



Especialização em
Contabilidade Pública

Prestação de Contas, Controle Interno e Controle Externo

Francisco de Assis Oliveira Campos



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes



Especialização em
Contabilidade Pública

Prestação de Contas, Controle Interno e Controle Externo

Francisco de Assis Oliveira Campos

Fortaleza

Ed
UECE

2024



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes

Prestação de Contas, Controle Interno e Controle Externo
©2022 Copyright by Autores/Organizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

Presidenta da República Luiz Inácio Lula da Silva	Conselho Editorial Ana Carolina Costa Pereira
Ministro da Educação Camilo Sobreira de Santana	Ana Cristina de Moraes
Presidente da CAPES Denise Pires de Carvalho	André Lima Sousa
Diretor de Educação a Distância da CAPES Suzana dos Santos Gomes	Antonio Rodrigues Ferreira Junior
Governador do Estado do Ceará Elmano de Freitas da Costa	Daniele Alves Ferreira
Reitor da Universidade Estadual do Ceará Hidelbrando dos Santos Soares	Erasmio Miessa Ruiz
Vice-Reitor Dárcio Italo Alves Teixeira	Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos
Pró-Reitora de Pós-Graduação Ana Paula Ribeiro Rodrigues	Germana Costa Paixão
Coordenador da SATE e UAB/UECE Francisco Fábio Castelo Branco	Heraldo Simões Ferreira
Coordenadora Adjunta UAB/UECE Eloísa Maia Vidal	Jamili Silva Fialho
Direção do CESA José Joaquim Neto Cisne	Lia Pinheiro Barbosa
Editora da EdUECE Cleudene de Oliveira Aragão	Maria do Socorro Pinheiro
Coordenação Editorial Eloísa Maia Vidal	Paula Bittencourt Vago
Assistente Editorial Nayana Pessoa	Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita
Projeto Gráfico e Capa Roberto Santos	Sandra Maria Gadelha de Carvalho
Revisão Textual Eleonora Lucas	Sarah Maria Forte Diogo
Diagramador Francisco Saraiva	Vicente Thiago Freire Brazil

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Campos, Francisco de Assis Oliveira
Prestação de contas, controle interno e controle
externo [livro eletrônico] / Francisco de Assis
Oliveira Campos. -- Fortaleza, CE : Editora da UECE,
2025.

PDF

ISBN 978-65-83910-62-2

1. Controle interno 2. Finanças públicas -
Brasil 3. Prestação de contas 4. Tribunais de
Contas - Brasil I. Título.

25-314042.0

CDD-336.81

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Finanças públicas 336.81

Eliane de Freitas Leite - Bibliotecária - CRB 8/8415

Sumário

Apresentação	7
Capítulo 1 - Considerações Iniciais sobre Controle Interno e Externo...	9
Capítulo 2 - Sistemas de Controle	17
Capítulo 3 - Controle Interno e Externo no Brasil	25
1. Controle Interno	27
2 Controle Externo no Brasil	36
Capítulo 4 - Regras Constitucionais sobre Controle Externo e Controle Interno	41
Capítulo 5 - Tribunais de Contas: Funções, Natureza Jurídica e Eficácia das Decisões	49
1. Funções dos Tribunais de Contas	51
1.1. Competência Fiscalizadora	52
1.2. Competência Judicante	52
1.3. Competência Sancionadora	54
1.4. Competência Consultiva	55
1.5. Competência Informativa	55
1.6. Competência Corretiva	55
1.7. Competência Normativa	56
1.8. Competência referente à ouvidoria	56
2 Natureza Jurídica dos Tribunais de Contas	58
3 Eficácia das Decisões dos Tribunais de Contas	61
Capítulo 6 - Tribunal de Contas da União	65
1. Breve histórico institucional do TCU ³¹	67
2 Natureza do TCU	69
3 Competências do TCU	69
4 Jurisdição do TCU	71
5 Organização do TCU ³³	73
6 Julgamento pelo TCU	74
7 Fiscalização do TCU	81
Sobre o autor	92

Apresentação

O presente livro aborda os principais aspectos relativos à Prestação de Contas, Controle Externo e Controle Interno considerando a sua instituição no âmbito dos entes federativos.

A prestação de contas é um dever previsto na Constituição Federal e se aplica tanto ao Presidente da República quanto aos responsáveis pela gestão de órgãos e entidades da administração pública. Ao Presidente cabe prestar as contas consolidadas de todo o governo. Aos demais administradores cabe prestar contas dos resultados alcançados na gestão dos recursos confiados à sua responsabilidade em face dos objetivos de interesse coletivo estabelecidos pelo Poder Público.

A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios deve obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, art. 37, caput, da CF/1988. Como nem sempre esses princípios são observados pelos atores públicos, instituem-se os controles para fins de verificação da atuação da Administração.

O conteúdo do presente livro está distribuído em 6 capítulos cujos títulos são os seguintes: Considerações iniciais sobre controle interno e externo; Sistemas de controle interno e externo; Controle interno e externo no Brasil; Regras constitucionais sobre o controle interno e externo; Tribunais de Contas; e Tribunal de Contas da União. Em cada capítulo, são inseridos exemplos/ilustrações, exercícios de fixação e síntese do capítulo.

O autor

Capítulo

1

Considerações Iniciais sobre Controle Interno e Externo

Objetivo

- Introduzir os aspectos gerais sobre controle interno e externo e conceitos relacionados numa perspectiva mais acadêmica.

Introdução

O controle encontra-se entre as funções administrativas clássicas identificadas por Fayol: planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar. O mesmo integrou o paradigma da administração científica já preconizado por Taylor, em 1903, quando teve origem a Escola Clássica de Administração (RIBEIRO, 1997). Em termos de organizações privadas, normalmente o termo controle é visto na perspectiva de verificação da qualidade e conformidade das atividades e dos bens produzidos internamente.

O controle envolve aspectos vinculados aos exames do passado e aos prospectivos. O primeiro compreende comparar a realização com um critério estabelecido. Por exemplo, os registros de estoques de uma organização são comparados com seus respectivos saldos definidos. O Componente prospectivo envolve tomar decisões objetivando aprimorar o desempenho da organização no futuro. Por exemplo, contratar pessoas certas e treiná-las, definindo objetivos e recompensando os gestores se alcançarem esses objetivos (VAASSEN, 2013).

Assim, controle consiste em um conjunto dos mecanismos que permite normalmente assegurar a eficácia e a eficiência das atividades, a confiabilidade das informações produzidas e o respeito às leis e aos [regulamentos aplicáveis](#)¹.

Assim, no âmbito da Administração Pública, controle é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, Órgão ou Autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados anteriormente planejados gerando uma aferição sistemática (GUERRA, 2003).

A Administração controla seus próprios atos (controle interno), mas também está sujeita ao controle feito pelo Legislativo e pelo Judiciário (controle externo). Assim, o controle da Administração Pública é abordado como

¹ A fundamentação para as atividades de controle na administração pública decorre do fato que nem sempre os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, art. 37, caput, da CF/1988, são observados pelos atores públicos

o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico (DI PIETRO, 2020; BALDO, 2022).

Existem diversas abordagens sobre classificação de controle. Uma bastante utilizada consiste em classificar controle por tipo (controle externo e controle interno), por órgão executor (controle administrativo, controle legislativo e controle judiciário), por momento da realização (prévio, concomitante e posterior) e por finalidade do ato (controle de legalidade e controle do mérito) (ARAUJO, 1993; MÔNACO, 2022).

Outra abordagem, adotada por Piscitelli (1988), utiliza quatro enfoques essenciais de um sistema de controle na administração, quais sejam:

- 1) a revisão, a verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;
- 2) a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos;
- 3) a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos;
- 4) a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.

Predomina a percepção que o primeiro enfoque é o que efetivamente é adotado pelos órgãos de controle (ver pesquisa realizada por Olivieri (2016)). Nos últimos anos, têm-se verificado muitos esforços para atuação dos controles nos outros enfoques, principalmente quando o foco é o monitoramento e a avaliação das políticas públicas.

Existe ainda o Controle Social, que se expressa por meio da participação da sociedade diretamente no controle da atividade do estado, utilizando-se de representações e denúncias junto aos órgãos de controle interno e externo e do Ministério Público. O controle social também pode ser realizado via ajuizamento de ação popular e outros instrumentos jurídicos (NETO, 2010).

De uma forma geral, entre os fatores que promovem o controle social, destacam-se os conselhos de políticas públicas, as organizações não governamentais, as ouvidorias, a liberdade de imprensa, o planejamento e o orçamento participativos (SIRAQUE, 2005). Segundo Siraque (2005), a essência jurídica do controle social assenta-se nos direitos fundamentais de informação, de petição e de obtenção de certidões junto aos órgãos públicos, bem como nos princípios da publicidade, da legalidade, da indisponibilidade do interesse público, da soberania popular e, especialmente, no princípio republicano.

Como mencionado, em termos de administração pública, o controle pode ser interno ou externo, a depender se o órgão controlado pertence ou não à mesma estrutura do órgão **controlador**². Isso implica que o controle in-

² Ver artigo os artigos 75, 76 e 81 da Lei 4.320/1964, que trata do controle da execução orçamentária e introduziu esses conceitos na administração pública.

terno é aquele executado por órgão, setor ou agente da própria estrutura administrativa do órgão controlado, o que diferencia-se do controle externo, que é de responsabilidade de órgão externo, não pertencente à estrutura administrativa do órgão controlado.

Os controles internos são os métodos, as regras e as modalidades de organização da gestão que permitem aos dirigentes assegurarem a legalidade, a eficiência, a relação custo-efetividade e a regularidade da ação conduzida (OCDE, 2005, apud CONTI, 2011).

De acordo com a metodologia COSO I³, Controle Interno é um processo, a cargo dos diretores, gestores e outras pessoas, com o objetivo de fornecer uma razoável segurança a respeito do alcance dos objetivos em relação às seguintes categorias:

- Eficiência e eficácia das operações;
- Confiabilidade dos relatórios financeiros; e
- *Compliance* (Conformidade) às leis e regulamentos aplicáveis.

Na mesma linha, a INTOSAI (2004)⁴ define o Controle Interno como um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b) cumprimento das obrigações de *accountability*, cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- c) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Na definição de controle interno do COSO I, os controles internos não trazem segurança absoluta, mas apenas segurança razoável ao gerenciamento de uma organização. Isto é, quando eficientes, os controles auxiliam, mas não garantem a consecução dos objetivos, devido as suas limitações existentes, principalmente com relação ao critério de custo x benefícios que os controles internos devem considerar, uma vez que os controles não podem custar mais do que aquilo que é controlado.

De uma forma geral, o controle interno tem uma grande importância para a organização, visto que, se bem adequado, pode assegurar a qualidade das operações, das atividades e da confiabilidade da informação de uma organização.

Vale ressaltar que controle interno não se confunde com Auditoria Interna, visto que enquanto controle interno representa um conjunto de políticas e procedimentos implantados pela administração, objetivando a salvaguarda dos ativos, a correta valoração dos passivos, a adequação das informações e a eficácia operacional, a Auditoria Interna é, apenas, um dos componentes

³ COSO – The Committee of Sponsoring Organizations (Comitê das Organizações Patrocinadoras) é uma entidade sem fins lucrativos dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa, ver (VAASSEN 2013).

⁴ INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, adota a abordagem do método de controle interno do COSO ao setor público no Guia de Padrões de Controle Interno para o Setor Público (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector), (ver Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Viena, Austria, 2004. p. 1). As ISSAI são baseadas em um conjunto de princípios e conceitos que definem a auditoria do setor público e os diferentes tipos de trabalhos apoiados pelas ISSAI.

dos sistemas de controle e que muito contribui para o alcance dos resultados almejados pelo sistema de controle interno.

Por isso, não há de se falar em controles internos criados pela auditoria interna. Cabe a Auditoria Interna avaliar a eficácia e eficiência dos procedimentos criados por outrem, mesmo porque, se a Auditoria Interna fosse responsável pela criação de controle, não possuiria a independência necessária para criticá-los.

O controle externo, realizado por órgão de fora da administração, visa comprovar a probidade da administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens e valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento. Os instrumentos que auxiliam no desempenho das atividades de controle externo são a auditoria, fiscalização, inspeção, análise prévia da prestação de contas, dentre outros.

O Quadro 1 mostra aspectos importantes que expressam as diferenças entre os controles internos e externos.

Quadro 1

Tipos de Controle relativos à Administração Pública			
Tipo de Controle	Principais Atribuições	Atores	Características
Externo	Julgar as contas e realizar fiscalizações/auditorias	Poder Legislativo e Tribunais de Contas	Independência
Interno Administrativo	Avaliar a gestão e as Políticas Públicas por meio de Fiscalização e Auditoria. Apoiar o Controle Externo	Órgãos específicos do Sistema de Controle Interno (Secretarias, Controladorias e outros)	Atua próximo à gestão.

Fonte: elaborado pelo autor.

Com o advento das novas abordagens de administração pública e de governança surgidas nos anos de 1990 e a reforma gerencial administrativa preconizada no [Brasil em 1995](#)⁵, inclusive a instituição da Emenda Constitucional 19/1998, procura-se incorporar uma perspectiva de controle também voltado não só para legalidade, mas também para legitimidade, *accountability* (responsabilização), desempenho e resultados das políticas públicas no Brasil, inclusive publicações produzidas e divulgadas pelos próprios órgãos de controle em suas páginas na internet, em especial o [TCU](#) e a [CGU](#)⁶, mudança de nome dos órgãos para se adaptar à nova ordem governança no setor público. Por sinal, o termo controladoria, oriundo do setor privado, é um deles.

Seguem alguns termos importantes que atualmente estão incorporados nas análises da administração pública e que serão citados ao longo do presente material didático:

⁵ Ver Bresser-Pereira (2001).

⁶ Ver Olivieri (2016).

Governança: Conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos como de monitoramento, a fim de assegurar que os valores e princípios em todos os níveis hierárquicos estejam alinhados com os interesses da **organização**⁷. Além disso, a governança deve seguir princípios básicos de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. Ressalta-se que governança é diferente de gestão. A governança é a função direcionadora, a gestão é a função realizadora (TCU, 2020).

Accountability: Trata-se um princípio no qual se consiste na atitude ou condição que devem observar os servidores públicos quanto à sua responsabilidade fiduciária de cumprir tarefas específicas e de prestar contas de forma precisa e oportuna. Em termos gerais, consiste na obrigação de um indivíduo ou organização para dar conta de suas atividades, aceitar a responsabilidade por elas, e de divulgar os resultados de forma transparente. Destaca-se que é comum traduzir o termo *accountability* por responsabilização e/ou prestação de contas (INTOSAI, 2010).

Transparência: Trata-se de o ente estar acessível para consultas por parte dos interessados e de fornecer informações claras, precisas e objetivas. A transparência é necessária para conferir confiança às partes interessadas (stakeholders) quanto às ações e decisões das entidades e de seus gestores. Grande interesse tem sido observado quanto à transparência, principalmente após a instituição da Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011), na qual tem o propósito de regulamentar o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas e seus dispositivos são aplicáveis aos três Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A publicidade deve ser um preceito geral e o sigilo, uma exceção (https://portal.tcu.gov.br/data/files/16/63/C5/6F/46A1F6107AD96FE6F18818A8/Fisc_Transparencia.pdf).

Integridade: Princípio que se baseia em honestidade, objetividade e elevados padrões de decência na administração dos ativos e recursos públicos. De acordo com a Lei Anticorrupção 12.846/2013, as empresas privadas que se relacionam com o setor público devem manter programa de integridade com a finalidade de prevenir, detectar e remediar a ocorrência de fraude e corrupção nas empresas, pensadas e implementadas de forma sistêmica, com aprovação da alta direção, e sob coordenação de uma área ou pessoa responsável.

Compliance (Conformidade): No âmbito da Lei Anticorrupção, o Compliance deve ser composto por um conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, política e diretrizes com o objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos.

⁷ Tem origem na teoria da governança corporativa, em que a governança corporativa é constituída com o objetivo de garantir a continuidade das organizações pela manutenção de um bom relacionamento com as partes interessadas (stakeholders), ver Vaassen et al (2013).

Síntese do Capítulo



Neste capítulo foram introduzidos os conceitos e os aspectos relacionados aos controles de uma organização numa perspectiva mais acadêmica, na qual o controle consiste em um conjunto dos mecanismos que permite normalmente assegurar a eficácia e a eficiência das atividades, a confiabilidade das informações produzidas e o respeito às leis e aos regulamentos aplicáveis.

Controle interno é visto como sendo um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os objetivos da organização sejam alcançados.

Já o controle externo, realizado por órgão de fora da administração, visa comprovar a probidade da administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens e valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento. Isto é, consiste na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sob a administração financeira e orçamentária.

Foram apresentados, de forma breve, alguns termos e conceitos que, atualmente, se encontram com frequência na literatura sobre controle na administração pública, tais como governança, *accountability*, *compliance*, integridade e transparência.

Atividades de avaliação



1. Descreva as principais diferenças entre controle interno e controle externo.
2. Pesquise via internet se a sua cidade tem algum órgão que trata de integridade e transparência.
3. Dê um exemplo de atuação do controle social sobre os atos da administração pública.

Capítulo

2

Sistemas de Controle Interno e Externo

Objetivo

- Apresentar os conceitos, a composição e os aspectos funcionais dos sistemas de controle interno e externo numa perspectiva institucional.

Introdução

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 (CF 1988, art. 70).

O artigo 74 da CF 1988 estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I. avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Outro dispositivo constitucional que explicita o termo sistema de controle é o art. 31, onde está estabelecido que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

É importante frisar o termo “Sistema de Controle Interno” que está presente nos vários dispositivos citados acima, para que se possa fundamentar a criação de órgãos de controle integrados e coordenados, no caso específico das controladorias e outras instituições **centralizadoras**⁸ das atividades/funções de controle interno, auditoria, *compliance*, corregedoria e ouvidoria.

⁸ Em alguns estados as Auditorias Gerais são responsáveis também pelas funções de controle interno e *compliance*.

