tribunais Regionais do Trabalho brasileiros para os exercícios de 2014 e 2015, constantes dos respectivos Planos Anuais de Auditoria.

Foi realizada ampla pesquisa bibliográfica sobre os controles externo e interno da Administração Pública e buscou-se apresentar questões relativas ao tema, como os conceitos de controle, *accountability* e governança, a evolução histórica do controle da à luz da legislação brasileira e as modalidades de controle consagradas pela doutrina. Foi apresentado, em linhas gerais, o controle externo exercido pelos poderes Legislativo e Judiciário, o controle social e instituições e órgãos que realizam funções específicas de acompanhamento e fiscalização. Tratou-se, em especial, do controle interno, em suas várias acepções, fazendo-se as distinções necessárias entre controle interno e auditoria, bem como outras expressões muitas vezes utilizadas como sinônimas, mas que se referem, em verdade, a situações distintas, conforme foi abordado na seção 2.4 e suas subseções, tendo sido feita, ainda, uma abordagem específica sobre as unidades de controle interno (UCI) dos Tribunais Regionais do Trabalho (TRT).

Na fase seguinte, foi feita uma verificação das atividades de auditoria propostas pelas unidades de controle interno dos TRTs, a partir dos Planos Anuais de Auditoria para os exercícios de 2014 e 2015, disponíveis nos respectivos sítios eletrônicos. Foi feita a comparação entre as auditorias propostas por cada Regional e a tipologia adotada pelo Conselho Nacional de Justiça através da Resolução n° 171/2013, com a sistematização das informações e análise dos resultados, com fins à identificação dos principais tipos de auditoria realizados pelas unidades de controle interno do Poder Judiciário Trabalhista.

Os objetivos propostos no presente trabalho foram alcançados e, do estudo realizado no Capítulo 4, ficou evidenciado que o modelo de auditoria mais comumente adotado pelas UCI em referência é o de conformidade - não obstante a prática de se realizar um controle baseado principalmente na fiscalização de procedimentos e atos administrativos quanto à sua regularidade legal e contábil seja considerada, atualmente, pouco abrangente.

A partir do estudo promovido, verificou-se que as UCI programaram a realização de poucas atividades de auditoria com foco na eficiência, eficácia e economicidade da gestão, na avaliação dos controles internos e no gerenciamento de riscos dos TRTs, o que pode minimizar os índices de efetividade no trabalho dessas unidades, em geral, nos Tribunais do Trabalho.

No decorrer da pesquisa, constatou-se que algumas unidades de controle interno exercem, além da função própria de auditoria, o papel de assessoria, emitindo por vezes pareceres prévios sobre assuntos ainda não decididos, caracterizando ação imprópria da UCI. Tanto pode configurar prática de ato de cogestão, infringindo o princípio básico da segregação de funções, além de comprometer a necessária isenção dos auditores.

Da análise comparada, percebeu-se que as estruturas formalizadas das unidades de controle interno dos TRTs possuem poucas semelhanças em relação ao seu quadro efetivo de pessoal. Quanto à estrutura formalizada e à autonomia da atividade de controle, os Regionais já vincularam as suas UCI diretamente à Presidência do Regional – o que garante a autonomia e a efetividade do controle. Grande parte das UCI atua com base em normas técnicas e tem cobertura regimental para realizar suas competências, o que revela preocupação dos tribunais com a formalização da atividade.

Observou-se que alguns dos PAA analisados apontaram algumas deficiências de pessoal para realizar as atividades de controle interno e baixo nível de tecnologia aplicada para apoiar seus processos de trabalho. Por outro lado, constatou-se que a capacitação é incentivada, o que pode minimizar tal carência.

Não obstante a tentativa de padronização de conceitos trazida pela Resolução CNJ n° 171/2013, ainda existe uma multiplicidade de estruturas e normas regendo o tema da auditoria governamental no Brasil, o que pode dificultar, por exemplo, a padronização dos procedimentos de auditoria e a integração entre os órgãos de controle interno dos diversos Tribunais. Por outro lado, não existe, ao menos na esfera do Judiciário Trabalhista, um sistema informatizado próprio de auditoria ou sistema integrado de gestão que possibilite o cruzamento de informações de maneira rápida e confiável.

