

# concurso nacional de monografias

Conselheiro Henrique Santillo

---

## CATEGORIA PROFISSIONAIS

**TEMA:** 2. CONTROLES INTERNO E EXTERNO

**Inscrição:** 032P



CLASSIFICAÇÃO: *2º Lugar*

### **Título da Monografia:**

INTEGRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS CONSTITUCIONAIS DE CONTROLE EXTERNO:  
UMA PROPOSTA PARA A LEGITIMAÇÃO DO MODELO BRASILEIRO POR MEIO DE  
ISOMORFISMOS INSTITUCIONAIS

**TIAGO ALVES DE GOUVEIA LINS DUTRA**

27 anos

BRASILIA – DF

MESTRE EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
INSTITUTO UNIVERSITÁRIO DE LISBOA

AUDITOR FEDERAL DE CONTROLE EXTERNO  
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO



**Título da monografia:** Integração dos instrumentos constitucionais de controle externo: uma proposta para a legitimação do modelo brasileiro por meio de isomorfismos institucionais

## Resumo

Em paralelo ao processo de constitucionalização de diversas demandas sociais em 1988, houve também a ampliação da jurisdição, das competências e dos instrumentos de controle dos Tribunais de Contas brasileiros. Diante da complexidade do modelo atual de controle externo no Brasil e no intuito de legitimá-lo como referência internacional em *accountability* e auditoria governamental, o presente trabalho tem por objetivo principal apresentar uma proposta para a integração dos quatro principais instrumentos constitucionais de controle externo da gestão pública no Brasil: a apreciação das contas de governo, o julgamento de contas de responsáveis, a auditoria e a inspeção. A proposta parte de três premissas principais: a prevalência dos mandamentos constitucionais para o estabelecimento dos conceitos e finalidades dos quatro instrumentos constitucionais de controle externo analisados (isomorfismo coercivo); a auditoria enquanto instrumento profissionalmente legitimado deve ser adotada segundo conceitos e métodos estabelecidos pela Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior - Intosai (isomorfismo normativo); e, considerando a multifuncionalidade do modelo brasileiro, é importante identificar estratégias de integração de instrumentos de controle externo em modelos estrangeiros variados em busca de oportunidades de melhoria nos casos de sucesso (isomorfismo mimético). Essa proposta possui cinco elementos principais: 1) a segregação organizacional e processual das

funções jurisdicional e de auditoria, i.e., das funções com e sem efeitos jurídicos imediatos, respectivamente; 2) alinhamento do conceito de auditoria às normas e boas práticas internacionais; 3) utilização das auditorias como instrumento de fiscalização na apreciação das contas de governo; 4) ampliação do objetivo das inspeções, seguindo boas práticas de controle externo; e, 5) utilização das inspeções como instrumento de fiscalização para o julgamento de contas dos responsáveis por recursos públicos. Dentre os resultados esperados da implementação dessa proposta estão o aumento da tempestividade dos Tribunais de Contas em suas funções de auditor e de julgador, bem como da eficácia de sua ação tanto preventiva quanto corretiva nos rumos de uma gestão pública ética e eficiente. Ademais, uma maior integração dos instrumentos de controle externo contribuiria para a redução dos riscos de sobrecarga de controle sobre a gestão.

**Palavras-chave:** Instrumentos de controle externo. Isomorfismo institucional.

Legitimidade.

## SUMÁRIO

<b>1. Introdução</b> .....	1
<b>2 Isomorfismo coercivo: instrumentos constitucionais de controle externo</b> .....	6
2.1 Apreciação das Contas de Governo .....	8
2.2 Julgamento de Contas de Administradores e Responsáveis .....	14
2.3 Instrumentos de Fiscalização: Auditoria e Inspeção.....	22
2.3.1 Inspeção .....	23
2.3.2 Auditoria .....	29
<b>3 Isomorfismo normativo: Adoção de Normas Internacionais de Auditoria</b> .....	35
3.1 Estrutura Normativa da Intosai.....	38
3.2 Diretrizes de Auditoria Financeira .....	41
3.3 Diretrizes de Auditoria de Conformidade .....	44
3.4 Diretrizes de Auditoria de Desempenho .....	47
<b>4 Isomorfismo mimético: Comparação com Boas Práticas Internacionais</b> .....	49
4.1 Legitimidade e Eficiência em Diferentes Modelos Institucionais de Controle.....	50
4.2 Caso EUA: Government Accountability Office .....	53
4.3 Caso Francês: Cour des Comptes .....	57
4.4 Caso Europeu: ECA - European Court of Auditors .....	60
<b>5. Proposta de integração dos instrumentos de controle externo</b> .....	63
5.1 Gestão não se Julga, se Audita .....	66
5.2 Instrumentos com Efeitos Jurídicos: Da Inspeção ao Julgamento .....	70
<b>6. Conclusão</b> .....	74
<b>Referências Bibliográficas</b> .....	77

## 1. INTRODUÇÃO

O papel das instituições de controle externo tem evoluído com as novas demandas do Estado Social e de sua evolução para um Estado Regulador. O aumento da intervenção do Estado na economia gerou um crescimento da despesa pública para patamares superiores a 30%, 40% ou 50% do Produto Interno Bruto dos países e ampliou a expectativa dos agentes econômicos sobre a sustentabilidade fiscal dos governos. Além disso, os efeitos do processo de privatização, publicização e de parcerias público-privadas aproximou os setores público e privado na consecução de políticas públicas. Na perspectiva organizacional, a Nova Gestão Pública, corrente reformista que tem direcionado o foco da atuação governamental para resultados, também contribuiu para a ampliação das funções das instituições de controle externo (AZUMA, 2005).

Essas novas demandas da sociedade para as instituições de controle externo se materializam na ampliação de competências, jurisdição e instrumentos de atuação, muitas vezes estabelecidos em Constituição ou em lei. No Brasil, em paralelo ao processo de constitucionalização de diversas demandas sociais em 1988, houve também a ampliação da jurisdição, das competências e dos instrumentos dos Tribunais de Contas, de tal modo que a utilização de qualquer recurso público possa ser fiscalizado tanto sob a perspectiva da regularidade quanto do desempenho, dispondo, para isso, de diversos instrumentos de controle.

Essa ampliação do papel institucional dos Tribunais de Contas no Brasil fez com que o modelo brasileiro se tornasse um dos mais multifuncionais do mundo (RIBEIRO, 2002). Enquanto em alguns países há modelos multi-institucionais de

controle externo, onde um órgão tem a função de auditar a gestão, outro a de investigar irregularidades e responsabilizar infratores e outro a função de julgar responsáveis, no Brasil, os Tribunais de Contas podem e devem realizar todas essas funções. Isso torna o modelo brasileiro peculiar e representa um desafio para a consolidação dessa escolha constitucional.

Diante da complexidade do modelo brasileiro e no intuito de legitimá-lo como referência internacional em *accountability* e auditoria governamental, o presente trabalho tem por objetivo principal apresentar uma proposta para a integração dos instrumentos constitucionais de controle externo da gestão pública no Brasil. Dentre os resultados esperados da implementação dessa proposta estão o aumento da tempestividade dos Tribunais de Contas em sua função de auditor e de julgador, bem como da eficácia de sua ação tanto preventiva quanto corretiva nos rumos de uma gestão pública ética e eficiente. Ademais, a integração dos instrumentos de controle externo minimiza os riscos de sobrecarga de controle sobre a gestão.

Uma das formas de obter essa legitimidade se dá por meio da adoção de estruturas, processos e culturas organizacionais semelhantes legitimamente instituídos. Segundo DiMaggio e Powell (1991), o conceito que melhor captura esse processo de homogeneização é o de isomorfismo. Na biologia o isomorfismo se refere à semelhança entre indivíduos de espécies ou raças diferentes. Nos estudos organizacionais, o isomorfismo pressupõe que as organizações respondam de maneira similar a outras organizações que estão de alguma forma ajustadas ao ambiente (ROSSETTO e ROSSETTO, 2005). Ao destacar que as organizações competem não só por recursos e consumidores, mas também por poder político e legitimidade institucional, DiMaggio e Powell (1991) consideram o conceito de

isomorfismo institucional como uma ferramenta útil para compreender políticas que se difundem mais na vida organizacional moderna. Meyer e Rowan (1991) defendem que o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações.

DiMaggio e Powell (1991) apresentam três mecanismos através dos quais as mudanças institucionais ocorrem: (1) *isomorfismo coercivo*, que decorre da influência política e da questão da legitimidade, i.e., decorre da obrigatoriedade de adaptação para cumprir norma ou decisão com alta autoridade; (2) *isomorfismo mimético*, que resulta de uma resposta-padrão à incerteza, de modo que uma organização copia uma prática organizacional de uma instituição de referência; e, (3) *isomorfismo normativo*, que está associado à profissionalização, ao processo de formação, desenvolvimento e institucionalização das profissões. Desse modo, o trabalho parte da premissa principal de que o isomorfismo institucional tem alto potencial para a legitimação do modelo brasileiro de controle externo, em especial para o ajustamento ao ambiente de seus instrumentos de controle por meio dos três mecanismos de isomorfismos institucionais.

O isomorfismo coercivo será analisado a partir de uma interpretação sobre a intenção do constituinte ao prever os instrumentos constitucionais de controle, considerando a prevalência do texto constitucional como direcionador do modelo brasileiro de controle externo. Cada instrumento constitucional de controle será estudado nas perspectivas hermenêutica, doutrinária e técnica. Para tanto, serão analisados a origem, a evolução e a interpretação atual dos conceitos e finalidades dos instrumentos de controle previstos na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

O isomorfismo mimético decorrerá de uma abordagem comparada sobre as estratégias estrangeiras de referência no fortalecimento institucional do controle externo da gestão pública, em especial no que se refere à integração dos instrumentos de controle externo. Foram selecionados três Entidades de Fiscalização Superior (EFS): o *Government Accountability Office* (GAO) dos Estados Unidos da América (EUA), a Corte de Contas da França e o Tribunal de Contas Europeu. Elas representam casos de sucesso em cada uma das vertentes institucionais existentes no controle externo internacional.

Por fim, o isomorfismo normativo será analisado por meio do processo de adoção das normas internacionais de auditoria governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior – Intosai. Essas normas não abrangem a função jurisdicional, somente a função de auditoria. Portanto, são impulsionadoras naturais do processo de harmonização internacional dessa função em entidades de fiscalização governamental de todo o mundo. O quadro abaixo resume a metodologia de análise do presente trabalho.

### **Quadro 1 – Isomorfismo institucional no controle externo brasileiro**

<b>Isomorfismo institucional</b>		
<b>Coercivo</b>	<b>Mimético</b>	<b>Normativo</b>
Cumprimento da CF/88	Boas Práticas internacionais	Normas da Intosai
(Re) Definição dos instrumentos constitucionais de controle externo	Aprendizagem com estratégias de sucesso na integração de instrumentos de controle de três modelos institucionais de controle externo: EUA, França e União Europeia	Adoção de normas profissionais internacionais de auditoria governamental

Fonte: Elaboração própria.

Vale alertar que o isomorfismo institucional muitas vezes pode não resultar em incrementos na eficiência das organizações. Nesse processo de



homogeneização, as organizações procuram garantir que elas provêm os mesmos benefícios e serviços que seus competidores (DIMAGGIO e POWELL, 1991). Assim, em um primeiro momento as organizações pretendem ganhar legitimidade institucional, mas por consequência essa estratégia pode ter efeitos positivos no desempenho operacional.