Segundo Castro (2015) e Carvalho (2016), “Sistema de controle interno”, conforme colocado no art. 70 da CF 88, refere-se a um conjunto de órgãos descentralizados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos⁹. Contudo, a Constituição Federal de 1988 prevê objetivos amplos a serem alcançados por um controle interno integrado, mas não proporciona definições específicas, competências ou poderes sancionatórios concretos, nem mesmo uma moldura básica de estruturação no que se refere a controle interno, ver PICCINI (2022). Tal situação permite que haja diferentes formas de institucionalização dos controles internos nos entes federativos, sendo, atualmente, as estruturas de controladoria as mais adotadas.

Cabe ressaltar que, em termos institucionais, a Lei Complementar 4.320/1964, assim como o Decreto-Lei nº 200/67, art.6º, contempla o controle interno como um dos cinco princípios fundamentais que norteiam as atividades da [Administração Pública Federal](#).¹⁰

De acordo com a Lei 10.180/2001, art. 19, O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O sistema de controle interno no Governo Federal é [centralizado](#)¹¹, visto que pela Lei 10.180/2001, alterada pela Lei 13.464/2017, a Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão central de controle interno no âmbito do executivo federal, embora existam órgãos setoriais de controle interno no âmbito federal que não são vinculadas à CGU, respondendo diretamente aos ministérios ou aos órgãos aos quais estão vinculados. Os órgãos setoriais estão na Casa Civil da presidência da república, no ministério da Defesa, na AGU e no Ministério das relações [exteriores](#)¹².

Vale ressaltar que os poderes judiciários e legislativo possuem secretarias de controle interno, mas, obviamente, não são vinculadas à CGU, visto que pertencem a poderes diferentes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, Lei Complementar 101/2000 no seu art. 59 estabelece como atribuição também para o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público a fiscalização do cumprimento da referida Lei Complementar. No âmbito dos estados e municípios, o sistema de controle interno tem sido predominantemente institucionalizado por meio de controladorias nas quais envolvem além de controle interno atividades de

⁹ Isto não implica que deveria ser um sistema de controle interno único para todos os poderes. Cada Poder tem o seu sistema de controle interno. Ademais, o termo “sistema” expressa a ideia de coordenação e articulação com vistas à consecução de objetivos determinados. Há uma exceção que é o caso do estado do Rio Grande do Sul, em que a Controladoria e Auditoria Geral do Estado exerce atribuições de fiscalização também sobre o Legislativo e Judiciário, (ver PICCINI, 2022).

¹⁰ Os outros princípios são planejamento, coordenação, descentralização e delegação de competência.

ouvidoria, integridade, transparência, correição, entre outras correlacionadas, como será visto na seção 5 de presente material didático.

O controle externo também é tratado como um sistema de acompanhamento das atividades administrativas vinculado ao Poder Legislativo com a função de fiscalizar as ações do Poder Executivo na aplicação dos recursos públicos.

De acordo com Meirelles (1989), o controle externo é, por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira, destinando-se a comprovar: a) a probidade dos atos da administração; b) a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos; c) a fiel execução do orçamento.

Na mesma linha de entendimento, Guerra (2003) aborda que o controle externo consiste na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sob a administração financeira e orçamentária. É, portanto, um controle de natureza política, no Brasil, mais sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente.

Nesse sentido, o controle externo é função essencial na verificação dos resultados, pois sua intervenção inibe o abuso de poder, fazendo com que a autoridade administrativa paute a sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante a fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva. É, ainda, indispensável para acompanhar a execução de programas de governo e apontar suas falhas e desvios, verificar a correta aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.

No caso brasileiro, o sistema de fiscalização e controle externo está a cargo das cortes de contas, que constituem órgãos autônomos e de atuação independente, embora vinculados aos Poderes Legislativos municipais, estaduais, distrital e federal, os registros de inoperância do controle atingem mais de perto essas instituições (ROCHA, 2002).

Os Tribunais de Contas são órgãos especializados na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, que atuam auxiliando o Poder Legislativo, conforme estabelecido pelas constituições de cada ente. Atualmente, existem 32 tribunais de contas (Estados, DF e Municípios) e o Tribunal de Contas da União (TCU).

Em termos da União Federal, o principal instrumento desse sistema refere-se à incumbência dada pela CF 1988 ao Congresso Nacional, com auxílio do TCU, de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento. Assim, o sistema de controle externo é integrado pelo Congresso Nacional e o TCU.

¹¹ Sistema de controle interno descentralizado é aquele em que cada ministério tem total responsabilidade sobre a execução e o controle do próprio orçamento, não sofrendo controle prévio por parte do órgão de controle interno e/ou do Ministério da Fazenda. Esse caso se aplica, por exemplo, aos países baixos e a Espanha (DIAMOND, 2002). Diferentemente, poderia-se pensar que as controladorias criadas no setor público com várias funções e órgãos descentralizados, por exemplo a CGU, consistiria de um controle interno descentralizado, mas para isso as atividades de ouvidoria, correição, transparência deveria ser vista como atividades de controle interno.

¹² De acordo com o art. 22, par. 5º, da Lei 10.180/2001, os órgãos setoriais sujeitam-se à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão a cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

O controle externo, por meio do TCU, tem outras competências, tais como julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, entre outras. Em termos de controle externo, o Brasil segue os modelos adotados pela Alemanha, Bélgica, Espanha, França, Grécia, Itália, Japão, Portugal e Uruguai, onde os dispêndios públicos são controlados por intermédio das cortes de contas, com decisões colegiadas e poder judicante (ROCHA, 2002).

Contudo, existem outras formas de institucionalização do controle externo, por exemplo, na Austrália, Áustria, Canadá, China, Colômbia, EUA, Israel, Nova Zelândia, Peru e Reino Unido os controles externos são exercidos por órgãos singulares, como as auditorias-gerais ou controladorias, que são dirigidos por um auditor-geral ou controlador, ao qual compete definir os rumos da organização, bem como responder publicamente pelos trabalhos realizados (ROCHA, 2002). Portanto, diferentemente do Brasil, em muitos países a Entidade de Fiscalização Superior - EFS, assim como é o TCU, não julga nem aplica multas, sendo que muitas EFS unicamente elaboram estudos, relatórios, pareceres e recomendação, que subsidiam os órgãos de decisão, normalmente as casas legislativas (DO NASCIMENTO, 2022).

Síntese do Capítulo



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.

O Sistema de Controle Interno, conforme colocado no art. 70 da CF 88, refere-se a um conjunto de órgãos descentralizados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada.

O Sistema de Controle Externo refere-se ao fato da integração entre o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas da União nas atividades de controle externo para fins de acompanhamento e fiscalização das ações do Poder Executivo na aplicação dos recursos públicos.

A Constituição Federal 1988 não estabeleceu definições específicas, competências ou poderes sancionatórios concretos, nem mesmo uma mol-

dura básica de estruturação no que se refere a controle interno. Tal situação permite que haja diferentes formas de institucionalização dos controles interno nos entes federativos, sendo, atualmente, as estruturas de controladoria as mais adotadas.

O controle externo, por meio dos tribunais de contas, tem outras competências, tais como julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do legislativo, entre outras.

Atividades de avaliação



1. Pesquise como funciona o sistema de controle interno da sua cidade, principalmente quanto à integração e coordenação das atividades de controle interno, corregedoria, ouvidoria e integridade.
2. Pesquise sobre controle externo do seu Estado, principalmente quanto à participação do Tribunal de Contas do Estado (TCE) no julgamento das contas do Governador.

Capítulo

3

Controle Interno e Externo no Brasil

Objetivo

- Apresentar as principais abordagens da instituição dos controles interno e externos no Brasil.

1. Controle Interno

O estabelecimento de controle interno no âmbito da administração pública brasileira tem origem na Lei 4.320/1964, que obriga o Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, a exercer o controle interno da execução orçamentária, com verificação da legalidade dos atos de forma prévia, concomitante e subsequente, e para o qual poderá proceder a levantamento, prestação ou tomada de contas, com ênfase no controle sobre o cumprimento do programa de trabalho.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 200/1967, em seu artigo 13, estabeleceu que o controle deve ser exercido em todos os níveis e órgãos da Administração, compreendendo: o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que regem a atividade específica do órgão controlado; o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; e o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

A visão de controle do Decreto-Lei 200/1967 assemelha-se, de certa forma, à versão original do modelo das 3 Linhas do IIA (*Institute of Internal Auditors*), para o gerenciamento de **riscos e controles**¹³, no qual na primeira linha está o controle primário exercido pela gestão de forma concomitante as suas atribuições executivas e operacionais. Na segunda linha, tem-se os órgãos relacionados às funções de gestão de risco, jurídica, conformidade, controladoria e controle interno, entre outras; e a terceira linha refere-se às atividades da auditoria.

Entre 1967 e 1979, as ações de controle no executivo federal foram exercidas pelas Inspetorias-Gerais de Finanças (IGP), criadas pelo DL-200/1967 e regulamentadas pelos Decretos nº 61.135 e nº 1.386, que de-

¹³ Em 2020 esse modelo do IIA foi revisado. Ver: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Consultado em 24/01/2024.

sempenhavam atividades de administração financeira, contabilidade (analítica e sintética) e auditoria no âmbito do ministério, sendo a unidade central da IGF no Ministério da Fazenda. O Decreto 67.090/1970 estabeleceu normas de controle interno, inclusive procedimentos de auditoria e fiscalização na Administração Pública Federal.

Em 1979, por meio do do Decreto nº 84.362/1979, foi criada a Secretaria Central de Controle Interno – SECIN, junto à Secretaria de Planejamento (tinha status de ministério), assim os auditores saíram dos outros ministérios e se concentraram na SECIN. Em cada ministério, havia uma Secretaria de Controle Interno, que apoiava o Ministro na supervisão ministerial, mas as atividades de auditoria eram realizadas pela SECIN (PISCETELLI, 1988).

O Decreto nº 92.452/1986, que criou a Secretaria do Tesouro Nacional-STN, extinguiu a SECIN e transferiu suas atribuições para esse novo órgão, mas houve uma desconcentração e as Ciset dos ministérios passaram também a realizar auditorias sob a coordenação técnica da STN. A STN passou a exercer todas as funções de orientação normativa, de supervisão técnica e de fiscalização específica dos órgãos setoriais do sistema de auditoria.

Em 1994, por meio da MP 480, foi criada a Secretaria Federal de Controle-SFC, vinculada ao Ministério da Fazenda, assumindo todas as atribuições relativas à controle interno, fiscalização e auditoria. As Ciset, órgãos seccionais, passaram a ser subordinadas à SFC e não mais aos ministros de estado, sendo boa parte dessas Ciset extintas em 2000 por meio do Decreto 3366/2000. A [Lei nº 10.180/2001](#)¹⁴ consagrou a SFC como órgão central de controle interno, embora tenha deixado de fora de sua estrutura os órgãos setoriais de controle interno, no caso as Ciset do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

Por meio do Decreto nº 4.177, de 28/03/2002, a SFC foi transferida para a Corregedoria-Geral da União, conhecida como CGU, que havia sido criada por meio da Medida Provisória nº 2.143-31, de 02/04/2001. A Medida Provisória nº 37, de 08/05/2002 transformou a Corregedoria-Geral da União em Controladoria-Geral da União, mas ao longo da sua tramitação no Congresso Nacional voltou a ser chamada de Corregedoria-Geral da União (CGU).

Somente no início de 2003 é que Corregedoria-Geral da União-CGU passou a ser chamada de Controladoria-Geral da União, em vista da MP 103/2003, inclusive com status de ministério e com incumbência de órgão central do Sistema de Controle Interno do [Poder Executivo Federal](#)¹⁵.

No âmbito estadual, existem os órgãos de controle interno, normalmente representado por uma controladoria estadual, com status de secretaria. His-

¹⁴ Sancionada após a 89 edição da MP original que criou a SFC em 27/04/1994.

¹⁵ Decreto 11.330/2023.

toricamente, em 1948 foi criada a Contadoria-Geral do RS, que passou em 1970 Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE). Entre 1968 a 1988 foram criadas mais 9 unidades estaduais que atuam com atividades de controle interno: MG, MA, SP, RJ, PB, AP, MT, RO e ES, (diversas denominações: controladoria, departamento, secretaria, auditoria geral...). A partir de 1988, todos os estados passam a contar com uma entidade com atribuições de Controle Interno, incluindo auditoria (BALBE, 2016).

Da mesma forma, muitos municípios criaram suas controladorias, ou acrescentaram funções de controle interno de forma a se alinhar à CGU no que tange as suas funções e atribuições.

Ressalta-se que a Constituição Federal de 1988 não estabelece a necessidade de uma estrutura específica de controle interno, instituído dentro de um organograma da organização, para lidar com o sistema de controle interno. Por exemplo, para os municípios, estabelece no seu art. 31 que a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. Portanto, os municípios são livres para, por meio de lei, institucionalizarem os seus sistemas de controle interno, que podem ser via controladorias ou outros tipos de órgãos.

Em termos de metodologia de controle interno, tem-se seguido com predominância a do COSO¹⁶ publicado em 1992. Nesse modelo o controle interno é operacionalizado pela integração entre os objetivos, a estrutura organizacional e os componentes de controle, estes inter-relacionados e que juntos formam a estrutura adequada de controle interno, quais sejam¹⁷:

- 1. Ambiente de Controle:** Este é a cultura organizacional pertinente à importância do controle interno, para o qual ela forma a base. Dá o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham.
- 2. Avaliação de Risco:** Identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade. Forma a base para a determinação de como os riscos devem ser administrados. Procura o estabelecimento de medidas que façam que o risco residual seja reduzido a nível aceitável. Avaliar riscos significa identificar eventos que possam impactar os objetivos da entidade, mensurar a probabilidade e o impacto de sua ocorrência e o tratamento ou resposta adequada a esses riscos. A avaliação de riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas ou da combinação de ambas.
- 3. Atividades de Controle:** Políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas. Trata-se

¹⁶ A National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis, publicou em 1992 o trabalho "Internal Control - Integrated Framework" (Controles Internos – Um Modelo Integrado), que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. Posteriormente a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – The Committee of Sponsoring Organizations (Comitê das Organizações Patrocinadoras). Foi realizada uma versão atualizada em 1994. Em 2004, foi lançado um novo modelo o COSO ERM (Gestão de Risco Empresarial), conhecido como COSO II – 2004, que enfatiza a gestão de risco empresarial, mas foi constituído com base no COSO I. O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa (VAASSEN, 2013).

¹⁷ Seguem, de forma predominantemente, os apontamentos de Vaassen et al (2013) e De Sousa (2016).

das ações que permitem a redução ou administração dos riscos identificados, desde que executadas tempestivamente e de maneira adequada. São as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas dirigidas contra o risco de que os objetivos da entidade não sejam atingidos.

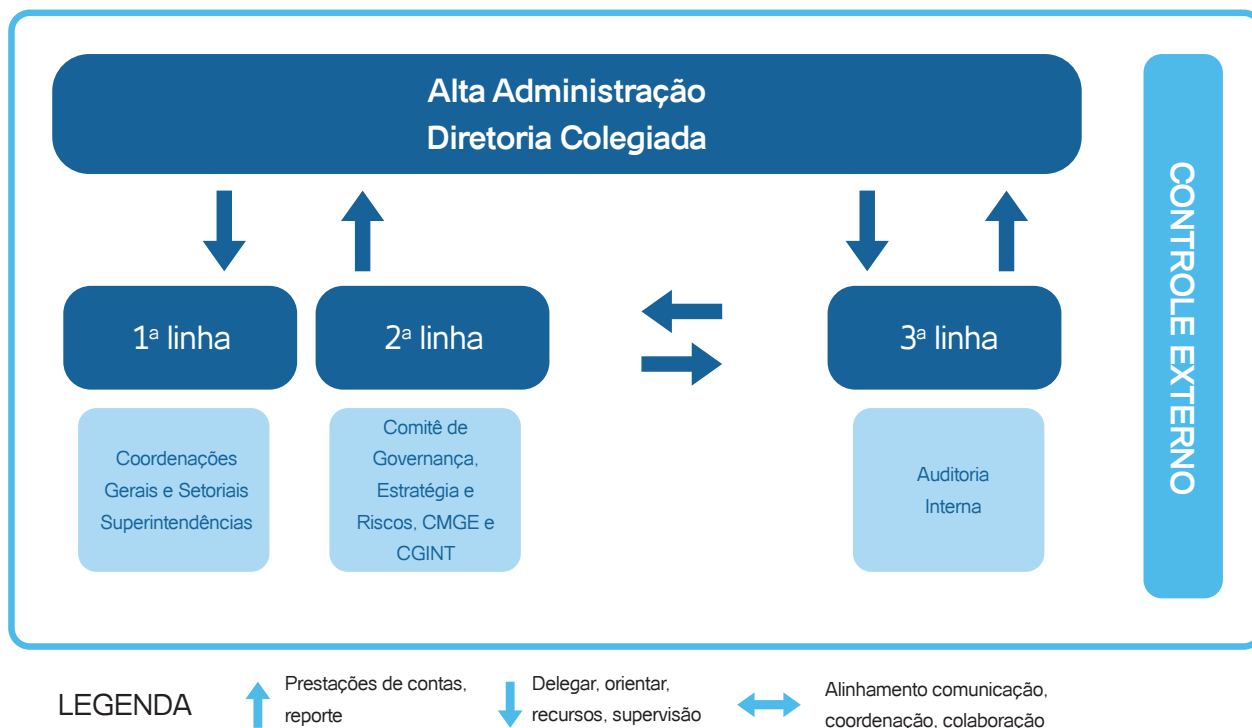
- 4. Informação e Comunicação:** Procuram viabilizar o controle, pois se relacionam aos registros de transações, confronto de documento interno e externos, busca e emissão de confirmações, comunicação de procedimentos e tarefas, prestação de contas e emissão de relatórios formais da gestão.
- 5. Monitoração:** Processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos. Os sistemas de controle interno podem mudar com o tempo, pois as organizações e o ambiente que estas se inserem também muda. Em função dessas mudanças, os controles internos efetivos em determinado momento podem deixar de sê-lo no momento seguinte. O monitoramento deve permitir a identificação e a correção dessa perda de confiabilidade dos controles de maneira oportuna.

