

**Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados**

Centro de Documentação e Informação

Coordenação de Biblioteca

**<http://bd.camara.gov.br>**

"Dissemina os documentos digitais de interesse da atividade legislativa e da sociedade."



CÂMARA DOS DEPUTADOS  
CENTRO DE FORMAÇÃO, TREINAMENTO E APERFEIÇOAMENTO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

EVELINE MARTINS BRITO

A CONTRIBUIÇÃO DO PROGRAMA DE GOVERNO “CONTROLE INTERNO,  
PREVENÇÃO E COMBATE À CORRUPÇÃO” DA CGU NO PROCESSO DE  
PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS ADMINISTRADORES PÚBLICOS FEDERAIS

Brasília

2011

EVELINE MARTINS BRITO

A CONTRIBUIÇÃO DO PROGRAMA DE GOVERNO “CONTROLE INTERNO,  
PREVENÇÃO E COMBATE À CORRUPÇÃO” DA CGU NO PROCESSO DE  
PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS ADMINISTRADORES PÚBLICOS FEDERAIS

Monografia apresentada ao Programa  
de Pós-Graduação do Centro de  
Formação, Treinamento e  
Aperfeiçoamento da Câmara dos  
Deputados/Cefor como parte da  
avaliação do Curso de Especialização  
em Legislativo e Políticas Públicas

Orientador: Tarciso Aparecido Higino de Carvalho

Brasília

2011

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio da Câmara dos Deputados e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Brito, Eveline Martins.

A contribuição do programa de governo “Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção” da CGU no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais [manuscrito] / Eveline Martins Brito. -- 2011. 91 f.

Orientador: Tarciso Aparecido Higino de Carvalho.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) -- Curso em Legislativo e Políticas Públicas, Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), 2011.

1. Brasil. Controladoria-Geral da União (CGU). 2. Controle interno, Brasil. 3. Corrupção administrativa, controle, Brasil. 4. Responsabilidade pública, Brasil 5. Políticas públicas, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.5 (81)

A CONTRIBUIÇÃO DO PROGRAMA DE GOVERNO “CONTROLE INTERNO,  
PREVENÇÃO E COMBATE À CORRUPÇÃO” DA CGU NO PROCESSO DE  
PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS ADMINISTRADORES PÚBLICOS FEDERAIS

Monografia – Curso de Especialização em Legislativo e Políticas Públicas da Câmara dos  
Deputados

1º semestre de 2011

Aluno: Eveline Martins Brito

Banca Examinadora:

---

Tarciso Aparecido Higino de Carvalho

---

João Carlos Medeiros de Aragão

Brasília, 21 de janeiro de 2011

Dedico este trabalho a Deus pela vida que me concedeu e às pessoas que amo e que me amam pelo sentido que dão a ela, na presença, no silêncio e até na ausência, estado em que se revela o verdadeiro valor dos sentimentos.

### **Agradecimentos**

A meu orientador Professor Tarciso pelo apoio, aos meus colegas de trabalho que com paciência e dedicação esperaram por mim e aos colegas de curso que, dadivosos, dividiram e compartilharam seus conhecimentos em prol do crescimento de todos.

*se os homens fossem anjos, não seria necessário haver governos. Se os homens fossem governados por anjos, dispensar-se-iam os controles internos e externos (Madison, 1982 [1788], The Federalist 51, p. 337).*



## Resumo

Este trabalho analisou a Política Pública do Controle Interno como um instrumento para o Governo exercer o acompanhamento e avaliação da aplicação dos recursos públicos federais das demais políticas públicas de órgãos e entidades federais jurisdicionados à CGU, em especial no momento da prestação de contas dos administradores públicos federais.

A Política Pública é um sistema de decisões que tem como finalidade a alteração ou manutenção da realidade dos mais diversos setores e demandas da Sociedade por intermédio de atos ou omissões na gestão pública. O controle é uma das etapas do processo administrativo e consiste em verificar se as atividades planejadas foram executadas em conformidade ao previsto e com resultados efetivos para a Sociedade.

A Política Pública que instituiu o controle interno da aplicação dos recursos públicos federais é uma resposta à sociedade para a necessidade de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos e se efetivada, contribui com os resultados das demais políticas públicas.

A Política Pública do Controle Interno é regulatória, seu poder de coerção indicado como alto, demonstra que a capacidade de sanção do Controle Interno limita-se a recomendações, sem poder coercitivo imediato, caso não sejam atendidas, por outro lado, o alvo da coerção direcionado para a conduta do indivíduo (administrador público que é responsabilizado individualmente) exige que estejam presentes as garantias do devido processo legal, tendo em vista a exigência atual de que na responsabilização deve-se indicar, por exemplo, nexo de causalidade e culpabilidade, hoje sob a responsabilidade do Órgão de Controle Interno.

A responsabilização ou *accountability*, bem como o certificado de auditoria, documento emitido pelo controle interno que indica a responsabilidade individualizada dos administradores públicos federais a partir das auditorias anuais de contas extrapolam, *a priori*, as atribuições legais do Órgão de Controle Interno. Ademais, no período de 2007 a 2010, não houve nenhum julgamento do TCU que confirmasse a opinião da CGU em relação às certificações irregulares.

**Palavras-chave:** Controle Interno, Controle Externo, *accountability*, CGU, TCU, processo de contas anual, responsabilização e certificação.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAC	Auditoria(s) Anual(is) de Conta(s)
ART	Artigo
ATIVA	Sistema de Informação das Ações de Controle Realizadas pela CGU
CADIRREG	Cadastro de Responsáveis com Contas Julgadas Irregulares
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGR	Contadoria-Geral da República
CGU	Controladoria-Geral da União
CGU/Regionais	Controladorias Regionais da União nos Estados
CI	Controle Interno
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
DN	Decisão Normativa
EFS	Entidades de Fiscalização Superior
EUA	Estados Unidos da América
GAO	<i>General Accounting Office</i>
IGF	Inspetoria Geral de Finanças
IN	Instrução Normativa
LOA	Lei Orçamentária Anual
MF	Ministério da Fazenda
MP	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NÃO	<i>National Audit Office</i>
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i>
NSP	Novo Serviço Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPA	Plano Plurianual
PPP	Plano de Providências Permanente
RAG	Relatório de Auditoria de Gestão
RG	Relatório de Gestão
SCI	Sistema de Controle Interno
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
TCU	Tribunal de Contas da União
UJ	Unidade Jurisdicionada

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	11
<b>CAPÍTULO 1 - POLÍTICA PÚBLICA DO CONTROLE INTERNO E O PROGRAMA DE GOVERNO</b>	16
1.1 A Política Pública do Controle Interno	16
1.2 A CGU como órgão responsável pela implementação da Política Pública do Controle Interno	18
1.3 O processo de Política Pública	20
1.4 Características da Política Pública	22
<b>CAPÍTULO 2 – ATORES E INSTITUIÇÕES ENVOLVIDOS NA POLÍTICA PÚBLICA E SEUS PAPÉIS</b>	26
2.1 A análise da Política Pública pelo modelo neoinstitucionalista	29
2.2 A Sociedade	31
2.3 Os Administradores Públicos Federais	33
2.4 A Controladoria-Geral da União	36
2.5 O Tribunal de Contas da União	39
<b>CAPÍTULO 3 – PROCESSO DE ANUAL DE CONTAS</b>	41
3.1 Conceito	41
3.1.1 TCU - O Projeto Áquila	42
3.1.2 CGU – A construção de uma identidade	43
3.2 A operacionalização do processo de contas	48
3.2.1 As peças dos administradores públicos federais	48
3.2.2 As peças do Controle Interno	49
3.2.2.1 O relatório de auditoria anual de contas	51
3.2.2.2 O certificado de auditoria	51
3.2.2.3 O parecer do dirigente	52
3.2.3 A operacionalização no âmbito do TCU	53
<b>CAPÍTULO 4 – RESPONSABILIZAÇÃO E CERTIFICAÇÃO</b>	56
4.1 Responsabilidade do Estado	57
4.1.1 Nas Constituições Federais	57
4.1.1.1 Constituição Federal de 1988	59
4.1.2 Responsabilidade do agente público	60
4.1.2.1 Agentes políticos	61
4.1.2.2 Agentes administrativos	62

4.1.3 Princípios norteadores do processo	63
4.1.3.1 Princípio do devido processo legal	63
4.1.3.2 Princípio do contraditório e da ampla defesa	64
4.2 A emissão de opinião	65
4.2.1 No setor privado	66
4.2.2 No setor público	67
4.2.2.1 Os normativos que regem o Processo de Contas Anual	72
4.2.2.1.1 A responsabilização como atribuição da CGU	73
4.2.2.1.2 A responsabilização como atribuição do TCU	74
4.3 Análise dos dados: certificação da CGU <i>versus</i> julgamento do TCU	76
<b>CONCLUSÃO</b>	81
<b>REFERÊNCIAS</b>	84

## INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como tema uma análise sobre a contribuição da Política Pública do Controle Interno, por intermédio do Programa de Governo 1173 - Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção da Controladoria-Geral da União, nas mudanças ocorridas na última década no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais.

Para isso, o objetivo inicial é apresentar o histórico das alterações ocorridas no processo de prestação de contas anual, os conceitos, o escopo e as funções da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União à luz das características da Política Pública analisada e dos normativos vigentes. Em seguida, objetiva-se analisar os aspectos legais da responsabilização e certificação dos administradores públicos federais, bem como se a opinião da CGU tem sido ratificada nos julgamentos do Tribunal.

O Controle Interno como Política Pública atua nas áreas de fiscalização e controle, prevenção à corrupção, correição e ouvidoria. O processo de contas anual dos administradores públicos federais refere-se à prestação de contas que estes responsáveis por recursos públicos devem apresentar à sociedade e aos órgãos de controle. Os atos de gestão, a partir de programas e ações governamentais, são analisados pela CGU, que emite opinião sobre os mesmos, e julgados pelo TCU.

Considerando a complexidade da atuação da CGU, como controle interno, as questões a serem respondidas nesta monografia são: Quais as principais mudanças principiológicas e normativas ocorridas no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais na última década? O TCU tem acompanhado em seus julgamentos a responsabilização e certificação dos administradores públicos federais indicada pela CGU?

Assim, o trabalho está estruturado em quatro capítulos. O Capítulo 1 apresenta a contextualização da Política Pública do Controle Interno - CI e seu principal Programa de Governo 1173 - Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção, apresentando a Controladoria-Geral da União – CGU como Órgão responsável pela sua implementação, bem como suas características, orçamentos e o processo da Política Pública.

O Capítulo 2 discute os atores e as instituições sob os aspectos de atribuições constitucionais, legais e infralegais. Discorre sobre o conceito de controle e os principais

modelos adotados no mundo e no Brasil. Dedicar especial atenção às responsabilidades da sociedade, dos administradores públicos, da CGU e do Tribunal de Contas da União - TCU, a partir da análise da política pública pelo modelo neoinstitucionalista e das implicações para a responsabilização de agentes públicos.

No Capítulo 3 é realizada uma análise do processo de contas anual, seu histórico, propósitos e principais mudanças na última década. Enfatiza-se a análise do papel da CGU nas mudanças e a busca da identidade como Controle Interno. Registra-se, ainda, a operacionalização do processo de contas anual, com destaque para as peças de responsabilidade dos administradores públicos e da CGU, pontuando as atribuições dos órgãos de controle interno e externo.

O Capítulo 4 discorre sobre a responsabilização dos agentes públicos e certificação. São apresentadas as formas como as constituições federais brasileiras trataram a questão da responsabilização; em complemento, são tratados dois princípios norteadores do processo que devem estar presentes ao se responsabilizar os administradores públicos por sua gestão. Discorre-se sobre a forma de emissão de opinião no setor privado e no público, com suas diferenças, em especial na responsabilização e certificação de contas dos administradores públicos federais. Por fim, são apresentados os resultados do levantamento realizado nas certificações da CGU *vis-à-vis* com os julgamentos do TCU.

Para o alcance do objetivo proposto, o estudo é do tipo misto (primário e secundário), baseado na análise de fontes doutrinárias, legais e corporativas, sendo realizada revisão bibliográfica sobre os temas de política pública, Controle Interno e Externo, processo de contas anual, responsabilização, certificação e julgamento de contas. Os dados foram coletados na sua totalidade com a fonte de tipo primário, com o resultados das certificações irregulares da CGU no período de 2007 a 2010 cotejadas com o julgamentos do TCU, as quais foram trabalhadas em forma de planilhas e apresentadas em quadro com a respectiva análise dos resultados.

Esta pesquisa utiliza-se da estratégia de estudo de caso da experiência da CGU e do TCU no processo de contas, com foco no Programa de Governo 1173 - Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção da CGU, pela realização de Auditorias Anuais de Contas - AAC nas Unidades Jurisdicionadas<sup>1</sup> - UJ, das certificações de auditoria e do julgamento das contas.

O estudo tem como marco inicial o ano de 2004, quando da edição da Instrução Normativa TCU nº 47 momento em que o processo de contas passou pela primeira mudança após 8 (oito) anos, estendendo seu corte temporal até o ano de 2010.

No trabalho foram utilizados como instrumentos de coleta de dados a pesquisa bibliográfica, jurisprudencial, documental, especialmente normativos, manuais, estudos internos da CGU, extrações dos sistemas corporativos (Siafi Gerencial, Ativa, Cadastro de ações do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP, Cadastro de Responsáveis com Contas Julgadas Irregulares – CADIRREG e Portal de Pesquisa Textual do TCU), processos e acórdãos do TCU; e os certificados de auditoria da CGU.

Também foram realizados estudos do arcabouço técnico, metodológico e normativo utilizado pela CGU e pelo TCU no processo de contas anual, bem como o papel dos administradores públicos federais e da sociedade na sistemática da prestação de contas e da responsabilização.

Na sequência foi realizada verificação da emissão de parecer no setor privado de forma comparativa com o setor público, apresentando as principais limitações quanto à adoção do modelo do privado para o público. Assim, foram examinados tanto os normativos do Conselho Federal de Contabilidade quanto os da CGU e do TCU, buscando-se identificar os critérios comuns e os excludentes de cada modelo.

---

<sup>1</sup> Unidades Jurisdicionadas são, conforme a IN TCU nº 63/2010, os órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, bem como suas unidades internas; os fundos cujo controle se enquadre como competência do Tribunal; os serviços sociais autônomos; as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do respectivo tratado constitutivo; as empresas encampadas, sob intervenção federal, ou que, de qualquer modo, venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de entidade pública federal; as entidades cujos gestores, em razão de previsão legal, devam prestar contas ao Tribunal; os programas de governo constantes do Plano Plurianual – PPA, previsto no art. 165, I da Constituição Federal - CF.

Ao contrário das demonstrações financeiras, os atos de gestão são subjetivos, envolvem culpabilidade e nexos de causalidade, são destacadamente elencados nos relatórios produzidos pela CGU e são a base para a responsabilização e julgamento pelo TCU. Esses atos são reportados ao longo dos relatórios por intermédio de descrições circunstanciadas de situações levantadas pelos auditores, em confronto com determinados critérios. Por não serem perfeitamente delimitados, têm graus de relevância variados e que, em casos pré-definidos, são tipificados como regulares, regulares com ressalvas ou irregulares.

O TCU, a partir das peças da unidade jurisdicionada e do Controle Interno, julga as contas dos administradores públicos. Um julgamento pela irregularidade tem consequências para o responsável, dentre as quais multa e inabilitação, por um período que variará de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública Federal.

Por tais razões, e por ser a classificação mais grave, optou-se por levantar as certificações irregulares confrontando-as com os julgados do TCU.

Para isso, foram relacionadas as auditorias realizadas no período de 2007 a 2010 e os respectivos certificados com indicação de irregularidade. Em seguida foram identificados os responsáveis cujas contas tiveram a certificação pela irregularidade com o cotejamento com a relação do CADIRREG do TCU com vistas a verificar o percentual de ratificações do Tribunal quanto às certificações irregulares. Por fim, foram efetuadas as consultas para ratificar ou não se as ocorrências dos cruzamentos diziam respeito aos processos de contas dos exercícios sob análise.

Em seguida, foi efetuada a tabulação de informações como CPF, nome e unidade jurisdicionada, processos e acórdãos, e essencialmente a tipologia da certificação da CGU a partir das AAC realizadas.

Nesse sentido, faz-se necessário esclarecer que, no CADIRREG, não há informação sobre o exercício das contas julgados e a unidade jurisdicionada a que se refere o julgamento. O Cadastro de Pessoas Físicas – CPF foi utilizado como chave para identificar os responsáveis constantes do CADIRREG, até agosto de 2010, e que tiveram certificações irregulares pela CGU, nas AAC de 2010, ano referência de 2009. Outra limitação do trabalho



diz respeito às informações oriundas do Sistema ATIVA, que em algumas ocorrências não estavam de acordo com o certificado de auditoria que constaram do processo de contas, informados pelas Coordenações-Gerais de Auditoria na “Planilha TC/PC”. Para esses casos foram efetuados os ajustes nos dados, considerando como corretas as informações prestadas pelas Coordenações-Gerais.

Os resultados obtidos foram analisados e comparados com os atributos próprios das certificações tipificadas como irregulares de 2007 a 2010 e os julgamentos das contas destes mesmos responsáveis.

## **CAPÍTULO 1 - POLÍTICA PÚBLICA DO CONTROLE INTERNO E O PROGRAMA DE GOVERNO**

Neste primeiro Capítulo a Política Pública do Controle Interno será tratada, por intermédio de seu principal Programa de Governo.

### **1.1 A Política Pública do Controle Interno**

A Política Pública é para Peters (1986) a soma das atividades dos governos, que por atos próprios ou delegados, influenciam a vida dos cidadãos. Dye (1984) de forma mais ampla considera que são as escolhas do governo em fazer ou não fazer.

Saravia (2006, p. 28) a define como “um fluxo de decisões públicas, orientado a manter o equilíbrio social ou a introduzir desequilíbrios destinados a modificar essa realidade.”

Laswell (apud Souza, 2006), ainda em meados da Década de 30, argumentou que as decisões e análises sobre política pública implicam responder às seguintes questões: quem ganha o quê, por que e que diferença faz.

A Política Pública pode ser definida como um sistema de decisões que objetiva alterar ou manter a realidade de setores da Sociedade por intermédio de atos ou omissões<sup>2</sup> na gestão pública, utilizando-se de objetivos e estratégias de atuação, bem como da alocação dos recursos necessários para atingir as metas estabelecidas.

Controle é uma das atribuições ou etapas que compõem o processo administrativo. Controlar consiste em cotejar, verificar, averiguar se as atividades realizadas estão de acordo com as planejadas.

Segundo Oliveira (2005, p. 427) controlar é “comparar o resultado das ações com padrões previamente estabelecidos, com a finalidade de corrigi-las, se necessário”.

---

<sup>2</sup> Bachrach e Baratz (1962) defenderam há quase 5 décadas que omissão em relação a uma questão/problema é uma forma de fazer política pública.