Feitas tais considerações metodológicas, cabe mencionar os objetivos secundários do trabalho:

- a) Analisar a origem, a evolução e a interpretação atual dos principais instrumentos constitucionais de controle externo;
- b) Alinhar os conceitos de auditoria governamental no Brasil às normas internacionais emitidas pela Intosai;
- c) Revisar o conceito e a finalidade das inspeções, levando-se em consideração a evolução constitucional e as boas práticas internacionais;
- d) Identificar as oportunidades de melhoria a partir da comparação com as experiências estrangeiras de sucesso;
- e) Identificar os produtos e processos de trabalho do controle externo;
- f) Propor ritos processuais para os diferentes processos de trabalho.

O texto está organizado em seis capítulos: 1) introdução, com a relevância do trabalho, a metodologia e os objetivos; 2) isomorfismo coercivo, que apresenta a evolução constitucional dos instrumentos constitucionais de controle; 3) isomorfismo normativo, que apresenta diretrizes de auditoria da Intosai; 4) isomorfismo mimético, que trata da análise de boas práticas internacionais; 5) proposta de integração dos instrumentos de controle externo; e, 6) Conclusão, que sintetiza os principais elementos da proposta.

## **2 ISOMORFISMO COERCIVO: INSTRUMENTOS CONSTITUCIONAIS DE CONTROLE EXTERNO**

Segundo DiMaggio e Powell (1991), o isomorfismo coercivo resulta de pressões formais e informais exercidas em organizações por outras organizações das quais elas são dependentes ou por expectativas culturais na sociedade. Trata-se então de um mecanismo de legitimação forçada, no qual a organização necessita corresponder às demandas por determinadas opções organizacionais. O fato de ser forçada não significa que tenha que decorrer de norma jurídica, também pode advir do poder persuasivo daqueles que pressionam a organização. Contudo, a determinação legal se destaca pelo poder coercivo sobre as práticas organizacionais. Nesse sentido, este trabalho parte da premissa de que a Constituição Federal de 1988 tem alto potencial para o isomorfismo coercivo e, portanto, para legitimação, harmonização e aperfeiçoamento dos Tribunais de Contas brasileiros enquanto instituições relevantes da República.

O processo inicial de institucionalização no Brasil do controle externo no formato moderno de um Tribunal de Contas foi lento e complexo. Começou ainda no império por meio de debates e propostas, teve a primeira formalização com a criação por meio do Decreto 966-A, de 1890, evoluiu com a constitucionalização em 1891, ambos por influência do então Ministro da Fazenda Ruy Barbosa, e só teve a efetiva instalação em 1893, sob a gestão do Ministro Serzedello Corrêa (LIMA, 2009). Desde sua criação, o Tribunal de Contas teve como principal fonte de legitimidade as disposições constitucionais sobre sua jurisdição, suas competências e os instrumentos a disposição do controle externo.

Tendo originado com a função de “liquidar as contas de receita e despesa e verificar a sua legalidade”, o Tribunal de Contas evoluiu com as novas constituições

e foi acumulando e ajustando suas funções de controle. Em 1934, a Constituição atribuiu as competências para “emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República” e para “julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos”. Na Constituição de 1967, foi feita a primeira menção à competência para auditar, mas sob a perspectiva da conformidade financeira e orçamentária. Com a CF/88, a função de auditoria foi ampliada, incluindo também as naturezas de fiscalização operacional, contábil e patrimonial. Ademais, a auditoria e a inspeção foram segregadas como instrumentos distintos de fiscalização, favorecendo o alinhamento conceitual a normas e boas práticas internacionais.

Como consequência desses processos de controle, os Tribunais de Contas podem aplicar sanções previstas em lei aos responsáveis, 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 e representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Nesta parte do trabalho pretende-se apresentar elementos que facilitem e viabilizem a interpretação dos conceitos e finalidades dos principais instrumentos de controle previstos na CF/88. Uma das análises será a evolução das constituições, permitindo conhecer como esses instrumentos foram constitucionalizados, como evoluíram entre as constituições e como têm sido interpretados atualmente.

Cabe ressaltar que não são objeto desse trabalho a competência constitucional para apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, bem como outras competências que não estão diretamente relacionadas ao objeto da pesquisa.

## 2.1 APRECIÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO

O Decreto nº 2.409, de 1896, que tratava da organização do Tribunal de Contas (da União), já mencionava no artigo 247 a competência para apresentar, anualmente, ao Congresso um relatório sobre a situação da tesouraria, a regularidade da execução do orçamento, as reformas necessárias na contabilidade pública para garantir a exatidão das informações econômico-financeiras, operações de crédito, entre outras. Contudo, o formato era de relatório e não de parecer.

Segundo Silva (1999), a primeira menção explícita da competência para emitir parecer acerca das contas do Presidente da República surgiu pela primeira vez no Decreto Legislativo 2.511, de 1911, sob a vigência da Constituição de 1891. O Decreto regulava a tomada de contas ao Governo pelo Congresso Nacional. Nos quatro primeiros parágrafos do artigo 1º havia disposições sobre os conteúdos das contas. Já no § 5º, o Decreto estabelecia as duas perspectivas de análise das contas: regularidade e exatidão. Dessa forma, o Tribunal deveria verificar se durante a execução do orçamento o Poder Executivo agiu com inteira observância das autorizações legislativas e conforme os preceitos da contabilidade pública.

Todavia, Costa *et. al.* (2011) explicam que a competência para emissão de parecer constante no Decreto de 1911 “não passou de letra morta durante 23 anos”, esclarecendo que somente com a exigência constitucional a partir de 1934, o parecer foi elaborado. Affonso (2004) lembra que o primeiro parecer sobre contas do Presidente foi aprovado “na memorável sessão de 30 de maio de 1935”, para, em seguida, ser encaminhado à Câmara dos Deputados para julgamento.

Na Constituição de 1934 não havia elementos que direcionassem o tipo de análise que deveria ser realizada nas contas de governo. Somente com a publicação da Lei nº 156 em 1935 é que foi possível estabelecer o conteúdo das contas e a abordagem de análise do Tribunal. Segundo o artigo 43 da referida lei, as contas eram compostas por balanços financeiros, onde deveriam constar valores: a) de receita orçada, arrecadada, recolhida e por cobrar, bem como a discriminação da cobrança por Estados e repartições; b) da despesa fixada e efetivamente realizada, as obrigações de pagamento, assumidas no exercício, as que deixarem de ser pagas, os excessos de crédito ou débito de cada verba, bem como a demonstração das despesas de exercícios encerrados; c) do resultado sintético da execução do orçamento, bem como as tabelas parciais necessárias ao esclarecimento das contas; e, d) do balanço patrimonial.

O § 1º do dispositivo esclarecia que o parecer do Tribunal deveria conter, além de uma apreciação geral sobre a execução do orçamento, o confronto das cifras constantes do balanço e as consignações na sua escrituração, apontando as divergências entre uma e outras. Em razão das limitações tecnológicas da época, as verificações eram basicamente aritméticas.

Em 1937, meses antes da outorga da Constituição do Estado Novo, o Tribunal de Contas (da União) apresentou parecer contrário à aprovação das contas do Presidente referentes ao exercício de 1936, de relatoria do Ministro Thompson Flores. Já em 1937 o Ministro foi aposentado por decreto e em alguns anos depois o presidente Vargas considerou o Ministro em disponibilidade por meio do Decreto-Lei nº 7.491, de 1945. Outra consequência desse fato foi a exclusão dessa competência na Constituição de 1937. Porém, apesar da perda do status constitucional, a

competência para a apreciação das contas de governo foi mantida pelo artigo 20, § 5º, do Decreto-Lei nº 426, de 1938. Ademais, o artigo 53 apresentava a composição das contas, enquanto o artigo 54 definia a finalidade e o conteúdo do parecer do Tribunal.

A Constituição de 1946 ampliou o prazo para a emissão do parecer prévio de 30 para 60 dias. Em 1949, a Lei nº 830 reorganizou o TCU, mantendo o que dispunha o Decreto-Lei nº 426/1938. Já a Constituição de 1967 não inova no tema, contudo, o Decreto-Lei nº 199, de 1967, que dispõe sobre a Lei Orgânica do TCU, detalha a composição das contas que inspira o modelo atual, qual seja: balanços gerais da União e do Relatório da Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda sobre a execução do orçamento e a situação da administração financeira federal. Além disso, o § 3º acrescenta que “o Tribunal deverá apresentar minucioso relatório conclusivo sobre os resultados do exercício financeiro, louvando-se, no caso de não apresentação das contas no prazo constitucional, nos elementos colhidos ao exercer a auditoria financeira e orçamentária”.

Por último, a CF/88, no inciso I do artigo 71, eleva a apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República à primeira da lista de competências constitucionais do Tribunal de Contas da União. Nos termos do artigo 75, por simetria, os Tribunais subnacionais também tem competência para apreciar contas de Governadores e de Prefeitos.

Assim como nas outras constituições, a CF/88 não alertou sobre o tipo de análise que deveria ser realizada pelos Tribunais de Contas. Os únicos elementos que permitem a caracterização dessa competência são: a necessidade de que o parecer seja prévio; e, o prazo de sessenta dias para a apreciação dessas Contas.

No âmbito federal, cabe à Comissão mista de Senadores e Deputados, nos termos do inciso I do § 1º do artigo 166 da CF/88, examinar e emitir parecer sobre as contas anualmente prestadas pelo Presidente da República. Desse modo, fica evidente a razão de adjetivação do parecer do TCU como prévio.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) contribuiu para essa caracterização ao acrescentar em seu artigo 57 que o parecer prévio deve ser também conclusivo. Porém, esse dispositivo legal teve sua eficácia suspensa pelo Supremo Tribunal Federal (Adin 2.238-5). Portanto, só deve ser conclusivo o parecer naqueles Tribunais que incorporarem essa característica em seus respectivos Regimentos Internos. Cabe destacar Chaves (2009) chama a atenção para a necessidade de análise literal do texto constitucional e para os riscos de extrapolação da função do parecer prévio dos Tribunais de Contas. O autor destaca que o termo prévio decorre do fato do parecer prévio do Tribunal de Contas da União ser anterior ao parecer da Comissão mista de Senadores e deputados, sendo que somente este deveria ser conclusivo.

No âmbito federal, não houve muitos detalhamentos sobre as características da apreciação das contas do Presidente e o do parecer resultante dela. A Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/1993) estabelece em seu artigo 36 somente a composição das contas do Presidente: os balanços gerais da União e o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução orçamentária. O Regimento Interno do TCU, atualizado em 2011, prevê alguns aspectos processuais e ainda o conteúdo e a finalidade do parecer prévio. Nos termos do artigo 228, o parecer prévio deve ser conclusivo a fim de verificar se: as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as

posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro; e, foram observados os princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

Para tanto, o § 2º estabelece que o parecer prévio será acompanhado de um relatório com informações sobre: a) o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; b) o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do País; e, c) o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Desse modo, é possível observar que no âmbito federal foi feita a escolha por uma análise abrangente das contas presidenciais. Há análises sob as perspectivas da confiabilidade das demonstrações contábeis e da conformidade e do desempenho orçamentários e fiscais. O parecer prévio é, portanto, um produto. Essas análises são realizadas a partir de processos de trabalho específicos que podem ou não estar diretamente relacionados a um processo trabalho específico para a análise das contas do chefe do Poder Executivo.