Destaca-se que a IN Conjunta MP/CGU nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, em seu art.2º, inciso IV, estabelece que os componentes dos controles internos da gestão são o ambiente de controle interno da entidade, a avaliação de risco, as atividades de controles internos, a informação e comunicação e o monitoramento. Portanto, explicitamente segue o COSO-1992.

Outro modelo utilizado é o das 3 linhas do IIA para gerenciamento de risco e controle, em que a gestão atua na primeira linha, quando adota ações de provisão de produtos e serviços e gerencia riscos; e atua na segunda linha, quando apoia, monitora e questiona sobre riscos (exerce funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecidas pela administração), a terceira linha que é realizada pela avaliação da auditoria interna¹⁸, ver como exemplo a figura a seguir do modelo de Três Linhas do IIA aplicado ao DNIT, autarquia federal, que cuida da infraestrutura de transportes.

¹⁸ Segue a revisão do modelo de 3 Linhas realizada pelo IIA em 2020, ver : <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Acessado em 24/01/2024.

Figura – O Modelo das Três Linhas no DNIT



Fonte: DNIT/Ministério de Infraestrutura, disponibilizado em <https://www.gov.br/dnit/pt-br/assuntos/governanca-estrategia-e-riscos/eixos-da-governanca/gestao-de-riscos/linhas-de-defesa>, Acesso em 04/02/2024.

Os principais princípios dos Controles Internos, conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos **específicos**¹⁹, são:

- I. **relação custo/benefício:** consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- II. **delegação de poderes e definição de responsabilidades:** a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões.
- III. **segregação de funções:** a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio. Nenhuma pessoa, individualmente, deve ter completamente sob sua responsabilidade um ciclo operacional;
- IV. **instruções devidamente formalizadas:** para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e es-

¹⁹ A subseção foi baseada na IN MP/CGU 01/2016.

pecíficos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

V. controles sobre as transações: é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito; e

VI. aderência a diretrizes e normas legais: o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos.

²⁰ Lei 10.180/2001 e IN SFC 01/2001.

De acordo com a normas relativas aos **controles interno no Brasil**²⁰, o controle interno tem como finalidade, dentre outras:

- a) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- b) evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- c) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- d) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos; e
- e) assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade.

Como instrumentos de controle interno, utilizam-se principalmente as auditorias em seus diversos tipos: financeira (contábil), de conformidade e operacional, além das auditorias baseadas em risco, contínuas e outras modalidades aplicadas conforme o objeto a ser examinado (como auditorias ambientais ou de TI). Ver Quadro a seguir:

Quadro 2

Tipos de Auditoria realizadas pelo Controle Interno - Selecionados	
Tipo de Auditoria	Aspectos Relativos à Auditoria
Auditoria financeira	Foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

continuação Quadro 2

Tipos de Auditoria realizadas pelo Controle Interno - Selecionados	
Tipo de Auditoria	Aspectos Relativos à Auditoria
Auditoria operacional	Foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias de desempenho podem servir como um bom mecanismo de avaliação do desempenho operacional no processo de execução orçamentária como também de uma política pública.
Auditoria de conformidade	Foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.
Auditoria Baseada em Risco:	Tipo de abordagem de auditoria que tem um papel mais estratégico e voltado para a governança corporativa. A organização não é avaliada de forma fragmentada, mas sim, com uma visão ampla, focando a avaliação da inter-relação das ameaças às atividades da empresa e formas de minimizar os respectivos riscos da organização. A auditoria atuará de forma sistêmica, avaliando do contexto para o detalhe, alinhando isso com o posicionamento estratégico da organização à luz do seu plano de negócio. Os trabalhos da auditoria interna governamental serão concentrados nos objetos de auditoria com maior exposição a ameaças que possam afetar o alcance dos seus objetivos, ou seja, os de maior risco, que estão identificados na política de gestão de risco da unidade auditada. Aliás, a auditoria interna deve avaliar de forma apriorística a consistência e a confiabilidade do plano/política/gestão de risco da unidade auditada.
Auditoria Contínua	Consiste na monitoração de uma área por meio de acompanhamento de indicadores pré-definidos com esse objetivo, e envolve ainda o acompanhamento das principais atividades da área. Ocorre em “real-time” com base nos indicadores pré-estabelecidos. Trata-se de uma técnica de auditoria que realiza testes utilizando bases de dados informatizadas, mediante ferramentas de extração, análise e mineração de dados, com base na avaliação de riscos e controles internos.

Fonte: TCU (2016); DE SOUZA (2019); e ATTIE (2018)

No tocante aos controles internos de outros países, a tendência nos países da UE e nos Estados Unidos tem sido no sentido de controles próximos da visão gerencial, desenhados e executados para contribuir para a efetividade da política pública, reduzindo assim a ênfase nos controles de legalidade, sem abandoná-los, mas redesenhando-os para que o controle contribua para

a busca da efetividade da gestão. Um dos principais objetivos desses países em relação ao controle interno é reestruturá-lo a fim de que ele seja capaz de ajudar as organizações públicas a alcançarem seus objetivos em termos de resultados das políticas públicas (OLIVIERI, 2016).

Desde os anos 1990, o Brasil tem promovido mudanças substanciais na estrutura dos controles internos, tais como a criação da Secretaria Federal de Controle (SFC) em 1994; da [Corregedoria-Geral da União](#)²², em 2001, que incorporou a SFC (Decreto nº 4.177/2002) e a Ouvidoria-Geral da União em sua organização — posteriormente denominada Controladoria-Geral da União (CGU); além da criação da Secretaria de Prevenção da Corrupção (2006) e da Secretaria de Combate à Corrupção (2019), ambas integradas à estrutura da CGU.

Destaca-se, ainda, a transformação da CGU em ministério, ocorrida em 2016. Inicialmente com o nome Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, voltando a ser tratado como ministério da CGU em 2019.

Junto com essas mudanças estruturais foram adotadas novas metodologias de atuação, (tais como programa de fiscalização dos entes estaduais e municipais a partir de sorteio público e disseminação no âmbito da administração pública dos programas de integridade), bem como realizados treinamentos dos auditores e servidores dos órgãos federais baseados nos novos conceitos e abordagens da nova administração pública e da nova governança pública (accountability, transparência, integridade, auditorias baseadas em risco, auditoria contínuas, entre outras) e reestruturação das carreiras de auditorias, inclusive com aumento de remuneração.

Institucionalmente, também foram editadas as leis nº 12.527/2011 (LAI), nº 12.813 (Conflito de Interesses), nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), e nº 13.303/2016 (Lei da Estatais), a Emenda Constitucional 109/2021 (avaliação ex-ante das políticas públicas), que fortaleceram a transparência pública, governança e o combate à corrupção, criou mais mecanismos punitivos para evitar desvios de conduta e a má utilização dos recursos públicos e incentivar o aumento dos resultados e melhorias das políticas públicas.

Em que pesem todas essas mudanças, existe um debate quanto aos seus resultados, visto que os escândalos de corrupção, tendo como base a operação Lava Jato deflagrada em 2014, à persistência do baixo Índice de [Percepção de Corrupção da Transparência Internacional](#)²², e a forte percepção quanto à ineficiência dos gastos públicos sinalizam que os controles ainda não são efetivos ou não funcionam de forma adequada no Brasil (DE LIMA, 2022; OLIVIERI, 2016)²³.

Há sempre questionamentos do tipo: o arcabouço normativo, os princí-

²¹ Criada pela MP 2143-31/2001.

²² O Índice de Percepção de Corrupção do Brasil, medido pela organização Transparência Internacional, gira em torno de 40 desde sua criação, em 1995, situando-se abaixo da média e revelando um quadro preocupante quanto aos níveis de corrupção. O índice varia de 0 a 100 — quanto menor a pontuação, maior a percepção de corrupção. A média internacional situa-se em torno de 45 (CAMPOS, 2012).

²³ O resultado dessas ineficiências apontadas por ambos os lados é que os órgãos de controle “enxugam gelo”. Em outras palavras, suas atividades, por mais que se expandam e se aperfeiçoem, como tem ocorrido nas últimas décadas, têm, na prática, baixa efetividade, no sentido de que as mesmas irregularidades e fraudes se repetem, por mais que sejam identificadas (basta ler os relatórios de atividades do TCU e da CGU dos últimos anos para verificar que as observações de irregularidades se repetem ano a ano, nos mesmos órgãos inclusive, como no DNIT e na Valec Engenharia, Construções e Ferrovias S/A) (OLIVIERI, 2016).

pios e a estrutura dos controles internos têm contribuído para uma boa governança, uma adequada *accountability* (responsabilização/prestação de contas) e efetividade das políticas públicas? Os custos dos controles suplantam os seus benefícios? Há problemas nas metodologias de implementação e atuação dos controles (muito legalista, pouco participativo, não foca nos resultados da gestão/programa/políticas públicas)?

Responder esses questionamentos é um tanto complexo, pois há muitas percepções e uso de métodos qualitativos e estudos de casos, mas poucas evidências obtidas a partir de métodos de avaliação mais adequados e rigorosos. Isolar os efeitos da atuação do controle interno no Brasil nos últimos 25 anos é muito complicado e, provavelmente, requer a contribuição de métodos qualitativos quase-experimentais.

Assim, a colocação dessas questões com relação à efetividade dos controles internos no Brasil foi apenas para mostrar que existe o debate sobre o assunto e para incentivar os alunos a pensarem esse tema para fins de monografia/trabalho de conclusão do curso.

Saiba Mais



Algumas considerações sobre o Controle Interno na União Europeia e nos Estados Unidos

“Na União Europeia (UE), o debate sobre controle interno governamental se dá em torno da ideia de *accountability* gerencial descentralizada, refletindo preocupações com prestação de contas e responsabilização em nível gerencial, e não apenas organizacional, além do intuito de descentralizar esses mecanismos de controle internamente aos órgãos da administração, de modo a separá-los da inspeção financeira, que é a atividade de identificação de irregularidades e fraudes. Esse processo também está ligado, no caso da UE, a uma preocupação com a uniformidade dos mecanismos de controle interno entre os países membros.

A UE diferencia claramente três tipos de atividade: controle interno, auditoria interna e inspeção financeira. O primeiro é a forma de organizar os controles integrados às operações cotidianas da gestão pública; o segundo visa avaliar os controles internos e sugerir melhoria com base em uma visão sobre riscos, geralmente é realizado por uma organização especializada; e o terceiro é a atividade de detectar e investigar fraudes e penalizar seus agentes (KOS, 2014; SIMEONOVA, 2014; RIESER, 2014A; 2014B).

Nos Estados Unidos, o controle interno é definido como o processo utilizado pela gestão para ajudar uma entidade ou organização a atingir seus objetivos (GAO, 2014). A preocupação com a conexão entre a atividade de controle e os resultados da administração pública, portanto, está na própria definição do controle. E ele deve ajudar as entidades a: *i)* operar de forma mais eficiente e efetiva; *ii)* informar de forma confiável sobre suas operações; e *iii)* cumprir leis e regulamentos. Note-se que a verificação da legalidade é um dos objetivos do controle interno, mas ele não precede a preocupação

com a qualidade das operações, ou seja, com o resultado da gestão pública.

Os órgãos públicos norte-americanos têm autonomia para desenhar, implementar e operar seus controles internos. Isso significa que não há um modelo fixo de estrutura organizacional de controle, mas uma diretiva clara sobre objetivos a serem alcançados por essa atividade, que são definidos em função dos interesses das organizações públicas em termos de objetivos organizacionais e de desempenho.”

Fonte: OLIVIERI (2016).

2 Controle Externo no Brasil

O controle externo é função essencial na verificação dos resultados, pois sua intervenção inibe o abuso de poder, fazendo com que a autoridade administrativa paute a sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante a fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva. É, ainda, indispensável para acompanhar a execução de programas de governo e apontar suas falhas e desvios, verificar a correta aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas (GUERRA, 2003).

No Brasil o Controle externo é de competência do Congresso Nacional, mas com auxílio do TCU. Assim, o poder fiscalizatório inerente ao controle externo é atribuição do Congresso Nacional, que têm o auxílio do TCU para fins de controle financeiro e orçamentário (MEDAUAR, 1990).

O alcance da atuação do controle externo é bem abrangente, pois se estende da Administração Direta para a Indireta, bem como para 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.

A fiscalização exercida pelo controle externo não mais se limita apenas ao exame da legalidade, mas também à análise da **legitimidade**²⁴, da economicidade, da eficiência e da eficácia. Além disso, o tipo de fiscalização a ser exercida pelo controle externo foi significativamente ampliado pela Constituição de 1988, visto além da fiscalização contábil, financeira e orçamentária”, o art. 70 incluiu também a fiscalização operacional e patrimonial (BUGARIN, 2000).

Desse modo, a atuação do controle externo, por meio do TCU, nos últimos anos, tem se direcionado também para avaliação dos modelos e dos preços praticados, ex-ante, nas privatizações e concessões; fiscalização anual das obras públicas, levantamento das pedaladas fiscais; promoção de eventos de incentivo da atuação do controle social.

A atuação dos órgãos de controle externo tem sido tão ampla que tem originado críticas no sentido de possível extrapolação do seu papel como Tri-

²⁴ A análise da legitimidade da ação estatal refere-se ao exame do mérito do ato administrativo, de modo a determinar se este atende ao interesse público

bunal de Contas (controle externo), ou seja, haveria um comportamento expansionista da atuação do TCU sem o devido respaldo legal ou constitucional (JORDÃO, 2014; DUTRA e REIS, 2022; BASTOS, 2021).²⁵

Segundo Rodrigues (2021), se antes a preocupação se voltava a estimular a atuação dos órgãos de controle, sem o “medo paralisante” inibidor de uma atuação efetiva, mais recentemente, surge, na doutrina, a preocupação com o outro lado da moeda: o medo dos controlados em razão dos alegados excessos dos controladores, que teriam não apenas absorvido os reclamos por uma atuação mais ativa, mas também extrapolado os limites institucionais a eles reservados pela Constituição.

No Brasil, o controle externo é função do Poder Legislativo (Federal, Estadual e Municipal), mas com o auxílio do TCU, dos 27 tribunais de contas dos estados, incluindo o Tribunal de Contas do Distrito Federal, dos tribunais de contas dos municípios e mais os tribunais de contas específicos para as cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo.

Os tribunais de contas têm como incumbência julgar a boa e regular aplicação dos recursos públicos. Para isso dispõe de diversos instrumentos, tais como auditorias, fiscalizações, inspeções, diligências, análise prévia das contas do presidente da república/governadores/prefeitos e do julgamento das prestações de contas dos gestores.

No âmbito federal, havia uma sistemática de anualmente todas as unidades jurisdicionadas apresentar ao TCU o seu relatório anual de gestão e, a partir desse relatório a CGU realizar auditorias nessas unidades jurisdicionadas, formando os processos de tomada de contas (administração direta) e prestação de contas (administração indireta), colhendo a assinatura do ministro e posteriormente enviando todos os processos para o TCU para fins de julgamento.

Atualmente essa sistemática mudou, sendo criadas as unidades de prestação de contas e as unidades apresentadoras de contas, que são selecionadas pelo TCU, seguindo entre outros critérios o de representatividade, no caso:

- I. os Ministérios, enquanto órgãos supervisores, cujas despesas orçamentárias representem individualmente mais de 2% das despesas do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) que, quando somadas, alcancem pelo menos 90% do total das despesas do OFSS, selecionados em ordem decrescente;
- II. o Fundo do Regime Geral de Previdência Social;
- III. as empresas estatais, dependentes ou independentes, cujas participações societárias somadas alcancem 90% das participações permanentes da

²⁵ Por exemplo, quando atua, em caráter ex-ante, nos editais de leilões privatização/concessão ainda não publicados; e quando impede a publicação de um edital ou o condicionamento de sua publicização.

União, selecionadas em ordem decrescente de participação; e
IV. o Banco Central do Brasil, em razão de suas relações financeiras com a União, reguladas pela Lei nº 13.820, de 2 de maio de 2019 (IN TCU 84/2020 e DN TCU 198/2022).

No âmbito dos estados e municípios a atuação do controle externo na sistemática de prestação de contas dos governadores, prefeitos e outros gestores é praticamente a mesma, principalmente no que tange à análise prévia das contas pelos tribunais de contas.

Segundo Abrantes (2001), no caso dos municípios, as contas prestadas pelo prefeito incluirão, além das suas próprias, as da Câmara Municipal, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas. Os Tribunais de Contas terão prazo de sessenta dias para emitir parecer conclusivo sobre as contas apresentadas pelo prefeito, a contar do seu recebimento, podendo as constituições estaduais prescreverem prazos diferentes.

No caso dos municípios que não sejam capitais e que tenham menos de 200.000 habitantes, o prazo é de cento e oitenta dias. Os Tribunais de Contas não poderão entrar em recesso enquanto existirem contas pendentes de parecer prévio.



Saiba Mais

Breve comentários sobre a atuação do Controle Interno e Controle Externo no Brasil

“No Brasil, pode-se perceber claramente a utilização de novos conceitos relacionados com as ideias que estão em evidência na literatura internacional, em especial a avaliação de desempenho e a efetividade das políticas públicas, com base nas publicações produzidas e divulgadas pelos próprios órgãos de controle em suas páginas na internet, em especial o TCU e a CGU o – Ministério Público Federal (MPF) não é tão pródigo quanto estas duas instituições na publicação de relatórios institucionais e de atividades.

O TCU foi o primeiro a buscar esses referenciais estrangeiros, enviando seus servidores para treinamento no exterior, e a CGU tem agido no mesmo sentido – muito recentemente, a controladoria promoveu seminário internacional no Brasil, com presença de dirigentes governamentais europeus, para refletir sobre suas práticas (CGU, 2015).

Entretanto, há fortes indícios de que a absorção de novas ideias e a adoção de um novo discurso pouco alteram efetivamente as formas de trabalho do Tribunal e da Controladoria, e têm tido muito pouco impacto no resultado final de seu trabalho com os gestores. Esses indícios são:

- a percepção dos servidores da Administração Pública Federal PF de que os controles são predominantemente de legalidade (conforme indicado a seguir na análise das entrevistas);

- a apresentação dos resultados da atuação do Tribunal e da Controladoria em seus respectivos relatórios de atividade, que é realizada de forma desconectada dos objetivos de melhoria da gestão pública (seus produtos institucionais são apresentados não em termos de alcance de resultados, mas de realização de tarefas, como número de auditorias, número de acórdãos proferidos, número de atos de pessoal analisados etc.);
- a recorrência de identificação de irregularidades semelhantes ao longo do tempo, ou seja, os mesmos problemas são encontrados todo ano, sem alteração, portanto, de suas causas nem solução definitiva (por exemplo: identificação de fraudes em pagamento de salários e pensões)."