Para Meirelles (2005, p. 562), o controle na Administração Pública “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

O controle na Administração Pública, nas palavras de Guerra (2003) é a possibilidade da Administração, outros Poderes ou qualquer cidadão verificar, inspecionar e examinar se a conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade está correta, objetivando garantir que sua atuação aconteça de acordo com os modelos planejados, possibilitando uma aferição sistemática.

O controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu, conforme Di Pietro (2005).

A Política Pública que instituiu o controle interno da aplicação dos recursos públicos federais traduz-se como uma resposta à sociedade quanto à necessidade de fiscalizar aquela aplicação, verificando o atendimento da finalidade do objeto ao recurso que foi aplicado. Nesse sentido, Saravia (2006) ressalta que a política pública é estratégia, almejada por grupos de interesse influentes no processo decisório, que aponta para os mais diversos fins.

O processo de participação e definição das políticas públicas leva à consolidação da democracia e da justiça social constituindo-se em instrumento de orientação geral de inúmeras ações que compõem a própria política. A Política Pública do Controle Interno, desta feita, tem como fim garantir à sociedade o direito de exigir dos administradores públicos a prestação de contas do uso e aplicação dos recursos públicos federais, bem como o acesso a *accountability*.

Quanto às formas de estudar uma política Seibel e Gelinski (2007) asseveram que depende do ponto de vista em que se situa o analista, havendo pelo menos, sete perspectivas para analisar uma política:

- 1) estudos de conteúdos políticos, em que o analista procura descrever e explicar a gênese e o desenvolvimento de políticas específicas;

- 2) estudos do processo das políticas, em que se presta atenção às etapas pelas quais passa um assunto e se procura verificar a influência de diferentes setores no desenvolvimento desse assunto;
- 3) estudos de produtos de uma política, que tratam de explicar por que os níveis de despesa ou o fornecimento de serviços variam entre áreas;
- 4) estudos de avaliação, que se localizam entre a análise de política e as análises para a política e podem ser descritivos ou prescritivos;
- 5) informação para a elaboração de políticas, em que os dados são organizados para ajudar os tomadores de decisão a adotar decisões;
- 6) análise de processo, em que se procura melhorar a natureza dos sistemas de elaboração de políticas;
- 7) análise de políticas, em que o analista pressiona, no processo de política, em favor de idéias ou opções específicas.

Vale ressaltar a diferença entre a política pública, a política (*politics*), a sociedade política (*polity*) e as instituições onde as políticas públicas são pensadas, definidas e executadas. Para essa diferenciação diz-se, segundo Souza (2006), que o foco analítico da política pública está na identificação do tipo de problema que a mesma se propõe a corrigir, da forma como o problema se apresenta no sistema político e na sociedade política, bem como nas instituições que modelarão e implementarão a política pública.

## 1.2 A CGU como órgão responsável pela implementação da Política Pública do Controle Interno

A Política Pública do Controle Interno tem como órgão responsável pela sua execução a Controladoria-Geral da União – CGU, que a executa pelo Programa de Governo 1173 - Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção, cujo objetivo é desenvolver as atividades do Sistema de CI do Poder Executivo Federal, em cumprimento ao disposto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, assim como prevenir a corrupção, combater a impunidade e ampliar a transparência da gestão pública, além de aprimorar e fortalecer as atividades de investigação, apuração e repressão das irregularidades verificadas no âmbito do Poder Executivo Federal.

O Programa 1173 possui 14 ações de governo que, para o exercício de 2010, teve o orçamento no montante de R\$ 656.226.316,03. Para efeito deste trabalho, considerando que o escopo e os objetivos dizem respeito à prestação de contas dos administradores públicos federais, os recursos orçamentários e financeiros são referentes à Ação Governamental 2D58 -

Fiscalização e Controle da Aplicação dos Recursos Públicos Federais. Referida ação está descrita no Cadastro de Ações do MP.

A necessidade de verificação quanto à aplicação de recursos públicos federais é o motivo de existir dessa Ação Governamental e tem como finalidade desenvolver as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em cumprimento ao disposto no art. 74, II da Constituição Federal de 1988, com os fins de avaliar: o cumprimento das metas previstas no PPA; a execução dos Programas de Governo e dos orçamentos da União; a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos administradores públicos federais quanto à legalidade dos atos e à eficácia e à eficiência de seus resultados; assim como exercer atividades de apoio ao controle externo. No quadro a seguir, os orçamentos disponibilizados e as despesas executadas, relativos aos 3 (três) primeiros exercícios do PPA 2008-2011, nas Ações de Governo representativas das 4 (quatro) atividades finalísticas da CGU, quais sejam: Fiscalização e Controle, Prevenção à Corrupção, Correição e Ouvidoria.

**Quadro 1:** Evolução orçamentária e financeira das ações finalísticas da CGU

Projeto/Atividade		EXERCÍCIO 2008		EXERCÍCIO 2009		EXERCÍCIO 2010*	
		Orçamento Disponibilizado	Despesas Executadas	Orçamento Disponibilizado	Despesas Executadas	Orçamento Disponibilizado	Despesas Executadas
2B13	Ações de prevenção à corrupção e transparência governamental	5.399.754,00	5.175.346,94	5.458.940,00	3.731.203,06	13.382.032,03	5.727.662,64
2B15	Correição no poder executivo federal	2.634.000,00	1.479.118,92	1.661.126,00	1.242.098,55	2.429.800,00	1.194.811,89
<b>2D58</b>	<b>Fiscalização e controle da aplicação dos recursos públicos federais</b>	<b>12.543.280,00</b>	<b>11.559.909,25</b>	<b>7.991.318,00</b>	<b>7.761.383,69</b>	<b>13.053.428,00</b>	<b>9.992.760,45</b>
4998	Gestão do sistema federal de ouvidorias	350.000,00	321.839,07	350.000,00	112.212,28	350.000,00	96.591,14

Fonte: Siafi Gerencial

\*Execução da despesa até 22/11/2010.

A unidade administrativa responsável pela implementação da Ação de Governo 2D58 é a Secretaria Federal de Controle Interno - SFC/CGU que acompanha e avalia a gestão dos administradores de recursos públicos federais das unidades da Administração Direta e entidades supervisionadas da Administração Indireta.

É uma Ação de Governo com característica de implementação direta de recursos e se materializa, dentre outras atividades, com as AAC sobre as prestações de contas dos administradores públicos federais.

### 1.3 O processo de Política Pública

As políticas públicas passam por diversas etapas, em cada uma há a participação de atores, coalizões, processos com interesses e intervenções diversas.

As etapas usualmente consideradas de uma política pública são a formulação, implementação, avaliação e melhoramento, conforme tratado por Saravia (2006) e Seibel e Gelinski (2007). No entanto, é possível incluir outras etapas que abrangem a possibilidade de análise da política pública de forma mais detalhada. Essa distinção se faz necessária tendo em vista que, em cada uma das etapas, há diferentes negociações:

01. Agenda: momento da geração de interesse público em um problema;
02. Reconhecimento do problema: seleção do problema que será tratado;
03. Documentação: análise científica do problema;
04. Desenho da política: desenvolvimento de uma solução
05. Consulta: teste de aceitação da política por diferentes grupos de interesse;
06. Decisão: a escolha de uma solução;
07. Implementação: provisão de recursos;
08. Avaliação: avaliação da política durante os diferentes estágios do ciclo:
  - Eficácia (*output*)
  - Impacto
  - Efetividade (*outcome*)
09. Melhoramento: agregando valor à política avaliada;
10. Fim: finalizando uma política que não funciona ou que não é mais necessária.

Para a proposta deste trabalho, as etapas do ciclo mais relevantes são a **avaliação e o melhoramento** da política pública, considerando tratar-se de estudo relativo ao processo de contas anual dos administradores públicos federais.

A **avaliação** da política pública ocorre durante os diferentes estágios do ciclo e é efetuada quanto à eficácia (*output* – o que o programa produz), ao impacto (efeito específico do programa na comunidade) e à efetividade (*outcome* – em que medida o impacto na comunidade resolve o problema). Para o caso concreto da Política do CI quanto à prestação de contas dos administradores públicos federais, temos:

- a) Eficácia (*output*): auditoria da aplicação dos recursos públicos federais de unidades jurisdicionadas previamente definidas em normativos anuais expedidos pela Controladoria-Geral da União e pelo Tribunal de Contas da União.
- b) Impacto: presença do Estado e maior transparência da aplicação dos recursos públicos, criando uma cultura de anticorrupção e de melhor desempenho das políticas públicas.
- c) Efetividade (*outcome*): maior engajamento dos administradores públicos na busca de soluções para as questões verificadas e maior controle social.

A avaliação da eficácia e da efetividade da política pública passa por uma análise na utilização dos recursos públicos envolvidos nas atividades de CI. Tal análise diz respeito, inclusive, às melhorias implementadas pelos administradores públicos federais, em políticas públicas de suas responsabilidades, as quais pela execução da política pública do CI, por intermédio de suas atividades de auditorias, permitem avaliar as demais políticas públicas do Executivo Federal.

Na etapa de **melhoramento**, que ocorre após a implementação da política pública, em geral, há necessidade de implementar melhorias, agregando valor à política avaliada. Essa etapa, no caso da Política Pública do CI, ocorre anualmente por intermédio de revisão das normas e procedimentos das AAC, relativas aos processos de prestação de contas anuais dos administradores públicos.

Desta feita, nas etapas de **avaliação** e **melhoramento** da Política do CI deve-se considerar em que medida há contribuição para a melhoria da qualidade das demais políticas públicas, cujos resultados devem ir além das questões de conformidade, buscando parâmetros para verificação do desempenho que, segundo Pollitt et alii (2008, p. 36):

Grande parte da reforma da administração pública que tomou de assalto grande parte do mundo da OCDE tem a ver com o privilegiar aquilo que é essencialmente um modelo *input-output* de administração. A ‘administração de desempenho’ e o foco nos ‘três Es’ são, eles próprios, constituídos por um discurso *input-output*, em que os objetivos hão de ser estabelecidos, a eficiência e a efetividade hão de ser mensuradas, e as organizações públicas, supostamente, devem mudar de um sistema de controle baseado no input para um conduzido aos resultados.

#### 1.4 Características da Política Pública

Para se definir o problema para a qual a política pública foi criada é necessário identificar seus possíveis conflitos, a trajetória seguida e o papel dos indivíduos, grupos e instituições que estão envolvidos na decisão e que serão afetados pela política pública.

Para Seibel e Gelinski (2007), as políticas públicas são caracterizadas por componentes comuns, quais sejam:

- a) institucional: a política é elaborada ou decidida por autoridade formal legalmente constituída no âmbito da sua competência e é coletivamente vinculante;
- b) decisório: a política é um conjunto sequencial de decisões, relativo à escolha de fins e/ou meios, de longo ou curto alcance, numa situação específica e como resposta a problemas e necessidades;
- c) comportamental: implica ação ou inação, fazer ou não fazer nada; mas uma política é, acima de tudo, um curso de ação e não apenas uma decisão singular;
- d) causal: são os produtos de ações que têm efeitos no sistema político e social.

Para a Política Pública do Controle Interno as características estão apresentadas a seguir:

- a) institucional: instituída pela Constituição Federal de 1988 (ato normativo vinculante).
- b) decisório: política com rotinas e fluxos pré-definidos, por intermédio de auditorias e com verificação da aplicação dos recursos públicos com efeitos no julgamento de contas dos administradores públicos federais.
- c) comportamental: política com característica de ação/fazer, por intermédio de metodologia própria, com ações periódicas de auditorias.



d) causal: melhor aplicação de recursos públicos (corrupção, desvios, má aplicação), necessidade de fortalecimento da gestão e do controle social.

Para a análise da política pública, modelos foram desenvolvidos para explicar a forma de o governo conduzir suas decisões, por intermédio de políticas, que influenciam e alteram a vida dos cidadãos. Um dos modelos mais conhecidos foi desenvolvido por Lowi (apud Frey, 2000; Souza, 2007) que propõe uma tipologia sobre política pública, com uma máxima – “a política pública faz a política” e pode ser tipificada de quatro formas:

a) políticas distributivas: referem-se às decisões do governo que desconsideram a questão dos recursos limitados. Geram impactos mais individuais do que coletivos, ao “privilegiar” determinado grupo social ou região do país, em detrimento dos demais. Beneficiam um grande número de pessoas, em escala geralmente pequena e com reduzido grau de conflito.

b) políticas regulatórias: tem maior visibilidade, pois envolve a burocracia, a classe política e os grupos de interesse na definição de ordens, proibições e regulamentações constitutivas, sendo que o seu grau de conflito vai depender da forma como se configura a política;

c) políticas redistributivas: tem maior alcance em quantitativo de pessoas beneficiadas e pressupõe perdas concretas e no curto prazo para determinados grupos sociais, e ganhos incertos e futuro para outros (políticas sociais universais, o sistema tributário, o sistema previdenciário). Impõem restrições ou perdas a determinados grupos, pelo qual tem um elevado grau de conflito. Tem dificuldade de encaminhamento e trâmite político para aprovação;

d) políticas constitutivas ou estruturadoras: são aquelas que lidam com procedimentos. Ditam as regras do jogo e definem as condições em que se aplicarão as políticas distributivas, redistributivas ou as regulatórias.

De acordo com Souza (2006), cada uma dessas políticas públicas processa-se dentro do sistema político de forma diferente, pois gera pontos ou grupos de vetos e de apoios também diferentes.

Para a correta classificação da política pública, devem-se levar em consideração dois fatores quais sejam: o poder de coerção e seu alvo.

O poder de coerção é a capacidade de o governo alterar a conduta dos governados. Em cada política pública pode ser verificado o grau do poder de coerção (ou chance de obter coerção) do governo, que pode ser graduada em:

- 1 - poder de coerção muito baixo;
- 2 - poder de coerção baixo;
- 3 - poder de coerção médio;
- 4 - poder de coerção alto;
- 5 - poder de coerção muito alto.

O alvo da coerção é para quem a política é direcionada, ou seja, especificamente para o indivíduo ou, no extremo oposto, ao ambiente de conduta (direcionada para o geral).

Ao final da classificação pode-se identificar o tipo de política pública de acordo com o quadro a seguir:

**Quadro 2:** Classificação da Política conforme Tipologia de Lowi

<b>TIPO DE POLÍTICA PÚBLICA</b>	<b>PODER (POSSIBILIDADE) DE SANÇÃO</b>	<b>APLICABILIDADE (AFETA)</b>
DISTRIBUTIVA	Fraco (remoto)	conduta do indivíduo
CONSTITUTIVA	Fraco (remoto)	ambiente de conduta
REGULATÓRIA	Forte (imediato)	conduta do indivíduo
REDISTRIBUTIVA	Forte (imediato)	ambiente de conduta

Para a Política Pública do Controle Interno, tem-se um poder de coerção alto, pois há possibilidade de punição, caso não haja atendimento às recomendações do CI, apesar do descumprimento não gerar sanções imediatas. Por outro lado, o alvo da coerção é direcionado para a conduta do indivíduo (administrador público que é responsabilizado individualmente). Com essas características a política é classificada como regulatória, o que pode ser verificado na plotagem dos quadrantes pertinentes, demonstrado no quadro a seguir:

**Quadro 3:** Política de Controle Interno conforme Tipologia de Lowi

	<b>CONSTITUTIVA</b>			<b>REDISTRIBUTIVA</b>	
5					
4					
3					
2	<b>DISTRIBUTIVA</b>			<b>REGULATÓRIA</b>	
1				<u>POLÍTICA PÚBLICA DO CONTROLE INTERNO</u>	
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
	<b>Poder de Coerção</b>				

A política pública de responsabilidade da SFC/CGU tem caráter imperativo, com *inputs* originários do meio ambiente e do próprio sistema político (*withinputs*).

## **CAPÍTULO 2 - ATORES E INSTITUIÇÕES ENVOLVIDOS NA POLÍTICA PÚBLICA E SEUS PAPÉIS**

A aplicação de recursos públicos gera responsabilidade naquele que a realizou. Essa aplicação envolve atores das mais diversas instituições e da própria sociedade, que tem em seus cidadãos os principais interessados em acompanhar o seu uso, considerando que os benefícios diretos e indiretos têm nos componentes da sociedade o seu público-alvo.

O compromisso do Estado em disponibilizar, aos governados, informações sistemáticas sobre os atos estatais é a prestação de contas, a transparência do gasto, com a demonstração do que o governo faz, de que meios se utiliza para fazer, de que forma faz, e do por que da tomada de determinada decisão em detrimento de outras alternativas.

A Constituição Federal de 1988 prevê que qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária deverá prestar contas.

Por intermédio da Ação Governamental 2D58 - Fiscalização e Controle da Aplicação dos Recursos Públicos Federais, o Governo exerce o acompanhamento e avaliação da aplicação dos recursos públicos federais das demais ações de governo de órgãos e entidades federais jurisdicionados à CGU, sendo essa uma das finalidades do CI.

De forma simplificada, pode-se dizer que existem 3 (três) tipos de controle, quais sejam: o social, o interno e o externo, incluído o controle jurisdicional que tem como titular o Poder Judiciário.

O controle social é exercido pelos integrantes da sociedade sobre os atos públicos, podendo ocorrer de forma individualizada ou organizada. A sociedade ao delegar seu poder originário cria para os agentes delegados o dever de *accountability* (presente quando há delegação de poder), gerando a obrigação da prestação de contas dessas mesmas pessoas perante a sociedade, sendo de dois tipos: vertical e horizontal. A vertical, de acordo com O'Donnell (1998), é caracterizada por uma prestação de contas cujos instrumentos são diretos: eleições e reivindicações sociais, com liberdade de opinião e de livre associação,

estando incluído o acesso às informações, com meios de comunicação livres. Então, se há uma *accountability* vertical, há democracia e controle social fortalecido. E a horizontal, continua o autor, pressupõe a existência de agências estatais com autoridade legal, com disposição e capacidade responsáveis por implementar desde ações mais simples, de controle rotineiro, até sanções legais incluindo o *impeachment*, por atos ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que podem, *a priori*, ou presumidamente ser qualificadas como ilícitas. Esse é um controle mais difícil de ser executado.

O controle social aqui tratado refere-se ao denominado *accountability* vertical, o qual se configura pelo acesso da sociedade às informações sobre as prestações de contas dos administradores públicos federais e que pode contribuir, em alguma medida, na capacidade decisória no momento das eleições, por exemplo.

No caso em que o agente controlador integra a própria Administração se configura o controle interno, exercido por ela mesma sobre seus órgãos e entidades. Deve ser, precipuamente, realizado pelo próprio gestor público responsável pelos recursos públicos. Nesse caso, denomina-se controle primário ou por órgão específico de controle interno, sendo a CGU este órgão no Poder Executivo Federal.