Esse produto do TCU está sendo analisado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em uma combinação entre estudo comparado e revisão por pares, onde a OCDE coordena o trabalho de revisão, mas tem a cooperação de diversas Entidades de Fiscalização Superior para a análise da qualidade do Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República. Os resultados dessa avaliação poderão afetar significativamente não só a



concepção do parecer prévio elaborado pelo TCU, mas também daqueles elaborados por todos dos Tribunais de Contas subnacionais brasileiros.

Por fim, vale lembrar que o processo de trabalho dos Tribunais de Contas tem início estritamente técnico até a emissão do parecer prévio. Contudo, o parecer prévio pode ter efeitos jurídicos e políticos extremamente sérios e relevantes para a sociedade brasileira, porém por meio da continuidade do controle externo realizado pelo Poder Legislativo, no julgamento das contas. Conforme ensina Lima (2009, p. 321), “a rejeição das contas de governo pode ensejar a abertura de um processo de *impeachment*, com fulcro no artigo 85 da Constituição”. O autor destaca também as consequências previstas pela Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/1992).

Há ainda a hipótese de inelegibilidade em razão da rejeição de contas, prevista inicialmente pela Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, e alterada pela denominada Lei da Ficha Limpa (Lei Complementar nº 135, de 4 de junho de 2010). Segundo o artigo 1º, inciso I, alínea g, são inelegíveis para qualquer cargo:

os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão...

A Lei da Ficha Limpa alterou o mencionado dispositivo, restringindo a possibilidade de inexigibilidade nos casos de contas rejeitadas somente se a irregularidade insanável causadora da rejeição for considerada ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente. Desse modo, no caso das contas de governo e, portanto, dos chefes do Poder Executivo,

para que tal situação ocorra é necessária a conjugação de várias situações: parecer prévio do Tribunal de Contas pela rejeição, parecer de comissão do Legislativo pela rejeição, julgamento do Legislativo rejeitando as contas e decisão judicial irrecurável que considere que as contas foram rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa. Essa alteração ajusta os limites entre uma avaliação técnica sobre a gestão financeira e operacional de um governo e o julgamento político e jurídico da conduta do chefe do Poder Executivo. Apesar de louvável a mudança, tal hipótese de inexigibilidade se demonstra pouco viável e, caso ocorra, possivelmente será intempestiva.

## **2.2 JULGAMENTO DE CONTAS DE ADMINISTRADORES E RESPONSÁVEIS**

Do mesmo modo que a apreciação das contas de governo, o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos também só teve previsão constitucional em 1934. Todavia, o Decreto nº 966, de 1890, já estabelecia a competência para julgar anualmente as contas de todos os responsáveis por contas, “dando-lhes quitação, condenando-os a pagar e, quando o não cumpra, mandando proceder na forma de direito”.

Diante do mandamento genérico do artigo 89 da Constituição de 1891, coube ao Decreto nº 392/1986 dispor sobre tal competência, além de organizar institucionalmente o Tribunal de forma interessante e coerente. As competências do Tribunal foram divididas a partir de suas duas grandes funções: fiscalizar e julgar. Segundo o § 1º do artigo 2º, o Tribunal de Contas funcionaria: 1) “como fiscal da administração financeira”; e, de forma organizacionalmente distinta, 2) “como Tribunal de Justiça com jurisdição contenciosa e graciosa”. Para cumprir a função

fiscalizadora, o Tribunal deveria realizar o exame prévio sobre os atos relacionados a receitas e despesas públicas e rever as contas ministeriais (§ 2º).

A primeira atribuição do Tribunal de Contas no exercício de sua jurisdição contenciosa era a de processar e julgar, em única instância (art. 3º, I):

as contas das repartições, empregados e quaisquer responsáveis que, singular ou coletivamente, houverem administrado, arrecadado e utilizado dinheiros públicos ou valores de qualquer espécie, inclusive material, pertencentes à República, ou por que seja responsável e estejam sob sua guarda, bem assim dos que deverem prestar ao Tribunal, seja qual for o Ministério a que pertencerem, em virtude de responsabilidade por contrato, comissão ou adiantamento

Nesse processo, o Tribunal poderia impor multas, suspender os responsáveis omissos nas prestações de contas, ordenar a prisão por até três meses dos responsáveis com alcance verificado e julgado em sentença definitiva, além de ordenar o sequestro de bens dos responsáveis ou de seus fiadores.

O § 1º do artigo 3º estabelecia que as contas poderiam ser tomadas: por exercícios, por gestão, por execução de contrato, para liquidação de comissão e para comprovar a aplicação de adiantamento. Já o § 2º definia o rito processual das tomadas de contas: 1) citação inicial para a apresentação de documentos para a tomada de contas; 2) notificação do responsável e outros (fiadores, viúva, herdeiros) para dizerem sobre o alcance identificado no exame das contas; 3) fixação de prazo para restituição do alcance julgado; 4) confecção de conta corrente; e, 5) relatório minucioso do tomador de contas, no qual seja exposta com clareza a situação do responsável e se assinalem as irregularidades e os defeitos e vícios da escrituração e dos documentos, além dos abusos dos ordenadores e dos pagadores.

O Decreto nº 2.409, de 1896, que aprovou o regulamento do Tribunal de Contas, detalhava o rito processual completo das tomadas de contas, como um

verdadeiro processo judicial. Alguns pontos merecem destaque. O início do processo de tomada de contas dar-se-ia: a) a requerimento do responsável; b) ex-offício; ou, c) a requerimento do ministério público. As contas eram compostas por livros e documentos que comprovassem a gestão do responsável. O artigo 189 detalhou os critérios de análise das contas, conforme quadro abaixo.

### Quadro 2 – Critérios de análise das contas de responsáveis

Quanto à Receita	Quanto à Despesa
Se a conta considerada aritmeticamente está certa ou tem algum erro	
Se considerada em relação às leis é ou não satisfatória, isto é, se a renda de que faz menção está ou não compreendida na lei do orçamento	Se a ordem de despesa ou de pagamento está registrada pelo Tribunal de Contas
Se foi ou não arrecadada no tempo devido	Se a despesa foi feita em pagamento de ordem a que o Tribunal houvesse negado o registro ou quantitativo superior ao registrado
Se o responsável deteve-a indevidamente em seu poder, ou se a recolheu no prazo legal aos cofres públicos	Se as despesas feitas nas delegacias fiscais e alfândegas dos estados foram em contraposição às distribuições de créditos registrados no Tribunal para as referidas estações

Fonte: Decreto nº 2409/1896

Após essas análises, caso o Tribunal entendesse que as contas estavam devidamente preparadas, deveria proferir sentença fundamentada julgando o responsável quite, em crédito ou em débito para com a Fazenda Federal, conforme o caso. Se, porém, julgasse necessário algum esclarecimento, ou a verificação dos cálculos, ou qualquer diligência, proferiria despacho interlocutório ordenando providências. Caso julgasse o responsável em débito, deveria fixar no acórdão a importância desse débito e condenar o devedor ao pagamento.

O artigo 22 da Lei nº 156/1934 demonstra a aproximação das duas funções do Tribunal, de modo que a fiscalização estivesse a serviço do julgamento de contas. Em geral, o § 3º do dispositivo mantém os poderes sancionatórios e até mesmo para ordenar a prisão, todavia, vincula de forma mais clara esses poderes

ao processo de tomada de contas. Além disso, naquele momento estabelecia a previsão de instâncias no julgamento de contas.

Apesar da instabilidade institucional resultante do golpe de Getúlio Vargas em 1937, a competência para o julgamento de contas foi mantida na Constituição outorgada e as regras de funcionamento inicialmente previstas na Lei nº 156/1934 também permaneceram no Decreto-Lei nº 426/1938. Sob a vigência da Constituição de 1946, a Lei nº 830/1949 não inova no *modus operandi* das tomadas de contas, mantendo, portanto, jurisdição contenciosa do Tribunal, de modo que suas decisões, quando funcionava como Tribunal de Justiça, tinham força de sentença judicial.

Após mais de trinta anos com as mesmas regras, a Constituição de 1967 inovou e detalhou as regras do julgamento de contas dos administradores e demais responsáveis. O § 4º do artigo 71 estabelecia que o julgamento da regularidade delas deveria ser baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, sem prejuízo de inspeções ocorridas ao longo das auditorias financeiras e orçamentárias, previstas no § 3º do mesmo artigo. Desse modo, houve a integração constitucional das funções de fiscalização (inspeções e auditorias) e de julgamento de contas. No âmbito federal, a Lei Orgânica do TCU (LOTUCU), aprovada pelo Decreto-Lei nº 199/1967, aprofunda o relacionamento entre o julgamento de contas e a auditoria financeira e orçamentária. O artigo 35 estabelece que a auditoria financeira e orçamentária deveria ser exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União.

A LOTUCU mantém o poder para ordenar prisão e para o sequestro de bens dos responsáveis. Em termos processuais, surgem as primeiras características do modelo atual. As contas deveriam ser organizadas pelos órgãos de contabilidade,

certificadas pelos órgãos de controle financeiro e orçamentário interno, acompanhadas de pronunciamento de autoridades do Executivo, Legislativo e Judiciário, e de comunicação das providências que essas autoridades tomaram para resguardar o interesse público e a probidade da aplicação dos dinheiros públicos. A Lei inova ao determinar que o julgamento deve ter como base os seguintes documentos: relatório anual e os balanços da entidade; parecer dos órgãos internos que devam dar seu pronunciamento sobre as contas; e, certificado de auditoria externa à entidade sobre a exatidão do balanço.

A Lei nº 6.223/1975, que dispõe sobre a fiscalização financeira e orçamentária da União, pelo Congresso Nacional, referendou esse modelo. Essa lei determinou, ainda, que os processos de tomada de contas deveriam ser julgados no prazo de seis meses a contar do seu recebimento. A Resolução do TCU nº 206/1980 referendou esse prazo, que seria distribuído da seguinte maneira: cinco dias para a tramitação inicial, 90 dias para instrução nas Inspetorias Gerais de Controle Externo, 45 dias para a emissão de parecer do Ministério Público e 40 dias para submissão a julgamento pelo Ministro ou Auditor-Relator. Ademais, a resolução definiu que, em regra, a apresentação dos processos de tomada ou prestação de contas deveria ocorrer em um prazo de 180 dias, a contar da data de encerramento do exercício financeiro.

Além disso, a mencionada resolução estabelecia que o certificado de auditoria previsto inicialmente pela LOTCU em 1967 seria emitido pelo Controle Interno, que em 1979, nos termos do Decreto nº 84.362, deixou a forma institucional de Inspetorias Gerais de Finanças, que passaram a se denominar Secretarias de Controle Interno, (conhecidas por Ciset), diretamente subordinadas aos Ministros de

Estado. Desse modo, o nível de independência previsto pela LOTCU não foi totalmente atendido, pois tanto as antigas inspetorias quanto as secretarias que as substituíram estavam integradas à entidade emissora do balanço. De forma análoga, as Inspetorias Gerais de Controle Externo do Tribunal de Contas da União foram alteradas para Secretarias de Controle Externo. Por fim, vale destacar que a Resolução TCU nº 206/1980 já mencionava as cinco naturezas de fiscalização que mais tarde seriam incorporadas ao texto constitucional: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

O modelo de tomada e prestação de contas vigente na Constituição de 1967 influenciou o modelo adotado nos períodos pós CF/88, tanto que a resolução tratada acima só foi revogada em 2004, pela Instrução Normativa TCU nº 47. Portanto, há décadas o robusto modelo atual de tomada e prestação de contas vem sendo aplicado, de modo que, em nível de responsável e por meio de uma grande quantidade de documentos e informações, muitos gestores são julgados por eventuais irregularidades.