Fonte: OLIVIERI (2016)

Síntese do Capítulo



O estabelecimento de controle interno no âmbito da administração pública brasileira tem origem na Lei 4.320/1964, que obriga o Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, a exercer o controle interno da execução orçamentária.

Após diversas alterações institucionais, em 1994 foi criada a Secretaria Federal de Controle-SFC, vinculada ao Ministério da Fazenda, assumindo todas as atribuições relativas ao controle interno, fiscalização e auditoria. Posteriormente a SFC foi vinculada à Corregedoria-Geral da União, conhecida como CGU, que no início de 2003 passou a ser chamada de Controladoria-Geral da União.

No âmbito estadual, existem os órgãos de controle interno, normalmente representados por uma controladoria estadual, com status de secretaria. A partir de 1988, todos os estados passam a contar com uma entidade com atribuições de Controle Interno, incluindo auditoria. Na mesma linha, muitos municípios criaram suas controladorias, ou acrescentaram funções de controle interno de forma a se alinhar à CGU no que tange as suas funções e atribuições.

Os principais princípios dos Controles Internos são: relação custo/benefício; delegação de poderes e definição de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controles sobre as transações; e aderência a diretrizes e normas legais. O controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos.

De acordo com a CF 1988, o controle externo é função do poder legislativo (federal, estadual e municipal), mas com o auxílio do TCU, dos 27

tribunais de contas dos estados, incluindo o Tribunal de Contas do Distrito Federal, dos tribunais de contas dos municípios e mais os tribunais de contas específicos para as cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo.

Atividades de avaliação



1. Identifique e descreva os principais princípios de controle interno.
2. Fale sobre a metodologia do COSO I e pesquise sobre o cubo COSO-ERM e suas correlações com o COSO I.

Capítulo

4

Regras Constitucionais sobre Controle Externo e Controle Interno

Objetivo

- Apresentar as regras constitucionais referentes aos controles externos e internos concernentes à administração pública no Brasil.

Introdução

As regras constitucionais previstas sobre controles externos e internos buscam impedir a prática de atos administrativos irregulares, ilegítimos, lesivos ao indivíduo ou à própria coletividade (GUERRA, 2003). De acordo com o art. 70 da CF 1988, 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.

O parágrafo único do art. 70 da CF 88 diz que prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gereencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

Os Tribunais de Contas atuam no aspecto técnico do controle, abrangendo aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais. As competências do Tribunal de Conta da União, como órgão de controle externo, estão dispostas nos artigos 33, 71, 72 e 74 da CF 1988, que por simetria se aplicam aos TCE e TCM, conforme quadro 3.

Quadro 3

Competências Constitucionais do TCU	
COMPETÊNCIA	FUNDAMENTO
apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;	art. 71, inciso I

continuação Quadro 3

Competências Constitucionais do TCU	
COMPETÊNCIA	FUNDAMENTO
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos	art. 33, § 2º, e art. 71, inciso II
Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares	art. 71, inciso III
Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional	art. 71, inciso IV
Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais	art. 71, inciso V
Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal ou a municípios	art. 71, inciso VI
Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas	art. 71, inciso VII
Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos	art. 71, incisos VIII a XI
Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal	art. 71, inciso X
Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização	art. 72, § 1º
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades	art. 74, § 2º
Fixar coeficientes dos fundos de participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais	art. 74, § 2º art.161, parágrafo único

Fonte: TCU (2002).

Considerando o conjunto das regras constitucionais das competências do TCU, relacionadas no quadro acima, pode se afirmar que é muito amplo o grau de abrangência do controle sob a responsabilidade do TCU e dos tribunais de contas dos estados e municípios no exercício de suas atividades de auditoria externa no âmbito da administração pública, bem como na sua incumbência de auxiliar o controle externo a cargo do Poder Legislativo.

O fato é que os tribunais de contas existem para fiscalizar os atos de gestão praticados por agentes públicos ou por particulares no exercício de funções públicas, sendo esse o alcance da sua jurisdição à luz de regras constitucionais inerentes as suas competências.

Segundo Bugarin (2000), a Constituição de 1988 trouxe uma das mais significativas inovações no campo do controle externo da Administração Pública, ao prever no § 2º do art. 74 que “*Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irre-*

gularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União". Revela-se aqui a função de ouvidoria do Tribunal.

Outra novidade da CF 1988 para o controle externo diz respeito aos contratos. Na Constituição anterior, verificada ilegalidade em contrato, devia a Corte de Contas solicitar a sua sustação ao Congresso Nacional. Caso o Poder Legislativo não deliberasse no prazo de 30 dias, a impugnação do Tribunal tornava-se automaticamente insubsistente. Pela atual Constituição, se o Congresso Nacional não deliberar no prazo de 90 dias, caberá ao Tribunal decidir a respeito do assunto (BUGARIN, 2000)

A partir da Constituição de 1988, as decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo. A execução dessas decisões compete à Advocacia-Geral da União e às respectivas procuradorias autárquicas. Ademais, enfatizou também a função de apoio do Controle Interno ao Externo.

Por fim, tem-se ainda como regra constitucional ao controle externo o dispositivo do artigo 75, que estabelece que as normas da Seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária) aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Essa regra alinha-se de certa forma ao [princípio da simetria](#)²⁶.

As regras constitucionais com relação ao controle interno são especificadas nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, conforme se pode observar:

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.

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

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

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

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

²⁶ O "Princípio da Simetria" estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotem, sempre que possível, em suas respectivas Constituições e Leis Orgânicas ("Constituição do Município") as mesmas regras de da Constituição Federal. Isto é, exige uma simetria entre os institutos jurídicos da Constituição Federal e as Constituições Estaduais/Municipais.

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

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

Os controles, interno e externo não se repelem, pelo contrário, complementam-se, devendo trabalhar conjuntamente, ou seja, de forma integrada. A Constituição respalda esse entendimento no seu art. 74, inciso IV, ao estabelecer que o controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, ou seja, uma das atribuições do controle interno consistem em “criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo” (ALENCAR, 1990).

Tal situação, como será abordado adiante, é muito importante quando das prestações de contas anuais dos órgãos da administração pública.

Quanto ao parágrafo primeiro, que trata da obrigação de dar conhecimento ao TCU de qualquer irregularidade ou ilegalidade, a situação ocorre devido à questão temporal, visto que o controle interno atua dentro da organização e muitas vezes antes dos trabalhos de fiscalização do TCU, com isso, existe a possibilidade do achado de irregularidade e ilegalidade não chegar ao conhecimento do TCU de forma tempestiva.

Por exemplo, a CGU realiza um trabalho de auditoria na Petrobrás no exercício X0, encontrando fraudes em contratos licitatórios. A CGU deve encaminhar o relatório de auditoria para o TCU tão logo concluído independentemente de naquele exercício X0 ou X1 haver prestação de contas ou não na Petrobrás.

Outro dispositivo constitucional referente à controle externo e interno, mas se referindo apenas a municípios, é o art. 31, que estabelece:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Atualmente existem 24 tribunais de contas estaduais e 3 tribunais de contas municipais que atuam auxiliando o Poder Legislativo municipal nas suas atribuições de controle externo como prever o dispositivo constitucional. Além disso, existem ainda 2 tribunais de contas de município, no caso o da cidade de São Paulo e o da cidade do Rio de Janeiro.

Todos os tribunais também atuam nas atividades de auditoria externa e julgamento de contas dos gestores (exceto o chefe do executivo) nos termos das leis de criação de cada corte.

De uma forma geral, verifica-se que a intenção das regras constitucionais do controle externo e interno foi que tudo fosse controlado no âmbito da administração pública, inclusive que houvesse integração dos controles de forma a dar mais efetividade nas suas atuações independentes.

Síntese do Capítulo



As regras constitucionais previstas sobre controles externos e internos buscam impedir a prática de atos administrativos irregulares, ilegítimos, lesivos ao indivíduo ou à própria coletividade.

De acordo com o art. 70 da CF 1988, 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.

As competências do Tribunal de Conta da União, como órgão de controle externo, estão dispostas nos artigos 33, 71, 72 e 74 da CF 1988, que por simetria se aplicam aos TCE e TCM.

O Controle externo foi institucionalizado para fiscalizar os atos de gestão praticados por agentes públicos ou por particulares no exercício de funções públicas, sendo esse o alcance da sua jurisdição à luz regras constitucionais inerentes as suas competências.

As regras constitucionais com relação ao controle interno são especificadas nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988. Conforme o art. 74, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumpri-

mento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Atividades de avaliação



1. Com relação à Constituição Federal de 1967, cite pelo menos duas inovações significativas da Constituição Federal de 1988 no que se refere ao controle externo da Administração Pública.
2. Pesquise sobre o Tribunal de Contas do seu Estado e compare suas competências com as competências estabelecidas na Constituição Federal, dispostas nos artigos 33, 71, 72 e 74 da CF 1988, e opine sobre a aplicação ou não do princípio da simetria.

Capítulo

5

Tribunais de Contas: Funções, Natureza Jurídica e Eficácia das Decisões

Objetivo

- Apresentar as abordagens relativas às funções, à natureza jurídica e à eficácia das decisões dos tribunais de contas.

Introdução

No Brasil, o Controle Externo é função do Poder Legislativo, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembleias Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais nos municípios com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas.

Além do TCU, dos 26 Tribunais de Contas do Estado (TCE) e do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC/DF), existem no Brasil 3 tribunais de contas dos municípios (TCM-Bahia, TCM-Goiás e TCM-Pará) que abrangem todos os municípios de um estado e o TCM-SP para a cidade de São Paulo e o TCM-RJ para a cidade do Rio de Janeiro. Até 2017 havia o [Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará \(TCM/CE\)](#)²⁷, mas foi extinto pelo governo do estado do Ceará.

1. Funções dos Tribunais de Contas

Os Tribunais de Contas atuam de forma independente, exercendo o controle externo, e o produto dessa ação destina-se a auxiliar o Poder Legislativo em sua incumbência constitucional (GUERRA, 2003). Assim, os Tribunais de Contas exercem o controle financeiro e orçamentário da Administração em auxílio ao Poder Legislativo, mas não se configurando como órgão do legislativo.

A partir da simetria que a Constituição Federal consagrou aos entes da federação, compreende-se que as funções/competências entre os Tribunais de Contas da União, Estados e Municípios deverá guardar similaridade, respeitando-se as suas peculiaridades e as determinações especiais da Carta Magna.

²⁷ O TCM/CE foi extinto pela Emenda Constitucional Estadual n. 92, de 21 de agosto de 2017. Seu quadro de pessoal, suas atribuições e sua estrutura foram absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), a exceção dos conselheiros, que tiveram seus cargos extintos e os então ocupantes foram colocados em disponibilidade remunerada. A extinção foi questionada e a matéria foi levada ao STF, por meio da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 5.763/CE. Ao decidir o mérito, afirmou-se o entendimento de que os estados têm autonomia para criar e extinguir tribunais de contas dos municípios (DO NASCIMENTO, 2022)

De acordo com Bugarin (2000) e Bezerra (2003), as funções básicas do Tribunal de Contas da União são classificadas oito categorias: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria

1.1. Competência Fiscalizadora

A competência diz respeito à realização de inspetorias e auditorias em órgãos e entes da administração direta e indireta, examinando-se a legalidade, aplicação das transferências de recursos, endividamento público, cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, licitações e demais atos, sendo que ao TCU tal competência se estende aos três poderes.

Como ilustração da atuação da fiscalização do TCU pode-se citar o Relatório de Consolidação das Fiscalizações de Obras Públicas (Fiscobras) de 2022, que teve como finalidade fornecer informações ao Congresso Nacional para subsidiar a aprovação e o acompanhamento da Lei Orçamentária Anual (LOA), o qual abrangeu a fiscalização de 34 empreendimentos, envolvendo recursos da ordem de R\$ 39 bilhões (TCU, 2022)

Outra ilustração dos trabalhos de fiscalização/auditoria são as 11 auditorias operacionais realizadas 2023 nas políticas e programas do Governo Federal, que compõem o Relatório de Fiscalização em Políticas e Programas de Governo de 2023 (RePP2023).

As políticas/programas auditadas consolidadas no [RePP 2023](#)²⁸ foram:

- Programa Nacional de Imunizações - Meta ODS 3b;
- Serviços de assistência social do Ministério da Cidadania;
- Auxílio Brasil; Abono Salarial; Cotas para ingresso no ensino superior nas Instituições Federais de Ensino (Ifes);
- Política Nacional de Formação dos Profissionais da Educação Básica voltadas à formação inicial;
- Novo Marco do Saneamento, Política Nacional de Resíduos Sólidos;
- Políticas Automotivas de Desenvolvimento Regional (PADR);
- Política Tarifária do Setor Elétrico Brasileiro; e
- Avaliação Integrada de Dados - Dia D - 2º Ciclo.

1.2. Competência Judicante

Inicialmente, cabe ressaltar que a função do Tribunal de Contas é de caráter administrativo. Quando a Constituição Federal, em seu art. 71, II, diz que compete ao TCU julgar as contas dos administradores e demais responsáveis

²⁸ Ver <https://sites.tcu.gov.br/relatorio-de-politicas>

por dinheiro, bens e valores públicos, significa que lhe compete, quanto às contas apresentadas, julgar sua validade, regularidade formal e material, atendimento aos fins públicos determinados pela Constituição, leis e regulamentos, apreciar, examinar, analisar, emitir pareceres, porém na esfera de sua competência.

O Quadro 4 mostra como ilustração os produtos e os resultados do TCU decorrente da sua competência judicante.

Quadro 4

Produtos e Resultados do TCU - Selecionados	
Produto/Resultado	Quantidade
Tomadas de Contas Especiais - TCEs Apreciadas	2.120
Responsáveis Julgados	4.927
Acórdãos Proferidos*	22.541
Responsáveis Condenados	2.431
Responsáveis Inabilitados	68
Medidas Cautelares emitidas	61
Empresas Julgadas Inidôneas	44

Fonte: Relatório de Gestão do TCU 2022.

* São as deliberações do TCU, que são publicados, conforme o caso, no Diário Oficial da União e/ou no Boletim do Tribunal de Contas da União (BTCU).

Saiba Mais



A discussão sobre os limites judicantes dos Tribunais de Contas

O Supremo Tribunal Federal reconheceu na Súmula n. 347 que o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. No precedente que deu origem ao verbete, a Suprema Corte fez distinção entre a declaração de inconstitucionalidade de leis, que seria atribuição exclusiva do Poder Judiciário, e a não aplicação de leis inconstitucionais, que seria obrigação de qualquer Tribunal ou órgão de qualquer dos poderes do Estado. No entanto, os ministros do Supremo Tribunal Federal vêm criticando a aplicação desta Súmula em decisões monocráticas recentes, sob o fundamento de que o verbete não subsiste após a Constituição Federal de 1988. Isso porque a referida Súmula foi editada em contexto constitucional completamente distinto, antes da Emenda Constitucional n. 16/1965, que introduziu o controle abstrato de normas (DE ANDRADE, 2022).

E aí a Súmula do STF 347 ainda subsiste?

Em 29/08/2023, foi publicado na página da internet do STF que as Leis e atos normativos podem ter a sua aplicação afastada por Tribunais de Contas caso confrontem com jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Assim, o afas-

tamento incidental da aplicação de leis e atos normativos, em julgamento no âmbito de um Tribunal de Contas, condiciona-se à existência de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. O entendimento foi fixado no julgamento de agravo da Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras) no Mandado de Segurança (MS) 25.888/DF, na sessão virtual finalizada em 21/8/2023.

Diante disso, caso seja imprescindível para o exercício do controle externo, o TCU (e os outros tribunais de contas) pode afastar, em análise de um caso concreto, as normas cuja aplicação expressaria um resultado inconstitucional, seja por violação patente a dispositivo da Constituição ou por contrariedade à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

O julgamento era aguardado pela comunidade jurídica, em razão de nele ser discutida a recepção, pela Constituição de 1988, da Súmula 347 do STF. Aprovada em 1963, o verbete diz que “o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”.

(Ver “Supremo afirma a compatibilidade da Súmula 347 com a Constituição Federal de 1988” - 29/08/2023 in <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=513011&ori=1> acessado em 01/02/2024)

1.3. Competência Sancionadora

A competência sancionadora é imprescindível para que suas finalidades sejam atingidas, coibindo irregularidades e promovendo o ressarcimento ao erário. As penalidades aplicadas pelas Cortes de Contas incluem, por exemplo, a aplicação de multas, declaração de inidoneidade para contratar com a administração pública por até cinco anos, afastamento de dirigentes, decretação de indisponibilidade de bens por até um ano, declaração de inabilitação para o exercício de função de confiança, além de outras, o que não inviabiliza a competência de outras esferas, como a cível, criminal, eleitoral e trabalhista.

Essa prerrogativa de aplicar multa é outorgada ao TCU – e por simetria aos tribunais de contas de contas subnacionais – pelo art. 71, inciso VIII, da CRFB, que prevê a competência desta Corte de Contas para aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidades de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, a multa proporcional ao dano causado ao erário.

As multas aplicáveis pelos tribunais de contas no exercício da responsabilização financeira são de três tipos:

- a) multa proporcional ao dano ao erário: aquela ligada ao *quantum* a ser ressarcido pelo agente público transgressor, podendo chegar a 100%.
- b) multa de até 30% dos vencimentos anuais;
- c) multa simples.

Segundo o Relatório Anual de Gestão do TCU, o referido Tribunal de Contas em 2022 aplicou R\$ 6 bilhões em multas e condenações em débito.

Aos tribunais de contas compete ainda, sem prejuízo da aplicação de multa, impor sanção de inabilitação do agente infrator para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública, pelo prazo mínimo de cinco anos e máximo de oito anos. A sanção de inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança é excepcional, destarte somente será aplicada caso o ato praticado pelo agente tenha especial gravidade (DE LIMA, 2022).