Conforme Diamond (2002) há dois sistemas de controle interno descentralizado, adotado, por exemplo, nos Países Baixos e no Reino Unido, em que cada ministério tem responsabilidade total sobre a execução e o controle de seu próprio orçamento, sem haver controle prévio pelo órgão de controle interno (o Ministério da Fazenda – MF estabelece padrões de controle que devem ser observados pelos órgãos); e o centralizado, adotado em países como Espanha, Luxemburgo, França e Portugal, é caracterizado pela supervisão, pelo MF, dos dispêndios de cada ministério, nomeando representantes para os vários órgãos de controle interno, em que o dirigente do órgão de controle interno do MF é o responsável pelo controle *a posteriori* de todos os gastos e receitas públicas, respondendo diretamente ao Ministro da Fazenda. Nesse modelo, cada ministério, também possui o seu próprio órgão de controle interno, encarregado, inclusive, das unidades subordinadas e supervisionadas.

O modelo adotado pelo Brasil diferencia de ambos os tratados por Diamond (2002), considerando o *status* de Ministério que engloba atividades não somente de controle

interno, mas também de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

E, por fim, quando o controle é exercido por organismo estranho à estrutura da Administração controlada, está-se diante do controle externo, fazendo parte desta espécie de controle aquele efetuado por instituições políticas (Poder Legislativo), por instituições técnicas (Tribunais de Contas) e por instituições jurídicas (Judiciário).

De um processo histórico, iniciado ainda no Século XVI com a criação do Tribunal de Contas da Espanha em 1546, se consolidaram, na atualidade, dois modelos de instituições de controle de contas públicas, conforme discorre Pessanha (2003): a corte de contas (tribunais de contas) e as auditorias-gerais, cujas referências principais são, no Reino Unido, o *National Audit Office* - NAO e, nos Estados Unidos, o *General Accounting Office* - GAO. Como principais diferenças ressaltam-se a forma de decisão e a posição institucional dos órgãos:

- a) Corte de Contas: as decisões sobre apreciação das contas, gestão e planejamento são colegiadas; e na maioria dos casos não são vinculadas a nenhum dos poderes do Estado ou são considerados órgãos auxiliares sem submissão ao Poder Legislativo (modelo adotado pelo Brasil).
- b) Auditorias-gerais: o auditor-geral decide individualmente sobre as contas; e mesmo sendo consideradas independentes, podem estar vinculadas tanto ao Executivo quanto ao Legislativo.

Sobre o tema, Lima (2008) informa que o controle externo da administração pública é exercido pelos parlamentos com o auxílio de órgãos técnicos, denominados: entidades de fiscalização superior – EFS. Estas assumem duas formas básicas: controladorias (órgãos monocráticos sem poderes de impor sanções por desconformidades), e tribunais de contas (colegiados que podem impor penalidades administrativas). Países como Reino Unido, EUA e outros dezessete países latino-americanos possuem controladorias, enquanto que o modelo de tribunais é adotado em países como Portugal, Espanha, e em quatro países latino-americanos, entre eles o Brasil, em que EFS é denominada Tribunal de Contas da União.

## 2.1 A Análise da Política Pública pelo modelo neoinstitucionalista

No estudo das políticas públicas existe, naturalmente, uma série de perspectivas de análise. Para este trabalho será adotado o modelo neoinstitucionalista, o qual busca se consolidar como uma referência teórica e contrapõe-se aos modelos pluralistas e marxistas.

Inicialmente vale tratar das diferenças entre os 3 (três) modelos. Rocha (2005) aborda que o modelo pluralista é base para uma grande quantidade de trabalhos empíricos sobre políticas públicas, inclusive no Brasil, e tem como base a concepção de que a distribuição do poder é um aspecto mais ou menos constante nas sociedades, em especial nas de democracia liberal. Continua enfatizando que, para esse modelo, as sociedades são compostas de diversos centros de poder, sendo que nenhum deles é totalmente soberano (aqui o conceito utilizado é o de grupo de interesse ou grupo de pressão como instrumento analítico para o processo de *decision-making*). Assim, adotando a terminologia da abordagem sistêmica, são os *inputs* (demandas e apoios) dos grupos de pressão que vão delinear as políticas públicas (*outputs*).

As políticas públicas, conforme Dahl (1988, p. 85) resultam de *inputs* oriundos da sociedade, com o Estado assumindo um papel de neutralidade cuja função é de promover a conciliação dos mais diversos interesses (econômicos, morais, religiosos, de raça, de gênero, dentre outros) oriundos da sociedade e sob a lógica do mercado.

Para o modelo marxista, a análise parte das relações entre economia, classes sociais e Estado, em que as relações de classe são as relações de poder, se constituindo no instrumento de análise para o estudo e a interpretação das mudanças sociais e políticas.

Desta feita, a sociedade é o objeto de estudo dos modelos pluralista e marxista, não obstante estarem em lados opostos do debate.

Em ambas as perspectivas, as ações do Estado são resultados de respostas aos estímulos e às demandas da sociedade.

Em contraponto, surge o modelo analítico neoinstitucionalista, denominado inicialmente *state-centered*. Neste modelo o Estado, e não a sociedade, passa a ser o objeto de análise, explicando a natureza das políticas de governo, conforme ensina Rocha (2005).

O Estado implementa suas ações por intermédio de seu quadro funcional. Esses funcionários, reproduzem a lógica de buscar o controle de suas instituições sobre a sociedade, com o reforço de autoridade, poder político e capacidade de ação e controle sobre o ambiente que os circundam. A burocracia estatal, em especial a de carreira, estipula políticas públicas demandadas pelos atores sociais, com o objetivo de propor visões amplas sobre os problemas que a sociedade se defronta. Daí, surgem duas questões em relação aos atores que determinam a implementação de uma política pública em todas as fases de seu ciclo: autonomia e capacidade.

A primeira, autonomia, é a independência do ente em relação ao atendimento de seus próprios interesses e de pressões externas. Do ponto de vista dos funcionários estatais, a perspectiva se dá em relação os seus próprios interesses ou em relação aos outros interesses sociais. Os funcionários implementam políticas que atendam às suas propostas, bem como às necessidades de suas carreiras e organizações. Isto não representa o descarte dos interesses sociais, em que, mais das vezes, buscam conciliar ambos os interesses.

A segunda, capacidade, diz respeito à competência para elaborar e implementar políticas públicas efetivas, sendo, em parte, resultante do controle que a burocracia exerce sobre um recurso de poder privilegiado (acesso diferenciado à informação). Depende da coerência/coesão e habilidade técnica das organizações que devem ser analisadas, inclusive, em relação aos vários níveis, setores e agências governamentais e não-governamentais. No caso da política pública do CI há uma participação intensa dos administradores federais, responsáveis pelos recursos públicos.

Com isso, as decisões públicas trazem, em seu bojo, os interesses e as percepções que a burocracia tem da realidade.

Há maior possibilidade de um Estado ser forte na medida em que possua instituições com alto grau de autonomia e de capacidade. Porém, a força do Estado depende



da forma de atuação e interdependência de seus poderes, assim como das razões históricas que remontam as origens daquele Estado.

Com o fortalecimento das instituições com capacidade e autonomia para implantação das políticas públicas espera-se que o Estado Brasileiro se fortaleça e adquira estabilidade e segurança no processo de consolidação da democracia.

## 2.2 A Sociedade

A solução de problemas em uma sociedade democrática contemporânea está diretamente relacionada à atuação de suas instituições. Estas, fortalecidas, devem garantir o controle de governos e a prevenção da tirania, que é a tradução do que há de mais moderno em democracia.

O Estado foi criado pelo homem para que através dele fosse alcançada a justiça, a equidade, a ordem na sociedade, e conseqüentemente, o ordenamento para um convívio pacífico de um povo. Para isso, foi delegada ao Estado, pelos seus cidadãos, parte dos direitos e da vontade individual em favor de toda uma coletividade, sem olvidar da criação de direitos e garantias mínimos para que o indivíduo se defenda de seus semelhantes ou do próprio Estado. Para funcionar, o Estado busca recursos financeiros para financiar suas ações e concretizá-las em políticas públicas para atender às demandas da sociedade. Logo, nesse mecanismo há trocas. A criação de um ente (Estado) pela sociedade, que deposita nele o poder de criar normas, inclusive tributárias, para defendê-la, protegê-la e supri-la de bens e serviços considerados essenciais pelos seus integrantes, por intermédio de políticas públicas.

Para atender as demandas da sociedade, o ente estatal, que congrega uma população territorialmente organizada e governada, cria órgãos e entidades que, harmonicamente e complementarmente, devem auxiliá-lo na consecução de suas atribuições. Para a consecução dessas ações faz-se necessário recursos financeiros, que são arrecadados de seus cidadãos sob a forma de tributo, recurso absolutamente necessário para garantir aos cidadãos do Estado os meios mínimos para uma existência digna, como saneamento básico, saúde, educação, transporte, cultura, segurança, etc.

Ocorre que, ao exigir dos cidadãos o recolhimento de tributos para a implementação de políticas públicas gera, para o Estado, a obrigação de prestar contas sobre os recursos arrecadados e aplicados, bem como das ações e das omissões da gestão pública. Esse mecanismo ou obrigação é denominado *accountability*, que Melo (2007, p. 11) entende como “a capacidade de responsabilização (*accountability*) de governantes pelos eleitores ou, de forma mais ampla, o potencial de responsabilização existente em distintos arranjos institucionais”, cujo objetivo é garantir o vínculo entre os representantes e representados, se constituindo em importante instrumento para o fortalecimento do próprio regime democrático.

Segundo Abrúcio e Loureiro (2004, p. 1) *accountability* é “a construção de mecanismos institucionais pelos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados” e defendem a importância primordial da introdução de mecanismos de responsabilização por resultados e no papel fundamental que ela pode desempenhar na qualidade da gestão pública. Sobre o tema Sobrinho (2010, p. 15) afirma que:

A evolução da administração pública brasileira ainda está em fase de transição entre o patrimonialismo, cujas características ainda estão muito presentes, e a incipiente administração por resultados, sem ter passado pela etapa histórica e indispensável da administração burocrática weberiana por completo, a etapa da racionalidade burocrática.

Para O'Donnell (1998) e Grau (2000) o conceito de *accountability* está diretamente ligado à ideia de transparência e de prestação de contas.

De forma mais detalhada Santos (1999) trata da abrangência da *accountability*, considerando-o um termo abrangente que ultrapassa a prestação de contas, pura e simples, pelos administradores da coisa pública. Considera como mecanismos, normativos e institucionais, utilizados nas relações entre os níveis de governo e dentro deles, regulando a interface entre sociedade e Estado na implantação e controle das políticas públicas. Os mecanismos de *accountability*, unicamente, segundo o autor, não garantem o bom governo ou a governança que é a capacidade de implantar políticas públicas.

O fato é que a existência de controle nos mais diversos níveis da administração pública é fundamental para o Estado Democrático de Direito, em que o maior interessado é o próprio governo pelas razões expostas por Speck (2000, p.1):

Qualquer governo deveria estar duplamente interessado em um controle efetivo sobre a administração dos seus recursos: para melhorar o desempenho de seus projetos políticos e para evitar os escândalos envolvendo os seus integrantes. A primeira preocupação se baseia no cálculo econômico de custos e benefícios. Um governo que consegue controlar o desvio ou a má aplicação de verbas públicas tem mais recursos disponíveis para os seus projetos ou poderá realizá-los com menos impostos.

A sociedade brasileira exige, de forma mais intensa, ética e transparência nos negócios públicos. A Administração Pública responde a essas demandas mantendo ou criando instrumentos para possibilitar a transparência e o acesso às informações públicas pela sociedade.

Nesse sentido, a participação da sociedade no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais é fundamental, considerando que a aplicação dos recursos atinge de forma direta ou indireta os participantes desta sociedade, os quais serão afetados de forma positiva ou negativa na medida em que houver, respectivamente, uma melhor ou pior aplicação daqueles recursos.

Para promover o acesso às informações sobre prestação de contas, bem como uma participação efetiva no acompanhamento da aplicação dos recursos, mecanismos foram criados e disponibilizados, em especial, na *internet*, para que os membros da sociedade tenham conhecimento de como, quando, onde e de que forma os recursos foram aplicados.

### 2.3 Os Administradores Públicos Federais

Para a compreensão do papel do administrador público no processo de contas anual é necessário inicialmente conceituá-lo, à luz dos normativos que tratam do tema sob o aspecto da prestação de contas anual. O Parágrafo único do art. 70 da CF determina que:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Os administradores públicos, neste estudo, são todos os responsáveis (titulares e substitutos) que desempenharam, durante o período a que se referirem as contas, as seguintes naturezas de responsabilidade, conforme a IN TCU nº 63/2010:

- I. dirigente máximo da unidade jurisdicionada;
- II. membro de diretoria ou ocupante de cargo de direção no nível de hierarquia imediatamente inferior e sucessivo ao do dirigente de que trata o inciso anterior, com base na estrutura de cargos aprovada para a unidade jurisdicionada;
- III. membro de órgão colegiado que, por definição legal, regimental ou estatutária, seja responsável por ato de gestão que possa causar impacto na economicidade, eficiência e eficácia da gestão da unidade.

A Constituição Federal de 1988 estabelece o comportamento dos administradores públicos em atenção aos princípios constitucionais da administração pública (art. 37, CF): legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Os gestores (administradores públicos) são os responsáveis pela efetivação das políticas públicas, que acontece a partir da aplicação de recursos públicos arrecadados da sociedade.

Atualmente os atos e omissões dos administradores públicos são examinados sob os aspectos da conformidade e do desempenho, conforme normas vigentes da CGU e do TCU sobre o processo de contas anual. No primeiro, é efetuada a análise da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão, em relação a padrões normativos e operacionais, expressos nas normas e regulamentos aplicáveis, e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidades. No segundo, é realizada a análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades.

O administrador público deve, precipuamente, conhecer o negócio de sua unidade e ter foco nas atividades a serem desempenhadas e dos serviços públicos sob sua responsabilidade a serem disponibilizados à sociedade com vistas à efetividade da política pública. Considerando que a tomada de decisão está presente na maioria das atribuições do administrador público, ela é o ponto focal para o julgamento das contas do responsável por recursos públicos.

Para gerir é necessário conhecer os objetivos da organização e conseqüentemente suas políticas públicas. Para que a organização (órgão ou entidade) existe? Vale a pena para a sociedade manter essa organização? Quais os benefícios que estão sendo gerados para a sociedade pela implementação das políticas públicas sob sua responsabilidade? Essas são perguntas que o administrador público deve responder para atuar de forma a alcançar os objetivos postos, por intermédio de tomada de decisões acertadas.

Segundo Robbins (2000) a tomada de decisões é a vista como uma das principais atribuições do cargo de gerente. E continua defendendo que a tomada de decisão é feita racionalmente, ou seja, quem a faz adota escolhas consistentes, maximizando o valor das escolhas com as limitações impostas.

Essas escolhas seguem uma linha lógica que pode ser classificada por seis momentos: identificar o problema, definir os critérios de decisão, pesar esses critérios, gerar alternativas, classificar as alternativas segundo cada critério e calcular a decisão ótima. São as escolhas tomadas em cada uma dessas etapas que são consideradas no processo de contas anual dos administradores públicos federais, pois uma vez definidas as alternativas possíveis, o tomador de decisão deve avaliar, após análise crítica de cada uma delas, a melhor opção.

Também cabe ao administrador público a responsabilidade sobre os controles internos primários. Afinal, controle é uma função que acontece em diferentes níveis e agentes, cabendo a ele, o primeiro. No entanto, a consciência desta atribuição pelos agentes públicos por vezes se revela em sentido contrário, conforme relata Sobrinho (2010, p. 12):

Em alguns ministérios, certos funcionários pensam que eles não têm responsabilidade com o controle. [...] Controle e fiscalização integram as responsabilidades de qualquer gestor, em qualquer nível, em qualquer área de atuação, seja no setor público, seja no privado.

Nesse momento se faz necessário diferenciar o cargo de gestor público, os quais fazem parte os servidores concursados da carreira de especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental (EPPGG) - atualmente no Brasil são aproximadamente 900 gestores públicos em exercício na administração pública, cuja Carreira é administrada pelo MP, mas seus profissionais trabalham em praticamente todos os ministérios - e os mais de 1.500 administradores públicos (muitas das vezes denominados gestores, mas não necessariamente

ocupantes de cargo de gestor público), os quais independentemente de serem concursados, gerem recursos públicos e submetem suas contas para serem auditadas no processo de contas anual, tendo seus atos avaliados e certificados, individualmente, pelo Controle Interno e julgados pelo TCU. Mais de 5.000 administradores públicos apresentam os relatórios de gestão anual.

#### 2.4 A Controladoria-Geral da União

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - SCI, cuja Controladoria-Geral da União - CGU exerce o papel de órgão central, tem suas finalidades previstas nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988.

A CGU integra a estrutura da Presidência da República, sendo dirigida atualmente pelo Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, e assiste direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão. Para isso, desenvolve as atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria, competências previstas na Lei nº 10.683, de 28/05/2003.

Balbe (2010, p. 88) apresenta uma visão histórica do CI no Brasil, pontuando a data de nascimento da nova Controladoria-Geral da União como o dia 1º de janeiro de 2003, pela Medida Provisória nº 103, data de início do primeiro Governo Lula, classificando “aquele momento como o começo do Modelo CGU de Controle Interno”. Afirma, ainda, que:

Logo nos primeiros dias, várias medidas foram discutidas visando ampliar as funções exercidas pelo Controle Interno, com destaque para o fortalecimento do controle social, o aumento da transparência e a maior articulação interinstitucional.

Para cumprir os novos desafios postos e em razão do exercício das competências constitucionais, outras incumbências lhe foram atribuídas por lei. Dentre as competências e

atribuições constitucionais, legais e infralegais da CGU ressaltam-se as relacionadas a seguir que guardam correlação direta ou indireta com o exame de contas:

**Quadro 5:** Competências CGU

<b>COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS</b>	<b>FUNDAMENTO</b>
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.	art. 74, II da CF
<b>COMPETÊNCIAS LEGAIS</b>	<b>FUNDAMENTO</b>
Avaliar a ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.	art. 19 da Lei nº 10.180/2001
Realizar inspeções e avocar procedimentos e processos em curso na Administração Pública Federal, para exame de sua regularidade, propondo a adoção de providências, ou a correção de falhas.	art. 18, IV, § 5º da Lei nº 10.683/2003
Realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle e elaborar o relatório e certificado de auditoria, com o parecer do dirigente do órgão de controle interno, que consignará qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as faltas encontradas.	art. 9º, III c/c art. 50 da Lei nº 8.443/1992
<b>COMPETÊNCIAS INFRALEGAIS</b>	<b>FUNDAMENTO</b>
Realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas.	art. 11, XXII do Decreto nº 3.591/2000 c/c art. 10, XVII do Decreto nº 5.683/2006
Definir diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.	Instrução Normativa nº 01/2001
Determinar a divulgação dos relatórios de gestão, dos relatórios e dos certificados de auditoria, com pareceres do órgão de controle interno, e dos pronunciamentos dos Ministros de Estado supervisores das áreas ou das autoridades de nível hierárquico equivalente, contidos nos processos de contas anuais, em seus sítios eletrônicos na rede mundial de computadores - internet, página com o título "Processos de Contas Anuais"	Portaria nº 262/2005
Aprovar o Regimento Interno da Controladoria-Geral da União	Portaria CGU nº 570/2007
Orientar tecnicamente os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre o acompanhamento do Plano de Providências Permanente, a elaboração do Relatório de Gestão, os procedimentos da auditoria anual de contas realizada pelo órgão de controle interno e a organização e formalização do Processo Anual de Contas Ordinárias a ser apresentado ao Tribunal de Contas da União, na forma prevista na Instrução Normativa TCU nº 63/2010 ou norma que a substitua.	Portaria CGU nº 2.546/2010
Orientar os órgãos e entidades jurisdicionados à Controladoria-Geral da União sobre a instrução dos processos de tomada de contas especial.	Portaria CGU nº 958/2010

Fonte: www.cgu.gov.br

Vale ressaltar, que à Secretaria Federal de Controle Interno cabe o desempenho das funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, além das atividades de controle sobre os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles

jurisdicionados pelos órgãos setoriais. No processo de contas anual é a responsável pelas orientações técnicas, procedimentos, prazos, planejamento, execução (em conjunto com as CGU Regionais nos Estados) e qualidade dos trabalhos.