A CF/88 não fez relacionamento entre os instrumentos de controle observado no texto de 1967. A preocupação do texto vigente está mais em deixar clara a jurisdição desse instrumento, de tal modo que detalhou no inciso II do artigo 71 que compete ao TCU: “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público. Desse modo, cada Tribunal de Contas brasileiro tem em sua lei orgânica os detalhamentos sobre as finalidades e o rito processual

do julgamento de contas. Cabe alertar que, desde a CF/88, as decisões do Tribunal que resultem imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo.

No âmbito da LOTCU, além de serem apresentados diversos mandamentos sobre o conteúdo das contas, o processo e as decisões relacionadas, o artigo 7º delega a edição de normas específicas sobre o funcionamento do processo de julgamento de contas a instrução normativa do Tribunal.

A primeira característica do processo se refere à responsabilidade para a tomada de contas. Segundo o artigo 6º da LOTCU, somente decisão do Tribunal pode liberar as pessoas sujeitas a esse instrumento de controle. Esse dispositivo permite que o Tribunal não julgue determinadas contas, desde que decidido previamente pelo Plenário.

Quanto ao conteúdo das contas, não há muita inovação em relação ao modelo do período da Constituição de 1967. Devem constar: relatório de gestão, relatório e certificado de auditoria, com parecer do dirigente do órgão de controle interno, e o pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente. Ademais, o certificado de auditoria deve consignar qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as faltas encontradas.

Em relação às decisões nesse processo, a lei prevê três tipos: a) preliminar, 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; b) definitiva: decisão pela qual o Tribunal julga as contas regulares,



regulares com ressalva, ou irregulares; e, c) terminativa: decisão pela qual o Tribunal ordena o trancamento das contas que forem consideradas ilíquidáveis.

Conforme mencionado, as contas podem ser julgadas regulares, regulares com ressalvas ou irregulares. Elas serão julgadas 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. Cumpridos esses requisitos, o Tribunal dará quitação plena ao responsável. Serão regulares com ressalvas quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário. Nesse caso, o Tribunal dará quitação ao responsável e lhe determinará, ou a quem lhe haja sucedido, a adoção de medidas necessárias à correção das impropriedades ou faltas identificadas, de modo a prevenir a ocorrência de outras semelhantes.

Nos termos do artigo 19 da LOTCU, quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida, podendo, ainda, aplicar-lhe multa. São circunstâncias que ensejam o julgamento pela irregularidade das contas: 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 ou antieconômico; d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores; e, e) reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas.

Cada vez mais atento ao devido processo legal no julgamento de contas, os Tribunais têm evoluído nas garantias de ampla defesa e contraditório. No caso

federal, a LOTCU prevê três recursos de decisão proferida em processo de tomada ou prestação de contas, são eles: a) Recurso de Reconsideração: tem efeito suspensivo e será apreciado por quem houver proferido a decisão recorrida; b) Embargos de Declaração: visa corrigir obscuridade, omissão ou contradição da decisão recorrida; e, c) Recurso de Revisão: não tem efeito suspensivo e deve estar fundamentado em: erro de cálculo nas contas; falsidade ou insuficiência de documentos em que se tenha fundamentado a decisão recorrida; e/ou, superveniência de documentos novos com eficácia sobre a prova produzida.

### **2.3 INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO: AUDITORIA E INSPEÇÃO**

Os termos auditoria e inspeção surgiram pela primeira vez no texto constitucional em 1967 e foram repetidos na CF/88. Essa incorporação mudou radicalmente em termos normativos a demanda dos tribunais de contas para uma postura menos passiva e mais pró-ativa, se utilizando de auditorias e inspeções para a obtenção de informações.

Inicialmente, esses dois instrumentos de controle (mais especificamente, instrumentos de fiscalização) eram gênero e espécie, respectivamente. A inspeção era uma técnica de obtenção de dados da auditoria, enquanto esta era um instrumento de fiscalização a serviço da tomada de contas. Nesse sentido, Ramos (1980) destaca que naquele regime “a inspeção constitui o ponto mais alto da auditoria, de que, aliás, é uma espécie”. Tanto é assim que as disposições sobre as inspeções no Decreto-Lei nº 199/1967 constam no Título III – Da auditoria financeira e orçamentária. A Lei 6.223/1975 corrobora essa relação quando estabelece que o Legislativo federal poderia solicitar ao TCU “inspeção em órgãos e entidades

federais quando o relatório de auditoria e o respectivo certificado apontarem irregularidades nas contas” (Artigo 3º, inciso IV).

Todavia a evolução constitucional de 1988 permite uma nova interpretação das funções desses instrumentos. A Constituição de 1967 deixou clara a subordinação da inspeção à auditoria, já a CF/88 não o fez. Em 1967, a Constituição estabelecia que “a auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar inspeções que considerar necessárias”. A CF/88 colocou a auditoria e a inspeção lado a lado, com o mesmo status enquanto instrumentos de fiscalização. O mandato de controle externo previsto na Constituição trata inicialmente das cinco naturezas de fiscalização: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Em seguida, o inciso IV estabelece que compete ao TCU realizar auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, deixando clara a existência de dois instrumentos de fiscalização.

Para compreender melhor a evolução conceitual desses instrumentos, será apresentado um histórico da utilização deles no controle externo, começando pela inspeção, por ter sido a primeira a surgir no modelo brasileiro.

### *2.3.1 INSPEÇÃO*

O termo inspeção aparece de forma esparsa nas primeiras normas de organização do Tribunal de Contas (da União) ainda no século XIX. Com o Decreto-Lei nº 426/1938, a inspeção se torna um instrumento mais formal de fiscalização, de modo a auxiliar o processo de tomada de contas. O artigo 51 definia:

O Tribunal de Contas estabelecerá, de acordo com o Ministério da Fazenda, regras que permitam levantar as contas das exatorias juntamente com a inspeção que se fizer nessas repartições fiscais, cabendo-lhe por intermédio de seus assistentes a fiscalização diária da escrituração das Contadorias e Sub-Contadorias Seccionais.

Em 1967 a inspeção ganha status constitucional e se consolida como instrumento pró-ativo de fiscalização dos tribunais de contas. O § 1º do artigo 36 do Decreto-Lei nº 199/1967 estabelece que “as inspeções serão realizadas por funcionários dos órgãos de auditoria financeira e orçamentária do Tribunal de Contas ou, mediante contrato, por firmas especializadas ou por especialistas em auditoria financeira. Esse dispositivo prevê a terceirização das inspeções necessárias no âmbito das auditorias financeiras, permitindo portanto uma aproximação entre tribunais de contas e empresas de auditoria independente.

Diante da ausência de outras características sobre as inspeções na Constituição de 1967 e na legislação, coube, então, a normas internas dos tribunais a determinação do funcionamento desse instrumento. No âmbito federal, a Resolução nº 176/1976 do TCU estabelecia normas sobre a realização de inspeções necessárias ao exercício da auditoria financeira, orçamentária e patrimonial da competência do Tribunal de Contas.

As inspeções eram classificadas em três tipos: a) Ordinárias, que deveriam ser realizadas segundo os planos aprovados pelo Presidente do Tribunal, com a observância das instruções e dos manuais próprios; b) Especiais, que poderiam ser determinadas independentemente de programação, sempre que houvesse necessidade de entendimento direto para esclarecer omissões verificadas e dúvidas levantadas no exame dos processos remetidos ao Tribunal; e, c) Extraordinárias, que só poderiam ser ordenadas pelo Plenário do Tribunal e teriam por finalidade:

apurar irregularidades graves e as apontadas em denúncias, ou quando evidenciada responsabilidade civil de autoridade; e, verificar a fiel e regular execução de contratos celebrados pela Administração Pública. As inspeções ordinárias compreendiam o exame dos documentos relativos à arrecadação ou gerência de dinheiros, valores e bens da União ou pelos quais responda, objetivando o controle concomitante de regularidade, legalidade e eficiência.

A inspeção tinha como características a prerrogativa do então “funcionário” do Tribunal para examinar quaisquer processos, documentos ou informações, bem como a tramitação urgente dos relatórios decorrentes dos trabalhos de inspeção. Como pode se observar com o texto constitucional de 1967, a inspeção perde a posição de instrumento principal de auxílio aos processos de julgamento de contas e se torna uma técnica de verificação *in loco* no âmbito das auditorias financeiras e orçamentárias. Desse modo, as inspeções eram um instrumento de coleta de dados e a auditoria o instrumento adequado para a análise dos dados coletados.

Fernandes (2003, p. 314) defende que “ao lado da auditoria, a inspeção constitui-se em instrumento de verificação pelos órgãos de controle”. Conforme mencionado anteriormente, a CF/88 não faz qualquer relacionamento técnico e hierárquico entre as inspeções e as auditorias. Desse modo, o conceito e a finalidade desses instrumentos podem variar entre os entes da Federação. A inspeção pode ou não ser mantida como técnica de obtenção de dados em verificações *in loco*, não mais atrelada a auditorias, mas como instrumento independente. Todavia, é possível que esse instrumento seja remodelado conceitualmente e vá além da observação direta de processo, documento ou informação. Até mesmo em razão da evolução tecnológica do final do século XX e

do início do século XXI, essas observações são facilitadas e podem em alguma medida torna alguns casos de inspeção inócuos.

No processo que culminou na promulgação da CF/88, houveram mudanças entre a proposta inicial e o texto final. No anteprojeto da Constituição, apresentado em 1986 por Afonso Arinos, foi proposta a ampliação dos tipos de auditoria, incluindo a auditoria operacional, tendência internacional na década de 1980. A função de auditoria foi polarizada à função de julgamento de contas. Enquanto o caput do artigo 207 tratava da auditoria financeira, orçamentária e operacional, em seu parágrafo único foi sugerido que o julgamento de contas deveria ser baseado em exames jurídicos, contábeis e econômicos, certificados de auditoria e pronunciamento das autoridades administrativas, sem prejuízo das inspeções.

A partir das Atas da Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira da Assembleia Nacional Constituinte ocorrida entre 1987 e 1988, é possível obter elementos que contribuam para compreender tanto as mudanças ocorridas na Consituição de 1967 quanto na CF/88. Já na segunda reunião, o então Presidente do TCU, Ministro Fernando Gonçalves, destacou a importância da integração entre o Tribunal de Contas e o Congresso Nacional, destacando que deputados e senadores não têm tempo para fazer uma inspeção. Aproveitou o ensejo para destacar a criação em sua gestão da Secretaria de Auditoria, denominada pela imprensa por “tropa de choque”. Nesse sentido, informou que a importância das inspeções para a realização de fiscalização concomitante, de modo que a então “Secretaria de Auditoria ou as próprias inspetorias” poderiam chegar a qualquer parte do país “sem prévio aviso”, “de surpresa” e “a qualquer momento”.