1.4. Competência Consultiva

Compreende a elaboração de pareceres prévios sobre as contas do Presidente da República, Governadores e Prefeitos, do Ministério Público, da Defensoria Pública, a fim de servir de base para posterior julgamento pelo Poder Legislativo. Também se inclui, nesta seara, os pareceres emitidos sobre assuntos relativos à sua competência, através de consultas de determinadas autoridades.

A formalização dessa competência ocorre via instituição de processo de consulta, por meio do qual são processualizadas as respostas aos questionamentos formulados pelas autoridades competentes, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares. O TCU responde a consultas feitas em tese sobre aplicação de leis e regulamentos de assuntos ligados às competências que possui. Assim, por ser “em tese”, a consulta formulada não pode tratar de caso concreto e fato específico. A resposta do tribunal tem caráter normativo, (ver TCU (2023)).

1.5. Competência Informativa

A competência é exercida por meio de três atividades: envio de informações ao Poder Legislativo sobre as fiscalizações realizadas, envio dos alertas especificados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e atualização de dados importantes, constantes em sua página na Internet, abrangendo a atuação do Tribunal, as contas públicas, bem como o que for pertinente.

De acordo com o Relatório de Gestão do Tribunal de Contas da União de 2022, 88 solicitações do Congresso Nacional foram atendidas pelo TCU em 2022 (TCU, 2023).

1.6. Competência Corretiva

Está disposta no art. 71, IX e X da Constituição Federal. Assim, cabe ao Tribunal de Contas da União (não olvidando a simetria das demais esferas): “IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências neces-

sárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.” No tocante aos contratos, a Corte de Contas remeterá seu parecer ao Poder Legislativo para que se manifeste em até 90 dias. Transcorrendo *in albis*, a decisão caberá ao Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas pode determinar a sustação dos efeitos de atos administrativos irregulares por meio de uma medida cautelar, mas não anula o ato administrativo nem decide definitivamente sobre sua regularidade. Consiste em providência para evitar que se realizem os efeitos de ato que causaria danos ao erário público até a solução definitiva da questão – medida cautelar, portanto.

A sustação dos efeitos de atos irregulares pelo Tribunal de Contas será precedida do esgotamento de prazo que o próprio TCU assinar para que as autoridades pertinentes adotem as soluções cabíveis e será seguida da comunicação da decisão de sustação à Câmara e ao Senado, (ver JORDÃO (2020)).

Por exemplo, de acordo com o Relatório de Gestão do TCU de 2022, foram emitidas 61 medidas cautelares em 2022, envolvendo recursos da ordem de R\$ 4,9 bilhões, (ver TCU (2023)).

1.7. Competência Normativa

Se refere ao poder regulamentar atribuído pela Lei Orgânica, que permite deliberações, instruções, atos normativos de sua competência, organização dos processos a seu cargo, bem como demais atos referentes à sua administração e previstos em lei.

Por exemplo, atualmente as prestações de contas no âmbito da União são disciplinadas pelas IN TCU 84/2020 e DN TCU 198/2022.

1.8. Competência referente à ouvidoria

Encontra-se no art. 74 § 2º, da Constituição Federal: “Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.” Cabe, outrossim, ao controle interno da própria Corte de Contas apresentar denúncias de que tenha conhecimento. O sigilo dos denunciantes e das apurações será preservado, a fim de viabilizar a correta apuração dos fatos submetidos à sua análise, bem como preservar a honra e imagem dos envolvidos, pelo menos até a decisão final.

O Tribunal de Contas deve apurar representações e denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação dos recursos federais.

Por exemplo, de acordo com o Relatório de Gestão do TCU de 2022, foram 4.832 demandas relativa à Ouvidoria em 2022.

Saiba Mais



Debatedores defendem aprovação de projeto que padroniza normas gerais dos tribunais de contas

Existe um Projeto de Lei Complementar, PLP 79/22, tramitando na Câmara Federal, que, entre outras medidas, estabelece um padrão mínimo nacional para a organização dos tribunais de contas do País, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e os tribunais de contas de estados e municípios.

“O fato de se ter uma uniformização maior, uma regulamentação de procedimentos, de como a fiscalização e o controle são feitos, materializados, gera segurança jurídica para o gestor e para o cidadão que quer acompanhar as contas públicas”, afirmou a subprocuradora-geral da República Samantha Dobrowolski, que representou o Ministério Público Federal (MPF) na audiência pública.

Sobre o PLP 79/22, a Vice-presidente da Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC), Thaisse Craveiro, destacou o fato de alguns tribunais de contas do País ainda não terem adequado suas normas ao princípio constitucional que prevê simetria no funcionamento das cortes de contas do País.

“Existem tribunais de contas que, mesmo após 34 anos de Constituição, ainda não conseguiram organizar um quadro próprio de pessoal para as funções finalísticas de controle externo”, observou. “Há tribunais que colocam exclusivamente servidores em comissão, de nível médio, cedidos da unidade que vai ser fiscalizada. São modelos que não se amoldam ao modelo constitucional. A exigência de um quadro próprio está prevista desde a Constituição de 1946”, concluiu.

Para Lucieni Pereira, diretora da Confederação Nacional dos Servidores Públicos (CNSP), a definição de um padrão nacional de normas sobre a fiscalização financeira contribui para um tratamento mais igual nos diversos entes federados em ações de fiscalização, julgamento e aplicação de sanções pelos tribunais de contas. “É muito ruim para o gestor público receber orientações diferentes do TCU e do TCE. É necessária uma norma geral para orientar esses tribunais”, observou.

Quanto à fiscalização exercida pelos tribunais de contas da União, de estados, do Distrito Federal e de municípios, o Projeto de Lei Complementar 79/22 obriga o TCU a definir o padrão tecnológico, contábil, orçamentário, fiscal e as demais diretrizes para o funcionamento dos sistemas, assim como a periodicidade para registro e homologação das informações.

(Trechos extraídos da reportagem de Murilo Souza, de 08/11/2022, da Agência Câmara de Notícias, ver: <https://www.camara.leg.br/noticias/917786-debatedores-defendem-aprovacao-de-projeto-que-padroniza-normas-gerais-dos-tribunais-de-contas/>).

2 Natureza Jurídica dos Tribunais de Contas

De acordo com Medauar (1990), muito comum é a menção do Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Legislativo, o que acarreta a ideia de subordinação. Confunde-se, desse modo, a função do órgão com a sua natureza. A Constituição Federal de 1988, em artigo algum utiliza a expressão “órgão auxiliar”; dispõe que o controle externo do Congresso nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, a sua função, portanto, é de exercer o controle financeiro e orçamentário da Administração em auxílio ao poder responsável, em última instância, por essa fiscalização.

Tendo em vista que a própria Constituição Federal assegura ao Tribunal de Contas as mesmas garantias de independência do Poder Judiciário, impossível considerá-lo subordinado o Legislativo ou inserido na estrutura do Legislativo. Contudo, não seria também órgão do Poder Judiciário, visto o art. 92 da CF 1988 elenca os órgãos do Poder Judiciário e o TCU não está incluído entre eles.

Assim, se a função do Tribunal de Contas é atuar em auxílio ao Poder Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas da CF, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes. Assim, os Tribunais de Contas se configuram instituições estatais independentes (MEDAUAR, 1990).

Na literatura normalmente as análises sobre natureza jurídica dos tribunais de contas têm como paradigma o TCU, contudo, todas as disposições constitucionais relativas ao TCU aplicam-se à organização, composição e fiscalização dos tribunais de contas dos estados e do Distrito Federal.

Assim, os tribunais de contas nos estados e Distrito Federal têm suas atribuições determinadas em lei específica na qual estabelece o seu regimento interno. Tais órgãos são constituídos por sete conselheiros, que são escolhidos pelo Governador do Estado e pela Assembleia Legislativa respectiva, bem como pelo Governador do Distrito Federal e pela Câmara Legislativa do Distrito Federal, e têm as mesmas garantias e prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos desembargadores do Tribunal de Justiça do respectivo estado ou Distrito Federal.

Os tribunais de contas estaduais exercem o controle financeiro sobre a administração pública estadual e elaboram o parecer quanto às contas das respectivas Assembleias Legislativas. O controle externo exercido tem o alcance de fiscalizar as contas anuais prestadas pelo governador, emitir parecer prévio e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores da administração direta e indireta e que estejam sob sua responsabilidade. Estão incluídas as fundações e sociedades instituídas ou mantidas pelo Poder Público.

No território do estado respectivo ou Distrito Federal compete ao Tribunal de Contas do Estado apreciar, também, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal da administração direta e indireta.

Avalia as execuções orçamentárias, compõem comissões, realiza por iniciativa própria ou a pedido, auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, dentro de sua jurisdição ou circunscrição, abrangendo os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Atende aos pedidos da Assembleia Legislativa respectiva. Aplica aos responsáveis as sanções previstas em lei específica, quando houver ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, tais como multa proporcional ao dano causado. Além disso, o Tribunal de Contas do Estado fiscaliza as contas municipais dos municípios daquele estado, encaminhando o parecer prévio para respectivas câmaras municipais de cada cidade.

Os municípios que não têm tribunais de contas prestam contas aos tribunais de contas de seu respectivo estado. O Tribunal de Contas dos municípios, por sua vez, fiscaliza a administração financeira dos municípios, assim entendido as contas dos Prefeitos, das Câmaras Municipais e demais entidades vinculadas ao município, tais como autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações criadas e mantidas pelo Poder Público, bem como qualquer entidade que receba valores do município.

A fiscalização do município é exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, juntamente com o controle interno do Poder Executivo Municipal. Nas fiscalizações anuais prestadas pelo município ao Tribunal de Contas será elaborado, pelo órgão fiscalizador, um parecer prévio com possibilidades de aprovação das contas, aprovação com recomendação ou reprovação. Este parecer será apreciado pelo Poder Legislativo local, que poderá mudar a conclusão com votos de dois terços dos membros.

O § 4º do artigo 31, da CF/88, veda a criação de tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais, preservando aqueles existentes antes da promulgação da Carta Magna.

Existem 3 situações com relação à fiscalizações das Contas dos Municípios:

- Somente Tribunais de Contas do Estado (TCE), que fiscaliza todas as contas do Estado/DF e de todos os Municípios do estado.
- Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), que fiscaliza as contas dos municípios do Estado, tratando de órgão separado do TCE. Existem na BA, PA e GO.

- Tribunal de Contas do Município (TCM), que fiscaliza as contas de determinado município, como é o caso dos TCM das capitais do Rio de Janeiro e São Paulo

Como ilustração dos tribunais de contas do estado, pode-se citar o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), previsto no Art. 76 da Constituição Estadual 1989, que estabeleceu que o controle externo da Assembleia Legislativa do Estado será exercido com auxílio do TCE/CE. As funções, atribuições, composição, estrutura, alcance e outros dispositivos se encontram na Lei Orgânica nº 12.509/1995 (alterada pela Lei nº 13.983, de 26.10.2007).

O TCE/CE é composto por sete conselheiros. Além do governo do estado (Adm. Direta e Indireta), estão sujeitos aos atos do TCE/CE os Municípios, a Procuradoria Geral da Justiça, o Tribunal de Justiça do Ceará - TJCE e a própria Assembleia Legislativa do Ceará.

Saiba Mais



Breve considerações doutrinárias sobre a natureza jurídicas dos Tribunais de Contas

“O Tribunal de Contas é órgão auxiliar dos Poderes do Estado, não sendo ele próprio, portanto, um quarto Poder como entende certa doutrina.

As funções do Tribunal de Contas são expressas no Texto Constitucional, já havendo manifestação do Supremo Tribunal Federal quanto ao tema: “O Tribunal não é preposto do Legislativo. A função, que exerce, recebe-a diretamente da Constituição, que lhe define as atribuições” (STF - Pleno - j. 29.6.84, in RDA158/196).

A Constituição Federal, através dos artigos 71 a 75, dispõe sobre funções, forma de composição e nomeação dos Ministros do Tribunal, como também sobre as demais atividades vinculadas ao Tribunal de Contas da União.

As Constituições de cada estado disciplinam as normas pertinentes aos Tribunais de Contas respectivos, sendo vedada, a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais, após a Constituição de 1988, por força do artigo 31, § 4º da CF.

Parte da doutrina entende que o Tribunal de Contas exerce função jurisdicional, não pelo emprego da palavra “julgamento” no Texto Constitucional, mas sim pelo sentido definitivo da manifestação da Corte. Como afirma Ricardo Lobo Torres (1991, p. 37), para quem o Tribunal de Contas exerce alguns atos típicos da função jurisdicional em sentido material, uma vez que julga as contas dos administradores e responsáveis com todos os requisitos materiais da jurisdição: independência, imparcialidade, igualdade processual, ampla defesa, produção plena das provas e direito a recurso.

José dos Santos Carvalho Filho (2003, p. 968) define o Tribunal de Contas da União como: “o órgão integrante do Congresso Nacional que tem a função constitucional de auxiliá-lo no controle financeiro externo da Administração Pública, como emana do artigo 71 da atual Constituição”.

Em outra direção, apregoa Lucas Borges de Carvalho (2003, p. 193): “as Cortes

de Contas são órgãos autônomos e independentes. Vale dizer, não integram nenhum dos três Poderes, nem muito menos subalternos ou auxiliares ao Poder Legislativo”.

.....

A natureza jurídica dos Tribunais de Contas, e a natureza de suas relações com os poderes do Estado, de modo especial o Poder Legislativo, haja vista a relação de auxílio e colaboração que desenvolvem, é questão de divergências, desde o surgimento da primeira Corte de Contas no Brasil, e ainda hoje com algumas controvérsias na doutrina e na jurisprudência.

O Tribunal de Contas encontra-se em posição de destaque no nosso contexto nacional. É, sem menor dúvida, um Órgão fundamental para o progresso das instituições públicas no país. Por isso mesmo é que desde a primeira Constituição republicana a Corte de Contas tem o seu espaço mantido.

Na sua área de atuação, a Corte de Contas não deve obediência a qualquer que seja. Muito embora o debate existente acerca da posição constitucional da Corte de Contas, entendemos que o Tribunal de Contas como um órgão absolutamente autônomo, não vinculado estritamente a nenhum dos três Poderes. Dentre os vários renomados juristas que acompanhamos, temos Carlos Ayres Britto, que leciona dessa forma:

“Por este modo de ver as coisas, avulta a indispensabilidade ou a rigorosa essencialidade do papel institucional das Cortes de Contas. De uma parte, não é o Tribunal de Contas da União um aparelho que se acantone na intimidade estrutural do Congresso Nacional. De outra banda, não opera essa mesma Corte de Contas como órgão meramente auxiliar do Congresso Nacional. Sua atuação jurídica se dá a latere do Congresso, junto dele, mas não do lado de dentro.”

Fonte: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/natureza-jur%C3%ADdica-das-decis%C3%B5es-dos-tribunais-de-contas>

3 Eficácia das Decisões dos Tribunais de Contas

Os responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos federais têm de submeter suas contas ao TCU sob a forma de tomada ou prestação de contas, incluindo as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal. Aqueles que causarem perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo aos cofres públicos, o que equivale dizer à sociedade, também devem prestar contas ao Tribunal (TCU, 2023).

As decisões proferidas, por meio de acórdão, no julgamento das contas podem ser pela regularidade — quando há ausência de achados graves ou apenas ressalvas passíveis de correção — ou pela irregularidade, quando são identificados achados graves, podendo, conforme o caso, resultar em imputação de débito ou aplicação de multas aos responsáveis pela má utilização dos recursos públicos.

De acordo com o art. 71, parágrafo 3º, as decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo. No caso do responsável não recolher a dívida perante o TC que proferiu o acórdão condenatório, a cobrança é realizada pela fazenda pública interessada (Federal, Estadual e Municipal), por meio das suas procuradorias, que ajui-

²⁹ Em relação à pretensão punitiva(multas), as duas turmas do STF já se manifestaram favoravelmente à aplicação do prazo previsto na Lei nº 9.873, de 1999, aos TCs, nos termos dos Acórdãos no Ag. Reg. em Mandado de Segurança (MS) nº 35.512/DF e no MS nº 32.201/DF, e da Decisão monocrática em Medida Cautelar no MS nº 36.523/DF.

³⁰ Por exemplo, no julgamento do MANDADO DE SEGURANÇA 35.410, do Sindicato Nacional dos Analistas-Tributários da Receita Federal do Brasil, O Supremo Tribunal Federal, por maioria, concedeu a segurança para afastar a determinação contida no item 9.2 do Acórdão 2.000/2017 do Tribunal de Contas da União, proferido no Processo TC 021.009/2017-1, e determinar que as aposentadorias e pensões dos servidores substituídos sejam analisadas em conformidade com os dispositivos legais vigentes nos §§ 2º e 3º do art. 7º da Lei nº 13.464/2017 e inciso XXIII do § 1º do art. 4º da Lei nº 10.887/2004, prevendo o pagamento do bônus de eficiência, vedado o afastamento da eficácia de dispositivo legal por decisão administrativa do Tribunal de Contas da União

zaram a competente ação de execução judicial (DO NASCIMENTO, 2012).

A cobrança das multas impostas pela Corte de Contas, por terem caráter punitivo e não ressarcitório (natureza civil), submete-se ao prazo prescricional de 05 (cinco) anos, contados da data de emissão do **acórdão**²⁹ (FURTADO, 2014).

Outras decisões adotadas pelos Tribunais de Contas no curso de suas atuações são relativas à emissão de medidas cautelares, por meio do ministro-relator ou do Plenário, determinando providências como suspensão de ato ou de procedimento, afastamento temporário do responsável pelos fatos ou pela conduta apurada e indisponibilidade de bens.

Há ainda a possibilidade de pedir o arresto dos bens dos julgados em débito à Advocacia-Geral da União (AGU) ou aos dirigentes da instituição, se ela estiver sob a jurisdição do Tribunal de Contas, por meio do Ministério Público (TCU, 2023). Outra situação decorre do descumprimento de decisão ou de diligência sem causa justificada pelo gestor responsável pelo recurso público, neste caso, o TCU pode aplicar multa aos responsáveis, conforme art.268 do Regimento Interno do TCU (TCU, 2023).