Assim, tendo em vista que, no Brasil, ainda são raros os trabalhos acadêmicos sobre as unidades de controle interno, em especial as que integram órgãos do Poder Judiciário, e no intuito de ampliar a produção de conhecimento sobre o tema em pauta, sugere-se a realização de novos estudos voltados, dentre outras possibilidades, à identificação dos fatores internos e externos que melhoram ou comprometem o desempenho da auditoria interna, no âmbito da Justiça do Trabalho.

Ainda no viés de um estudo aplicado às unidades de controle interno dos órgãos integrantes do Poder Judiciário, propõe-se a realização de pesquisas que forneçam subsídios para o desenvolvimento de estratégias e políticas administrativas voltadas à fixação de uma estrutura compatível de recursos humanos e materiais, essencial para a padronização das atividades de auditoria e fiscalização.

Depreende-se que a criação de uma carreira de Auditor Interno no âmbito do Poder Judiciário, à semelhança do Executivo, que possui a carreira de Analista de Finanças e Controle, seria uma boa alternativa para a melhora qualitativa dos trabalhos de auditoria e fiscalização desenvolvidos pelas UCI. Um aspecto relevante e que pode ser objeto de discussão futura, caso seja criada a carreira de Auditor Interno Governamental, é a escolha do dirigente da UCI, devendo recair dentre um dos auditores integrantes da carreira, para um mandato com tempo definido (03 anos, por exemplo), permitida uma recondução, o que asseguraria que o dirigente da UCI fosse sempre um técnico da área.

Outra sugestão que se indica, a partir dos resultados alcançados neste trabalho, é a possibilidade de estudo sobre a viabilidade de adoção de um modelo bipartido nas unidades de controle interno do Judiciário Trabalhista brasileiro, distribuindo as suas funções em dois subsetores ou subdepartamentos distintos, um encarregado das ações de controle e outro, incumbido especificamente das atividades de auditoria.

Por fim, verifica-se a necessidade de discussão de alternativas para o desenvolvimento de instrumental apropriado que permita às unidades de controle interno cumprir de forma eficaz as suas atribuições, de modo a serem, de fato, estruturas organizacionais representativas de uma capacidade de observação independente das linhas executoras; que proporcionem melhores respostas relacionadas ao controle dos gastos e da qualidade dos serviços prestados pelas unidades auditadas; cujas recomendações visem

aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial; e que ofereçam apoio efetivo às autoridades máximas dos Tribunais do Trabalho, assessorando-as na fiscalização, controle e orientação dos órgãos que integram.

6 REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan Diniz; ALBUQUERQUE, Marcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **A Administração Pública sob a perspectiva do controle externo**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A auditoria operacional e seus desafios**: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

AMARAL, Márcio Almeida do; SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. Controle Interno e prevenção da corrupção: a experiência do Governo Federal Brasileiro. *In*: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel (Coord.). **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional:** um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 61-79.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ARAÚJO, Cláudia Costa; ALVES, Marília Souza Diniz. Termo de Ajustamento de Gestão: resgate do pensamento tópico pelo Direito Administrativo pós-moderno. **Revista TCEMG**. Belo Horizonte, v. 8, n. 3, ano XXX, p. 81-92, jul./ago.set. 2012. Disponível em:<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1606.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2015.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. Resolução n° 84, de 15 de abril de 1993. **Dispõe sobre a organização e as diretrizes básicas de funcionamento do Sistema de Controle Interno da Justiça Federal.** Brasília, DF, 1993. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jspui/handle/1234/2852>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n° 986/03, de 21 de novembro de 2003. **Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.** Brasília, DF, 2003. Disponível em: <https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/nbct12-2003.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Portaria n° 107, de 28 de junho de 2013. **Institui Comitê Técnico de Controle Interno para tratar de assuntos decorrentes das atividades de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização e dá outras providências.** Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/atos-administrativos/atos-da-presidencia/portarias-presidencia/25308-portaria-n-107-de-28-de-junho-de-2013>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Resolução n° 86, de 08 de setembro de 2009. **Dispõe sobre a organização e funcionamento de unidades ou núcleos de controle interno nos Tribunais, disciplinando as diretrizes, os princípios, conceitos e normas técnicas necessárias à sua integração.** Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/atos-administrativos/atos-da-presidencia/323-resolucoes/12201-resolucao-no-86-de-08-de-setembro-de-2009>. Acesso em: 06 mar. 2014.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Resolução n° 114, de 20 de abril de 2010. **Dispõe sobre: I – O planejamento, a execução e o monitoramento de obras no poder judiciário; II – Os parâmetros e orientações para precificação, elaboração de editais, composição de BDI, critérios mínimos para habilitação técnica e cláusulas essenciais nos novos contratos de reforma ou construção de imóveis no Poder Judiciário. III – A referência de áreas a serem utilizadas quando da elaboração de novos projetos de reforma ou construção de imóveis no Poder Judiciário; IV – A premiação dos melhores projetos de novas obras no âmbito do Poder Judiciário.** Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br///images/atos_normativos/resolucao/resolucao_114_20042010_27122012143436.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2014.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Resolução n° 171, de 1° de março de 2013. **Dispõe sobre as normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas ao Conselho Nacional de Justiça.** Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/atos-normativos?documento=1680>. Acesso em: 06 mar. 2014.