As ações de controle empreendidas com vistas a avaliar a gestão dos responsáveis são denominadas Auditorias Anuais de Contas, sendo conduzidas pela CGU sobre o processo de contas anual de cada órgão ou entidade da administração pública federal, relacionados em ato próprio do TCU, com vistas à verificação da conformidade e dos resultados da sua atuação no exercício a que se referem às contas.

Em geral os resultados dos trabalhos da CGU em outras linhas de atuação, junto ao órgão/entidade avaliado ao longo de determinado exercício, são utilizados e contribuem para a avaliação da gestão com consequente emissão de relatório de auditoria, certificado e parecer, que serão adicionados ao processo de contas anual apresentado pelos órgãos/entidades e serão remetidos ao Tribunal de Contas da União para julgamento.

O objetivo compromissado pela CGU nos últimos anos de contribuir para a melhoria da gestão governamental, com o aprimoramento dos controles internos administrativos e a geração de informações preventivas e oportunas no apoio ao processo decisório dos órgãos e entidades exigiu mudança na postura de seus servidores, bem como revisão de normativos internos de AAC, como discorreu Balbe (2010, p. 95):

confirma a nova postura adotada pela CGU frente aos seus compromissos como órgão de controle foi a reformulação dos normativos da auditoria anual de contas. A atividade remete às origens do primeiro modelo descrito neste estudo, sob responsabilidade da Contadoria-Geral da República. Apenas na Constituição de 1934 (art. 29 e 60) tornou-se obrigatória a apresentação das contas do Presidente da República ao Congresso Nacional, sendo de competência do Ministro da Fazenda a elaboração do balanço da receita e despesa. Dezenas de normativos vêm sendo editados desde então, tanto por parte do TCU, quanto por parte do Controle Interno. A regulamentação de 2004 (Instrução Normativa TCU nº 47/2004, de 27/10/2004) pode ser considerada um divisor de águas, já que revogou o normativo que vigorava desde 1996 (IN TCU nº 12, de 24/4/1996).

A parte que cabe à CGU no aperfeiçoamento dos controles internos administrativos é no sentido de repassar aos administradores públicos sua *expertise* acumulada durante anos de fiscalizações e auditorias. Na verdade, a contribuição da CGU não é de ensinar o administrador “a fazer a gestão”, mas, complementarmente, refletir sobre



sua realidade e implementar procedimentos e rotinas que melhorem seus controles, em pontos fundamentais do processo que são peculiares da gestão, e nos quais a CGU recorrentemente aponta como sendo causas das constatações verificadas, seja para o caso concreto, seja de forma mais geral.

Assim, interação e participação do administrador público em todas as fases da auditoria, em especial no momento das discussões para definir os melhores rumos, ajustes, dificuldades, acertos marca o novo momento do Controle Interno no Brasil, é essencial para a condução e sucesso destes trabalhos.

## 2.5 O Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União – TCU, ou Corte de Contas, é um tribunal administrativo que tem o papel de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo. A Constituição Federal de 1988 ampliou a jurisdição e competência do Tribunal de Contas da União em relação à Constituição anterior, atribuindo-o previsão para auxiliar o Congresso Nacional a exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

A Constituição Federal no art. 71, II previu que compete ao TCU julgar as contas dos administradores públicos, competência abarcada pela Lei nº 4.320/64, pelo Decreto-Lei nº 200/67, pela Lei nº 6.223/75 e pela Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU), normativos que definem os termos e limites da atuação do TCU na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e emprego dos recursos públicos.

O Tribunal tem suas competências previstas nos artigos 33, § 2º, 71 a 74 e 161, Parágrafo único, da Constituição Federal, acrescidas de outras atribuições que lhe foram atribuídas por lei, das quais se destacam as seguintes, relacionadas direta ou indiretamente ao exame e julgamento de contas, a saber:

**Quadro 6:** Competências TCU

<b>COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS</b>	<b>FUNDAMENTO</b>
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos	art. 33, § 2 e art. 71, II
Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais	art. 71, V
Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a Estados, ao Distrito Federal ou a Municípios	art. 71, VI
Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos	art. 71, VIII a XI
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades	art. 74, § 2º
<b>COMPETÊNCIAS LEGAIS</b>	<b>FUNDAMENTO</b>
Apreciar representações apresentadas por licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica acerca de irregularidades na aplicação da Lei de Licitações e Contratos	Lei nº. 8.666/93
Processar e julgar infrações administrativas contra leis de finanças públicas.	Lei nº 10.028/2000

Fonte: [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)

O TCU analisa o processo de contas anual, constituídos das peças da unidade jurisdicionada e do controle interno, sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, após o que são julgadas regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou ilíquidáveis.

O processo de contas anual é considerado pelo TCU como um dos mais importantes trabalhos sob sua responsabilidade, conforme descrito em seu site na *internet*:

Nesse sentido, o processo de exame e julgamento de tomadas e prestação de contas anual é expressão máxima do poder controlador do TCU, exercido em auxílio ao Congresso Nacional, dado que, contrariamente aos sistemas de controladoria adotados em outros países, permite ao Tribunal exercer juízo sobre a gestão dos responsáveis pela administração de recursos públicos federais, bem como fazer determinações e imputar sanções, as quais, no que tange ao mérito, não são recorríveis a outro órgão que não ao próprio TCU.

O ciclo da prestação de contas anual é concluído com o julgamento das contas pelo controle externo. A obrigação de prestar contas é um momento importante para a sociedade, para o controle interno e externo e para os administradores públicos que têm seus atos avaliados sobre os mais diversos aspectos – legalidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, sendo uma ferramenta para subsidiar o controle na retroalimentação de

informações e percepções que melhorem a gestão pública e conseqüentemente o desempenho/resultado das políticas públicas.

### **CAPÍTULO 3 - PROCESSO DE ANUAL DE CONTAS**

O “por quê?” de prestar contas e “quem?” são os atores envolvidos foram temas tratados nos Capítulos I e II, pretende-se agora discorrer sobre “como?” ocorre esse processo, de “que forma?” o administrador público deve apresentar suas contas e “qual?” é o olhar do controle interno e externo em relação a essa prestação de contas.

#### **3.1 Conceito**

O processo de contas, previsto constitucional e legalmente, vem sendo alterado ao longo dos últimos anos. Essas mudanças visam torná-lo mais efetivo, célere e focado. O esforço para aprimoramento envolve os agentes responsáveis diretos: o que presta contas – administrador público; o que avalia – controle interno; e o que julga – controle externo.

A Constituição Federal de 1988, em seu Parágrafo único do art. 70, previu que deve prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

O comando institui a obrigatoriedade da constituição de processo de contas por pessoa física ou jurídica, que, de algum modo, tornou-se responsável pela gestão de recursos federais. Cabe aos órgãos de controle comprovar, pelos meios legais, que os recursos públicos foram aplicados corretamente, de acordo com a previsão da lei orçamentária e que alcançaram os resultados previstos.

Atualmente, o processo de contas é conceituado pelo TCU como o processo de trabalho do controle externo, destinado, em especial, a julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas abrangidas pelo art. 5º, I, III, IV, V e VI da Lei nº 8.443/92, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente, nos termos previstos na Instrução Normativa TCU nº 63/2010.

A CGU tem como premissa, até por ser o órgão de controle interno do Poder Executivo Federal, atuar de forma conjunta e participativa com os administradores públicos

na avaliação e análise contínua da gestão, levando em conta questões como a missão da unidade e os resultados da execução dos programas de governo sob sua responsabilidade.

As ações de controle relativas à apreciação dos atos de gestão têm como foco as realizações do administrador público em referido exercício. Os programas/ações de governo, a forma como os objetivos institucionais e resultados finalísticos foram alcançados ou não e a avaliação dos controles primários mantidos na unidade são aspectos verificados pelo Controle Interno.

### 3.1.1 TCU - O Projeto Áquila

O TCU, no processo de aprimoramento de seus trabalhos lançou, em setembro de 2007, o Projeto Áquila, que conforme justificativa descrita no site do Tribunal ressalta:

O Projeto Áquila nasceu, justamente, da necessidade de uma reflexão acerca da atuação do Tribunal de Contas da União e do desafio de cumprir da melhor forma sua missão de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade.

Como um dos objetivos do projeto, a efetiva obtenção dos benefícios esperados das propostas alavancadoras, dentre as quais constava a reestruturação da sistemática de contas.

O Projeto Áquila foi apresentado à CGU em 12/12/2007, parceira essencial na formulação e implementação de uma nova proposta para o processo de contas anual. A partir daí se iniciaram reuniões técnicas entre os servidores de ambos os órgãos, no sentido de viabilizar a proposta, o que culminou, em 2008, na publicação da Instrução Normativa TCU nº 57 e das Decisões Normativas TCU nº 93 e 94, normas que representaram a efetiva reestruturação da sistemática de contas.

Acrescidas de outras ações reformuladoras dos processos de trabalhos do Tribunal, a Portaria TCU nº 176, de 27/04/2009, dispôs sobre o encerramento do Programa de Acompanhamento da Implementação das Ações Previstas pelo Projeto Áquila (Programa Áquila), mesmo com ações remanescentes constantes do Plano de Implementação - relativas a propostas alavancadoras, iniciativas estratégicas e propostas operacionais – considerando que

demandariam, para sua efetiva e sustentável execução, acompanhamento corporativo contínuo, de médio e longo prazo, e com capilaridade em diversas áreas da organização.

A Corte de Contas considerou como resultado alcançado, com impactos futuros, a implementação de critérios de seletividade para apreciação das contas anuais que passou a permitir direcionamento de esforços para atividades de fiscalização e proporcionando maior *accountability* da gestão dos órgãos e entidades da administração pública. O primeiro resultado foi a diminuição de auditorias do processo de contas, conduzidas pela CGU, de 1.180, em 2008, para 519 em 2009 e 518 em 2010, com a consequente racionalização e otimização dos trabalhos, considerando a diminuição da quantidade de auditorias e aumento do foco, tendo em vista um escopo melhor definido e compartilhado entre os órgãos de controle interno e externo.

### 3.1.2 CGU - A construção de uma identidade

Após 2002, a CGU passou a ter sob sua responsabilidade as atividades de controle interno, auditoria pública e ouvidoria, competências previstas na Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003, convertida na Lei nº 10.683, de 28/05/2003, iniciando-se reflexão e discussão interna sobre o papel do Controle Interno. Por intermédio da Lei nº 11.204, de 05/12/2005 foram incluídas às atribuições da CGU as atividades de correição e prevenção e combate à corrupção.

Em 2003, foi atribuído ao titular da CGU o *status* de Ministro, atualmente denominado de Ministro de Estado do Controle e da Transparência, passando a Controladoria a integrar a estrutura da Presidência da República, em uma posição de supervisão em relação aos ministérios. Esse fato causou alterações importantes e novas reflexões quanto ao desafio de executar atribuições pensadas e definidas numa realidade diferente daquela que até então se apresentava. A condução do processo de contas se mostrava como um desses desafios. Como conduzi-lo nesta nova perspectiva? Como cumprir com as atribuições legais sem ferir a lógica principiológica do que é ser “controle interno”?

Olivieri (2008, p. 67) define as atividades da SFC como, “basicamente, duas: avaliar a execução dos programas de governo através de diversos tipos de auditorias e fiscalizações, e organizar a prestação de contas do Poder Executivo ao Congresso e ao TCU”.

A Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, responsável pela condução do processo de contas, era a principal responsável e implicada nas mudanças que se iniciavam. A ideia básica é a de que se deveria tornar o controle interno, e conseqüentemente o governo, mais eficiente e efetivo, objetivo que vem ao encontro da *New Public Management* ou simplesmente NPM<sup>3</sup>, no Brasil denominada Nova Gestão Pública - NGP, o qual vem sendo substituído pelo movimento conhecido como Novo Serviço Público - NSP (*New Public Service*).

Segundo Peters (2008), esse foi o modelo dominante de reforma do setor público nas últimas décadas, com o setor público atuando de modo similar ao setor privado, com vistas ao alcance dos objetivos de eficiência e eficácia. Para isso, a ampliação da autonomia dos administradores públicos e de suas organizações se tornou componente essencial para a efetivação das reformas. Historicamente, Fischer (1984) relata que, até 1930:

o administrador público era considerado um mero executor de políticas, dentro de princípios de eficiência, considerados não apenas o fim do sistema, mas também a medida de eficácia do mesmo. A partir dos anos 30 e da Primeira Guerra Mundial, o crescimento do aparato estatal influenciou na mudança do conceito de administrador, já então percebido como formulador de políticas públicas.

Houve, nas últimas décadas, a tendência de se transferir as fórmulas administrativas e gerenciais do setor privado para o administrador público, sob o argumento de melhorar sua eficiência e eficácia. Alguns representantes do NPM defenderam esse tipo de transferência, teoria refutada por estudiosos da administração, pelas patentes diferenças entre o privado e o público - a decisão política tem variáveis que a decisão empresarial não considera; a dependência, na administração privada, de recursos do mercado; e objetivos organizacionais diversos ou até opostos.

Ocorre que, independentemente da possibilidade de adaptação do modelo privado ao público, as mudanças na forma de gerir, em busca do aprimoramento dos serviços, impostas aos administradores públicos implicam em maior responsabilidade sobre a *res pública*, por parte dos agentes envolvidos, movimento natural do fortalecimento da

---

<sup>3</sup> Apesar das reformas no setor público (*New Public Management e governança*) tenderem a torná-lo mais eficiente e eficaz, problemas surgiram, na maioria, políticos, tendo em vista a tendência de se enfatizar valores administrativos em detrimento dos valores democráticos.

democracia, que tem como uma de suas consequências as exigências de serviços públicos cada vez melhores. Quanto à avaliação da gestão – muito além dos aspectos legais – cabe aos órgãos de controle uma visão sobre o desempenho das políticas públicas, dimensão crucial de uma ordem democrática. Isso porque numa democracia a conduta de qualquer agente público, seja ele político eleito, dirigente da alta administração ou burocrata de carreira, e os resultados das políticas sob sua responsabilidade devem estar passíveis de verificação e de sanções permanentes, quando for o caso.

Desafio posto, coube à SFC reformular os normativos da atividade de auditoria anuais de contas, bem como trabalhar o clima organizacional interno, com seus servidores; e externo, junto aos administradores públicos federais.

O ano de 2004 foi caracterizado pelas primeiras alterações normativas, com a publicação da Instrução Normativa TCU nº 47/2004, de 27/10/2004, onde foram definidos novos parâmetros para o processo de contas, inclusive com a revogação da Instrução Normativa TCU nº 12, de 24/4/1996, vigente há 8 (oito) anos.

O fato é que ali se iniciava uma nova forma de apresentar, analisar e julgar as contas dos administradores públicos. A Decisão Normativa TCU nº 62, publicada em 2004, definiu as unidades jurisdicionadas, os prazos e o conteúdo das peças. Mas a alteração que causou maior impacto na execução dos trabalhos se deu em relação à identificação de responsabilidade.

A partir daquele normativo os relatórios de auditoria produzidos pelo controle interno deveriam indicar:

- a) os responsáveis (nome; número do Cadastro de Pessoa Jurídica – CPF e cargo/função);
- b) a conduta do agente (ação ou omissão, culposa - por negligência, imprudência ou imperícia -; ou dolosa - por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo -, praticada pelo responsável);
- c) o nexo de causalidade (evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado); e
- d) a culpabilidade (reprovabilidade da conduta do gestor).



Sobre o assunto, Balbe (2010, p. 96) destaca:

A exigência do TCU causou dificuldades à execução dos trabalhos, tanto interna como externamente, posto que a indicação dos responsáveis, sobretudo com os requisitos mencionados, tornou o processo de auditoria mais complexo e mais suscetível a erros. A regulamentação do Tribunal foi desenvolvida com o objetivo de facilitar o processo de julgamento das contas dos responsáveis (artigo 7º da Lei nº 8.443/92). Já que o controle interno, até 2004, certificava as contas das unidades e não dos responsáveis, por isso, a nova regulamentação causou embaraços e ao mesmo tempo reflexão sobre a identidade do Controle.

Importante ressaltar que o ambiente político vigente, bem como os agentes públicos ocupantes de cargos estratégicos à frente da CGU, contribuiu para fomentar as discussões sobre o papel do Controle Interno no processo de contas anuais.

Iniciou-se uma fase de repensar o papel do controle interno e construir um novo “olhar” em relação à gestão pública. Tais discussões se iniciaram no biênio 2005/2006, após a publicação do novo marco regulatório e alcançaram maior proporção, quanto aos aspectos técnicos, nos anos de 2007 e 2008.

Como resultado inicial, a necessidade de se aprofundar a percepção do controle interno como parte do ciclo de gestão, com responsabilidade direta ou indireta nos resultados das políticas públicas. A primeira mudança se concretizou pela diretriz de apoiar os administradores e dirigentes públicos na elaboração dos relatórios de gestão. Deixando claro que “apoiar” não é “fazer por”, e sim estabelecer um ambiente propício às discussões sobre questões relevantes a serem apresentadas no relatório, assim como, as dificuldades enfrentadas na gestão.

A proposta era estabelecer um diálogo franco e aberto, premissa para se produzir um documento que traduzisse fielmente a gestão, inclusive antecipando indagações ou dúvidas que o controle interno pudesse suscitar ao longo dos trabalhos de auditoria. Em contrapartida, o controle interno teria elementos suficientes para realizar os trabalhos a partir de informações apresentadas pelo administrador público, com antecipação, inclusive de fatores que prejudicaram ou impediram o alcance de metas estabelecidas, produzindo o

relatório de auditoria apresentando não somente os aspectos negativos da gestão, mas também, os positivos.

A Portaria CGU nº 1.950, de 28/12/2007, que orientou os órgãos sobre a formalização dos processos de contas do exercício de 2007, foi o primeiro normativo que materializou essa proposta. Exercendo sua atribuição normatizadora o Controle Interno inovou na definição dos conteúdos do relatório de gestão. O Anexo V definiu os conceitos e orientações específicas sobre os campos do Relatório, disciplinados pelo TCU.