Na 7ª Reunião Extraordinária, realizada em 6 de maio de 1987, representando comissão criada no TCU para contribuir com a Constituinte, o Ministro Presidente Fernando Gonçalves, acompanhado do Vice Presidente, Ministro Alberto Hoffman, e do decano do TCU, Ministro Edwald Pinheiro, apresentou alguns comentários e propostas para os dispositivos que tratariam do controle externo no nova Constituição. Ficou o Vice Presidente do Tribunal encarregado da leitura da proposta da Comissão à Constituinte. Quanto à inspeção, já foi sugerido de imediato texto semelhante ao aprovado e promulgado em 1988, no sentido de competir aos tribunais de contas a realização de inspeções e auditorias orçamentária, financeiras, operacionais e patrimoniais nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. A CF/88 possui outros elementos, mas essa proposta foge ao paradigma anterior e favorece às interpretações da lei, da doutrina e/ou da jurisprudência sobre as funções desses instrumentos de fiscalização. Na mesma reunião, o Ministro Edwald Pinheiro faz comentário que auxilia a compreensão da importância dada naquele momento à inspeção enquanto instrumento de controle:

O Tribunal perdeu o registro prévio, mas ganhou uma arma importantíssima, que são as inspeções. Hoje em dia o Tribunal não mais espera que venha a ele o processo. Ele vai à entidade, organiza o processo e chega lá de surpresa. O melhor controle é aquele exercido de surpresa. É aquele controle onde o Tribunal decide quando deve controlar. O controle remoto, o controle que hoje se estabelece, com a prestação de contas pela entidade apenas um ano depois de encerrado o exercício, encontra os fatos já consumados. Muitas vezes os fatos se superpõem, fatos mais graves se sucedem a fatos menos graves e os de menos importância acabam sendo esquecidos, evidentemente. É uma lei natural. Então a arma das inspeções, que se delegou ao Tribunal em 1967, é poderosíssima.

Por fim, a CF/88 estabeleceu a competência dos tribunais de contas para a realização de inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Contudo, não ficou claro para a doutrina e para os Tribunais de

Contas a diferenciação conceitual e, portanto, das finalidades da auditoria e da inspeção. Desse modo, cada Tribunal pode ter um uso próprio da inspeção, mais ou menos inspirado pela sua origem e evolução na vigência da Constituição de 1967.

No âmbito do federal, a Lei Orgânica do TCU não estabeleceu a diferença entre os dois instrumentos de fiscalização e delegou ao regimento interno a regulamentação necessária. Contudo, a lei manteve-os com a mesma relevância, assim como a CF/88, i.e., não subordinou o uso da inspeção a uma auditoria, como fora realizado em 1967. O primeiro regimento interno do TCU no período pós-CF/88, em 1993, manteve clara a caracterização da inspeção e da auditoria como instrumentos de fiscalização e apresentou o conceito de inspeção no artigo 205:

Inspeção é o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e à legitimidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

No parágrafo único do artigo ficou estabelecido o caráter aleatório da inspeção, que deveria ser determinada pelos órgãos colegiados do TCU, independentemente de programação, com base em proposta fundamentada da unidade técnica competente (secretaria de controle externo). Esse regimento foi atualizado em 2002, mas não houve mudanças significativas no conceito de inspeção. Apenas foram incluídas, ao lado das denúncias, as representações como inputs para as inspeções. O que diferencia essas duas demandas para a investigação na gestão pública é a legitimidade de cada uma delas. As denúncias podem ser realizadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Já as representações só podem ser feitas com prerrogativas para tanto, como por exemplo: Ministério Público da União, senadores e deputados e até mesmo equipes



de auditoria e de inspeção do TCU. Na atualização do regimento em 2011 não houve alterações nesse conceito.

Portanto, em termos normativos, essa aplicação da inspeção demonstra a ampliação de seu potencial para a fiscalização. De início, há alguma subordinação a outros instrumentos de controle, na medida em que serve para suprir omissões e lacunas de informações e esclarecer dúvidas. Porém, ao constituir-se como técnica para apurar denúncias e representações, a inspeção ganha autonomia processual e operacional e se estabelece como instrumento investigativo de fiscalização, que surge a partir da expectativa sobre potencial fraude ou irregularidade na gestão pública federal. No âmbito dos entes subnacionais, esse também parece ser o diagnóstico, conforme as informações trazidas por Batista (2011, p.: 20):

Atualmente, os tribunais de contas estão se aparelhando para efetuar parte de suas inspeções de forma tempestiva. Além do mais, é visível a sua agilidade em alertar gestores que atingiram os limites máximos de aplicações, tais como em gastos com pessoal e dívidas, ambos disciplinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

### *2.3.2 AUDITORIA*

Segundo Fernandes (2003, p. 312), a atribuição do TCU para realizar auditoria contábil “alcançou patamar constitucional em 1967”. O autor ensina que:

Como os gestores têm o dever de apresentar as informações anualmente, e sendo esses elementos insuficientes para assegurar a confiabilidade do sistema, tornou-se necessário estabelecer competência própria para que os Tribunais de Contas pudessem aferir a regularidade dos procedimentos a cargo do órgão responsável por bens, dinheiros e valores públicos.

Nos termos da Constituição de 1967, a auditoria financeira e orçamentária deveria ser exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes

da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem cabe realizar as inspeções que considerar necessárias. Pelo texto constitucional, é possível observar a forte ênfase contábil na caracterização da auditoria, que, apesar dos adjetivos financeira e orçamentária, tem por objeto as demonstrações contábeis das unidades administrativas. Segundo o artigo 24 do Decreto-Lei nº 199/1967 (Lei Orgânica do TCU), as unidades de auditoria financeira e orçamentária teriam a seu cargo o exame das demonstrações contábeis das unidades administrativas dos três Poderes da União, a instrução dos processos de julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis, e a realização das inspeções julgadas necessárias pelo Tribunal de Contas.

Diante desses dispositivos constitucionais e legais, constata-se a origem contábil da função de auditoria dos Tribunais de Contas. Todavia, as auditorias se tornaram instrumentos de verificação da legalidade da gestão das finanças públicas, em especial quanto ao cumprimento da Lei nº 4.320/1964, que trata do tema, bem como das leis orçamentárias anuais. Portanto, a auditoria daquela época era mais uma verificação da conformidade legal da execução do orçamento, do que uma verificação sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Algumas razões contribuem para justificar esse fenômeno. O alto nível de detalhe da Lei nº 4.320/1964 sobre o funcionamento do planejamento, execução e controle do orçamento, bem como sobre os critérios de contabilização, direciona as análises sobre esse assunto para a fiscalização do cumprimento de seus dispositivos. Além disso, a auditoria foi vinculada ao julgamento de contas, como instrumento de obtenção e análise de dados que permitissem a identificação de irregularidades. Além disso, a contabilidade no setor público em geral possui

peculiaridades e, no Brasil, não possuía um nível de maturidade que justificasse uma auditoria específica, tendo em vista a prevalência de registros contábeis sobre fluxos financeiros, em detrimento de fluxos e estoques econômicos. Por fim, por razões históricas, culturais, institucionais e profissionais, a verificação da legalidade é o foco dos Tribunais de Contas, sejam eles brasileiros ou estrangeiros.

A auditoria é um instrumento de controle institucionalmente legitimada por profissionais da área contábil e financeira, com aplicação generalizada no setor privado e também no setor público de diversos países, em especial anglo-americanos, da Europa do Norte e alguns asiáticos. O Brasil, ao inserir em 1967 essa função constitucional dos Tribunais de Contas, faz uma aproximação institucional ao modelo de controle externo desses países. Contudo, a aplicação dessa função se ajustou às características culturais brasileiras. O principal efeito dessa inserção foi a mudança de postura dos Tribunais de Contas brasileiros, que se utilizaram da função de auditoria para entrar nos órgãos e entidades, ao invés de simplesmente aguardar a chegada das contas para julgamento.

Tal aplicação da auditoria no setor público à brasileira gerou alguma confusão em sua conceituação. Nesse sentido, Furtado (2007, p. 1127) traz alguns ensinamentos que permitem constatar esse fenômeno:

Inicialmente, em relação a este instrumento de fiscalização do TCU, importa consignar a existência de certa imprecisão terminológica. Em algumas hipóteses, o termo auditoria é utilizado em sentido amplo, fazendo referência a qualquer processo instaurado no TCU. Nesse sentido, denúncia encaminhada ao TCU importaria na realização de auditoria. Em outras situações, o termo é utilizado em sentido bem mais restrito, indicando modalidade específica de processo de fiscalização.

Parece-nos que Constituição Federal e a Lei Orgânica do TCU utilizam o termo em sentido restrito, indicando o processo específico, e que constitui o mais completo instrumento de fiscalização do Tribunal, em que se buscam

as causas da ilegalidade ou da deficiência de desempenho e são apontadas as possíveis soluções para a correção dos problemas identificados.

O objetivo dos processos de auditorias não é apurar ilegalidade em ato ou contrato específicos. Para verificar se determinado ato ou contrato é ilegal, o TCU pode realizar simples inspeção, e se forem identificados indícios de ilegalidade, a própria equipe técnica pode encaminhar representação ao Tribunal.

Na CF/88, assim como a inspeção foi desvinculada da auditoria, esta também ficou independente do julgamento de contas. Naturalmente, é possível fazer esses relacionamentos por meio de normas infraconstitucionais. Contudo, essa evolução constitucional garantiu para a auditoria maior liberdade tanto conceitual quanto processual, não tendo a obrigatoriedade de obter e fornecer informações aos processos de tomada de contas.

Além disso, enquanto a Constituição tratava de auditorias financeiras e orçamentárias, com um viés contábil, ao tratar da necessidade de análise de demonstrações contábeis, a CF/88 define cinco naturezas (objetos) de auditoria: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Não há na literatura uma definição clara, mas esta seção do trabalho busca essa definição a partir dos desenvolvimentos históricos, constitucionais e institucionais da auditoria governamental. Além disso, nas próximas seções serão apresentados os conceitos adotados em normas e boas práticas internacionais, de tal modo que na proposta de integração dos instrumentos de controle seja sugerida também uma estrutura conceitual desses instrumentos, que conjugue a classificação constitucional das naturezas de auditoria com a classificação internacional dos tipos de auditoria.

A CF/88 desvincula o caráter contábil das auditorias de natureza financeira e/ou orçamentária, ao estabelecer uma categoria própria de auditoria de natureza contábil. Por sua vez, complementa essa natureza de auditoria, com a auditoria

patrimonial, tendo em vista que o objeto teórico da contabilidade é o patrimônio de uma entidade econômica. Por fim, houve a constitucionalização de uma tendência internacional de auditoria do desempenho governamental ao prever o tipo operacional de auditoria.

Esse modelo constitucional fornece um mandato extremamente amplo de controle externo, agregando funções que aparecem dispersas em diversas Entidades de Fiscalização Superior ao redor do mundo. É a soma da função histórica jurisdicional, com uma nova função de auditoria governamental, com perspectivas suficientes para garantir um mandato de auditoria tão amplo quanto os de Entidades de Fiscalização Superior com tradição nesse tipo de fiscalização.