BRASIL. Conselho Superior da Justiça do Trabalho. Ato n° 307/CSJT.GP.SG, de 23 de outubro de 2014. **Reestrutura a Coordenadoria de Controle e Auditoria do Conselho Superior da Justiça do Trabalho e dá outras providências.** Brasília, DF, 2014. Disponível em: <http://www.csjt.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=1f1a7a6f-c546-4fb8-a3f1-dafb8349c1d8&groupId=955023>. Acesso em: 17 jan. 2015.

BRASIL. Conselho Superior da Justiça do Trabalho. **Regimento Interno do Conselho Superior da Justiça do Trabalho (Republicado em cumprimento ao disposto na Resolução Administrativa n° 1.549, de 29 de junho de 2012).** Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://www.csjt.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=481d4da7-d9d1-445c-afa9-476d608f15c2&groupId=955023>. Acesso em: 06 fev. 2015.

BRASIL. Conselho Superior da Justiça do Trabalho. Resolução n° 70, de 24 de setembro de 2010. **Dispõe, no âmbito da Justiça de Trabalho de 1° e 2° Graus, sobre: I – O processo de planejamento, execução e monitoramento de obras; II – Parâmetros e orientações para contratação de obras; III – Referenciais de áreas e diretrizes para elaboração de projetos.** Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://aplicacao.tst.jus.br/dspace/handle/1939/8870>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Conselho Superior da Justiça do Trabalho. Resolução n° 130, de 30 de agosto de 2013. **Altera a Resolução CSJT n° 70, de 24 de setembro de 2010, que dispõe, no âmbito da Justiça de Trabalho de 1° e 2° Graus, sobre: I – O processo de planejamento, execução e monitoramento de obras; II – Parâmetros e orientações para contratação de obras; III – Referenciais de áreas e diretrizes para elaboração de projetos**. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://aplicacao.tst.jus.br/dspace/handle/1939/33879>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Brasília, DF, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Decreto n° 3.591, de 06 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.** Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Decreto n° 4.304, de 16 de julho de 2002. **Altera dispositivos do Decreto n° 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.** Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4304.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Decreto n° 4.440, de 06 de setembro de 2000. **Altera dispositivos do Decreto n° 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4440.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Decreto n° 4.784, de 18 de julho de 2003. **Dispõe sobre a composição do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, instituído pela Lei n° 9.613, de 3 de março de 1998.** Brasília, DF, 2003. Disponível em: <http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/98468/decreto-4784-03>. Acesso em: 17 jan. 2015.

BRASIL. Decreto n° 5.683, de 25 de janeiro de 2006. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União, e dá outras providências.** Brasília, DF, 2006. Disponível

em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm>. Acesso em: 17 jan. 2015.

BRASIL. Decreto n° 8.109, de 17 de setembro de 2013. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União e remaneja cargos em comissão.** Brasília, DF, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm>. Acesso em: 17 jan. 2015.

BRASIL. Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.** Brasília, DF, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 8.429, de 2 de junho de 1992. **Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública, direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.** Brasília, DF, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 8.443, de 16 de julho de 1992. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências.** Brasília, DF, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm >. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.** Brasília, DF, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.** Brasília, DF, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras**