Em 2008, os espaços de diálogo entre Controle Interno e administradores públicos federais foram ampliados e garantidos pela Portaria CGU nº 2.238, de 19/12/2008. Foram estabelecidas etapas<sup>4</sup> dos trabalhos do Controle Interno cuja premissa em todas elas era a de interlocução com os administradores públicos. Naquele momento, também se criava o plano de providências permanente, instrumento de acompanhamento da implementação das recomendações do controle interno pela unidade.

Em complemento, no início de 2009, normativo interno da SFC aprovava Manual de Auditoria Anual de Contas cujo objetivo é orientar as unidades de controle interno - UCI quanto à organização, à interlocução interna e externa (gestores) e à forma de execução do processo de contas ordinárias dos gestores dos órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno no âmbito do Poder Executivo Federal. Referido Manual prevê a realização de uma reunião, entre o Controle Interno e os administradores públicos federais, denominada “busca conjunta de soluções a partir das constatações”. Nesta reunião os servidores da CGU foram instados a adotar uma postura: estratégica (destacar os pontos que têm relevância); assertiva (tratar com convicção os pontos abordados); e contributiva (buscar convergência na construção conjunta de uma agenda de soluções preventivas e corretivas, notadamente nas causas estruturantes). A expectativa, com essa nova postura, era de melhorar a produção de recomendações factíveis, objetivas e passíveis de serem efetivadas, para solução dos problemas apresentados, tendo em vista que, com a participação do gestor (administrador público) na definição das melhores soluções, o mesmo estaria comprometido a implementá-las.

---

<sup>4</sup> O item “4 – Da interação”, previu quatro etapas: elaboração do relatório de gestão; realização dos trabalhos de campo relativos às auditorias anuais de contas; encaminhamento às UJ do relatório preliminar de auditoria; e reunião de encerramento dos trabalhos de auditoria.

Em 2009, a Portaria CGU nº 2.270, de 04/11/2009, ratificou a normalização dos conteúdos prevista em 2007, manteve como premissa dos trabalhos a interlocução com os administradores públicos e o acompanhamento do Plano de Providências Permanente sinalizando a estabilidade das orientações e condutas dos servidores do controle interno. No final de 2010 foi mantida a filosofia e diretrizes dos últimos exercícios com a publicação da Portaria CGU nº 2.546, de 27/12/2010, que aprova a Norma de Execução nº 03/2010, a qual privilegia e sistematiza as etapas de interlocução que devem ser cumpridas como parte da atuação junto aos administradores públicos.

### 3.2 A operacionalização do processo de contas

O processo de contas anual se inicia no TCU a partir das peças e informações de responsabilidade das unidades jurisdicionadas e do Órgão de Controle Interno que as apresentam ao Tribunal para apreciação e julgamento.

#### 3.2.1 As peças dos administradores públicos federais

Atualmente, existem duas formas de prestar contas, nos termos da Instrução Normativa TCU nº 63/2010. A primeira diz respeito ao conjunto de unidades jurisdicionadas que devem apresentar apenas o relatório de gestão. A segunda, refere-se ao conjunto de UJ cujos responsáveis terão processos de contas ordinárias constituídos para julgamento, com a realização de AAC pela CGU.

Com essa sistemática, os responsáveis do primeiro conjunto de unidades jurisdicionadas não terão as contas julgadas pelo Tribunal.

De responsabilidade do gestor, o relatório de gestão é composto por documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro. O relatório de gestão anual deve abranger a totalidade da gestão da unidade jurisdicionada.

Os relatórios de gestão são apresentados anualmente à CGU e ao TCU pelos responsáveis pelas UJ listadas em decisão normativa do Tribunal. Esse mesmo normativo, editado anualmente, fixa a forma, o conteúdo e o prazo para encaminhamento do relatório.

A CGU, de forma complementar, orienta tecnicamente os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre a elaboração do Relatório de Gestão, os procedimentos da AAC realizada pelo órgão de controle interno e a organização e formalização do Processo de contas anual Ordinárias a ser apresentado ao Tribunal de Contas da União, na forma prevista nos normativos do TCU.

Concluídos, os relatórios de gestão são remetidos à CGU e ao TCU em meio informatizado. Esses relatórios de gestão são disponibilizados para livre consulta nos portais de cada órgão/entidade, da CGU e do Tribunal, todos na *Internet*.

### 3.2.2 As peças do Controle Interno

A CGU, por intermédio da SFC e das CGU/Regionais, realiza as AAC produzindo as três peças que lhe cabem: relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente.

Na AAC, realizada pela CGU, são verificadas as informações prestadas pelos administradores públicos federais em seu relatório de gestão, as quais cotejadas com as verificações da CGU resultam numa emissão de opinião sobre os atos e fatos da gestão, com vistas à geração das peças de responsabilidade do controle interno que, conclusas, são submetidas ao TCU para subsidiar o julgamento dos responsáveis pelas unidades jurisdicionadas.

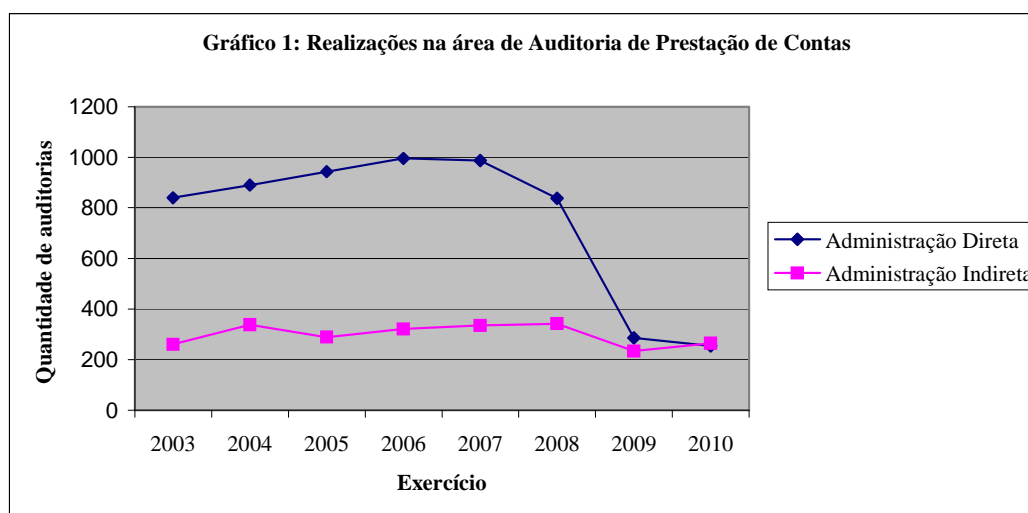
O Quadro 7 apresenta a quantidade de auditorias realizadas em cada exercício, sobre as contas ao ano base 200X – 1:

**Quadro 7:** Realizações na área de Auditoria de Prestação de Contas

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Administração Direta	840	890	943	995	987	838	286	254
Administração Indireta	260	338	289	321	335	342	233	264
<b>TOTAL</b>	<b>1.100</b>	<b>1.228</b>	<b>1.232</b>	<b>1.316</b>	<b>1.322</b>	<b>1.180</b>	<b>519</b>	<b>518</b>

Fonte: www.cgu.gov.br

O Projeto Águila resultou, a partir de 2009, numa diminuição em mais de 50% das auditorias de prestação de contas, a qual pode ser percebida no Gráfico a seguir:



As AAC são previstas no art. 50 da Lei nº 8.443/92 e tem como produto o relatório de auditoria, insumo para a emissão do certificado de auditoria e do parecer do dirigente do Controle Interno - peças integrantes do processo de prestação de contas.

A operacionalização das AAC é prevista e orientada, a cada exercício, por normativos específicos expedidos pelo TCU e pela CGU, que tratam do trâmite, composição e organização dos processos de contas para o exercício analisado.

### 3.2.2.1 O relatório de auditoria anual de contas

O Relatório de AAC é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a CGU comunica o resultado dos trabalhos efetuados na UJ. Esse relatório apresenta as constatações sobre os atos de gestão dos responsáveis.

### 3.2.2.2 O certificado de auditoria

O certificado de auditoria é o documento que expressa a opinião quanto à regularidade da gestão dos responsáveis (titulares e seus substitutos) que desempenharam, durante o período de que trata a gestão analisada. O certificado é emitido pelo Coordenador-Geral ou pelo Chefe das CGU-Regionais nos Estados, com apoio nas constatações contidas no relatório de auditoria.

O Certificado de Auditoria tem a seguinte tipificação:

- a) Certificado de Regularidade – os atos de gestão observaram adequadamente os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade. Certificado de Regularidade com Ressalvas – nos atos de gestão do(s) responsável(is) pelo órgão ou entidade examinada foram evidenciadas falhas no cumprimento dos parâmetros da legalidade, legitimidade e economicidade, que obstaculizaram o desempenho da unidade.
- b) Certificado de Irregularidade - nos atos de gestão do(s) responsável(is) pelo órgão ou entidade examinada foram evidenciados descumprimento dos parâmetros da legalidade, legitimidade e economicidade, desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte dano quantificável para a Fazenda Nacional e/ou comprometa substancialmente as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

No caso em que o Controle Interno não obtenha os elementos comprobatórios necessários e suficientes para formação de opinião quanto à gestão, ocorre o sobrestamento da manifestação, por prazo fixado para o cumprimento de diligência pelo órgão ou entidade examinada, quando então, mediante novos exames, e a partir dos da presença dos elementos comprobatórios, haverá a emissão do certificado de auditoria.

Importante ressaltar que a opinião do Controle Interno expressa no Certificado de Auditoria não vincula o julgamento do TCU representando, para o processo como um todo, uma peça meramente formal. Para concluir o julgamento das contas o TCU diligencia os responsáveis para obter informações e garantir o contraditório e a ampla defesa, conforme previsto constitucional e legalmente.

### 3.2.2.3 O parecer do dirigente

O parecer do dirigente do Órgão de Controle Interno é a terceira e última peça de responsabilidade do Controle Interno a ser inserida no processo de contas anual a ser encaminhado ao Tribunal de Contas da União.

O Parecer constitui-se em um sumário executivo que se destina a informar aos ocupantes dos cargos estratégicos (ao dirigente máximo da UJ e ao Ministro de Estado) sobre os principais pontos da gestão. Deve, portanto, contemplar os avanços e dificuldades relevantes numa visão abrangente, porém objetiva.

Ao tratar das dificuldades, o documento deve apontar para a gravidade ou prioridade do ponto, especificando a forma de intervenção (curto, médio ou longo prazo), guardando coerência e conformidade com os conteúdos constantes do Relatório e Certificado de Auditoria.

Os conteúdos mínimos requeridos para o parecer, conforme Manual de Auditoria Anual de Contas da SFC, são:

- i. os avanços marcantes da gestão, especialmente quanto aos resultados das políticas públicas executadas por intermédio das ações finalísticas da UJ;
- ii. abordagem discursiva sobre as principais constatações, com destaque para aquelas que resultaram na certificação emitida e/ou que impactaram a execução das políticas públicas pela UJ, assim como as medidas já adotadas pelos gestores para corrigir as falhas e irregularidades encontradas;
- iii. as principais causas estruturantes (especialmente aquelas concernentes a fragilidades de controles internos) dos pontos levantados pela equipe de auditoria e uma síntese das principais recomendações;
- iv. as principais recomendações do Plano de Providências Permanente não atendidas no prazo devido ou não acatadas pela UJ e as prováveis consequências do não atendimento a essas recomendações;
- v. os riscos inerentes identificados, em função dos controles internos existentes; e
- vi. as boas práticas administrativas desenvolvidas e implementadas, e seus impactos sobre as operações da UJ.

Os encaminhamentos finais do processo de contas anual ocorrem com a tramitação ao Ministério Supervisor com vistas à elaboração e obtenção do pronunciamento ministerial e encaminhamento ao TCU.

### 3.2.3 A operacionalização no âmbito do TCU

As UJ, como já tratado, encaminham anualmente ao TCU, por intermédio do seu Portal na *Internet*, os relatórios de gestão dos responsáveis pelas unidades da Administração Pública Federal, compostos por um conjunto de demonstrativos e documentos de natureza contábil, financeira, patrimonial, orçamentária e operacional.

Parte dessas UJ são selecionadas segundo critérios de risco, materialidade e relevância e acompanhados por outras informações produzidas pelos órgãos de auditoria e controle interno e pelas instâncias de controle fiscal e administrativo que têm a obrigação legal de se manifestarem sobre a gestão e são apreciados pelo Tribunal sob a forma de processo de contas anual.

Estes processos são analisados sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia e as contas dos administradores públicos federais, constantes do rol, são julgadas regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou iliquidáveis.

O art. 10 da Lei nº 8.443/1992 prevê que a decisão em processo de contas pode ser preliminar, definitiva ou terminativa. A primeira é a decisão pela qual o Relator ou o Tribunal, antes de pronunciar-se quanto ao mérito das contas, resolve sobrestar o julgamento, ordenar a citação ou a audiência dos responsáveis ou, ainda, determinar outras diligências necessárias ao saneamento do processo. A definitiva é aquela em que a decisão do TCU julga as contas regulares, regulares com ressalva, ou irregulares. A última, decorre de decisão pela qual o Tribunal ordena o trancamento das contas que forem consideradas iliquidáveis.

A instrução processual é presidida pelo relator que determina, por despacho singular, de ofício ou por provocação do órgão de instrução ou do Ministério Público junto ao Tribunal, o sobrestamento do julgamento, a citação ou a audiência dos responsáveis, ou outras providências consideradas necessárias ao saneamento dos autos, fixando prazo previsto no



Regimento Interno, para o atendimento das diligências, após o que submeterá o feito ao Plenário ou à Câmara respectiva para decisão de mérito.

As contas julgadas regulares são aquelas cuja prestação de contas expressa, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável.

A ressalva decorre da existência de impropriedades ou falhas de natureza formal de que não resultem danos ao erário. Por outro lado, as contas julgadas irregulares advêm da omissão no dever de prestá-las; da prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; de dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos e de reincidência no descumprimento de determinações do Tribunal.

As contas são consideradas iliquidáveis quando ocorre caso fortuito ou de força maior, que torna o julgamento de mérito materialmente impossível.

O TCU, até por ser um tribunal administrativo para o julgamento desses processos, garante o contraditório e a ampla defesa dos responsáveis. Para isso, utiliza-se de instrumentos como a realização de diligência, audiência prévia ou citação dos interessados. O interessado que não atender ao Tribunal é julgado a revelia.

Sem prejuízo da adoção de sanções penais e de outras de cunho administrativas, podem ser aplicadas pelo TCU, isolada ou cumulativamente, no caso de julgamento pela irregularidade das contas de responsável por recursos públicos as seguintes sanções, conforme previsto na Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/1992):

- a condenação ao recolhimento do débito eventualmente apurado;
- a aplicação ao agente público de multa proporcional ao valor de prejuízo causado ao erário, sendo o montante do dano o limite máximo da penalidade;
- a aplicação 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;
- o afastamento provisório de seu cargo, do dirigente responsável por cerceamentos a inspeções e auditorias enquanto durarem os respectivos trabalhos;

- a decretação, no curso de qualquer apuração de irregularidade, da indisponibilidade, por prazo não superior a um ano, dos bens do responsável considerados bastantes para garantir o ressarcimento do prejuízo;
- a declaração de inabilitação, pelo período de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública;
- a declaração de inidoneidade do responsável por fraude em licitação para participar, por até cinco anos, de certames licitatórios promovidos pela administração pública;
- a determinação à Advocacia-Geral da União, ou ao dirigente de entidade jurisdicionada, de adoção de providências para arresto dos bens de responsáveis julgados em débito.

Acresce-se à sanção de cunho eleitoral que prevê a inelegibilidade, por um período de cinco anos, dos responsáveis por contas irregulares.

O capítulo seguinte tratará sobre a forma como se dá a responsabilização e certificação do administrador público federal, bem como o papel da CGU e do TCU na prestação de contas anual *vis à vis* as características da Política Pública do Controle Interno.

## CAPÍTULO 4 - RESPONSABILIZAÇÃO E CERTIFICAÇÃO

A Política Pública do Controle Interno se efetiva especialmente por intermédio do Programa de Governo, 1173 - Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção, tem na Ação Governamental 2D58 - Fiscalização e Controle da Aplicação dos Recursos Públicos Federais um importante instrumento para o Governo exercer o acompanhamento e avaliação da aplicação dos recursos públicos federais das demais políticas públicas de órgãos e entidades federais jurisdicionados à CGU, sendo essa uma das finalidades do Controle Interno.

Em rigor, pode-se afirmar que a Política Pública do Controle Interno ao ser efetivada, pode contribuir com os resultados das demais políticas públicas, pois, ao se acompanhar e avaliar os resultados, exercitar a busca de soluções conjuntas com os administradores públicos para a elaboração de recomendações, almeja-se acertos nos processos e procedimentos com vistas ao melhor desempenho daquelas políticas.

Apesar da Política Pública do Controle Interno ser classificada como regulatória, seu poder de coerção indicado como alto, demonstra que a capacidade de sanção do Controle Interno limita-se a recomendações, sem poder coercitivo imediato, caso não sejam atendidas. Essa característica, *per si*, não se mostra negativa, considerando o papel do controle interno no ciclo de gestão e sua posição na estrutura de Estado e de Governo.

Ocorre que, não obstante o grau de coercitividade (poder) do CI, o alvo da coerção direcionado para a conduta do indivíduo (administrador público que é responsabilizado individualmente) exige que estejam presentes as garantias do devido processo legal, tendo em vista a exigência atual de que na responsabilização deve-se indicar, por exemplo, nexos de causalidade e culpabilidade.

Nas palavras de Dallari (2000) responsabilidade é elementar, existe, e em casos de exercício irregular de poder deve-se responsabilizar. Porém, a responsabilização deve ser levantada e indicada na medida das atribuições dos Órgãos que possuem competência para tal, e que se diferenciam de acordo com previsões constitucionais e normativas.

#### 4.1. Responsabilidade do Estado

Um breve levantamento sobre as constituições federais e as previsões sobre a responsabilidade dos agentes públicos, bem como a obrigatoriedade de prestação de contas serão tratados a seguir.

##### 4.1.1 Constituições Federais

A Constituição de 1824 isentava o Imperador, no exercício do Poder Moderador, de quaisquer responsabilidades, porém previu que os:

Empregados Públicos são strictamente responsáveis pelos abusos, e omissões praticadas no exercício das suas funções, e por não fazerem effectivamente responsáveis aos seus subalternos.

O artigo 133, nos incisos II, IV e VI preconiza a imputação aos Ministros de Estado responsabilidade por peita, suborno, ou concussão; pela falta de observância da Lei; e por qualquer dissipação dos bens públicos.

A CF de 1891 previa no art. 82, que “os funcionários públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões em que incorrerem no exercício de seus cargos, assim como pela indulgência ou negligência em não responsabilizarem efetivamente os seus subalternos”.