De acordo com o Relatório Anual das Atividades do TCU de 2011, das 2.556 apreciadas de forma conclusiva no ano 1.392 (54,46%) resultaram em condenação de 2.671 responsáveis ao ressarcimento de débito e/ou pagamento de multas, perfazendo um valor de R\$ 1,45 bilhão (DO NASCIMENTO, 2012).

Cabem recursos as decisões do TCU, estando previstos cinco tipos de recursos em processos do TCU: recurso de reconsideração, pedido de reexame, embargos de declaração, recurso de revisão e agravo. Cada um deles é adequado a um tipo de processo e deve ser interposto dentro do prazo regimental para poder ser conhecido. Podem suspender parte ou toda a decisão recorrida enquanto são analisados, dependendo do recurso e do caso (TCU, 2023).

Além disso, como as decisões do TCU são administrativas, cabe recurso ao Judiciário em relação a aspectos **legais e formais**³⁰. Quanto ao mérito, objeto principal do processo, só cabe recurso ao TCU. (<https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/duvidas-frequentes>)

Existe na literatura especializada grande debate sobre as ações de execução do TCU decorrentes de suas decisões por meio de acórdãos, bem como com relação às medidas cautelares e até mesmo no que concerne ao julgamento das contas por irregularidade com ou sem aplicação de multa. Isto é, muitos atores que foram alvos de decisões desfavoráveis levam a questão as cortes do Poder Judiciário, com isso, a justiça tem se manifestado sobre as decisões do TCU.

Em relação a essa possibilidade de revisão judicial das decisões do TCU, é pacífica a jurisprudência tanto do Supremo Tribunal Federal quanto do Superior Tribunal de Justiça no que se refere aos estreitos limites do poder de revisão dessas decisões pelo Poder Judiciário.

De acordo com Bugarin (2000), o STF tem decidido que, no julgamento das contas de responsáveis por haveres públicos, a competência é exclusiva dos Tribunais de Contas, “salvo nulidade por irregularidade formal grave ou manifesta ilegalidade” (RTJ, 43:151). O STJ, no mesmo sentido, tem afirmado que “O Tribunal de Contas da União, quando da tomada de contas dos responsáveis por dinheiros públicos, pratica ato insuscetível de impugnação na via judicial, a não ser quanto ao seu aspecto formal ou ilegalidade manifesta.” (MS 6960, DJ 27/08/59).

Não cabe neste material aprofundar e expor o longo debate sobre o assunto, principalmente quanto aos aspectos que envolvem as emissões das medidas cautelares, suspensões de contrato e editais e como deveria ser entendida a ação de execução oriunda da aplicação de multas.

Contudo, cabe frisar que a ida ao judiciário, onde há um excesso de recursos judiciais à disposição dos réus, para revisar às decisões do TCU (e demais tribunais de contas) tem repercutido na eficácia e na efetividade das multas imputadas aos responsáveis pelo uso indevido dos recursos públicos, causando demora e uma diferença grande entre o montante aplicado de multas e o montante recebido das multas (DO NASCIMENTO, 2012). O Globo de 09/12/2011, (apud DO NASCIMENTO, 2012), noticiou que apenas 15% das multas aplicadas pelo TCU eram recebidas efetivamente.

Síntese do Capítulo



As funções básicas do Tribunal de Contas da União são classificadas em oito categorias: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria. Em termos de natureza jurídica dos Tribunais de Contas, em razão das próprias normas da CF 1988, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes. Assim, os Tribunais de Contas se configuram instituições estatais independentes.

No que tange à eficácia das decisões dos Tribunais de Contas, o próprio TCU reconhece que estas têm natureza administrativa, cabendo recurso ao Judiciário apenas quanto a aspectos legais e formais.. Quanto ao mérito,

objeto principal do processo, só cabe recurso ao TCU.

Em relação a essa possibilidade de revisão judicial das decisões do TCU, é pacífica a jurisprudência tanto do Supremo Tribunal Federal quanto do Superior Tribunal de Justiça no que se refere aos estreitos limites do poder de revisão dessas decisões pelo Poder Judiciário.

Contudo, muitos atores que foram alvos de decisões desfavoráveis do TCU levam a questão às cortes do Poder Judiciário; assim, a Justiça tem se manifestado sobre as decisões do Tribunal de Contas.

A ida ao Judiciário, onde há um excesso de recursos judiciais à disposição dos réus, para revisar às decisões do TCU (e demais tribunais de contas) tem repercutido na eficácia e na efetividade das multas imputadas aos responsáveis pelo uso indevido dos recursos públicos, causando demora e uma diferença grande entre o montante aplicado de multas e o montante recebido das multas.

Atividades de avaliação



1. Comente sobre as funções judicante, fiscalizadora e sancionadora dos tribunais de contas.
2. Comente sobre o seguinte trecho: a natureza jurídica do Tribunal de Contas é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes. Assim, existem entendimentos que os Tribunais de Contas podem se configurar como um quarto Poder.
3. Comente sobre a possibilidade de revisão judicial das decisões dos Tribunais de Contas, apesar da existência de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que se refere aos estreitos limites do poder de revisão dessas decisões pelo Poder Judiciário.

Capítulo

6

Tribunal de Contas da União

Objetivo

- Apresentar o embasamento institucional e as práticas do TCU para motivar reflexões sobre a estrutura, a abrangência e a atuação do TCU como órgão de controle externo da administração pública.

Introdução

O TCU realiza o controle externo da Administração Pública e da gestão dos recursos públicos federais e sua missão é aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo (TCU, 2023).

De acordo com o Relatório de Gestão do Tribunal de Contas da União referente à 2023, o orçamento realizado pelo TCU foi R\$ 2,22 bilhões, sendo 84,7% para cobrir despesas de pessoal, 13,4% usados para despesas de custeio e 1,9% para investimentos. Ressalta-se que o quadro de pessoal do TCU no mesmo exercício foi de 2.152 servidores concursados (TCU, 2023).

1. Breve histórico institucional do TCU³¹

Com forte influência do Ministro da Fazenda Rui Barbosa, em 07 de novembro de 1890 foi instituído, por meio do Decreto 966-A, o Tribunal de Contas da União com a função de examinar, revisar e julgar os atos concernentes às receitas e despesas da República. Os funcionários do TCU ainda não eram designados como Ministros – seriam nomeados por decreto do Presidente da República, sujeito à aprovação do Senado, e gozariam das mesmas garantias que os membros do Supremo Tribunal Federal

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 24/02/1891, recepcionou a Corte de Contas. Contudo, a efetiva instalação da Corte de Contas somente foi realizada em 1893.

De acordo com o art. 99 da Constituição de 1934, competiria ao Tribunal de Contas acompanhar a execução orçamentária e julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos. Ademais, manteve a competência da emissão de parecer prévio das contas do presidente da república. Na

³¹ Baseado em COUTO (2013) e Portal do TCU (<https://portal.tcu.gov.br/centro-cultural-tcu/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/tcu-e-as-constituicoes.htm#:~:text=No%20entanto%2C%20o%20teor%20da,71%2C%20compet%C3%A2ncias%20pr%C3%B3prias%20e%20privativas.>)

Constituição de 1937, não havia previsão da emissão de parecer prévio, mas um decreto-lei lhe conferiu essa atribuição, em que pese não ter sido efetivada pelo fato da Câmara dos Deputados se manter fechada no período ditatorial.

Na Constituição de 1946, o Tribunal de Contas foi previsto junto ao Poder Legislativo (Capítulo II do Título I). No seu art. 22, foi estabelecido que a administração financeira da União, especialmente a execução do orçamento, seria fiscalizada pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas. Nos termos do art. 77 da Constituição Federal de 1946, competia ao Tribunal de Contas acompanhar e fiscalizar diretamente a execução do orçamento; julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas; e julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões. Outro fato constante da retromencionada Constituição, foi a volta da previsão constitucional quanto a emissão de parecer prévio, pelo Tribunal de Contas, sobre as contas que o Presidente da República deveria prestar anualmente ao Congresso Nacional.

A Constituição de 1967 praticamente manteve as mesmas atribuições do TCU ao estabelecer no seu art. 71 que a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

O controle externo do Congresso Nacional seria exercido com o auxílio do Tribunal de Contas - mantido junto ao Legislativo - 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 (art. 71, § 1º). Ao Tribunal de Contas competiria emitir parecer prévio, em sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República deveria prestar anualmente.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05/10/1988, trouxe diversas inovações com relação ao TCU, tais como o relacionamento entre o controle externo e o controle interno, a posição institucional da Corte de Contas brasileira em relação aos Poderes da União, a independência e a autonomia do TCU.

Nos termos dos artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988 (CF88), o controle externo deve consistir da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública Federal, e estar a cargo do Congresso Nacional, que o exerce com o *auxílio* do Tribunal de Contas da União – TCU. O controle externo visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento. Esse controle é, por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira.

Em 1992 foi sancionada a Lei nº 8.443, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, na qual estabelece 17 atribuições, entre elas julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta; proceder, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, de suas Casas ou das respectivas Comissões, à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos poderes da União e das demais entidades referidas no inciso anterior; apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, nos termos do art. 36 desta Lei; elaborar e alterar seu Regimento Interno e eleger seu Presidente e seu Vice-Presidente, e dar-lhes posse.

2 Natureza do TCU

A Lei Orgânica do TCU, Lei 8.443/1992, refere-se ao TCU como órgão de controle externo, e não órgão auxiliar de controle externo. Assim, trata-se de um órgão de controle externo com a natureza de ente administrativo autônomo e independente, que não pertence à estrutura de nenhum dos Poderes da República, nem está subordinado a qualquer um deles. O fato é que o TCU é independente porque a própria Constituição Federal de 1988 lhe atribui, no artigo 33, § 2º, e no artigo 71, competências próprias e privativas (SOARES, 1996).

O TCU é uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), ou instituição de auditoria nacional, no qual cumpre a função de auditoria independente e técnica no setor público, que normalmente é estabelecida pela Constituição de um país ou pelo Órgão Legislativo Supremo.

Uma EFS é responsável pela supervisão e tomada de contas do governo quanto à utilização dos recursos públicos, em conjunto com o Legislativo e outros órgãos de supervisão. Num sistema democrático, a EFS costuma reportar seus achados ao Legislativo e, em alguns casos, ao executivo ou o chefe de Estado. Onde houver mais de um organismo que cumpre o papel de auditoria externa no setor público, a EFS é geralmente detentora das mais sólidas garantias [constitucionais de independência](#)³².

³² OCDE, 2015.

3 Competências do TCU

A Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, explicitou 33 competências ao TCU, as quais serão abordadas a seguir aquelas que se julga mais relevantes e compatíveis com o escopo do presente material:

- Julgar as contas de 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, bem como daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário;

- Realizar, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, de suas casas ou das respectivas comissões, auditorias, inspeções ou acompanhamentos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais órgãos e entidades sujeitos à sua jurisdição;
- Prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas, ou por suas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- Auditar, por solicitação da comissão mista permanente de senadores e deputados referida no § 1º do art. 166 da Constituição Federal, ou de comissão técnica de qualquer das casas do Congresso Nacional, projetos e programas autorizados na lei orçamentária anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência, efetividade e economicidade;
- Apreçar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República;
- Apreçar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões a servidores públicos civis e militares federais ou a seus beneficiários, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- Efetuar, observada a legislação pertinente, o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o parágrafo único do art. 161 da Constituição Federal, fiscalizando a entrega dos respectivos recursos;
- Fiscalizar, no âmbito de suas atribuições, o cumprimento, por parte dos órgãos e entidades da União, das normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Acompanhar, fiscalizar e avaliar os processos de desestatização realizados pela Administração Pública Federal, compreendendo as privatizações de empresas, incluindo instituições financeiras, e as concessões, permissões e autorizações de serviço público, nos termos do art. 175 da Constituição Federal e das normas legais pertinentes;
- Aplicar aos responsáveis as sanções e adotar as medidas cautelares previstas neste Regimento;

- Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a estado, ao Distrito Federal, a município, e a qualquer outra pessoa, física ou jurídica, pública ou privada;
- Acompanhar a arrecadação da receita a cargo da União, das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e das demais instituições sob sua jurisdição, mediante fiscalizações, ou por meio de demonstrativos próprios;
- Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- Decidir sobre denúncia que lhe seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, bem como sobre representações em geral;
- Decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência;
- Decidir sobre representações relativas a licitações e contratos administrativos e ao descumprimento da obrigatoriedade de que as câmaras municipais, os partidos políticos, os sindicatos de trabalhadores e as entidades empresariais sejam notificados da liberação de recursos federais para os respectivos municípios, nos termos da legislação vigente.

Como se pode verificar, as competências são bastante abrangentes e estão fortemente correlacionadas com as funções do TCU no que concerne às oito categorias: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria.

4 Jurisdição do TCU

O Tribunal de Contas da União tem jurisdição própria e privativa, em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, abrangendo, por exemplo:

- a) 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. Assim, o TCU pode fiscalizar a Secretaria da Receita Federal, a Controladoria-Geral da União, os recursos públicos federais recebidos pela OAB, os projetos de empresas financiados com recursos do

FNE, os gastos das embaixadas brasileiras no exterior, as atividades das subsidiárias da Petrobrás e do Banco do Brasil no exterior, dentre outros objetos.

- b) os dirigentes de empresas públicas e sociedades de economia mista constituídas com recursos da União, tais como a Petrobrás e suas subsidiárias no Brasil e no exterior, o Banco do Brasil, o Banco do Nordeste, o SERPRO, a EMBRAPA dentre outras.
- c) os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social, tais como o SENAC, o SESI, o SEBRAE, o SENAI, dentre outros;
- d) os responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a estado, ao Distrito Federal, a município, e a qualquer outra pessoa, física ou jurídica, pública ou privada.

Assim, o TCU pode fiscalizar a construção de um posto médico objeto de um contrato de repasse formalizado entre o Governo Federal e um determinado município. Ressalta-se, que caso o recurso recebido pelo município decorra de emenda parlamentar impositiva, não caberia ao TCU o direito de fiscalizar aplicação dos recursos, mas apenas ao TCE/TCM e o controle interno do município.

Outra situação que cabe ressaltar, trata-se dos recursos do FPM e FPE, que não podem ser confundidos com recursos federais, embora sejam formados por impostos federais. Assim, as atividades e projetos realizados pelos municípios ou estados com fonte de recursos de transferências do FPM e FPE não são fiscalizados pelo TCU.

Saiba Mais



Quem deve fiscalizar a aplicação de transferências especiais?

O Tribunal de Contas da União (TCU) analisou, sob a relatoria do ministro Vital do Rêgo, consulta do Deputado Federal Vinicius Poit acerca dos procedimentos para fiscalização dos recursos alocados a Estados, municípios e Distrito Federal por meio de transferências especiais via emendas ao Orçamento da União, conforme o art. 166-A, I, da Constituição Federal.

O TCU respondeu que “a fiscalização sobre a regularidade das despesas efetuadas na aplicação de recursos obtidos por meio de transferência especial pelo ente federado é de competência do sistema de controle local, incluindo o respectivo Tribunal de Contas”, explicou o ministro-relator do processo na Corte de Contas, Vital do Rêgo.

Na perspectiva do TCU, “se for verificado o descumprimento de qualquer condicionante, tornando inválida a transferência especial, ou a omissão no dever de disponibilizar os elementos necessários à sua verificação, o TCU poderá instaurar processo de tomada de contas especial, com vistas à responsabilização do ente federado pelo débito”, esclareceu o ministro Vital.

Um descumprimento pode ser decorrente do desvio para finalidade irregular ou da não comprovação da regularidade, a ser recolhido aos cofres da União, bem como para a eventual aplicação de sanções ao gestor que praticou o ato infringente, seja comissivo ou omissivo.

A Constituição Federal (Emenda Constitucional 105/2019) determina que os recursos relativos às transferências especiais “pertencerão ao ente federado no ato da efetiva transferência financeira” (art. 166-A, & 2º, II, da Constituição).

“Com o surgimento dessas denominadas “transferências especiais”, que destinam recursos do Orçamento da União a Estados, Distrito Federal e municípios, por meio de emendas parlamentares impositivas, põe-se em questão a maneira de fiscalizá-las”, explicou o relator.

Segundo o autor da consulta, “os recursos são repassados aos entes federados através de transferência financeira direta, sem qualquer definição de objeto, sem qualquer finalidade estabelecida”, tendo atingido, em 2020, R\$ 621 milhões, distribuídos entre 1.325 unidades federadas, em 2022, o valor subiu para cerca de R\$ 3 bilhões”, alertou o Deputado Poit.

Fonte: Acórdão 518/2023 – Plenário.

Ver também <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tribunais-de-contas-locais-devem-fiscalizar-a-aplicacao-de-transferencias-especiais.htm>

5 Organização do TCU³³

O Tribunal de Contas da União tem sede no Distrito Federal e compõe-se de nove ministros nomeados pelo Presidente da República, observados os requisitos constitucionais e escolhidos:

- I. um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente entre ministros-substitutos e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Plenário, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;
- II. dois terços pelo Congresso Nacional.

São órgãos do Tribunal de Contas da União o Plenário, a Primeira e a Segunda Câmaras, o Presidente, as Comissões, de caráter permanente ou temporário, e a Corregedoria, que colaborarão no desempenho de suas atribuições.

Funciona junto ao Tribunal o Ministério Público, ao qual se aplicam os princípios institucionais da unidade, da indivisibilidade e da independência funcional, sendo composto de um procurador-geral, três subprocuradores-gerais e quatro procuradores, nomeados pelo Presidente da República, entre brasileiros, bacharéis em Direito.

O Tribunal de Contas da União ainda dispõe de secretaria para atender às atividades de apoio técnico e administrativo. Para cumprir as suas fina-

³³ Subseção baseada nos preceitos do Regimento Interno do TCU 2023.

lidades, a Secretaria do Tribunal disporá de quadro próprio de pessoal, organizado em plano de carreiras, cujos princípios, diretrizes, denominações, estruturação, formas de provimento e demais atribuições são os fixados em lei específica.