providências. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 10.683, de 28 de maio de 2003. **Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências.** Brasília, DF, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683compilado.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 12.527 de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5°, no inciso II do § 3° do art. 37 e no § 2° do art. 216 da Constituição Federal, altera a Lei n° 8.112, de 11 de dezembro de 1990, revoga a Lei n° 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n° 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.** Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei n° 12.846, de 1° de agosto de 2013. **Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.** Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n° 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1074/2009 - Plenário**, sessão 20/05/2009. Brasília, DF, 2009. Publicado no Diário Oficial da União, Seção 1, 22/05/2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CAcord%5C20090521%5C025-818-2008-4-AUD-WDO.rtf>. Acesso em: 02 mai. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 821/2014 - Plenário**, sessão 02/04/2014. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20140403/AC_0821_10_14_P.doc>. Acesso em: 02 mai. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa - TCU n° 117, de 19 de outubro de 2011. **Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2011 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos dos arts. 4°, 5°, 9° e 13 da Instrução Normativa TCU n° 63, de 1° de setembro de 2010.** Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/processo_contas/2012/DN_TCU_117_2011.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa - TCU n° 124, de 5 de dezembro de 2012. **Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2012 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos dos arts. 4°, 5°, 9° e 13 da Instrução Normativa TCU n° 63, de 1° de setembro de 2010.** Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_24049843_DECISAO_NORMATIVA_N_124_DE_5_DE_DEZEMBRO_DE_2012.aspx>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa - TCU n° 132, de 2 de outubro de 2013. **Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2013 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos dos arts. 4°, 5°, 9° e 13 da Instrução Normativa TCU n° 63, de 1° de setembro de 2010.** Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_ordinarias_extraordinarias/2013>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Glossário de termos de controle externo.** Brasília, DF: TCU, Secretaria de Controle Externo, 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf>. Acesso em: 06 fev. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Governança Pública:** Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa - TCU n° 55, de 24 de outubro de 2007. **Dispõe sobre o envio e a tramitação, no âmbito do Tribunal de Contas da União, para fins de registro, de informações alusivas a atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão.** Brasília, DF, 2007. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CIN%5C20101103%5CINT2007-055.doc>. Acesso em: 12 mai. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa - TCU n° 63, de 1° de setembro de 2010. **Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7° da Lei n° 8.443, de 1992.** Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CIN%5C20130614%5CINT2010-063.doc>. Acesso em: 03 abr. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa - TCU n° 64, de 20 de outubro de 2010. **Altera os arts. 7° e 11 da Instrução Normativa-TCU n° 55, de 24 de outubro de 2007, que dispõe sobre o envio e a tramitação no âmbito do Tribunal de Contas da União, para fins de registro, de informações alusivas a atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão.** Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CIN%5C20101025%5CINT2010-064.rtf>. Acesso em: 12 mai.2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria TCU n° 280, de 08 de dezembro de 2010. **Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União**. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07-2011%20Normas%20de%20Auditoria_0.pdf >. Acesso em: 17 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região. **Plano Anual de Auditoria – PAA Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt1.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=b934535b-55f2-46c2-8fed-4f34ed3d8719&groupId=10157>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região. **Plano Anual de Auditoria – PAA Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt1.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=ba768f4b-d244-465e-9fc8-94321f00fe22&groupId=10157>. Acesso em: 18 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) 2014 e Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP) 2014-2017.** Disponível em: <http://www.trt2.jus.br/images/transparencia/plano_anual_auditoria.pdf>. Acesso em: 14 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) 2015.** Disponível em: <http://www.trt2.jus.br/images/transparencia/paa/PAA_2015_PALP2015_2018_6.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. **Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt3.jus.br/download/nci/auditoria/paaai_14.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. **Plano Anual de Auditoria. Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt3.jus.br/download/nci/auditoria/paaai_15.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região. Processo Administrativo. **Processo n° 008716-29.2013.5.04.0000 (PA).