A CF/88 esteve na vanguarda ao estabelecer a competência do TCU para a realização de fiscalização operacional. Segundo Lima (2008, p. 31), essa inovação “legitimou e desencadeou profundas alterações nos métodos de atuação das Cortes de Contas brasileiras, sob a liderança e inspiração do TCU”. Para o Ministro aposentado do TCU Luciano Brandão Souza (1989, p. 175-176):

A inclusão, pela primeira vez, do controle operacional – medida altamente louvável – permitirá a avaliação do desempenho da gestão pública, não somente da legalidade, legitimidade e probidade de seus atos, como também da economicidade dos valores aplicados, comparando dispêndios efetivados e resultados colhidos.

Após a determinação constitucional para a realização de auditorias de desempenho, o passo seguinte foi a aquisição de competência técnica. Essa aquisição teve um longo processo que teve início nas poucas auditorias e eventos de capacitação nessa área no começo da década de 1990 (TCU, 1994). Em 1996, foi aprovado o projeto Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria Operacional,

decorrente de Acordo de Cooperação com o Reino Unido, com duração de três anos (1998 a 2000), e cujo objetivo era capacitar servidores e desenvolver técnicas, manuais e metodologias relacionados à auditoria operacional (TCU, 1999).

A outra grande inovação constitucional sobre o modelo de auditoria governamental foi a inclusão das naturezas de auditoria contábil e patrimonial. Conforme mencionado, com isso, as auditorias orçamentárias e financeiras ganharam autonomia sobre a perspectiva contábil e podem ser conceitual e juridicamente vinculadas a auditorias de conformidade da gestão pública com leis e regulamentos sobre a execução orçamentária e financeira. O curioso desse fato é que se trata de uma inovação com um instrumento tradicional de controle. Portanto, a inclusão das naturezas contábil e patrimonial no texto constitucional não teve o mesmo efeito institucional que adoção de auditorias de natureza operacional.

Após pouco mais de 20 anos da promulgação da CF/88, os tribunais de contas têm envidado esforços para o fortalecimento da auditoria de natureza contábil e patrimonial, principalmente por meio de parceria e financiamentos com bancos internacionais. No âmbito de estados e municípios, há o chamado Projeto de Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira (Profort), que, iniciou no Tribunal de Contas do Estado da Bahia, atualmente está sendo estendido a todos os tribunais subnacionais.

No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União assinou em 2011 um Acordo de Doação com o Banco Mundial com o intuito de acelerar a aquisição de capacidade institucional no TCU para a realização de auditorias de demonstrações contábeis do Governo Federal. Esse projeto visa o fortalecimento desse tipo de auditoria, que, conforme será demonstrado nas seções seguintes, não é típica de

Tribunais de Contas, mas é uma tendência internacional e tem sido objeto de reforma nos países que ainda não a adotam de acordo com as Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai.

As auditorias de demonstrações contábeis têm alto potencial para ganhos de credibilidade tanto para os governos auditados quanto para os Tribunais de Contas. No caso de ausência ou insuficiência desse tipo de auditoria, podem surgir riscos institucionais relevantes, como pode ser observado na avaliação de uma programa internacional conhecido por Pefa (*Public Expenditure and Financial Accountability*), cujo o principal objetivo é realizar avaliações da gestão das finanças públicas, em todas as etapas do ciclo orçamentário, a partir de uma metodologia padronizada e internacionalmente aceita.

Em 2009, o Brasil se submeteu a essa avaliação e, apesar da competência estabelecida constitucional, legal e regimentalmente para a auditoria contábil, o relatório Pefa (2009, p. 59) informa que “atualmente, o TCU não emite um parecer de auditoria sobre as demonstrações consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros”. E complementa alertando que “para emitir este parecer, o TCU teria de ir além da prática atual de um exame legalista das demonstrações e relatórios, além de mudar para um foco para a confiabilidade dos sistemas e gestão de controles subjacentes às demonstrações e relatórios”.

### **3 ISOMORFISMO NORMATIVO: ADOÇÃO DE NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA**

O isomorfismo normativo está relacionado à profissionalização. Dentro de uma organização podem haver vários tipos de profissionais, mas é muito comum

que organizações diferentes tenham muitos profissionais da mesma área (DIMAGGIO e POWELL, 1991). Então, é possível verificarmos contabilistas, advogados, economistas, entre outros, nas várias organizações existentes. Em uma primeira instância, o processo de legitimação pode se relacionar mais à profissão, porém, na medida em que as organizações incorporam em sua estrutura setores específicos para a contabilidade ou para a análise econômica ou jurídica, elas usufruem da legitimidade institucional dessas profissões.

DiMaggio e Powell (1991) interpretam a profissionalização como o esforço coletivo de membros de uma ocupação para definir as condições e métodos do trabalho deles. Para estes autores, dois aspectos do profissionalismo são fontes importantes de isomorfismo. O primeiro é o apoio da educação formal e de legitimação em uma base cognitiva produzidos por especialistas da universidade. O segundo é o crescimento e a elaboração das relações profissionais inseridas nas organizações e através dos quais novos modelos são difundidos. Além disso, cabe mencionar também a importância dos órgãos ou associações de regulamentação das profissões e de fiscalização dos profissionais, que influenciam intensamente o processo de legitimação profissional.

Na auditoria governamental não há um único perfil profissional padronizado e legitimado, em razão da multiplicidade dos objetos de controle e da existência de três tipos principais de auditoria: financeira, que visa verificar o nível de confiabilidade das demonstrações contábeis; de desempenho, que verifica a eficácia, a eficiência e economicidade de programas; e, de conformidade, que analisa se os processos de gestão estão de acordo com a legislação e regulamentos. As profissões que mais se alinham a esses tipos de auditoria são:



contabilidade para a auditoria financeira; direito para a auditoria de conformidade; e, administração e economia para a auditoria de desempenho (Pollitt et. al., 2008).

A principal forma de isomorfismo normativo para as instituições de controle externo ocorre por meio da adoção de normas internacionais de auditoria. Inicialmente, diante do alto nível de desenvolvimento da profissão de auditoria no setor privado, formada basicamente por contadores, as primeiras e mais utilizadas foram as normas de internacionais de auditoria (Isa, sigla em inglês) editadas pela Federação Internacional de Contadores (Ifac, sigla em inglês). Em pesquisa realizada pela Intosai em cem EFS entre 2006 e 2007 para a realização de um diagnóstico sobre as necessidades e prioridades das EFS para o desenvolvimento de padrões profissionais, constatou-se que a maioria utilizava normas da Ifac combinadas com as da Intosai. Todavia, cada vez mais a Intosai fortalece sua imagem internacional e profissionalmente, de modo a facilitar o processo de adoção de suas normas com benefícios institucionais para as EFS, o que inclui incrementos na legitimidade, na credibilidade, na qualidade e no profissionalismo delas.

Nesse sentido, as instituições de controle externo podem realizar o isomorfismo normativo por meio da adoção de normas editadas Intosai. A Intosai foi idealizada após a 2ª Guerra Mundial e criada em 1953. Naquele momento 34 EFS integravam a formação inicial da Intosai, inclusive o Brasil. Hoje a Intosai já conta com 190 membros permanentes e quatro associados. Em 1953 a Intosai realizou o seu 1º congresso, conhecido como Incosai. Em 2013 ocorrerá o XXI Incosai na China, congresso no qual as EFS se reúnem para deliberar sobre questões de fiscalização governamental. O resultado desses congressos se materializa em diretrizes para a atividade de auditoria governamental. Vale destacar que o primeiro

isomorfismo normativo nos Tribunais de Contas brasileiros decorrentes da Intosai pode ter ocorrido já com a Constituição de 1967, com a incorporação da função de auditoria em um modelo jurisdicional de controle externo.

A Intosai foi fundada como uma organização autônoma, independente e apolítica, financiada com contribuições das EFS membros e com o objetivo principal de promover a troca de ideias e experiências sobre auditoria governamental entre as EFS membros. A Intosai desenvolve suas atividades fins principalmente por meio de comitês, grupos de trabalho e forças-tarefa. Os comitês são permanentes e mais genéricos e tratam de assuntos reiterados e relevantes para todos os membros da intosai. Já os grupos de trabalho tratam de temas específicos, resultantes dos temas e resultados dos congressos (Incosai) e de interesses de uma EFS ou grupo de EFS. As EFS podem se associar aos grupos de trabalho conforme o interesse. Por fim, as forças-tarefa buscam tratar de temas significativos para muitas EFS, porém por um período de tempo determinado.

### **3.1 ESTRUTURA NORMATIVA DA INTOSAI**

A estrutura atual de normas da Intosai teve origem em reuniões do Comitê Diretor do PSC (*Professional Standards Committee*), sendo então sacramentada no XIX Incosai, no México, em 2007. O PSC também padronizou todas as normas e diretrizes (*guidelines*) sob a nomenclatura Issai (*International Standards of Supreme Audit Institutions*), de tal modo que fosse estabelecido um sistema de numeração, tendo cada documento um “número Issai” (INTOSAI, 2007). Esse sistema apresenta uma hierarquia de quatro níveis, conforme figura abaixo. Ressalta-se, contudo, que, de forma específica e quase paralela, há também o “número Intosai Gov” (Guia para

a Boa Governança da Intosai), usados para documentos publicados pela Intosai voltados para autoridades administrativas (p.ex.: contabilidade e controle interno).

As Issai compõem recomendações nos pré-requisitos profissionais, organizacionais e legais, na condução da auditoria e de outras tarefas exercidas pelas EFS. A forma do sistema de numeração pode ser observada também na figura abaixo. As normas com numeração terminada em zero (por exemplo: 10, 100, 200, 1000, 3000) geralmente são destinadas às normas gerais.