Compete privativamente ao Plenário, dirigido pelo Presidente do Tribunal, entre outras atribuições, deliberar originariamente sobre o parecer prévio relativo às Contas do Presidente da República; pedido de informação ou solicitação sobre matéria da competência do Tribunal que lhe seja endereçado pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas, ou por suas comissões; solicitação de pronunciamento formulada pela comissão mista permanente de senadores e deputados referida no § 1º do art. 166 da Constituição Federal, nos termos do § 1º do art. 72 da Constituição Federal; inabilitação de responsável e inidoneidade de licitante; realização de fiscalizações em unidades do Poder Legislativo, do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores, da Presidência da República, do Tribunal de Contas da União, do Conselho Nacional de Justiça, do Conselho Nacional do Ministério Público, bem como do Ministério Público da União e da Advocacia-Geral da União; relatório de auditoria operacional.

Cada câmara compõe-se de quatro ministros, indicados pelo Presidente do Tribunal na primeira sessão ordinária de cada ano. Funciona junto a cada câmara um representante do Ministério Público. Compete à Primeira e à Segunda câmaras deliberar sobre prestação e tomada de contas, inclusive especial; ato de admissão de pessoal da administração direta e indireta; a legalidade, para fins de registro, de concessão de aposentadoria, reforma ou pensão a servidor público e a militar federal ou a seus beneficiários; realização de inspeção e relatório de fiscalização; pedido de reexame, recurso de reconsideração e embargos de declaração apresentados contra suas próprias deliberações, bem como agravo interposto a despacho decisório proferido em processo de sua competência; entre outras.

6 Julgamento pelo TCU

De acordo com a Lei 8.443/1993, inciso I do seu artigo 1º, cabe ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração 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 dano ao Erário.

As contas dos administradores e responsáveis (ver quadro a seguir) devem ser anualmente submetidas a julgamento do Tribunal, sob forma de tomada ou prestação de contas, organizadas de acordo com normas estabelecidas em instrução normativa. Nas tomadas ou prestações de contas devem ser incluídos todos os recursos, orçamentários e extra-orçamentários, geridos ou não pela unidade ou entidade.

Quadro 5

Administradores e Responsáveis	
Administradores e Responsáveis	Qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso I do art. 1º desta Lei, 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.
	Aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;
	Os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de outra entidade pública federal.
	Os responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo.
	Os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social.
	Todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de Lei.

Fonte: elaborado pelo autor com nos artigos 5º e 6º da Lei 8.443/1992

A Prestação de contas é o instrumento de gestão pública mediante o qual os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança e pelos atos de gestão de órgãos, entidades ou fundos dos poderes da União apresentam e divulgam informações e análises quantitativas e qualitativas dos resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício, com vistas ao controle social e ao controle institucional previsto nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal, (ver IN TCU 84/2020).

A Tomada de contas é o instrumento de controle externo mediante o qual o Tribunal de Contas da União apura a ocorrência de indícios de irregularidades ou conjunto de irregularidades materialmente relevantes ou que apresentem risco de impacto relevante na gestão, que não envolvam débito, com a finalidade de apurar os fatos e promover a responsabilização dos integrantes do rol de responsáveis ou do agente público que tenha concorrido para a ocorrência, definido nos termos desta instrução normativa, (ver IN TCU 84/2020).

Os processos de prestação de contas/tomadas de contas, em conformidade com o art. 9º da Lei Orgânica do TCU, serão compostos por:

- I. o relatório de gestão, composto pelas informações do relato integrado constantes na decisão normativa do TCU, que instrui o processo;
- II. o relatório de auditoria, que consignará os achados de auditoria relevantes, indicando as medidas adotadas para corrigir as falhas identificadas, e os certificados de auditoria com os pareceres do dirigente do órgão de controle interno;
- III. o pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, na forma do art. 52 da Lei Orgânica do TCU, que emitirá, sobre as contas e os pareceres do controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões neles contidas; e
- IV. rol de responsáveis.

Ressalta-se que as tomadas e prestações de contas são realizadas com o apoio do sistema de controle interno do Governo Federal, que fica responsável pela realização das auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do controle interno, que posteriormente, junto com o pronunciamento ministerial, comporão o processo de contas a ser enviado ao TCU para fins de julgamento.

Atualmente o processo de prestação de contas anuais dos administradores e responsáveis é instruído por meio da IN TCU 84/2020, que definiu as Unidades de Prestação de Contas e as Unidades Apresentadoras de Contas e estabeleceu critérios de seletividade para a formalização e a instrução dos processos de contas, baseado na materialidade dos recursos públicos geridos, dos riscos, da natureza e da importância socioeconômica dos **órgãos e entidades**³⁴. Com isso, nem todos os órgãos e entidades terão que apresentar processo de contas anualmente, mas devem apresentar relatório de gestão anualmente.

Unidade Prestadora de Contas (UPC) é uma unidade ou arranjo de unidades da Administração Pública Federal que possua comando e objetivos comuns. Já as Unidade Apresentadora de Contas (UAC) é uma unidade da Administração Pública Federal cujo dirigente máximo deve organizar e apresentar ao Tribunal de Contas da União a prestação de contas de uma ou mais UPC, conforme indicado na decisão normativa a que se refere o § 1º do art. 5º IN TCU 84/2020.

A Decisão Normativa TCU 198/2022 complementa a regulamentação estabelecida na IN 84/2020, com vista a disciplinar as prestações e tomadas de contas dos administradores e responsáveis da Administração Públi-

³⁴ O TCU considerou os princípios da racionalização e da simplificação e a necessidade de estabelecer critérios de seletividade para a formalização e a instrução dos processos de contas.

ca Federal, em especial os critérios para seleção das Unidades Prestadoras de Contas significativas do Balanço Geral da União; a divulgação da relação das Unidades Prestadoras de Contas; os elementos de conteúdo do relatório de gestão; a periodicidade de atualização de divulgação de informações de transparência; entre outros pontos da referida IN TCU nº 84/2020.

A relação das UPC e as respectivas Unidades Apresentadoras de Contas (UAC) são divulgadas no site eletrônico do TCU. A unidade da Administração Pública Federal não listada na relação das UPC deve ter as informações sobre sua gestão integradas à prestação de contas de uma das UPC listadas, de acordo com a respectiva vinculação institucional.

Por exemplo, a Portaria do TCU 49/2022 atualizou e divulgou a relação das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) e daquelas que terão processo formalizado para julgamento das contas dos responsáveis, no exercício de 2022, conforme inciso I do art. 2º e § 1º do art. 5º da Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020; § 2º do art. 2º e arts. 12 e 13 da Decisão Normativa-TCU nº 198, de 23 de março de 2022. No anexo I da retromencionada Portaria, constam os Ministérios da Economia, Cidadania, Saúde, Educação, Defesa, Trabalho e Previdência Social, Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o Fundo de Regime Geral da Previdência, o Banco Central do Brasil, o BNDES, a Petrobrás e o Banco do Brasil. O anexo II da Portaria traz a relação das UPC que devem apresentar e divulgar prestação de contas na internet, na qual são incluídas as autarquias e fundações federais, as empresas públicas, sociedades de economia mista, os conselhos de profissão (CREA, OAB, CORECON, ...), os serviços sociais autônomos, órgãos do Poder Judiciário e Ministério Público e órgãos federais e fundos (CGU, AGU, FGTS, FNE, FNO, FCO, FAT...)³⁵.

Para fins ilustração veja o Relatório Integrado da Companhia Docas do Ceará de 2021 no seguinte endereço eletrônico: http://www.docasdoceara.com.br/_files/ugd/a321a8_0c004b89c6de4a33ac4407ac6cb58b80.pdf.

³⁵ <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/ato-normativo/%2520/ TIPO%253A %2528 Portaria %2529% 2520N UMATO%253A49%2520N UMANOATO%253A2022/ score%2520desc/0/%2520>

Saiba Mais



TCU adota Relato Integrado para a prestação de contas da Administração Pública Federal

O Tribunal de Contas da União (TCU) promoveu recente mudança no processo de prestação de contas anuais das unidades da Administração Pública Federal, com destaque para a adoção do Relato Integrado para o relatório de gestão de 2018. Essa

mudança teve como finalidade aumentar a transparência, a credibilidade e a utilidade das contas públicas, conforme requerido pelo Acórdão 3.608/2014 - Plenário.

O relatório integrado é o documento decorrente do processo de relatar de forma integrada. Suas principais características são a ênfase na integração das informações, a concisão, o foco na estratégia e no desempenho da organização, além da demonstração sobre como a governança e a alocação dos recursos contribuíram para o alcance dos resultados.

No setor público, o principal objetivo do relatório integrado é que a alta administração demonstre para a sociedade como as estruturas de governança funcionam para mobilizar recursos visando alcançar objetivos. Esses objetivos devem representar resultados que atendam de forma efetiva e útil às demandas da sociedade, isto é, criam valor público. Por esse motivo, o Relato Integrado mostra-se o modelo mais adequado para a prestação de contas por resultados.

A ideia é que o relatório seja conciso, gráfico e focado na geração de valor público (resultado). O principal destinatário do relatório é a sociedade e não os órgãos de controle. Se o TCU precisar de informações mais detalhadas, que não estejam disponíveis em bases de dados públicas ou no relatório, ele tem poder para solicitá-las. Outra característica é que o relatório deve demonstrar o alcance de resultados no curto, médio e longo prazos, o que lhe confere uma visão prospectiva e não apenas retrospectiva como no modelo anterior.

A Lei das Estatais (Lei 13.303/2016) já exigia das empresas públicas e das sociedades de economia mista a elaboração de relatório integrado. A partir do exercício de 2018, o relatório integrado das estatais poderá ser encaminhado para fins prestação de contas ao TCU, caso contemple o conteúdo exigido na Decisão Normativa TCU 170, de 19 de setembro de 2018, que regulamenta a elaboração dos relatórios de gestão de 2018. Isso significará uma economia de recursos para as estatais.

Além disso, a DN TCU 170/2018 passou a exigir a preparação e apresentação de relatório integrado por todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta. Essa medida, de caráter obrigatório, é muito importante para a melhoria da prestação de contas anuais das unidades da Administração Pública Federal para a sociedade e para o fortalecimento da accountability pública. Para se ter uma ideia, 1.115 unidades vão apresentar relatório de gestão em 2018 e todas deverão adotar o modelo do Relato Integrado, colocando, assim, o Brasil na vanguarda dos países que adotam esse modelo.

Trechos extraídos da matéria da Secom/TCU, de 27/12/2018. Ver:

<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-adota-relato-integrado-para-a-prestacao-de-contas-da-administracao-publica-federal.htm>

A decisão em processo de tomada ou prestação de contas pode ser preliminar, definitiva ou terminativa, definidas conforme segue:

Preliminar 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.

Definitiva é a decisão pela qual o Tribunal julga as contas regulares (falhas formais e sem relevância material), regulares com ressalva (falhas formais e achados relevantes), ou irregulares (quando ocorrer desvios, danos, desfalques).

Terminativa é a decisão pela qual o Tribunal ordena o trancamento das contas que forem consideradas ilíquidáveis³⁶.

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.

O Tribunal julgará as tomadas ou prestações de contas até o término do exercício seguinte àquele em que estas lhes tiverem sido apresentadas. Ao julgar as contas, o Tribunal decidirá se estas são regulares, regulares com ressalva, ou irregulares. As contas serão julgadas:

- I. regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;
- II. regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;
- III. irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:
 - a) omissão no dever de prestar contas;
 - b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
 - c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
 - d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 da Lei 8.443/1992, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.

Em todas as etapas do processo de julgamento de contas será assegurado ao responsável ou interessado ampla defesa.

De decisão proferida em processo de tomada ou prestação de contas cabem recursos de:

- a) Reconsideração, que terá efeito suspensivo e será apreciado por quem houver proferido a decisão recorrida, na forma estabelecida no Regimento Interno, e poderá ser formulado por escrito uma só vez, pelo responsável ou interessado, ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de quinze dias.

³⁶ As contas serão consideradas ilíquidáveis quando, em razão de caso fortuito ou força maior, comprovadamente alheios à vontade do responsável, se tornar materialmente impossível o julgamento de mérito. O Tribunal determinará o trancamento das contas consideradas ilíquidáveis, com o consequente arquivamento do processo. (ver art. 20 e 21 da Lei 8.443/1992)

- b) Embargos de declaração para corrigir obscuridade, omissão ou contradição da decisão recorrida. Podem ser opostos por escrito pelo responsável ou interessado, ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de dez dias. Os embargos de declaração suspendem os prazos para cumprimento da decisão embargada e para interposição dos recursos previstos nos incisos I e III do art. 32 da Lei 8.443/1992.
- c) Revisão em decisão definitiva, mas sem efeito suspensivo, interposto por escrito, uma só vez, pelo responsável, seus sucessores, ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de cinco anos.

Além dos instrumentos de tomada de contas e de prestação de contas, a lei prevê a tomada de contas especial³⁷ para fins de apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação de dano quando houver omissão no dever de prestar contas, não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, a ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário.

A tomada de contas especial pode ser instaurada pela autoridade administrativa competente ou pelo TCU quando o primeiro não o fizer. Na realidade, a TCE trata-se de um instrumento a disposição da Administração Pública para recuperar eventuais prejuízos, sendo o processo revestido de rito próprio e somente instaurado depois de esgotadas as medidas administrativas para a reparação do dano.

Por exemplo, o DNOCS, autarquia federal, adquire por licitação equipamentos para um determinado perímetro de irrigação. A CGU por meio de uma fiscalização identifica que os equipamentos entregues não estavam de acordo com as especificações do termo de referência da licitação e que os equipamentos não foram utilizados devido a esse problema.

Assim, a CGU recomenda que o DNOCS instaure uma tomada de contas especial para fins de apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação de dano e recuperação dos recursos pagos indevidamente a empresa fornecedora. Após a instauração e o encerramento da TCE no DNOCS, a CGU audita a referida TCE e envia para o TCU julgar.

As TCEs são responsáveis por cerca de 50% dos processos em andamento no Tribunal Contas da União, excluídos os referentes a atos de pessoal. Entre janeiro de 2013 até outubro de 2017, foram autuadas 10.253 TCEs. Os processos que estão em andamento no Tribunal alcançam cerca de **R\$ 31 bilhões**³⁸.

Por fim, o Tribunal de Contas da União apreciará as Contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elabo-

³⁷ O Regimento Interno do TCU de 2023, artigo 189, expressa que as tomada ou prestação de contas poderão ser ordinárias, extraordinárias ou especiais.

³⁸ Secom - TCU, em 01/11/2017, disponível em <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/novo-sistema-agilizara-os-processos-de-tomada-de-contas-especial.htm#:~:text=O%20prazo%20m%C3%A9dio%20entre%20a,TCU%20s%C3%A3o%20objeto%20de%20dilig%C3%Aancia>.

rado em sessenta dias a contar da data de seu **recebimento**³⁹. As contas prestadas pelo Presidente da República consistirão do Balanço Geral da União e do relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos da Lei Orçamentária Anual (**orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social**)⁴⁰.

A apreciação das contas tratadas far-se-á em sessão extraordinária a ser realizada com antecedência mínima de setenta e duas horas do término do prazo para a remessa do relatório e pareceres ao Congresso Nacional. O parecer prévio emitido pelo TCU consigna as opiniões do Tribunal sobre a regularidade da gestão e a exatidão dos demonstrativos contábeis da União, de responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Federal.

O quadro 6 mostra alguns resultados/produtos decorrentes dos julgamentos realizados pelo o TCU em 2022.

Quadro 6

Resultados/Produtos decorrentes dos julgamentos do TCU em 2022	
Especificação	Quantitativo/Valor
Tomada de Contas Especiais apreciadas	2.120
Responsáveis julgados	4.927
Responsáveis condenados	2.431
Cautelares expedidas	61
Montante envolvido nas cautelares expedidas	R\$ 4,9 bilhões

Fonte: Relatório de Gestão do TCU 2022, ver TCU 2023b)

7 Fiscalização do TCU

O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, poderá realizar, por iniciativa própria, fiscalizações nos órgãos e entidades sob sua jurisdição, com vistas a verificar a legalidade, a economicidade, a legitimidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade de atos, contratos e fatos administrativos.

A fiscalização do TCU também poderá ser realizada em atendimento a uma solicitação do Congresso Nacional, no caso o Tribunal apreciará, em caráter de urgência, os pedidos de informação e as solicitações que lhe forem endereçados pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas ou pelas respectivas **comissões**.⁴¹ Das 245 fiscalizações concluídas pelo TCU em 2022, 19% foram solicitadas pelo Congresso Nacional, (ver TCU (2023b)). Por exemplo, em 2022 o TCU, a pedido do Congresso Nacional, realizou auditoria para apurar falhas na gestão dos recursos do seguro DPVAT e na seguradora Líder (Acórdão 2.765/2022-Plenário).

Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de

³⁹ O executivo tem o prazo de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa para apresentar suas contas (balanço geral da União e relatório sobre a execução da LOA).

⁴⁰ A competência para elaborar e consolidar o relatório sobre a execução dos orçamentos da União é da Controladoria-Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, de acordo com o art. 24, inciso X, da Lei 10.180/2001, c/c o art. 53, inciso V, da Lei 13.844/2019. Já a competência para elaborar e consolidar o Balanço Geral da União é da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia, de acordo com o art. 18, inciso VI, da Lei 10.180/2001, c/c o art. 7º, inciso VI, do Decreto 6.976/2009.

⁴¹ Nos termos dos incisos IV e VII do art. 71 e § 1º do art. 72 da Constituição Federal.

Contas da União. Assim, no caso de denúncia que preencha os requisitos de admissibilidade, TCU fará a apuração em caráter sigiloso, até que se comprove a sua procedência, e somente poderá ser arquivada após efetuadas as diligências pertinentes, mediante despacho fundamentado do relator.

Os instrumentos de fiscalização do TCU são levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, cujas finalidades constam do quadro a seguir:

Quadro 7

Instrumentos de Fiscalização do TCU	
Instrumentos do TCU	Finalidade
Levantamentos	Conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União; identificar objetos e instrumentos de fiscalização; e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações.
Auditorias	Examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.
Inspeções	Suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.
Acompanhamento	Examinar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. As atividades dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal serão acompanhadas de forma seletiva e concomitante, mediante informações obtidas: pela publicação nos órgãos oficiais e mediante consulta a sistemas informatizados adotados pela Administração Pública Federal, entre o outros.
Monitoramento	Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.