** Disponível em: <http://www.trt4.jus.br/portal/portal/trt4/institucional/controleinterno>. Acesso em: 14 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) - Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt4.jus.br/portal/portal/trt4/institucional/controleinterno>. Acesso em: 18 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 5ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) – Sintético. Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt5.jus.br/default.asp?pagina=controleInterno>. Acesso em: 16 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 5ª Região. **Plano Anual de Auditoria Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt5.jus.br/default.asp?pagina=controleInterno>. Acesso em: 18 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 6ª Região. **Plano Anual de Auditoria 2014.** Disponível em: <http://www.trt6.jus.br/portal/sites/default/files/portal/transparencia/auditoria-e-controle-interno/plano_anual_de_auditoria_-_2014.pdf>. Acesso em: 16 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 6ª Região. **Plano Anual de Auditoria 2015.** Disponível em: <http://www.trt6.jus.br/portal/sites/default/files/portal/transparencia/auditoria-e-controle-interno/plano_anual_de_auditoria_-_2015.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região. **Plano Anual de Ações de Controle – PAAC Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt7.jus.br/files/transparencia/paac/paac_2014.pdf>. Acesso em: 19 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 8ª Região. **Plano de Auditoria de Longo Prazo da Justiça do Trabalho da 8ª Região – PLAJUS 8ª Exercícios 2014-2017. Plano Anual de Auditoria – PAA Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt8.jus.br/images/stories/saci/PLAJUS8/PALP_2014_2017/paa%202014_28-01-2014-153500.pdf>. Acesso em: 19 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) 2014.** Disponível em: <http://www.trt9.jus.br/internet_base/paginadownloadcon.do?evento=F9-Pesquisar&tipo=1862#>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) 2015. Elaborado pela Secretaria de Controle Interno e Auditoria.** Disponível em: <http://www.trt9.jus.br/internet_base/paginadownloadcon.do?evento=F9-Pesquisar&tipo=1862#>. Acesso em: 29 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. **Plano de Auditoria de Longo Prazo (PAL_ 2014-2017) e Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI Exercício 2014).** Disponível em: <http://www.trt10.jus.br/servicos/contas_publicas/planos_auditoria/documento.php?ano=&sequencial=76&id=516>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. **Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI Exercício 2015). Auditorias Pontuais – Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt10.jus.br/servicos/contas_publicas/planos_auditoria/documento.php?ano=&sequencial=14&id=705 >. Acesso em: 29 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 11ª Região. Ato TRT 11ª Região N° 4/2014/SGP. **Aprova o Plano Anual de Auditoria Interna do Tribunal Regional do Trabalho da 11ª Região para o exercício de 2014.** Disponível em: <http://portal.trt11.jus.br/arquivos/arquivos/PAA_ATO4.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região. **Plano Anual de Auditoria Exercício 2014. PAA-2014.** Disponível em: <http://www.trt12.jus.br/portal/areas/ASCRI/extranet/documentos/PAA2014-RevisaoI.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região. **Plano Anual de Auditoria Exercício 2015. PAA-2015.** Disponível em: <http://www.trt12.jus.br/portal/areas/ASCRI/extranet/documentos/PAA-2015-aprovadopelaPresidencia.pdf >. Acesso em: 29 dez. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 13ª Região. **Plano Anual de Atividades de Controle Interno para o Exercício de 2014.** Disponível em: <https://www.trt13.jus.br/imagens/plano-anual>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 13ª Região. **Termo Aditivo nº 1 do Plano Anual de Atividades de Controle Interno para o Exercício de 2014.** Disponível em: <https://www.trt13.jus.br/imagens/termo-aditivo-no-1>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 13ª Região. **Plano Anual de Atividades de Controle Interno para o exercício de 2015.** Disponível em: <http://www.trt13.jus.br/imagens/PlanoAnual2015deauditoriadoTRTda13aRegiao.pdf>. Acesso em: 06 fev. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 14ª Região. **Plano Anual de Auditoria – PAA Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt14.jus.br/documents/10157/342298e9-a402-4149-9577-b7cfddf925c4>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 14ª Região. **Plano Anual de Auditoria – PAA Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt14.jus.br/documents/10157/675561/01+-+PLANO+ANUAL+DE+AUDITORIA+-+PAA+2015.pdf >. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região. **Plano Anual de Auditoria. Exercício de 2014. PAA-2014.** Disponível em: <http://portal.trt15.jus.br/documents/10157/1934730/Homepage_Info_CCIN_05_2014-Planejamento_A.pdf/643f5d71-4d65-4d64-abd1-6e5864fcb2c0>. Acesso em: 19 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região. **Plano Anual de Auditoria Exercício de 2015. PAA 2015.** Disponível em: <http://portal.trt15.jus.br/documents/10157/1934730/PAA-2015.PDF/942165f7-3070-4139-adae-1a52006896b7> . Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 16ª Região. **Plano Anual de Auditoria – PAA Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt16.jus.br/site/index.php?acao=conteudo/publicacoes/controleinterno.php>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 16ª Região. **Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt16.jus.br/site/index.php?acao=conteudo/publicacoes/controleinterno.php >. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região. **Anexo 1 – Plano de auditoria para 2014 por ordem de prioridade. Seção de Auditoria de Pessoal, Material e Patrimônio.** Disponível em: <http://www.trtes.jus.br/sic/sicdoc/ContentViewer.aspx?id=2989&sq=524404814&fmt=1&prt=>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região. **Anexo 2 – Plano de auditoria para 2014 por ordem de prioridade. Seção de Auditoria Contábil e Tomada de Contas.** Disponível em: <http://www.trtes.jus.br/sic/sicdoc/ContentViewer.aspx?id=2989&sq=858408638&fmt=1&prt=>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região. **Anexo 3 – Plano de auditoria para 2014 por ordem de prioridade. Diretoria.** Disponível em: <http://www.trtes.jus.br/sic/sicdoc/ContentViewer.aspx?id=2989&sq=919786037&fmt=1&prt=>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região. Coordenadoria de Controle Interno – CCI. **Plano de Auditoria para o Exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trtes.jus.br/sic/sicdoc/ContentViewer.aspx?id=2989&sq=626026749&fmt=1&prt=>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região. **Plano de auditoria para 2014 – Calendário e cronograma de atividades.** Disponível em: <http://www.trtes.jus.br/sic/sicdoc/ContentViewer.aspx?id=2989&sq=860871880&fmt=1&prt=>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 17ª Região. Coordenadoria de Controle Interno – CCI. **Plano de Auditoria para o Exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trtes.jus.br/sic/sicdoc/ClassificacaoViewer.aspx?id=2989&cdp=5296&cd=7446&ord=DESC>. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 18ª Região. **Plano de Auditorias para 2014.** Disponível em: <http://www.trt18.jus.br/portal/arquivos/2013/07/plano-de-auditoria_2014-alterado.pdf>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 18ª Região. **Plano de Auditorias para 2015.** Disponível em: <http://www.trt18.jus.br/portal/arquivos/2013/07/plano-anual-de-auditoria-2015.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 19ª Região. **Anexo. Ações de Controle do PAAC – 2014 e Metas.** Disponível em: <http://www.trt19.jus.br/misc/pdfs/PAAC_2014_Anexo.pdf>. Acesso em: 23 set. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 19ª Região. **Anexo. Ações de Controle do PAAC – 2015 e Metas.** Disponível em: <http://www.trt19.jus.br/misc/pdfs/PAAC_2015_Anexo.pdf >. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 20ª Região. **Anexo I – Plano de Auditoria e Fiscalização. Anexo II – Plano das atividades administrativas de caráter contínuo.** Disponíveis em:<http://www.trt20.jus.br/images/documentos/sci/Planejamento/PAAF_2014_-_Programacao_2014_Publicacao.pdf>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 20ª Região. **Anexo I – Plano Anual de Auditoria. Anexo II – Cronograma das ações de auditoria. Anexo III – Programação de Procedimento de controle. Anexo IV – Programação das atividades administrativas.** Disponíveis em: <http://www.trt20.jus.br/images/documentos/sci/Planejamento/PAA_2015_-_Plano_Anual_Auditoria_Anexos.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 21ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) - Exercício de 2014.** Disponível em: <http://www.trt21.jus.br/Publicacoes/Controle-Interno/PAA_2014.pdf>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 21ª Região. **Plano Anual de Auditoria (PAA) - Exercício de 2015.** Disponível em: <http://www.trt21.jus.br/Publicacoes/Controle-Interno/PAA_2015.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 22ª Região. Ato GP 19/2014. **Altera o Ato GP n° 122/2013 que trata do Plano Anual de Auditoria da Coordenadoria de Controle Interno do Tribunal Regional do Trabalho da 22ª Região.** Disponível em: <http://www.trt22.jus.br/portal/portal/arquivos/downloads/ato-gp-19-2014-28384-310999.pdf>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 23ª Região. Secretaria de Auditoria e Controle Interno. **Mem. 007/2013.** Disponível em: <http://portal.trt23.jus.br/ecmdemo/rest-ecmdemo/jcr/repository/collaboration/sites%20content/live/trt23/web%20contents/DocumentosUsuarios/Transparencia/Plano_Anual_2014.pdf>.Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região. Portaria TRT/GP N. 1/2014. **Aprova o Plano Anual de Auditoria do Serviço de Controle Interno do Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região para o exercício 2014.** Disponível em: <http://www.trt24.jus.br/arq/download/sci/auditoria_interna/PAA_2014.pdf>. Acesso em: 23 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região. Portaria TRT/GP N. 43/2014. **Aprova o Plano Anual de Auditoria do Serviço de Controle Interno do Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região para o exercício 2015.** Disponível em: <http://www.trt24.jus.br/arq/download/sci/auditoria_interna/PAA_2015.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Resolução Administrativa n° 1306, de 28 de agosto de 2008. **Aprova o Regulamento Geral da Secretaria do Tribunal Superior do Trabalho.** Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://aplicacao.tst.jus.br/dspace/handle/1939/841>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRITTO, Érica Apgaua de. Governança e *accountability* no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte, v. 32. n. 1, jan. fev. mar. 2014, p. 53-70, 2014. Disponível em: <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2421.pdf>. Acesso em: 19 set. 2014.