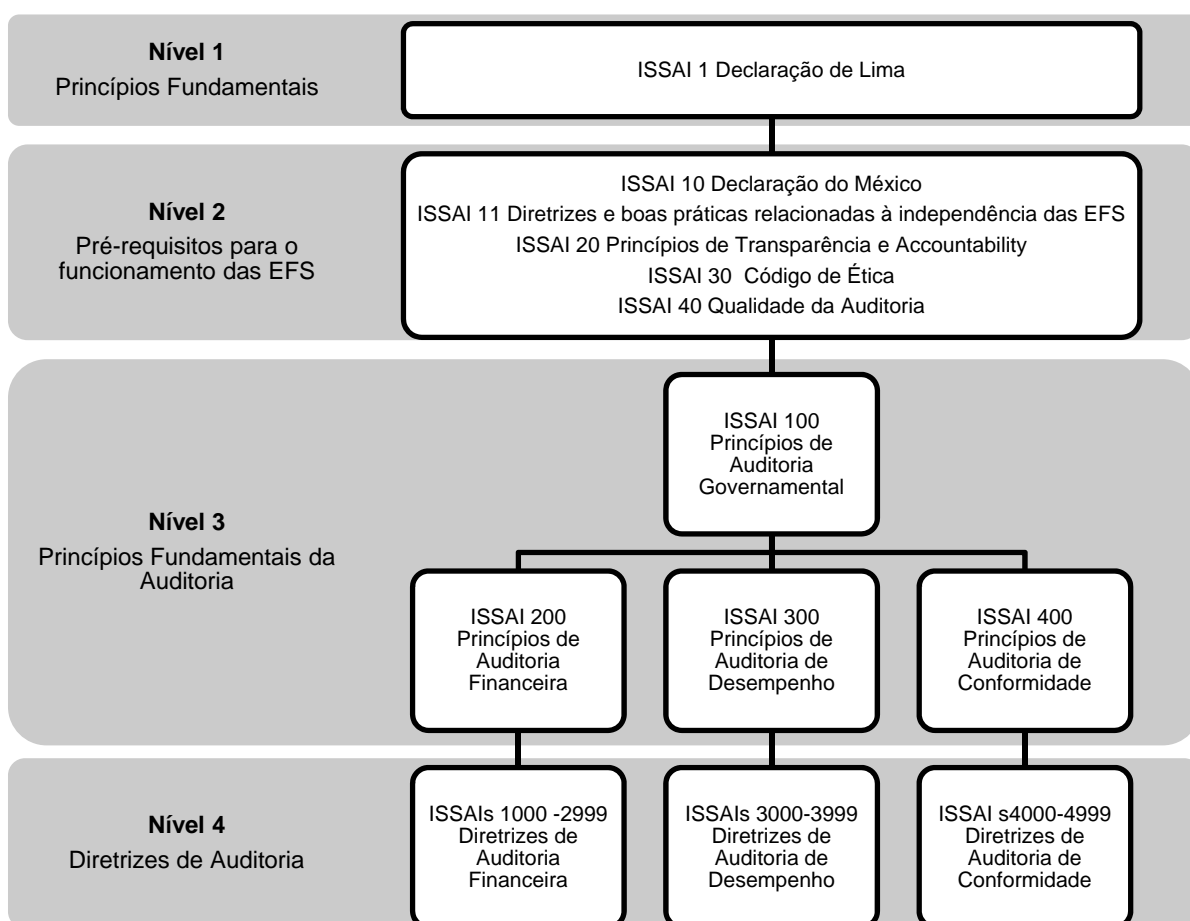
A Issai 1, conhecida como Declaração de Lima, é considerada a norma fundamental da organização normativa das EFS no âmbito internacional. A Declaração de Lima foi aprovada em outubro de 1977 no IX Incosai (Congresso da Intosai) em Lima-Peru. Tal norma traz diretrizes sobre a independência e os poderes das EFS, o relacionamento delas com o parlamento, o governo e administração, os métodos de auditoria e relatórios. Ela representa um marco no processo de inovação e institucionalização do controle externo na perspectiva internacional. A declaração dá grande ênfase à necessidade de independência das EFS perante outras estruturas do sistema político, recomendando, inclusive, que a fonte do poder de auditoria das EFS deve estar incorporada na Constituição e detalhada na legislação.

No outro extremo da hierarquia normativa constam as diretrizes (*guidelines*) com métodos e técnicas de planejamento, execução e relato a serem observadas em cada um dos tipos de auditoria: financeira, de conformidade e de desempenho. A Figura 1 permite visualizar a estrutura.

Cabe destacar que as Diretrizes de Auditoria Financeira foram recentemente aprovadas no XX Incosai em 2010 na África do Sul. Portanto, ainda estão em processo de divulgação e implementação. Além disso, ressalta-se que as Issai de

nível 3 já incorporam as alterações propostas pelo Projeto de Harmonização, também previsto no último Incosai. Desse modo, tratam-se de normas que ainda não estão aprovadas e vigentes, mas em fase de elaboração e discussão. A seguir serão apresentadas as principais características de cada conjunto de diretrizes da Intosai para os três tipos de auditoria, com o intuito de verificar possíveis alinhamentos conceituais e operacionais, bem como de identificar oportunidades para a integração desses instrumentos de fiscalização com outros existentes no modelo brasileiro de controle externo.

**Figura 1 - Normas internacionais de auditoria governamental (Issais)**



Fonte: Elaboração própria a partir do site [www.issai.gov](http://www.issai.gov).

### **3.2 DIRETRIZES DE AUDITORIA FINANCEIRA**

Devido ao alto nível de legitimidade das normas de auditoria financeira (Isa) emitidas pela Ifac, o Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS, sigla em inglês) optou por realizar uma parceria com a Ifac e emitir esse tipo de normas a partir daquelas já existentes. Assim, as Diretrizes de Auditoria Financeira são compostas 38 Issai, sendo duas de produção integral pela Intosai e as outras 36 elaboradas em conjunto por Intosai e Ifac. Nesse último caso, cada Issai é composta por uma Isa e uma Nota Prática, que apresenta as peculiaridades da aplicação da Isa em auditorias financeiras de entidades do setor público.

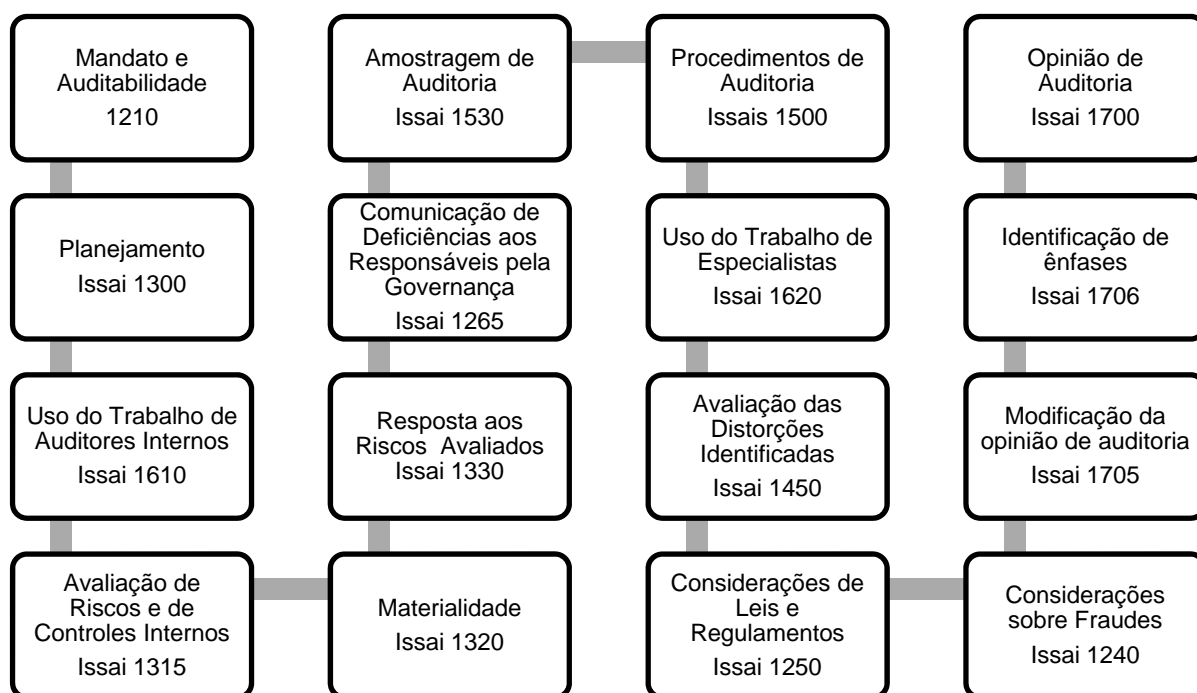
A Issai 1000 faz uma introdução geral às Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai. Quanto à autoridade dessas diretrizes, há um ponto importante a ser destacado. A Issai 1000.35 esclarece que as diretrizes não a mesma compulsoriedade das Isas, tanto que termos comumente utilizados pelas Isas, tais como “o auditor deve” não são reproduzidas nas Notas Práticas. Todavia, ao mencionar os tipos de aplicação das Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai, a Issai 1000.28 prevê quatro possibilidades. De tal modo que, o auditor governamental possa mencionar em sua opinião de auditoria financeira que os trabalhos foram realizados de acordo com: a) as Issais, o que significa a conformidade integral com todas as Isas relevantes e as Notas Práticas às Isas; b) as Isas, o que significa a conformidade integral com todas as Isas relevantes; c) os Princípios Fundamentais de Auditoria da Intosai, mas não conforme integralmente com as Isas; ou, d) outros padrões de auditoria relevantes e nacionais.

O penúltimo caso se refere a padrões mais genéricos e, portanto, abrangem os padrões de auditoria financeira. Na última alternativa os padrões nacionais de

auditoria devem ser consistentes com as Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai. A Issai 1000.47 estabelece também que as Issais foram desenvolvidas para auditores do setor público, independentemente do modelo institucional de controle externo adotado em cada país. Esses modelos serão apresentados no capítulo seguinte, sendo que o escopo e o objetivo pode ser ampliado no modelo Tribunal de Contas. Contudo, destaca que os padrões de auditoria da Intosai não cobrem os poderes jurisdicionais.

Quanto ao objetivo das auditorias financeiras, a Issai 1000.56 defende que o propósito da auditoria é aumentar o nível de confiança de possíveis usuários das demonstrações financeiras de governos. Isto ocorre por meio da emissão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

**Figura 2 – Processo simplificado da Auditoria Financeira**



Fonte: Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai, com adaptações.

Para alcançar esse objetivo, as mais de 30 normas, seja Isa ou Nota Prática, tratam do processo de auditoria, de modo a garantir que os trabalhos foram realizados com um alto nível de profissionalismo. Esse processo pode ser retratado na Figura 2.

Além das normas mencionadas na figura, há também normas que têm aplicação transversal por todo o processo de auditoria ou uso em trabalhos específicos. Em síntese, esse processo de fiscalização visa à confecção de um produto: uma opinião em formato internacionalmente padronizado, aceito e compreendido sobre a credibilidade das demonstrações contábeis de governos.

Cada Isa está estruturada em cinco partes: a) introdução; b) objetivo; c) definições; d) requisitos; e, e) aplicação e outros materiais explicativos. Para estar de acordo com as Diretrizes de Auditoria Financeira é necessário verificar o cumprimento dos “requisitos” de cada Isa, levando-se em consideração os aspectos contextuais e conceituais das notas práticas.

O processo de auditoria, independente se financeira, de conformidade ou de desempenho, sempre passa pelas etapas do planejamento, da avaliação de riscos, da execução e do relatório. A principal diferença entre esses tipos de auditoria se refere ao tipo de risco que está sendo enfrentado em cada uma delas. Na auditoria financeira, o risco analisado é o de distorção contábil, que nos termos da Issai 1450, pode decorrer de erro ou fraude essencialmente contábil. De forma mais concreta, uma distorção resulta da diferença entre as quantias, classificações, apresentações ou divulgações constante nas demonstrações contábeis e aquelas exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável (Isa 450.4). No caso brasileiro, essa

estrutura está composta pela Lei nº 4.320/1964, pela LRF e demais normas aplicáveis à contabilidade pública no Brasil.

O produto da auditoria financeira é uma opinião, que pode ser sem modificações (limpa) ou modificada, que, por sua vez, se divide em três alternativas: qualificada (com ressalvas), com abstenção de opinião ou adversa. Essas três alternativas são negativas e têm alto valor crítico sobre a qualidade e credibilidade das demonstrações contábeis.

Cabe destacar que a Issai 1210 trata na verdade da aceitação de cliente pela entidade de fiscalização. Considerando que não há alternativa para as entidades de controle externo, tendo em vista o mandato legal para tanto, cabe, então, apenas analisar o nível de auditabilidade do governo ou organismo público que terá suas demonstrações contábeis auditadas.

### **3.3 DIRETRIZES DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE**

Segundo Issai 4000.1, a auditoria de conformidade lida com a responsabilidade das entidades de fiscalização governamental para auditar se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as leis e regulamentos relevantes. O objetivo é relatar em que medida a entidade auditada é responsável pelas suas ações e exercita a boa governança pública.