No art. 54, itens 6º e 7º, havia a indicação de crime de responsabilidade de atos do Presidente que atentarem contra a probidade da administração e a guarda e emprego constitucional dos dinheiros públicos. A CF 1891 em seu art. 89 instituiu “um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso”.

A Constituição de 1934 inovou ao estabelecer, no art. 171, que os funcionários públicos eram responsáveis solidariamente com a Fazenda nacional, estadual ou municipal, por quaisquer prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício dos seus

cargos, previsão seguida pela Constituição de 1937, que em seu art. 114 manteve o TCU com competência para julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos.

Na Constituição de 1946 foi estabelecido que as pessoas jurídicas de direito público interno eram civilmente responsáveis pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causassem a terceiro, com inclusão da previsão de ação regressiva contra os funcionários causadores do dano, quando houvesse culpa destes. Quanto à competência, além da inovação de verificar a legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões, o art. 77, II atribuiu ao TCU “julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas”.

De acordo com Silva (1998, p. 86) para o cumprimento daquela previsão constitucional, em 09/12/1946, a Secretaria da Presidência da República “expediu a Circular nº 23 recomendando às entidades autárquicas que remetessem à Contadoria-Geral da República até 31 de janeiro de 1947 os balanços referentes ao exercício encerrado, de 1946”.

Quanto ao controle das contas públicas, Silva (1998, p. 103) assevera que um dos últimos atos do governo João Goulart foi a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e que aquele normativo marcara a estruturação do sistema de controle do Brasil:

De marcante importância na estruturação do sistema de controle doravante implantado no país, a lei abrigou, no Título VIII – Do controle da execução orçamentária, nos artigos 75 a 82, as novas atribuições dos controles interno e externo.

A Lei, ainda hoje vigente e recepcionada pela Constituição de 1967, imprimia ao controle externo a verificação da probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da lei de orçamento. O Controle Interno, a cargo do Poder Executivo, estava previsto para ser exercido sobre:

- 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.

O art. 78 previa a prestação ou tomada de contas anual, que deveria ser instituída em lei, ou por fim de gestão, podendo ocorrer, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

A Constituição de 1967 repetiu as previsões sobre responsabilidade, já constante da CF 1946, nos seguintes termos:

Art. 105 - As pessoas jurídicas de direito público respondem pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causem a terceiros.

Parágrafo único - Caberá ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo.

No que tange à prestação de contas o art. 71, § 1º, determinava que o controle externo do Congresso Nacional fosse exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderia a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

Porém, a CF 1967, apesar de prever a realização de auditorias nas entidades fiscalizadas, retirou a atribuição do TCU de apreciar a legalidade da concessão de aposentadorias e pensões previstas na CF 1946. No art. 72 previu que o Poder Executivo manteria sistema de controle interno, visando a:

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

A Emenda Constitucional nº 1/1969 estabeleceu a responsabilidade objetiva do ente público e a responsabilidade subjetiva do servidor (art. 107 e seu Parágrafo único). Quanto à prestação de contas repetiu, sem alterações, o previsto na CF 1967.

#### 4.1.1.1. Constituição de 1988

A Carta Magna vigente reproduziu e explicitou a previsão ocorrida a partir da Constituição de 1946, a qual estabeleceu a responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviço público pelos danos que seus agentes,

nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de ação regressiva contra o responsável nos casos de dolo ou culpa (art. 37, § 6º).

O art. 70, no seu Parágrafo único da CF 1988, ratificou a atribuição do TCU já contida nas Constituições anteriores e previu, no art. 74, que cada Poder manteria Sistema de Controle Interno próprio. O art. 70 determina, ainda, a obrigatoriedade de qualquer pessoa física ou jurídica responsável por recursos públicos de prestar contas:

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

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

#### 4.1.2 Responsabilidade do agente público

Agente público, conforme Figueiredo (2001), é toda a pessoa que age corporificando o Estado; estão incluídos, além dos funcionários públicos, os agentes políticos e os particulares que atuam em colaboração com a Administração Pública, inclusive os contratados temporariamente.

A Lei nº 8.429/92 conceitua como agentes públicos, além dos servidores, todos aqueles que exercem, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades da administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de 50% do patrimônio ou da receita anual.

Os agentes políticos e os agentes administrativos são agentes públicos, sendo relevante a distinção entre essas duas categorias, em razão das condições em que se caracteriza a responsabilidade administrativa e civil dos integrantes de cada uma delas.

#### 4.1.2.1 Agentes políticos

Integram a categoria dos agentes políticos as pessoas que atuam em nome do Estado (Chefes do Executivo Federal, Estadual e Municipal e seus auxiliares imediatos (Ministros e Secretários de Estado e de Município); os membros das Casas Legislativas (Senadores, Deputados e Vereadores); membros do Poder Judiciário (Magistrados em geral); os membros do Ministério Público (Procuradores da República e da Justiça, Promotores e Curadores Públicos); os membros dos Tribunais de Contas (Ministros e Conselheiros); os representantes diplomáticos e demais autoridades que atuem com independência funcional no desempenho de atribuições governamentais, judiciais ou quase-judiciais, estranhas ao quadro do servidor público), sem os vínculos ordinários de subordinação hierárquica.

Sobre essa categoria de agentes públicos tratou Bandeira de Mello (1998, p. 151 e 152), nos seguintes termos:

Agentes políticos são os titulares dos cargos estruturais à organização política do País, ou seja, ocupantes dos que integram o arcabouço constitucional do Estado, o esquema fundamental do Poder. Daí que se constituem nos formadores da vontade superior do Estado. São agentes políticos apenas o Presidente da República, os Governadores, Prefeitos e respectivos vices, os auxiliares imediatos dos Chefes de Executivo, isto é, Ministros e Secretários das diversas Pastas, bem como os Senadores, Deputados federais e estaduais e os Vereadores.

O vínculo que tais agentes entretêm com o Estado não é de natureza profissional, mas de natureza política. Exercem um *munus* público. Vale dizer, o que os qualifica para o exercício das correspondentes funções não é a habilitação profissional, a aptidão técnica, mas a qualidade de cidadãos, membros da *civitas* e por isto candidatos possíveis à condução dos destinos da Sociedade.

O agente político, como agente público, tem responsabilidade. Mas há correntes de doutrinadores que defendem limitações, como Meirelles (2005, p 74):

Realmente, a situação dos que governam e decidem é bem diversa da dos que simplesmente administram e executam encargos técnicos e profissionais, sem responsabilidade de decisão e de opções políticas. Daí porque os agentes políticos precisam de ampla liberdade funcional e maior resguardo para o desempenho de suas funções. As prerrogativas que se concedem aos agentes políticos não são privilégios pessoais; são garantias necessárias ao pleno exercício de suas altas e complexas funções governamentais e decisórias. Sem essas prerrogativas funcionais os agentes políticos ficariam tolhidos na sua liberdade de opção e de decisão, ante o



temor de responsabilidade pelos padrões comuns da culpa civil e do erro técnico a que ficam sujeitos os funcionários profissionalizados.

#### 4.1.2.2 Agentes administrativos

Os agentes administrativos são uma espécie de agentes públicos. São compostos pelos servidores públicos que não se qualificam como membros dos poderes do Estado, nem o representam, conforme discorreu Meirelles (2005, p. 74 e 75):

Os agentes administrativos não são membros de Poder de Estado, nem o representam, nem exercem atribuições políticas ou governamentais; são unicamente servidores públicos, com maior ou menor hierarquia, encargos e responsabilidades profissionais dentro do órgão ou entidade a que servem, conforme o cargo ou a função que estejam investidos. De acordo com a posição hierárquica que ocupam e as funções que lhes são cometidas, recebem a correspondente parcela de autoridade pública para o seu desempenho no plano administrativo, sem qualquer poder político. Suas atribuições, de chefia, planejamento, assessoramento ou execução, permanecem no âmbito das habilitações profissionais postas remuneradamente a serviço da Administração. Daí por que tais agentes respondem sempre por simples culpa pelas lesões que causem à Administração ou a terceiros no exercício de suas funções ou a pretexto de exercê-las, visto que os atos profissionais exigem perícia técnica e perfeição de ofício.

Atualmente os responsáveis pela gestão pública, constantes do rol de responsáveis do processo de contas anual, são agentes administrativos, aqui referidos como administradores públicos federais, os quais detêm alto grau de responsabilidade e de influência nas decisões políticas, cuja responsabilidade é subjetiva.

Nesse sentido, a discussão sobre as decisões que impactam o desempenho das políticas públicas e sua responsabilização, em caso de equívocos nas escolhas, faz parte de debate atual sobre a Administração Pública. Ferlie (1999) se manifesta, quanto à responsabilização dos agentes públicos, pelo desempenho da ação governamental (responsabilização por desempenho) afirmando que o tema tem aumentado de importância e insere-se no debate mais geral sobre responsabilidade, sendo considerado atualmente como fundamental para o futuro do movimento de reforma da administração pública mundial.

### 4.1.3 Princípios norteadores do processo

Como já tratado no Capítulo 3, as peças de responsabilidade do Controle Interno em relação ao processo de contas anual são: o relatório e certificado de auditoria e o parecer do dirigente. O certificado é a peça em que os atos de gestão dos responsáveis e seus substitutos legais são tipificados em regular, regular com ressalvas ou irregular, produzindo-se o julgamento do Controle Interno.

Em um Estado de Direito um julgamento deve ser conduzido por processo legal, seja administrativo ou judicial, para que estejam presentes as garantias e os direitos de quem está sendo julgado.

Nesse sentido, serão tratados, sinteticamente, 2 (dois) dos princípios da Teoria Geral do Processo que devem estar presentes em um julgamento, os quais balizam e definem as relações e as regras que devem ser observadas.

Os 2 (dois) princípios foram escolhidos por serem indispensáveis e inalienáveis em um processo de julgamento. O primeiro visa dar garantia para que a ordem legal de todos os atos seja observada (devido processo legal) e o segundo, que as partes tenha oportunizado o diálogo com o julgador, contra argumentando a acusação e apresentando seus elementos e provas de defesa (ampla defesa e contraditório).

#### 4.1.3.1 Princípio do devido processo legal

Esse princípio é o que garante às partes a plena defesa de seu interesse e ao julgador os instrumentos suficientes e necessários para a busca da verdade real, sem lesão dos direitos individuais dos litigantes, que conforme ensina Bandeira de Mello (1998, p.71):

[...]

a exigência de um processo formal regular para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade de quem quer que seja e a necessidade de que a Administração Pública, antes de tomar decisões gravosas a um dado sujeito, ofereça-lhe oportunidade de contraditório e de defesa ampla, no que se inclui o direito de recorrer das decisões tomadas.

Para Moraes (2005, p. 93) “o devido processo legal configura dupla proteção para o indivíduo, [...], ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e

plenitude de defesa”. E manifesta-se, ainda, ressaltando que o devido processo legal “tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial ou administrativo”, e que apesar de no campo administrativo não existir a necessidade de tipificação estrita:

A capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa, pois nenhuma penalidade poderá ser imposta, tanto no campo judicial, quanto nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude de defesa.

#### 4.1.3.2 Princípio do contraditório e da ampla defesa

Contraditório e ampla defesa são princípios complementares, um não existe sem o outro, daí a previsão Constitucional em um único dispositivo (art. 5º, LV).

O princípio do contraditório está diretamente relacionado ao princípio da igualdade das partes e do direito de ação.

Segundo Portanova (2001, p. 160-164), contém o enunciado de que todos os atos e termos processuais (ou de natureza procedimental) devem primar pela ciência bilateral das partes, e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas.

É um princípio absoluto que, ausente, leva à nulidade do processo, pois é a garantia, para a pessoa a qual será proferida a decisão, do direito de defesa e de pronunciamento durante todo o curso do processo. O princípio do contraditório é absoluto, não admite exceções, sob pena de nulidade do processo.

Greco Filho (1996, p. 90) discorre sobre o princípio da seguinte forma:

- O contraditório se efetiva assegurando-se os seguintes elementos:
- a) o conhecimento da demanda por meio de ato formal de citação;
  - b) a oportunidade, em prazo razoável, de se contrariar o pedido inicial;
  - c) a oportunidade de produzir prova e se manifestar sobre a prova produzida pelo adversário;
  - d) a oportunidade de estar presente a todos os atos processuais orais, fazendo consignar as observações que desejar;
  - e) a oportunidade de recorrer da decisão desfavorável.

Quanto ao princípio da ampla defesa, Moraes (2005, p. 93) entende que, presente, assegura ao réu as condições para possibilitá-lo “trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo omitir-se ou calar-se, se entender necessário”. A aplicação do princípio, segundo Di Pietro (2005, p. 402), se dá em qualquer tipo de processo que envolva o poder sancionatório do Estado sobre as pessoas físicas e jurídicas.

Esse princípio, segundo Portanova (2001, p. 125) se refere à liberdade inerente do indivíduo na defesa de seus interesses, na alegação de fatos e na produção de provas.

Os princípios do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa, nas auditorias anuais de contas sob a responsabilidade das equipes da CGU, apesar da previsão de interlocução com o administrador público e de sua manifestação quanto aos pontos levantados nos trabalhos, o rito não garante que houve a plena defesa e o contraditório, no sentido estrito do processo judicial, pois são previstas fases e instâncias de defesa, inclusive em órgãos colegiados onde são oportunizados os recursos e apresentações de provas e contra-provas do administrador, bem como, não é um processo de apuração de responsabilidade, cujas fases estão previstas no art. 133 da Lei nº 8.112/1990.

Nas auditorias conduzidas pelo Controle Interno, por mais que se preveja a ciência dos administradores públicos quanto aos fatos verificados, bem como se conceda prazos para manifestação dos mesmos, o Órgão de Controle Interno não possui competência legal para definir responsabilidade individual por intermédio de auditoria, pois o contraditório e a ampla defesa, no sentido estrito, são garantidos após a instauração de processo administrativo disciplinar, de responsabilidade primária do órgão de origem ou lotação do servidor.

#### 4.2 A emissão de opinião

Nesse item serão discutidas as formas de emissão de opinião nos setores privado e público quanto ao escopo e condições, de forma a pontuar as diferenças e impactos sobre a emissão de opinião, e conseqüentemente sobre a responsabilização e certificação dos administradores públicos federais.

#### 4.2.1 No setor privado

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC é o ente responsável por emitir as normas relativas ao desempenho das atividades de auditoria. Nesse sentido, duas resoluções, em especial, regem atualmente o modelo adotado no setor privado, relativo à opinião dos auditores independentes. A primeira, a Resolução CFC nº 1.231, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 700 que trata da formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, e a segunda, a Resolução CFC nº 1.232, que aprovou a NBC TA 705 relativa a modificações na opinião do auditor independente, ambas de 27/11/2009, publicadas em 04/12/2009.

Antes dessas Resoluções a opinião dos auditores era expressa em pareceres. Segundo Santi (1998) o primeiro parecer de auditoria divulgado no Brasil foi no ano de 1903 em relação às demonstrações contábeis da *Tramway and Power Company*.

Não obstante o instrumento utilizado para emitir a opinião dos auditores, é importante ressaltar que a auditoria é uma técnica para obter e avaliar de forma objetiva as evidências, conforme definição de Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 30), os quais se utilizam do conceito do *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association (Accounting Review, v. 47)*:

Auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Assim, o instrumento utilizado na iniciativa privada para expressar a opinião dos auditores em relação às demonstrações contábeis, a partir dos trabalhos de auditoria, é o Relatório. Essa opinião tem por base a análise das demonstrações financeiras, de caráter objetivo, a partir de cálculos matemáticos sobre as contas contábeis, cuja tipificação é:

- a) Opinião não modificada ou sem modificações: é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

- b) Opinião com ressalva: quando o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados;
- c) Opinião adversa: quando o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis;
- d) Abstenção de opinião: quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas.

#### 4.2.2 No setor público

A primeira previsão normativa sobre os tipos e modelos de certificados para o setor público, segundo Balbe (2010, p. 70), ocorreu em 1970, a partir do Decreto nº 67.090/1970, com a publicação da “Portaria GB nº 327, de 1º/9/1970 e Portaria IGF/MF nº 34, de 11/5/1976, que fixaram os tipos e modelos de certificados de auditoria de tomada e prestação de contas”. O Decreto estabeleceu normas de controle interno, em especial procedimentos de auditoria para a fiscalização das atividades dos órgãos e entidades da Administração Federal, com destaque para 2 (dois) objetivos das auditorias ali previstos, quais sejam: o de verificar a eficiência e exatidão dos controles contábeis, financeiros, orçamentários e operativos e o de examinar as tomadas de contas dos ordenadores de despesa.

Quanto à tipologia dos certificados, as mencionadas Portarias os definiram em pleno, restritivo e de irregularidade. Balbe (2010, p. 70) assevera que: “Este último, deveria ser adotado quando verificado desfalque, desvio de bens ou outra impropriedade que resulte prejuízo para Fazenda pública. Este modelo de certificado previa a inscrição de responsabilidade, como, cargo, importância e natureza do débito”.

Atualmente, as peças de responsabilidade do Órgão de Controle Interno estão previstas art. 9º, item III, da Lei nº 8.443/1992:

Art. 9º Integrarão a tomada ou prestação de contas, inclusive a tomada de contas especial, durante outros elementos estabelecidos no regimento interno, os seguintes:

[...]

**III - relatório e certificado de auditoria, com o parecer do dirigente do órgão de controle interno, que consignará qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as faltas encontradas;**

[...]

Cabe, conforme art. 49 do mesmo diploma legal, aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à 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. Em continuidade, o art. 50 previu que no apoio ao controle externo, previsto no art. 74, IV, da CF/1988, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer.

Até o exercício de 2003, na vigência da Instrução Normativa TCU nº 12, de 24/4/1996, a certificação das contas era realizada sobre a gestão efetiva da unidade examinada. A partir de 2004, como já tratado no Capítulo III, deram início as alterações nos processos de contas anuais com reflexos normativos. A partir da publicação da Instrução Normativa TCU nº 47/2004, de 27/10/2004 e da Decisão Normativa TCU nº 62/2004 em que o Controle Interno passou a ser responsável por indicar nos relatórios de auditoria e de forma individualizada a responsabilidade (responsáveis; conduta do agente; nexos de causalidade e a culpabilidade) por cada ato de gestão considerado irregular ou impróprio culminando, em 2008, na edição da Instrução Normativa TCU nº 57.

Essas mudanças levantaram questionamentos<sup>5</sup> e dúvidas, no âmbito das unidades de controle interno (Coordenações-Gerais e CGU/Regionais) da Controladoria-Geral da

---

<sup>5</sup> Essas questões foram tratadas em estudos internos na Secretaria Federal de Controle Interno.

União, em especial, quanto à competência do Sistema de Controle Interno para individualizar a responsabilidade de administradores em seus relatórios de auditoria.

A Decisão Normativa TCU nº 62, de 27/10/2004 definiu, nos itens 12 e 13 do Anexo VI, como conteúdo do Relatório de Auditoria de Gestão (AAC):

[...]