CANHA, Cláudio Augusto. **A estrutura do sistema de controle interno do Ministério da Defesa e sua influência na avaliação de gestão efetuada pelo TCU.** 2004. 82 f. Monografia (Especialização em Controle Externo, Área Auditoria) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 2004. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054606.PDF>. Acesso em: 03 set. 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno:** uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Breve ensaio sobre o Sistema de Controle Interno no Brasil: uma agenda para os próximos cinco anos e a redefinição do denominado modelo de gestão "gerencial". *In*: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel (Coord.). **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional:** um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 139-155.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF>. Acesso em: 03 set. 2014.

CÉSAR, Fernando de Castro; PINTO, Isabela Freitas Moreira; DRUMMOND, Maria Aparecida Ribeiro de Magalhães. **Proposta de implantação de auditoria de natureza operacional no Controle Interno do Tribunal Regional do Trabalho da Terceira Região**. 2008. 54 f. Monografia (Especialização em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Belo Horizonte, 2008.

CONTI, José Maurício; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública Brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. **Direito Público (Porto Alegre)**, Porto Alegre, v. 8. n. 37, p. 201-2001, jan/fev. 2011.

COSTA, Antônio França da. Termo de Ajustamento de Gestão: busca consensual de acerto na gestão pública. **Revista TCEMG**. Belo Horizonte, v. 32, n. 3, p. 19-33, jul./ago.set. 2014. Disponível em:<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2824.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2015.

CRUZ, Carlos Eduardo Rodrigues. **Sistema de controle interno integrado da União:** necessidade ou simples obrigatoriedade? 2009. 123 f. Monografia (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental) – Escola da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor) da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC) do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054218.PDF>. Acesso em: 10 set. 2014.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo.** 12. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: *jus*Podivm, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DIANESE, Miguel Augusto Barbosa. Uma análise dos instrumentos garantidores das práticas de boa governança pública em municípios: controle interno e conselho de controle e acompanhamento do Fundeb. **Revista do Tribunal de Contas da União.** Brasília, DF, v. 40, n. 111, p. 73-86, jan/abr. 2008.

FACCIONI, Victor José. A administração pública e Controle Interno e Externo. **Fórum de Contratação e Gestão Pública.** Belo Horizonte, v. 9, n. 97, p. 44 – 48, jan. 2010.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil:** jurisdição e competência. 3. ed. rev. atual. e ampl. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

FERRAZ, Luciano. Modernização da Administração Pública e auditorias de gestão. *In*: FERRAZ, Luciano; MOTTA, Fabrício (Coord. e co-autores). **Direito Púbico Moderno**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 155-166.

FERRAZ, Luciano. Termo de ajustamento de gestão e o alerta previsto no art. 59, §1°, da Lei de Responsabilidade Fiscal: dez anos depois. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**. Belo Horizonte, ano 9, n. 101, p. 31-35, mai. 2010.

FERRAZ, Luciano. A César o que é de César: contornos e perspectivas do Controle Interno da Administração Pública. *In*: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel (Coord.). **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional:** um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 41-47.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo.** 9. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2007.

FORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva constitucional do Controle Interno. *In*: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel (Coord.). **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional:** um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 25-40.

FRANÇA, Philip Gil. **O controle da Administração Pública:** tutela jurisdicional, regulação econômica e desenvolvimento. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOULART, Luciana Nunes. **Auditoria operacional no Tribunal de Contas da União:** a utilização da abordagem de controles internos na avaliação dos órgãos auditados. 2011. 45 f. Trabalho de conclusão de curso (Especialização (MBA) em Planejamento, Orçamento e Gestão Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Brasília, DF, 2011. Disponível em:<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2136138.PDF>. Acesso em: 10 set. 2014.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2. ed. rev. e ampl. 2. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Guía para las normas de control interno del sector público.** Bruxelas, 2004. Disponível em: <http://es.issai.org/media/14449/intosai_gov_9100_s.pdf>. Acesso em: 08 dez. 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Saraiva, 2005.