Fonte: elaborado pelo autor com base no Regimento Interno do TCU 2023 (art. 238 a 243).

Portanto, as inspeções, fiscalizações e auditorias ficam a cargo do Tribunal de Contas, podendo ter duas origens: por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional. Compete ao Tribunal de Contas realizar por iniciativa própria, ou mediante requisição de qualquer das casas do Congresso Nacional, de Comissão sua, ou de Comissão Parlamentar de Inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil e financeira, orçamentária, operacional e patrimonial em qualquer das atividades administrativas dos três poderes (ver inciso IV do artigo 71 CF/88).

A Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443/1992, fundamentada pela CF 1988, permite autonomia ao Tribunal para a realização de auditorias por iniciativa própria. De 2005 a 2019, em média, 74% das auditorias foram realizadas com foco na gestão operacional e na avaliação da performance na administração pública, sendo que a grande maioria das auditorias operacionais concentra-se em eficiência e economicidade, com um enfoque mais gerencial, enquanto um número menor é direcionado à análise de eficácia e efetividade, (ver GRIN (2020)).

De acordo com a INTOSAI, a qual o TCU⁴² é associado, os principais tipos de auditoria do setor público são:

Auditoria financeira: foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Auditoria operacional: foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Por meio de auditorias operacionais o TCU⁴³ tem expandido suas funções na avaliação de políticas públicas, estando assim condizente com o art. 239, inciso II, do seu Regimento Interno, no qual diz que cabe ao Tribunal “avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados” (TCU, 2023).

⁴² O TCU dispõe de um manual de auditoria financeira: <https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-financeira.htm>.

⁴³ O TCU dispõe de um manual de auditoria operacional: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf

Saiba Mais



INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)

Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores. Trata-se de uma organização de caráter intergovernamental, criada na década de 1950 com objetivo de analisar e de comparar os diversos modelos de auditoria, permitindo a troca de conhecimentos, a identificação das boas iniciativas e a difusão de auditorias que sejam confiáveis e independentes. Todos os membros da INTOSAI são instituições superiores de auditoria (por exemplo TCU). Tem status de órgão consultivo perante o Conselho Econômico e Social das Nações Unidas, tendo fixado princípios, diretrizes e regras que devem ser observados na definição das estruturas e dos procedimentos de auditoria. Entre 2016 e 2022 o TCU presidiu e um dos principais comitês da entidade, o Comitê de Normas Profissionais (PSC - *Professional Standard Committee*), que é responsável pela promoção, manutenção e desenvolvimento do quadro de Pronunciamentos Profissionais da Intosai, antigamente conhecido como quadro das ISSAI (em que as iniciais significam, em português, Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior). Atualmente, o TCU está presidindo a INTOSAI (triênio 2023-25).

Fonte: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-destaca-desempenho-do-brasil-a-frente-do-psc-com-aprovacao-de-15-novas-normas.htm> e Baldo (2022)

Saiba Mais



Auditoria Operacional no TCU no CARF

O Tribunal de Contas da União (TCU) realizou auditoria operacional no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) para avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. A auditoria foi motivada pelo grande estoque de processos do Carf pendentes de julgamento. Em janeiro de 2019, havia cerca de 122 mil para apreciação, correspondentes a mais de R\$ 600 bilhões. Além disso, o tempo médio de duração do contencioso em cada instância do Processo Administrativo Fiscal (PAF) está muito acima do padrão internacional de 90 dias e, ao final do processo, apenas 5% do valor das autuações mantidas é arrecadado aos cofres do Tesouro Nacional.

Principais resultados da auditoria operacional:

- Apenas 5% do valor das autuações mantidas é arrecadado aos cofres do Tesouro Nacional, e a estrutura recursal do órgão é propensa ao intuito protelatório, não aderente ao padrão internacional.
- Caso os julgamentos por voto de qualidade a favor da Fazenda sejam automaticamente computados como a favor dos contribuintes, conforme alteração legislativa, haverá potencial prejuízo ao erário estimado em cerca de R\$ 60 bilhões por ano.
- O trabalho de auditoria estimou 58 anos necessários para julgar todo o estoque de processos, diferentemente da estimativa de 14,5 anos feita pelo próprio órgão (CARF). Assim, para o TCU, o Carf não tem condições de suportar novas demandas da reforma tributária.

Ainda como resultado da Auditoria, o TCU determinou ao Carf que adote parâmetros capazes de aferir, corretamente, a eficiência na gestão do estoque e que possibilitem o controle de resultados do órgão.

Fonte: TCU, Acórdão 336/2021 – Plenário Processo: TC 038.047/2019-5. Sessão: 24/02/2021

Auditoria de conformidade: foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

O TCU dispõe de dois boletins sobre padrões e orientações de auditoria de conformidade, (ver: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-de-conformidade.htm>).

Por fim, de acordo com o Relatório de Gestão do Tribunal de Contas da União de 2022, o TCU realizou 171 auditorias, sendo 4 financeiras, 69 operacionais e 68 de conformidade, (ver quadro 8).

Quadro 8

Auditorias Realizadas em 2022		
Tipo de Auditoria Realizada	Quantidade	Aspectos avaliados
Auditoria Financeira	04	Transparência e credibilidade das contas públicas
Auditoria Operacional	69	Eficiência, economicidades e efetividade das políticas públicas
Auditoria de Conformidade	68	Segurança jurídica e econômica de atos e contratos
Total	141	-

Fonte: Relatório de Gestão do TCU 2022 (TCU, 2023b)

Síntese do Capítulo



O TCU realiza o controle externo da Administração Pública e da gestão dos recursos públicos federais e sua missão é aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo (TCU, 2023). Trata-se de um órgão de controle externo com a natureza de ente administrativo autônomo e independente, que não pertence à estrutura de nenhum dos Poderes da República, nem está subordinado a qualquer um deles.

A Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, explicitou 33 competências, sendo todas correlacionadas com as funções fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria, estabelecidas nas CF 1988.

O TCU tem jurisdição própria e privativa, em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência. O Tribunal de Contas da União tem sede no Distrito Federal e compõe-se de nove ministros nomeados pelo Presidente da República.

Cabe ao TCU julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário. Para isso, o TCU utiliza como instrumento as prestações de contas e as tomadas de contas, cuja regulamentação atual está disposta na IN TCU 84/2020 e na Decisão Normativa TCU 198/2022.

O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, poderá realizar, por iniciativa própria, fiscalizações nos órgãos e entidades sob sua jurisdição. Ademais, a fiscalização do TCU também poderá ser realizada em atendimento a uma solicitação do Congresso Nacional. Os instrumentos de fiscalização do TCU são levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos.

Atividades de avaliação



1. De acordo com o Relatório de Gestão do TCU de 2022, o benefício financeiro das ações de controle externo em 2022 foi da ordem R\$ 82,25 bilhões e o orçamento realizado pelo TCU foi de R\$ 2,22 bilhões no mesmo exercício. Considerando esses valores, verifique se o princípio de controle que trata da relação custo x benefício está sendo respeitado pelo TCU.
2. Relacione 2 competências do Tribunal de Contas da União relativas aos Estados e ou Município.
3. Descreva de forma sucinta as diferenças entre prestação contas anual e tomada de contas especial.
4. Descreva sobre os tipos de auditoria que o Tribunal de Contas da União realiza.

Referências



ABRANTES, José Serafim. **LRF fácil – guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal – apresentação**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – Instituto Ethos, 2001.

ALENCAR, José Daniel. **Os sistemas de controle interno federal, estadual e municipal**. Escopo Editora.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicação**. 7ª, SP: Atlas, 2018

ARAÚJO, Marcos V. **Tribunal de Contas: o controle de governo democrático — histórico e perspectivas**. Brasília. TCU, 1993.

BALBE, Ronald Silva. “Controle Interno no Brasil” em BLIACHERIENE, Ana Carla et al (org). **Controladoria no Setor Público**. BH: Editora Fórum, 2016

BALDO, Rafael Antonio. “**Fiscalização e Controle do Estado**” em Controle da administração pública no Brasil / coordenado por José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento. - São Paulo : Blucher, 2022.

BASTOS, Antônio Augusto Iloízio de Faria Bastos. Controlador ou supra regulador? Análise empírica dos acórdãos proferidos pelo TCU no controle da ANTT. **Dissertação (Mestrado em Direito Público)**. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2021.

BEZERRA, Antônio Valmir Campelo. “**Encontro Luso-Brasileiro de Tribunais de Contas realizado em Portugal, no ano de 2003**”. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/TribunalContas/relacoes-externas/conferencias/Documents/enc_luso-brasileiro.pdf. Acessado em 05/02/2024.

BRASIL. **Lei 4.320/1964** (Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal)

BRASIL. **Decreto-Lei 200/1967** (Organiza a Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa)

BRASIL. **Decreto 84.362/1979** (Dispõe sobre a estrutura de controle interno no âmbito federal)

BRASIL. **Decreto 92.452/1986** (criou a Secretaria do Tesouro Nacional e alterou o controle interno no âmbito federal)

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**

BRASIL. **Lei 8.443/1992** (Lei Orgânica do TCU)

BRASIL. **MP 480/1994** (Organiza e disciplina o sistema de controle interno do executivo federal)

BRASIL. **Emenda Constitucional 19/1998** (Inseriu o princípio da eficiência na administração pública)

BRASIL. **Decreto 4.440/2002** (Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal)

BRASIL. **Decreto 4.177/2002** (Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça)

BRASIL. **Decreto nº 9.203/2017** (dispõe sobre a política de governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional).

BRASIL. **MP 2.143-31/2001** (alterou a organização da Presidência da República e dos Ministérios)

BRASIL. **Lei 10.180/2001** (Converteu a MP 480 em Lei)

BRASIL. **MP 37/2002** (reestruturação dos órgãos do Governo Federal)

BRASIL. **MP 103/2003** (Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios)

BRASIL. **Lei 12.527/2011** (Lei de Acesso à Informação, que trata do Sistema de Controle Interno do Governo Federal)

BRASIL. **Lei 12.846/2013** (Lei Anti-corrupção)

BRASIL. **Lei 13.303/2016** (Lei das Estatais)

BRASIL. **Conjunta MP/CGU nº 01/2016** (Trata de controle interno, gestão de risco e integridade no âmbito do executivo federal)

BRESSER-PEREIRA, L. C. "Do Estado patrimonial ao gerencial". In: Pinheiro, Wilhelm e Sachs (orgs.). **Brasil: Um Século de Transformações**. São Paulo, SP: Cia. Das Letras, 2001.

BUGARIN, Bento José. "O controle externo no Brasil: evolução, características e perspectivas". **Revista TCU**, Brasília, v.31, N 86, 2000.

CAMPOS, Francisco. Três Ensaios sobre a Economia da Corrupção. **Tese de Doutorado**. CAEN/UFC. 2012

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. SP: Atlas, 2015.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; CARVALHO, Evelyn Freire de. **Guia prático de controle interno na administração pública**. 2015. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/03/Guia-final-22.03.16.pdf>- Acessado em 04/10/2023.

COELHO, Jerri E. Xavier. "O controle interno na perspectiva constitucional" in **Controladoria no Setor Público**, org: Ana carla Bliacheriene, Marcus Vinícius de A. Braga e Renato Jorge B Ribeiro. BH: editora Fórum, 2016.)

CONTI, José Maurício. **O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal** – SEÇÃO ESPECIAL – TEORIAS E ESTUDOS CIENTÍFICO DPU Nº 37 – Jan-Fev/2011.

COUTO, Devisom Carlos de França. O controle judicial do julgamento de contas realizado pelo TCU: parâmetros de legitimação - **Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional** - Universidade Federal Fluminense – UFF, 2013.

https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/1741/2/Dissertacao_Devisom%20Couto_final_P.pdf

DE ANDRADE. Cesar Augusto Seijas. “Sistema de Fiscalização das contas Públicas” em **Controle da administração pública no Brasil** - Coordenado por José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento. - São Paulo: Blucher, 2022.

DE LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Prefácio de Controle da administração pública no Brasil** - Coordenado por José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento. - São Paulo : Blucher, 2022.

DE SOUSA. Rossana Guerra. “A eficácia dos sistemas de controle interno a partir do modelo de monitoramento do Coso” in **Controladoria no Setor Público**, org: Bliacheriene, Ana Carla; Braga, Marcus Vinícius de A; Ribeiro, Renato Jorge. BH: editora Fórum, 2016.

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**, 33 edição. RJ: Editora Forense, 2020.

DO NASCIMENTO, Leandro Maciel “Tribunais de contas, controladorias-gerais e auditorias colegiadas” em **Controle da administração pública no Brasil** - Coordenado por José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento - São Paulo: Blucher, 2022.

DO NASCIMENTO, Rodrigo Melo. A execução judicial das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas. **Revista TCU**, set/dez 2012.

DUTRA, Pedro e REIS, Thiago. **O soberano da regulação: o TCU e a infraestrutura**. 1. Ed. São Paulo: Singular, 2020.

FURTADO, J.R. Caldas. “Processo e eficácia das decisões do Tribunal de Contas”. **Revista Controle: doutrinas e artigos**, vol. 12, nº 01, 2014.

GRIN, Eduardo Jose´. **Controle Externo e Police Making?: uma análise da atuação do TCU na Administração Pública Federal**. Brasília: IPEA, TD 2592, 2020.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da Administração Pública**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. Viena, Austria, 2004.

INTOSAI. **Princípios de Transparência e Accountability** - ISSAI 20. 2010.

JORDÃO, Eduardo. Quanto e qual poder de cautela para o TCU? JOTA, 02 jan. 2020. Acesso em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/quanto-e-qual-poder-de-cautelapara-o-tcu-02012020>.

JORDÃO, Eduardo. A intervenção do TCU sobre editais de licitação não publicados: controlador ou administrador? **Revista Brasileira de Dir. Público – RBDP**. Belo Horizonte, ano 12, no 47, p. 209-230, out/dez. 2014.

MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas. **Revista de Informações Legislativas** nº 108, out/dez 1990.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MÔNACO, Isabella Remaili. “Fiscalização Administrativa Legislativa e Judiciária” em **Controle da administração pública no Brasil** / coordenado por José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento. - São Paulo: Blucher, 2022

NETO, Floriano de Azevedo Marques. **Fórum de Contratação e Gestão Pública** FCGP Belo Horizonte, ano 9, n. 100, abr. 2010.

NUNES, Paulo Roberto de Carvalho. “**Práticas de Auditoria de desempenho em órgãos estaduais brasileiros de controle interno – elementos para configuração de um modelo**” org: Bliacheriene, Ana Carla; Braga, Marcus Vinícius de A; Ribeiro, Renato Jorge. BH: editora Fórum, 2016.

OECD. “Entidades Fiscalizadoras Superiores e Boa Governança: supervisão, visão e previsão” in **Avaliações da OECD sobre governança pública**. 2015.

OLIVIERI, Cecília. Atuação dos controles interno e externo ao executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil. **Texto para discussão** / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2016.

PICCINI, Órthon Castrequini. “O Controle Interno na Administração Pública Brasileira” em **Controle da administração pública no Brasil** - Coordenado por José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento. São Paulo: Blucher, 2022.

PISCITELLI, Roberto B. **O Controle Interno na Administração Pública Federal Brasileira**. Brasília: ESAF, 1988.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP – Texto para Discussão 17, 1997.

ROCHA, C. Alexandre Amorim. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema**. Nov.2002. disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=4&isAllowed=y>

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **A Lei 14.133/2021 e os novos limites do controle externo**. *Revista Brasileira de Políticas Públicas da CEUB*. Brasília, vol. 11, n.3, 2021.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle social da função administrativa do Estado: possibilidade e limites na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2005

SOARES, José de Ribamar Barreira. A natureza Jurídica do Tribunal de Contas da União. **Revista de Informação Legislativa**, nº 132, out/1996. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176510/000518643.pdf?sequence=3&isAllowed=y#:~:text=O%20Regimento%20Interno%20do%20Tribunal,Tribunal%20de%20Contas%20da%20União>.

SOUZA, Lucas Costa; CROZATTI, Jaime. Funções da controladoria no setor público versus no setor privado: uma leitura bibliométrica. **XXVII Congresso Brasileiro de Custos** – Associação Brasileira de Custos, 09a 11de novembro de 2020. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anaais/article/view/4754/4775>. Acessado em 15/10/2023.

TCU. **Auditoria governamental** / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

TCU. **Referencial Básico de Governança Organizacional**. 3ª edição. Brasília: 2020

TCU. **Relatório das Atividades do TCU**: 2º trimestre de 2002. Brasília, 2002.

TCU. Tribunal de Contas da União - **Regimento interno do Tribunal de Contas da União**. – Brasília: TCU, Secretaria Geral da Presidência, 2023.

TCU(b). **Relatório de gestão do TCU 2022**. Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência, 2023.

TCU. **Manual de Auditoria Financeira – 2016**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016.

VAASSEN, Eddy; Meuwissen, Roger; Schelleman. **Controle interno e sistemas de informação contábil**: sob a ótica de empresas privadas e públicas. São Paulo: editora Saraiva, 2013.

Sobre o autor

Francisco de Assis Oliveira Campos possui Mestrado e Doutorado em Economia pelo CAEN/UFC e especialização em políticas públicas e gestão governamental pela ENAP. Atuou como professor de economia do Departamento de Teoria Econômica da UFC, 2013 a 2015, e leciona disciplinas nas áreas de gestão pública (finanças, auditoria e controle interno) em cursos de pós-graduação da UNIFOR e UECE. Foi servidor da Secretaria do Tesouro Nacional, exercendo o cargo de analista de finanças e controle, com atuação na Coordenação-Geral da Dívida Pública. Atualmente é auditor federal de finanças e controle da Controladoria-Geral da União (CGU), realizando trabalhos de auditoria em autarquias e estatais federais, inclusive em fundos constitucionais de financiamento e instituições financeiras federais.



Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