12. Falhas e irregularidades constatadas que não resultaram em dano ou prejuízo, **indicando os responsáveis e as providências adotadas;**

13. **Irregularidades que resultaram em dano ou prejuízo, indicando os atos de gestão ilegais, ilegítimos ou antieconômicos, os responsáveis, o valor do débito e as medidas implementadas com vistas à correição e ao pronto ressarcimento;** (grifo nosso).

[...]

Ocorre que para garantir que o controle interno caracterizasse a responsabilidade dos administradores envolvidos por atos irregulares com ou sem dano apurado, o TCU indicou no Anexo X, do mesmo normativo, as referências para composição das informações solicitadas no Anexo VI - o relatório de auditoria deveria indicar: achado; responsável (eis); período de exercício; conduta; nexos de causalidade e culpabilidade.

Pelo simples fato da previsão de indicação da culpabilidade pelo Controle Interno, surge a questão se um trabalho de auditoria é suficiente para levantar provas, evidências sobre culpa e apontar responsáveis.

Em complemento, o Anexo VII tratou do conteúdo do certificado de auditoria, o qual deveria conter a avaliação sobre a regularidade da gestão dos responsáveis arrolados (regular, regular com ressalva ou irregular), com a síntese das falhas e irregularidades constatadas após análise das justificativas apresentadas, identificando quais as falhas que resultaram na(s) ressalva(s) indicadas, quando for o caso, e quais irregularidades que resultaram no parecer pela irregularidade, quando for o caso. O conteúdo do parecer do dirigente do órgão de controle interno, foi tratado no Anexo VIII e deveria apresentar a avaliação das conclusões sobre a regularidade da gestão (regular, regular com ressalva ou irregular) constantes do certificado de auditoria, indicando, sinteticamente, as falhas e irregularidades verificadas e as medidas adotadas pelos administradores para corrigir e evitar ocorrências similares.



Os normativos que se seguiram, a partir do exercício 2005 até o exercício atual - 2010, mantiveram a previsão quanto à individualização da responsabilização nos relatórios de AAC pelo Controle Interno, conforme quadro a seguir:

**Quadro 8:** Normativos TCU sobre apresentação de contas anuais

<b><u>INSTRUÇÃO NORMATIVA</u></b>	<b><u>DECISÃO(ÕES) NORMATIVA(S)</u></b>
IN TCU nº 47/2004, de 27/10/2004	DN TCU nº 62, de 27/10/2004
	DN TCU nº 71, de 07/12/2005
	DN TCU nº 85/2007
IN TCU nº 57, de 27/08/2008	DN TCU nº 93, de 03/12/2008
	DN TCU nº 94, de 03/12/2008
	DN TCU nº 96, de 04/03/2009
	DN TCU nº 97, de 18/03/2009
	DN TCU nº 100, de 07/10/2009
	DN TCU nº 102, de 02/12/2009
	DN TCU nº 103, de 10/02/2010
IN TCU nº 63/2010, de 1º/09/2010	DN TCU nº 107/2010
	DN TCU nº 108/2010
	DN TCU nº 110/2010

Fonte: site do TCU

A Instrução Normativa nº 57/2008 que revogou a IN TCU nº 47/2004 previu no art. 11, § 2º, que os órgãos de controle interno poderiam, a seu critério, avaliar a gestão de outros responsáveis, ainda que não arrolados no processo de contas. O Parágrafo único do art. 15 trazia a previsão de que os processos de contas ordinárias dos responsáveis por unidades jurisdicionadas com parecer do dirigente do órgão do controle interno pela irregularidade deveriam conter informações sobre a conduta apresentada e o seu nexos de causalidade entre esta e o resultado do ilícito, bem como considerações relacionadas à responsabilidade do agente.

A Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º/09/2010 estabeleceu 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. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Essa norma, atualmente vigente, é complementada pelas DN TCU nºs 107, 108 e 110/2010.

Para a indicação dos responsáveis as decisões normativas, desde 2004, definem orientações gerais para a caracterização da responsabilidade dos administradores públicos, nos

seguintes termos, de acordo com o mais recente normativo que trata do tema, a DN TCU nº 110/2010:

I – ACHADO/CONSTATAÇÃO: descrição sucinta da situação encontrada, caracterizada como falha ou irregularidade:

a) FALHA: Quando não resulta em dano ao Erário, necessitando a adoção de medidas corretivas (Lei 8.443/92).

b) IRREGULARIDADE: Resulta em dano ao Erário ou decorre de infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

c) DANO OU PREJUÍZO: informar os valores correspondentes ao dano ou prejuízo apurado, se houver, indicando os valores originais e data da ocorrência.

II – RESPONSÁVEL(EIS): nome, CPF e Cargo/Função.

III – PERÍODO DE EXERCÍCIO: período efetivo de exercício no cargo/função, como titular ou substituto

IV – CONDUTA: ação ou omissão, **culposa** (por negligência, imprudência ou imperícia) ou **dolosa** (se o responsável teve a intenção de produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável.

[...]

V – NEXO DE CAUSALIDADE (vínculo entre a conduta e o resultado ilícito): evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado.

Para facilitar o preenchimento do campo "nexo de causalidade", deve-se fazer o seguinte exercício hipotético: *“se retirarmos do mundo a conduta do responsável, ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade”*.

VI – CONSIDERAÇÕES SOBRE A RESPONSABILIDADE DO AGENTE: significa a reprovabilidade da conduta do gestor. **Este campo somente deve ser preenchido nos casos em que se concluir pela existência de elementos que caracterizem a responsabilidade do agente.**

a) Para preenchimento do campo "Considerações sobre a responsabilidade do agente", as declarações devem auxiliar o controle externo a responder as seguintes questões:

**a.1) houve boa-fé do gestor?**

a.2) o gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico?

**a.3) é razoável afirmar que era possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticara?**

**a.4) era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta?**

**b) Quando for o caso, tecer considerações acerca da punibilidade do gestor (por exemplo: morte, o que impede a aplicação de multa ou ainda a existência de circunstâncias atenuantes ou agravantes, como, por exemplo, medidas corretivas ou reparatórias adotadas pelo gestor, existência de afirmações ou documentos falsos, etc.). (grifo nosso)**

As informações requeridas ao Órgão de Controle Interno nos itens V (Nexo de Causalidade) e VI (Considerações sobre a responsabilidade do agente) devem ser apontadas por ente que tenha competência judicante, para o caso concreto, o TCU. A norma infralegal

prevê que o órgão de CI manifeste-se sobre a conduta do administrador público, inclusive indicando se a mesma é dolosa ou culposa, classificação que somente caberia em processo administrativo ou judicial específico para tal conclusão.

Por outro lado, a previsão quanto à competência de responsabilizar do art. 12 da Lei nº 8.443/1992 determina que em caso de verificada irregularidade nas contas caberá ao Relator ou ao Tribunal definir a responsabilidade individual ou solidária pelo ato de gestão inquinado.

#### 4.2.2.1 Os normativos que regem o Processo de Anual de Contas

A Controladoria-Geral da União, Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com amparo na IN TCU nº 63/2010 e nas Decisões Normativas do Tribunal expedidas a cada exercício, edita normativo específico que visa orientar tecnicamente os responsáveis pela apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas anuais, nas UJ ao controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal.

Em 2005, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal passaram a ser obrigados a publicizar em seus *sites* na *Internet* a documentação resultante da apresentação de seus processos de contas (Relatório e Certificado de Auditoria, Parecer do Dirigente do Controle Interno e Pronunciamento Ministerial), em obediência às condições previstas na Portaria CGU nº 262, de 30.08.2005.

No exercício de 2010 foi editada a Portaria CGU nº 2.546, que aprovou a Norma de Execução nº 03, de 27.12.2010, que orienta tecnicamente, em caráter mais permanente, os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre o acompanhamento do Plano de Providências Permanente - PPP, a elaboração do Relatório de Gestão - RG, os procedimentos da AAC realizada pelo órgão de controle interno e a organização e formalização do Processo de Contas Anual.

No âmbito do TCU, foram aprovados na Sessão Plenária de 1º/9/2010 dois normativos tratando da prestação de contas pelas unidades jurisdicionadas ao Tribunal: a IN TCU nº 63/2010, que aprimora e revoga a IN TCU nº 57/2008 e a Resolução nº 234/2010, que

regulamenta as atividades das unidades técnicas do Tribunal relativamente à nova sistemática de prestação de contas. Além, desses dois normativos, foram publicados e estão vigendo:

- a) DN TCU nº 107/2010, que relaciona as UJ que deverão apresentar relatórios de gestão em 2011 relativos ao exercício de 2010;
- b) Portaria TCU nº 277/2010, que normaliza um conjunto de 21 itens de informação exigidos nos RG pela DN TCU nº 107/2010;
- c) DN TCU nº 110/2010, que relaciona as UJ que terão processos de contas do exercício de 2010, a serem constituídos em 2011;
- d) Aprovação da DN 108/2010, que trata dos relatórios de gestão do exercício de 2011, a serem enviados em 2012.

#### 4.2.2.1.1 A responsabilização como atribuição da CGU

A CF de 1988, em seu art. 74, II, do tratou como finalidade do CI comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à 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.

A Lei nº 10.180/2001, no mesmo sentido, definiu no art. 20 as mesmas finalidades previstas na CF de 1988. Porém, o art. 24, VI, VII e VIII, da mesma Lei previu a competência dos órgãos e unidades do sistema de Controle Interno a quem cabe:

[...]

VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;

VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

[...]

A atuação do Controle Interno, por intermédio de auditorias, tem como escopo a gestão dos recursos públicos federais, o que difere da responsabilização pessoal dos agentes públicos, pois a atividade de auditoria não é meio adequado para apurar responsabilidades indicando com grau de certeza e segurança a culpabilidade, por exemplo, de práticas consideradas impróprias e/ou irregulares.

A responsabilidade do administrador público é subjetiva. Essa posição predomina na doutrina do Direito Administrativo e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e das Cortes de Contas. Os processos de contas anuais relativos aos atos dos administradores públicos tratam de direitos indisponíveis, que como tais devem obediência aos princípios norteadores do processo e aos do Direito Administrativo.

Em contraponto, a atuação do Controle Interno nos processos de contas tem como escopo a gestão dos recursos públicos – atos, fatos e sistemas – diferentemente da responsabilização de pessoas que deve obedecer aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, bem como as regras de responsabilização previstas nos arts. 143 e 148 da Lei nº 8.112/90.

Esses dispositivos garantem ao agente público procedimentos e ritos próprios, em processo específico, com a observância dos princípios previstos no art. 5º, LV, da CF 1988.

Para responsabilizar é necessária competência prevista legalmente. Para isso, o órgão de controle deveria ter previstas finalidades constitucionais e legais que suportassem as exigências das decisões normativas, o que não é o caso, pois o Sistema de Controle Interno tem como fim comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão governamental. Como órgão de controle do Poder Executivo visa avaliar as ações da própria Administração Pública Federal, com vistas a alcançar seus objetivos e finalidades institucionais, assim como os meios e recursos destinados aos fins propostos.

#### 4.2.2.1.2 A responsabilização como atribuição do TCU

O Tribunal de Contas tem a competência para a responsabilização dos administradores públicos, prevista na CF de 1988 que destinou poderes ao TCU para agir independentemente da provocação de terceiros:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

[...]

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e 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 público;  
[...]

Em complemento, a Lei nº 8.443/92 previu nos arts. 11 e 41, sobre trâmites e competências referentes ao processo de contas:

Art. 11. O Relator presidirá a instrução do processo, determinando, mediante despacho singular, de ofício ou por provocação do órgão de instrução ou do Ministério Público junto ao Tribunal, o sobrestamento do julgamento, a citação ou a audiência dos responsáveis, ou outras providências consideradas necessárias ao saneamento dos autos, fixando prazo, na forma estabelecida no regimento interno, para o atendimento das diligências, após o que submeterá o feito ao Plenário ou à Câmara respectiva para decisão de mérito.  
[...]

Art. 41. Para assegurar a eficácia do controle e para instruir o julgamento das contas, o Tribunal efetuará a fiscalização dos atos de que resulte receita ou despesa, praticados pelos responsáveis sujeitos à sua jurisdição [...]

Verificada a irregularidade nas contas, o Relator ou o próprio TCU, definirá a responsabilidade individual ou solidária pelo ato de gestão inquinado conforme previsto no art. 12, I, da Lei nº 8.443/1992.

O TCU, desta forma, a partir das competências a ele atribuídas, discriminadas nos artigos 70 e 71 da CF 1988, age de ofício, instaurando o processo de contas ou de fiscalização, produzindo as provas que se fizerem necessárias para o deslinde da questão, imputando responsabilidades e promovendo o julgamento daqueles considerados responsáveis.

O fato é que o TCU tem uma relação processual diversa da esfera civil e criminal, restrita ao responsável e ao juiz. Com isso, o Tribunal, com o poder de agir de ofício sem qualquer provocação de terceiros, possui uma autonomia processual não prevista no Código do Processo Civil ou do Processo Penal.

O TCU tem o poder de exigir que responsáveis por dinheiros públicos se justifiquem por atos de gestão lesivos ao erário, não cabendo ao Tribunal provar a existência da irregularidade, mas sim ao responsável comprovar a sua inexistência, trazendo provas e elementos, ao processo, que demonstre a correta aplicação do recurso sob sua

responsabilidade, porém, a responsabilização dos atos dos administradores acaba por restringir a avaliação da gestão, que segundo Eirado (2010, p. 46):

Em razão desse carácter jurisdicional, que assume a prestação de contas dos administradores públicos, os aspectos jurídicos e formais têm sobrepujado os aspectos de eficiência e eficácia da gestão, pois os tribunais emitem uma sentença sobre a regularidade ou irregularidade da acção do gestor e não uma avaliação da gestão. [...]

Além disso, decorrente da ideia de julgamento das contas do administrador, as manifestações dos tribunais de contas não tem grande repercussão social ficando em geral restrita as partes envolvidas, salvo poucos casos que despertam interesse mediático. Aliado a pouca repercussão social, surge outro problema que é a pouca efectividade das suas decisões (enforcement).

#### 4.3 Análise dos dados: certificação da CGU *versus* julgamento do TCU

O processo de mudança na forma de apresentação da prestação de contas dos administradores federais, iniciado com a publicação da IN TCU nº 47/2004, continuado com o Projeto Águila, no âmbito do TCU, apresentou-se como uma oportunidade para o Controle Interno repensar, discutir e adotar uma nova postura.

Com as alterações de procedimentos, normativos e condutas dos auditores como, por exemplo, o apoio à elaboração do relatório de gestão, houve uma melhora imediata na qualidade dos trabalhos dos administradores públicos e conseqüente queda nas certificações irregulares.

Esse efeito já havia sido percebido por Olivieri (2008, p. 133), como conseqüência das fiscalizações nos municípios de recursos relativos às transferências voluntárias:

Os relatórios da SFC são pródigos na apresentação de resultados quantitativos sobre sua atuação, como estes que foram expostos, mas é pobre na apresentação de avaliações qualitativas. A única referência a algum tipo de efeito qualitativo dessas mudanças da forma de trabalho da SFC sobre seu desempenho é a redução da certificação irregular das contas nos ministérios.

Na seqüência afirma que a redução do número de certificações irregulares indica que o trabalho de fiscalização da SFC pode ter produzido, ao longo do tempo, o efeito de alterar as rotinas dos ministérios nos processos de prestação de contas, no sentido de prevenir

a ocorrência de irregularidades. O Controle Interno mais próximo e atuante contribui para que o processo de prestação de contas dos ministérios seja aperfeiçoado. Como resultado, afirma “entre 1995 e 2000 o número de contas irregulares caiu de 115 para 13, enquanto o número de contas regulares mais que dobrou”, e continua:

consideramos adequado considerar a queda no número de certificações irregulares como uma evidência da criação da capacidade da SFC de produzir informações relevantes sobre a gestão dos ministérios e do impacto dessas informações sobre o aprendizado dos ministérios a respeito dos procedimentos de prestação de contas.

Esta tendência se manteve nos últimos quatro exercícios, o que pode ser verificado no Quadro 9, resultado do levantamento realizado nas certificações irregulares no período de 2007 a 2010 (anos base 2006 a 2009), lançadas no Sistema ATIVA da CGU.

Para se verificar o índice de confirmações pelo TCU das indicações de certificações irregulares, foi realizado cotejamento entre os dados da CGU relativos às certificações irregulares e os responsáveis julgados por contas irregulares pelo TCU.

O TCU mantém em seu site na *internet* o Cadastro de Responsáveis com Contas Julgadas Irregulares (CADIRREG) que tem por objetivo garantir o cumprimento da proibição a tais responsáveis de exercerem cargos nos sistemas de planejamento e orçamento, ou seja, responsáveis pela gestão dos recursos públicos (Lei nº 10.180/01, art. 29, I). A forma de consulta desse cadastro pode ser efetuada por nomes ou pelos processos das pessoas físicas e jurídicas consideradas com contas irregulares, porém não está estruturado para consultas por unidade jurisdicionada e exercício das contas. Até agosto de 2010 havia 6.796 registros no CADIRREG que, além de gestores federais, contém gestores municipais, estaduais, ordenadores de despesas, membros de comissão de licitação, membros de diretoria e conselhos, dentre outros.

O levantamento efetuado a partir das certificações irregulares da CGU em relação aos administradores públicos constantes do CADIRREG e confirmadas na consulta a “Processo” no site do TCU resultou:



**Quadro 9:** Evolução dos certificados irregulares entre 2007 a 2010 e comparativo com o julgamento do TCU

	<b>EXERCÍCIO</b>				
	<b>2007 (Ano Base 2006)</b>	<b>2008 (Ano Base 2007)</b>	<b>2009 (Ano Base 2008)</b>	<b>2010 (Ano Base 2009)</b>	<b>Total Geral</b>
<b>Quantidades de AAC</b>	1.322	1.180	519	518	3.539
<b>Certificação Irregular</b>	22	17	3	1	43
<b>Total de administradores públicos com indicação de irregularidade</b>	93	46	5	5	149
<b>Confirmações pelo TCU</b>	0	0	0	0	0

Fonte: Sistemas Ativa, CADIRREG e Portal de Pesquisa textual do TCU, por tipo “Processo”

No período de 2007 a 2010 foram emitidos 43 certificados de auditoria com indicação de irregularidade nos atos de gestão. Esses certificados podem indicar 1(um) ou mais responsáveis com indicação de irregularidade nas contas. O Quadro 9 demonstra o quantitativo de certificados irregulares e dos administradores públicos.

Da análise do Quadro verifica-se que, até o momento, nenhuma indicação de irregularidade foi confirmada pelo TCU, no período examinado, em relação à certificação da CGU.