KELLES, Márcio Ferreira. A complementaridade dos controles interno e externo da Administração Pública mediados pelo controle social. *In*: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel (Coord.). **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional:** um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 81 - 100.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle interno na administração pública:** o controle interno na administração pública como um instrumento de *accountability*. 2012. 72 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541195.PDF>. Acesso em: 03 set. 2014.

LINCZUK, Luciane Mialik Wagnitz. **Governança aplicada à administração pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação**: um estudo em Universidades Públicas Federais. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal Tecnológica do Paraná. Curitiba, 2012. Disponível em:< http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/381/3/CT_PPGPGP_M_Linczuk,%20Luciane%20Mialik%20Wagnitz_2012.pdf>. Acesso em: 22 set. 2014.

MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia cientifica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. **Um guia de governança para resultados na administração pública.** Publix Editora, 2010. Disponível em: <file:///D:/Meus%20documentos/Downloads/guia_governanca_resultados_administracao_publica.pdf>. Acesso em: 22 set. 2014.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**. Belo Horizonte, ano 9, n. 100, abr. 2010. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDIexibepdf.aspx?tipoConteudo=Normal&vw=S&pdiCntd=66621&idPublicacao=2>. Acesso em: 29 dez. 2014.

MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno.** 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 32. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 25. ed. rev. atual. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENKE, Wagner Brignol. Dos resultados aos controles: a importância das estruturas de controle interno para a excelência da gestão. *In*: BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo (Coord.). **Controle Interno**: estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 105-124.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública.** 2. ed. rev. atual. e aum. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MINAS GERAIS. Lei Complementar n° 120, de 17 de dezembro de 2011. **Altera a Lei Complementar n. 102, de 17 de janeiro de 2008, que dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas e dá outras providências.** Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/LegislacaoEstadual/LEI%20COMPLEMENTAR%20120,%20DE%2015-12-2011.pdf >. Acesso em: 17 jan. 2015.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Resolução n° 10/98, de 09 de dezembro de 1998. **Aprova os procedimentos a serem observados na realização de inspeções e auditorias.** Belo Horizonte, 1998. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img/Legislacao/legiscont/Resolucoes/1998/1098.htm>. Acesso em: 17 jan. 2015.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de Araújo. Auditoria Governamental: classificação, conceitos e peculiaridades. *In*: BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo (Coord.). **Controle Interno:** estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 23 - 39.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. Lei Ordinária n° 9.155, de 12 de janeiro de 2006. **Cria a Controladoria-Geral do Município e dá outras providências.** Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <https://www.leismunicipais.com.br/a/mg/b/belo-horizonte/lei-ordinaria/2006/915/9155/lei-ordinaria-n-9155-2006-cria-a-controladoria-geral-do-municipio-e-da-outras-providencias.html>. Acesso em: 06 jan. 2015.

PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. Controle Interno e externo da administração pública. **Boletim de Direito Administrativo**. [s. l.], v. 21, n. 9, p. 1001-1009, set. 2005.

PEREZ, Marcos Augusto. A audiência pública no direito administrativo brasileiro. *In*: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel (Coord.). **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional:** um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 101 - 116.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 1. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

PIRES, Maria Coeli Simões; NOGUEIRA, Jean Alessandro Sena Cyrino. Controle da Administração pública e tendências à luz do Estado Democrático de Direito. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 51, n. 2. P. 79-148, abr./jun. 2004. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2004/02/-sumario?next=2>. Acesso em: 10 dez. 2014.

POLICE NETO, José; GOMES, Alexandre; LEVY, José Luiz. O Controle como Fortalecimento da Confiança. **BDA Boletim de Direito Administrativo**, São Paulo: NDJ Ltda, ano XXVIII, n. 1, p. 08-11, jan. 2012.

RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves. Ministério Público e Controle Interno: o casamento esperado. *In*: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel (Coord.). **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional:** um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 15 - 23.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. Controle social e controle interno. *In*: BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo (Coord.). **Controle Interno**: estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 55-74.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental**: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Orlando Alves de. **Controle Interno na Administração Pública**: orientações técnicas para implantação e operacionalização. Salvador: JAM Jurídica, 2014.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1° semestre 2002. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555/6784>. Acesso em: 10 set. 2014.

VALIM, Rafael. Panorama do Controle da Administração Pública. *In*: DALLARI, Adilson Abreu; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tratado de Direito Administrativo.** São Paulo: Saraiva, 2013. p. 353 - 359.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZYMLER, Benjamin. **Direito Administrativo e Controle.** 3. ed. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2013.