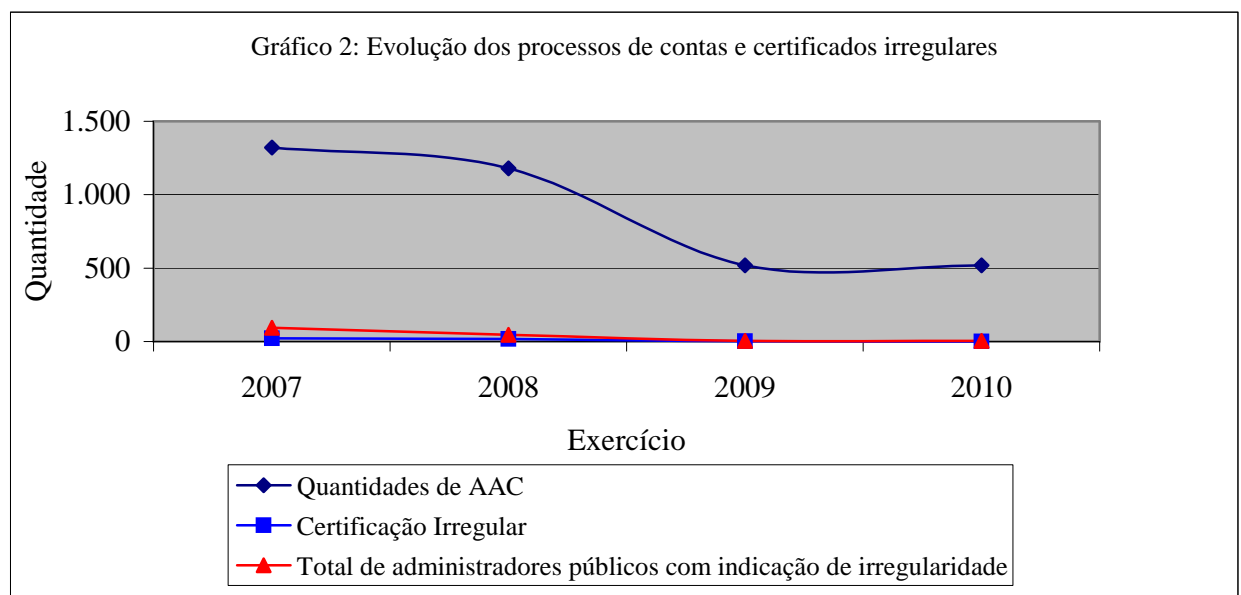
Vale ressaltar que o resultado decorre do cruzamento do CPF dos 149 administradores públicos federais certificados como irregulares pelo Controle Interno, no período de 2007 a 2010, com o CADIRREG, relativo à base de agosto de 2009. Esse cruzamento resultou em 9 ocorrências de CPF coincidentes. Após, foram efetuadas as consultas, por nome completo, no Portal de Pesquisa textual do TCU, por tipo “Processo”, nas quais nenhuma das ocorrências referia-se ao processo de contas dos exercícios sob análise. As ocorrências encontravam-se com as situações de aguardando: distribuição, instrução, providências ou aceite do Ministério Público, conforme Quadro 10 a seguir:

**Quadro 10:** Situação dos processos no TCU referentes aos CPF coincidentes

Processo TCU	Situação
019.415/2007-7	Aguardando instrução
021.410/2007-8	Aguardando providências
021.459/2007-9	Aguardando distribuição para instrução
018.870/2008-4	Aguardando providências
020.519/2008-2	Aguardando aceite no MP
018.795/2009-6	Aguardando instrução
018.351/2009-0	Aguardando distribuição para instrução
023.318/2009-6	Aguardando instrução
025.369/2010-5	Aguardando distribuição para instrução

Fonte: Portal de pesquisa textual TCU

Assim, nos últimos 4 (quatro) anos, a partir das informações dos sistemas corporativos utilizados (Sistema ATIVA, CADIRREG e Portal de Pesquisa do TCU), não foi possível constatar ratificações pelo Controle Externo das certificações irregulares emitidas pelo Controle Interno.



Esse resultado revela a necessidade do Controle Externo em adotar medidas com vistas a alcançar mais celeridade no julgamento dos processos, muito além da iniciativa do Projeto Áquila, o qual diminuiu em aproximadamente um terço a quantidade de processos de contas por exercício.

Outro ponto é a inadequabilidade da atribuição do Órgão de Controle Interno em responsabilizar e certificar os administradores públicos federais, não somente pela posição institucional da CGU, como pela ausência de competência legal.

Fortalece o argumento de inadequabilidade dessa atribuição ao Controle Interno, o fato de competir ao Tribunal, e somente a ele, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, nos termos da Constituição Federal, art. 71; da Lei nº 8.443, de 1992, arts. 1º, 6º, 7º, 8º e 9º; e do Regimento Interno do TCU, arts. 1º, 188, 189 e 197, sobre a competência do julgamento, Cavalcanti (1956) defende ser uma função própria dos Tribunais, não cabendo, assim, este tipo de responsabilidade ao Controle Interno.

## CONCLUSÃO

A Política Pública do Controle Interno tem como principal órgão responsável pela sua execução a Controladoria-Geral da União (CGU). Essa Política tem um único Programa de Governo, 1173 - Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção, que tem por objetivo desenvolver as atividades do sistema de CI do Poder Executivo Federal, em cumprimento ao disposto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, assim como prevenir a corrupção, combater a impunidade e ampliar a transparência da gestão pública, além de aprimorar e fortalecer as atividades de investigação, apuração e repressão das irregularidades verificadas no âmbito do Poder Executivo Federal.

Por intermédio da Ação Governamental 2D58 - Fiscalização e Controle da Aplicação dos Recursos Públicos Federais, o Governo exerce o acompanhamento e avaliação da aplicação dos recursos públicos federais das demais ações de governo de órgãos e entidades federais jurisdicionados à CGU, sendo essa uma das finalidades do CI. Assim, é fundamental entender como a Política do CI fomenta ou não a qualidade das demais políticas públicas, para além da análise de conformidade.

Considerando o tema deste trabalho – análise da contribuição da Política Pública do Controle Interno nas mudanças ocorridas na última década no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais -, foram definidas questões visando nortear a pesquisa. Uma das principais questões diz respeito às mudanças principiológicas e normativas ocorridas no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais na última década. Para respondê-la, foi realizada revisão bibliográfica e normativa sobre a Política Pública do Controle Interno, o Controle Externo, o processo de contas anual e a responsabilização de agentes públicos.

O primeiro capítulo apresentou as características da Política Pública do Controle Interno e seu Programa de Governo 1173 - Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção tendo a CGU como Órgão responsável pela sua implementação, ponte para o Capítulo 2 que apresentou os atores e as instituições com suas atribuições constitucionais, legais e infralegais, com discussão sobre o conceito de controle e os principais modelos adotados no mundo e no Brasil. Neste Capítulo foi destinada especial atenção às responsabilidades de controle da sociedade, dos administradores públicos, da CGU e do

Tribunal de Contas da União - TCU, a partir da análise da política pública pelo modelo neoinstitucionalista, com a classificação da Política Pública do Controle Interno como regulatória e a introdução de aspectos sobre a responsabilização de agentes públicos federais, tema fulcral para o capítulo seguinte que tratou da análise do processo de contas anual.

No Capítulo 3 foi analisado o processo histórico de mudança nas prestações de contas anuais na última década. Nesse sentido, o Controle Interno foi instado a repensar seu papel e consolidar sua identidade como tal, acendendo a discussão sobre suas atribuições, em especial, quanto à responsabilização e certificação dos administradores públicos federais, cujo fechamento ocorre no último Capítulo, que se inicia tratando desses dois institutos.

Em seguida, é realizada a comparação da emissão de opinião no setor privado e no público, com suas diferenças, em especial na responsabilização e certificação de contas dos administradores públicos federais. A análise dos dados levantados, relativos às certificações irregulares emitidas pela CGU e o julgamento do TCU, no período de 2007 a 2010, demonstram que não houve confirmação, pelo TCU, da opinião do CI, constante dos certificados de auditoria, seja pela não ocorrência dos CPF dos responsáveis indicados pela CGU no CADIRREG, seja pelo fato do julgamento do processo relativo às contas, se encontrar inconcluso, o que aconteceu em 9 ocorrências.

Ocorre que a responsabilização, bem como o certificado de auditoria, documento emitido pelo controle interno que indica a responsabilidade individualizada dos administradores públicos federais a partir das auditorias anuais de contas, extrapolam, *a priori*, as atribuições legais do Órgão de Controle Interno.

Assim, a previsão atualmente vigente se utiliza de um modelo do setor privado, criado para emitir opinião sobre as demonstrações financeiras, adequado para fins de responsabilização e de tipificação de atos de gestão dos responsáveis por recursos públicos, o que, s.m.j., não tem se mostrado a forma mais racional e justa de responsabilizar os administradores públicos federais, considerando que no setor privado a opinião dos auditores se baseia em cálculos matemáticos e análises objetivas, o que se diferencia sobremaneira de uma opinião e conseqüente responsabilização de atos e omissões de administradores públicos, em que estão envolvidas questões subjetivas, com indicação de conduta (culpa ou dolo), necessitando, para definir tal responsabilidade, de instauração de processo administrativo,

com observância de seus princípios norteadores, o que não é possível nos trabalhos de auditoria.

Na busca de aprimoramento da Política Pública e da atuação dos órgãos de controle, de forma que a avaliação dos resultados das demais políticas públicas e o julgamento da atuação dos administradores públicos se tornem um processo otimizado e racional (na medida das atribuições de cada um dos agentes envolvidos, em especial CGU e TCU), e tendo como base os resultados deste trabalho, a partir dos levantamentos e análises promovidos ao longo desta monografia, não obstante a necessidade de aprofundamentos em trabalhos acadêmicos posteriores, é possível apresentar as seguintes sugestões:

- reavaliar a previsão normativa (legal e infralegal) do Órgão de Controle Interno em indicar responsabilidade e certificar os administradores públicos federais;
- aperfeiçoar as consultas do CADIRREG, de forma a possibilitar a busca por exercício das contas julgadas e por unidade jurisdicionada a que se refere o julgamento;
- manter atualizado o Sistema Ativa, promovendo a sensibilização interna dos servidores da CGU, de forma que espelhe os dados fidedignamente em relação aos documentos anexados ao processo de contas anual; e,
- instituir sistema informatizado e compartilhado (CGU, TCU e administradores públicos federais) que indique o andamento e decisões do julgamento das contas, por UJ e exercício, mantendo um banco de determinações e posicionamentos do TCU sobre os principais aspectos da gestão.

A Política Pública do Controle Interno evoluiu na última década em muitos aspectos. No que tange ao processo de contas anual as mudanças tem uma abrangência que envolve CGU, TCU, administradores públicos e a própria sociedade. Os desafios estão postos, os processos devem continuar evoluindo sob os aspectos da racionalização e otimização dos trabalhos, além disso, o acompanhamento e a avaliação dos atos de gestão devem priorizar, sem olvidar das questões legais, os resultados das demais políticas públicas.

## REFERÊNCIAS

- ABRÚCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus/FGV, 2004. p. 75-102.
- BACHRACHB, P.; BARATZ, M. S. Two Faces of Power. **American Science Review**, n. 56, 1962. p. 947-952.
- BALBE, Ronald da Silva. **O resultado da atuação Controle Interno no contexto da Administração Pública Federal brasileira**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Departamento de Ciências Políticas e Políticas Públicas, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2010.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- BOYNTON, C. W.; JOHNSON, R. N; KELL, G. W. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo dos Santos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2009.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1967). Emenda constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 de out. 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Emenda constitucional n. 19, de 04 de junho de 1998. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 de jun. 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 abr. 2001. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 262, de 30 de agosto de 2005. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 nov. 2005. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/p262\\_20050109b.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/p262_20050109b.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 570, de 11 de maio de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 mai. 2007. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/regimento\\_interno.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/regimento_interno.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 958, de 17 de maio de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 mai. 2010. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria\\_958\\_2010.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_958_2010.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 1.950, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2007. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/portaria\\_1950\\_07.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/portaria_1950_07.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 2.238, de 19 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 2008. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria2238\\_2008.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria2238_2008.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 2.270, de 04 de novembro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 nov. 2009. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria\\_CGU\\_2270.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_CGU_2270.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 2.546, de 27 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2010. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria\\_CGU\\_2546\\_2010.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_CGU_2546_2010.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de ago. 1970. Disponível em: [http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=67090&tipo\\_norma=DEC&data=19700820&link=s](http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=67090&tipo_norma=DEC&data=19700820&link=s). Acesso em: 03 jan. 2011.



\_\_\_\_\_. Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 de set. 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de jan. 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 16 de março de 1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de mar. 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1950-1969/L4319.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4319.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.223, de 14 de julho de 1975. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 de jul. 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6223.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6223.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 de mar. 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8112cons.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 de jun. 1992. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 de jul. 1992. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Leis/TCU.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 de jun. 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de out. 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L10028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10028.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 de fev. 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 de mai. 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.683.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.204, de 05 de dezembro de 2005. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 de dez. 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11204.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º jan. 2003. Edição especial. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2003/103.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/103.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Assuntos Estratégicos – SAE. **Ciclo de palestras: Controladoria-Geral da União**/Jorge Hage Sobrinho. Brasília: Presidência da República, 2010. 56 p. [palestra proferida em 29/07/2010].

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 62, de 27 de outubro de 2004. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 nov. 2004. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090206/DNT2004-062.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 71, de 07 de dezembro de 2005. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 2005. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090126/DNT2005-071.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 85, de 19 de setembro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 set. 2007. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20100312/DNT2007-085.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 93, de 03 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 dez. 2008. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090422/DNT2008-093.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 94, de 03 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 dez. 2008. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090325/DNT2008-094.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 96, de 04 de março de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 mar. 2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090306/DNT2009-096.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 97, de 18 de março de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 mar. 2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090324/DNT2009-097.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 100, de 07 de outubro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 out. 2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090112/DNT2009-100.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 102, de 02 de dezembro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 dez. 2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20090219/DNT2009-102.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 103, de 10 de fevereiro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 fev. 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20010218/DNT2010-103.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 107, de 27 de outubro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 nov. 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20101216/DNT2010-107.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 108, de 24 de novembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 nov. 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20101216/DNT2010-108.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 110, de 01 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 dez. 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/DN/20101216/DNT2010-110.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 12, de 24 de abril de 1996. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 abr. 1996. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/IN/20090206/INT1996-012.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 47, de 27 de outubro de 2004. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 nov. 2004. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/IN/20040122/INT2004-047.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 ago. 2008. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/IN/20100903/INT2008-057.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 63, de 01 de setembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 set. 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/IN/20100903/IN2010-063.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 176, de 27 de abril de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 abr. 2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/PORTN/20090511/PRT2009-176.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 277, de 07 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 dez. 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/PORTN/20101214/PRT2010-277.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 155, de 04 de dezembro de 2002. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, ano XL, n. 1, Brasília, DF, 13 fev. 2003. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre\\_normativos/681912.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/681912.pdf). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 234, de 01 de setembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 set. 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/IResol/20100903/RES2010-234.doc>. Acesso em: 03 jan. 2011.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **A Constituição Federal comentada**. 3 ed. rev. v. II. Rio de Janeiro: Editora José Konfino, 1956.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.231, de 27.11.2009, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04.dez.2009. Aprova a NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1231\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1231_2009.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.232 de 27.11.2009, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04.dez.2009. Aprova a NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1232\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1232_2009.htm). Acesso em: 03 jan. 2011.

DAHL, Robert. **Análise política moderna**. Brasília: Editora UNB, 1988.

DIAMOND, Jack. The Role of Internal Auditing in Government Financial Management: an international perspective. **IMF Working Papers**, WP/02/94, mai. 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DYE, Thomas D. *Understanding Public Policy*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall. 1984.

EIRADO, Juliano Sávio Barbosa. **A relevância da informação contabilística do sector público para a accountability: um estudo das universidades públicas federais brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2010.

FERLIE, Ewan *et al.* **A nova administração pública em ação**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

FISCHER, Tânia. Administração pública como área de conhecimento e ensino: a trajetória brasileira. IN: **Revista de Administração de Empresas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. out/dez.1984.

FREY, K. Políticas públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**. Brasília, 21:211-59, 2000.

GRAU, N. C. **Nudos críticos de la *accountability* societal: extrayendo lecciones de su institucionalizacion em América Latina**, 2000.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro**. 2 v. 11 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública e os Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

LIMA, Dagomar Henriques. Responsabilização por desempenho e controle externo da Administração Pública. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília. ano 40. n. 111. jan/abr. 2008.

LOWI, Theodor. **American Business, Public Policy, Case Studies and Political Theory, World Politics**. 16: 677-715. 1964.

LOWI, Theodor. Four Systems of Policy, Politics, and Choice. **Public Administration Review**. 32: 298-310. 1972.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, Marcus André. O viés majoritário na política comparada: responsabilização, desenho institucional e qualidade democrática. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. vol. 22. n. 63. São Paulo, fev. 2007.

MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

O'DONNELL Guillermo. **Accountability horizontal e novas poliarquias**. São Paulo: Lua Nova. n. 44. 1998. p. 27-52

OLIVEIRA, Djalma. P. R. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVIERI, Cecília. **Política e Burocracia no Brasil: o controle sobre a execução das políticas públicas no Brasil**. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo), Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2008.

PESSANHA, C. O controle externo sob o controle do tribunal nacional. **Revista Insight Inteligência**. Rio de Janeiro. ano VI. v. 2. 2003.

POLLITT, Christopher *et al.* **Desempenho ou Legalidade: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PORTANOVA, Rui. **Princípios do Processo Civil**. 4 ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado. 2001. p. 160-164.

ROBBINS, Setphen Paul. **Administração: mudanças e perspectivas**. Tradução Cid Knipel Moreiral. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROCHA, Carlos Vasconcelos. Neoinstitucionalismo como modelo de análise para as Políticas Públicas: algumas observações. **Civitas – Revista de Ciências Sociais**, v. 5. n. 1. jan.-jun. 2005.

SANTI, P. A. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, Romualdo Anselmo. **Controle social da política de saúde no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Faculdade de Ciência Política, Universidade de Brasília, Brasília, 1999.

SARAVIA, Enrique. Introdução à teoria da política pública. In: **Políticas públicas; coletânea**. 2 v. SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete (Orgs.) Brasília: ENAP, 2006.

SEIBEL, E.J.; GELINSKI, C.R.O.G. Concepção do Estado e escolha da metodologia de avaliação de políticas públicas. **Anais do XII Encontro Nacional de Economia Política**. São Paulo, 2007.

SILVA, Arthur Adolfo C. **O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890 – 1998)** em Brasil (1999), Prêmio Serzedello Corrêa 1998 : Monografias Vencedoras / Tribunal de Contas da União, Brasília, TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999.

SOUZA, C. **Políticas públicas: uma revisão da literatura**. Porto Alegre: Sociologias. ano 8. n. 16. jul./dez 2006. p. 20-45.

\_\_\_\_\_. Estado da arte da pesquisa em políticas públicas. In: HOCHMAN, G.; ARRETCHE, M. & MARQUES, E. **Políticas públicas no Brasil**. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2007.

SPECK, B. W. S. O papel das instituições superiores de controle financeiro-patrimonial nos sistemas políticos modernos: pressupostos para uma análise dos tribunais de contas no Brasil. **Revista Conjuntura Política**. n. 21. Belo Horizonte, Departamento de Ciência Política da UFMG, 2000.