A Issai 4000.2 esclarece que o objetivo, escopo e natureza de uma auditoria de conformidade dependem de diversos fatores, incluindo mandato e papel constitucional das entidades de controle externo, bem como leis e regulamentos que são relevantes para a entidade auditada. Em geral, o objetivo da auditoria de conformidade é permitir às entidades de controle externo relatar aos organismos



apropriados sobre a conformidade das entidades auditadas com um conjunto específico de critérios. Tais critérios podem ser derivados de estruturas de relatório financeiro relevantes, leis, regulamentos, contratos, acordos, ou até mesmo outros critérios considerados pelo auditor como adequados.

**Figura 3 – Processo de Auditoria de Conformidade segundo Issais**



Fonte: Diretrizes de Auditoria de Conformidade

As auditorias de conformidade podem ser realizadas junto ou separado das auditorias financeiras (Issai 4000.6). Quando a auditoria de conformidade é realizada no mesmo processo que a auditoria financeira, as Diretrizes de Auditoria de Conformidade suplementam as Diretrizes de Auditoria Financeira (Issai 4000.4). Nesse sentido, há duas Issais para a auditoria de conformidade: 4100, que trata de auditorias realizadas separadamente das auditorias de demonstrações contábeis: e, 4200, no caso contrário. Quanto à autoridade desse tipo de diretrizes, a Issai 4000.8 alerta que, apesar delas serem úteis em diferentes modelos institucionais de controle externo, a aplicação nos Tribunais de Contas não abrange a fase de julgamento de contas.

A Issai 4000.10 esclarece que algumas atribuições constitucionais ou legais das entidades de controle externo podem criar demandas específicas para auditorias de conformidade, como, por exemplo: a função jurisdicional dos Tribunais de Contas, avaliar a veracidade e integridade de informação submetida por ministros ao Legislativo, investigação de suspeita de fraudes, corrupção, atos ilegais ou outras condutas ilegítimas, com o objetivo de sancionar responsáveis ou comunicar as autoridades competentes.

Ao contrário da auditoria financeira, que tem um produto único e padronizado, o produto final da auditoria de conformidade pode variar. A Issai 4000.11 pode assumir os seguintes formatos: a) Relatórios específicos de auditoria de conformidade, os quais podem ser mais ou menos extensos, dependendo da necessidade de seus usuários; b) Opiniões sobre conformidade, as quais podem ser incluídas no relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras, ou em um relatório separado; c) Opiniões sobre a conformidade legal de atividades ou

transações que tenham chamado a atenção do auditor no curso de outra atividade de auditoria em andamento; d) Relatórios sobre casos específicos de não conformidade; e, e) Relato de que nenhum caso de não conformidade chamou a atenção dos auditores durante o curso da auditoria.

Tanto a Issai 4100 quanto a Issai 4200 apresentam no início em esquema que retrata o processo da auditoria de conformidade. Conforme mencionado, esse processo é razoavelmente homogêneo tanto entre os tipos de auditoria de conformidade quanto entre estas e a auditoria financeira. A comparação da figura abaixo com a Figura 2 demonstra essas semelhanças.

### **3.4 DIRETRIZES DE AUDITORIA DE DESEMPENHO**

Há duas normas de auditoria de desempenho: a Issai 3000 e a Issai 3100. Já no preâmbulo da Issai 3000, no exercício da presidência do Comitê de Padrões de Auditoria, o Auditor Geral da Suécia, Sr. Kjell Larsson, explica que, apesar do foco dos padrões de auditoria da Intosai estarem direcionados para a auditoria financeira, também deveria haver padrões de auditoria de desempenho. Segundo ele, as Diretrizes de Auditoria de Desempenho não são um documento técnico ou normativo ou um manual, mas contém algumas diretrizes e informações práticas que levam em consideração as premissas e características especiais da auditoria de desempenho. As diretrizes visa a disseminação das melhores práticas vigentes.

Feitas tais considerações, constata-se uma abordagem completamente diferente em relação às diretrizes de auditorias financeiras e de conformidade. Considerando que as auditorias de desempenho são relativamente recentes em

relação aos outros dois tipos, tendo iniciado na década de 1970, as diretrizes de auditoria de desempenho tem um importante papel de esclarecimento sobre a finalidade, critérios e riscos envolvidos nesse tipo de auditoria. Além disso, a opção por elaborar diretrizes para esse tipo de auditoria favorece o processo de legitimação profissional e institucional desse instrumento de fiscalização.

Em razão da falta de identidade imediata entre a auditoria de desempenho e uma área de formação acadêmica específica, as Diretrizes esclarecem que o auditor de desempenho ter formação de nível superior, com certas habilidades requeridas para esse tipo de trabalho, tais como: habilidade analítica, criatividade, habilidades sociais, integridade, julgamento, tolerância e boas habilidades escritas e orais. Sugere, ainda, qualificações em ciências sociais e em métodos de investigação científica. Além disso, destaca dois aspectos: é bom também que o auditor tenha conhecimento sobre a área funcional a ser auditada (saúde, educação, segurança pública) e que não são necessárias habilidades avançadas em contabilidade e auditoria financeira. Tanto é assim que as Diretrizes sugerem a exigência de competências profissionais distintas em auditorias financeiras e operacionais.

Nos termos da Issai 3000, a auditoria de desempenho é um exame independente da eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (TCU, 2010). Apesar de, em termos processuais, a auditoria de desempenho ter as mesmas etapas principais da auditoria financeira, a abordagem, a seleção de objetivos e os métodos de auditoria de desempenho são diferentes.

Nesse sentido, a Issai 3000 (item 1.2) esclarece que a auditoria de desempenho não tem suas raízes na forma de auditoria comum do setor privado.

Suas raízes encontram-se na necessidade de independência, ampla gama de análises feitas em uma base não recorrente da economicidade, da eficiência e eficácia dos organismos e programas de governo.

Há ainda um aspecto interessante quanto à auditabilidade em termos de desempenho. Em países onde a gestão pública está mais preocupada com os meios e menos envolvida com os fins, as auditorias também tendem a focar no cumprimento de normas processuais. Já nos países que têm reconhecido a gestão pública por objetivos e resultados, o foco da auditoria é diferente (Issai 3000 – 1.6).

#### **4 ISOMORFISMO MIMÉTICO: COMPARAÇÃO COM BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS**

*Nada se cria, tudo se copia.* Esse jargão é famoso e até certo ponto pode contribuir para a explicação do isomorfismo mimético. Porém, pensar que este mecanismo se refere à pura e inconsequente imitação de práticas organizacionais é restringir e subestimar a sua capacidade de legitimação institucional e de aprendizagem organizacional. O isomorfismo mimético pode ser utilizado tanto para ganhos de eficiência quanto de legitimidade. Em uma postura organizacional mais agressiva, pode ser uma estratégia de marketing e para a obtenção de financiamento, na medida em que as práticas “imitadas” estão legitimadas no ambiente no qual a organização está inserida. Já em uma postura mais defensiva, de nítida sobrevivência organizacional, pode ser uma alternativa interessante e prudente copiar um modelo já testado, de sucesso e minimamente institucionalizado.

Conforme ensinam DiMaggio e Powell (1991), a incerteza é a principal ignição do processo de imitação. Para eles, quando há dúvidas sobre as tecnologias, os objetivos ou sobre questões contextuais, as organizações podem seguir os passos

de outras organizações. Diversos estudos organizacionais focam organizações de sucesso no ramo de atividade e buscam compreender as razões para tal fenômeno. Essas organizações se tornam *benchmarks* e são copiadas por outras que buscam o mesmo sucesso que elas. Essa lógica funciona tanto para o setor privado quanto para o setor público. Basta que alguma organização de um desses setores esteja razoavelmente insegura em relação à sua capacidade em alcançar os objetivos organizacionais ou ao nível de legitimidade perante os seus *stakeholders*. DiMaggio e Powell (1991) defendem que quanto maior a quantidade de pessoas empregadas ou de clientes de uma organização, maior será a pressão para que a organização provenha os programas e serviços oferecidos por outras organizações. Além disso, os autores citam Kimberly para destacar que novas organizações são modeladas a partir das mais antigas.

O curioso desse fenômeno organizacional é que é possível que organizações em busca de legitimidade prefiram copiar um modelo já institucionalizado que seja menos interessante do ponto de vista da eficiência. É exatamente esse o ponto fraco do isomorfismo. Ao copiar um modelo ineficiente em busca de legitimidade, uma organização pode correr um risco igual ou maior ao que decorre do déficit de legitimidade. Nesse caso fica evidente o equilíbrio necessário entre as estratégias de legitimação e de otimização do desempenho.

#### **4.1 LEGITIMIDADE E EFICIÊNCIA EM DIFERENTES MODELOS INSTITUCIONAIS DE CONTROLE**

Há pelo menos três modelos de controle externo no mundo: o de Auditorias Gerais (também conhecido por britânico, Westminster ou de anglo-saxão), o de

Tribunais de Contas (ou napoleônico ou judicial) e o de Conselhos (ou colegiados ou mesmo Tribunais sem função jurisdicional), conforme o quadro abaixo.

**Quadro 3 – Modelos institucionais de controle externo**

<b>Modelo</b>	<b>Exemplos</b>
<b>Auditorias Gerais</b>	Reino Unido e a maioria dos países membros do Commonwealth, incluindo muitos da África Subsaariana, alguns países europeus (Irlanda e Dinamarca) e latino americanos (Peru e Chile)
<b>Tribunais de Contas</b>	Europa Latina (Itália, França, Portugal e Espanha), Turquia, países francófonos e lusófonos na África e Ásia, diversos países da América Latina (Brasil e Colômbia)
<b>Conselhos</b>	Alguns países europeus (Alemanha e Holanda), União Europeia, Argentina, países asiáticos, incluindo Japão, Coreia e Indonésia.

Fonte: Adaptado de DFID (2004).

Há uma série de fatores históricos, culturais e políticos que influenciaram a formação desses três modelos, em especial naqueles países que deram origem a eles. Algumas características dos sistemas políticos demonstram alguma relação na escolha do modelo de controle externo. Por exemplo, as Auditorias Gerais são muito comuns em sistemas de governo parlamentaristas. Contudo, não é possível fazer uma correlação precisa dessa natureza, pois há exceções. Além disso, há uma relação também com o sistema judicial, em especial na origem britânica, fundada no *common law*, e na origem francesa, que adotada o *code law*.

Diante do poder político e econômico dessas duas grandes nações, seus modelos foram exportados para países colonizados por eles e também por vizinhos na Europa, ou mesmo países influenciados por eles culturalmente. Isso fez com que houvesse atualmente certa polarização e homogeneidade nos modelos institucionais de controle externo em dezenas de países. Segundo Barreto (2004), aproximadamente 27% tem o formato de Tribunal de Contas, enquanto os outros 73% utilizam o modelo de Auditoria ou Controladoria Geral.

Quanto aos Conselhos, a origem e o processo de disseminação não é tão claro, mas não é menos adotado do que os outros. O modelo de Conselho foi institucionalizado em países relevantes no cenário internacional, como Japão e Alemanha, e, recentemente, foi escolhido pela União Europeia, que, apesar de nomear a instituição de controle por Tribunal de Contas, optou por não exercer a função jurisdicional. Portanto, é Tribunal na forma, mas Conselho na essência.

#### Quadro 4 – Características dos Modelos Institucionais de Controle Externo

Características	Auditoria Geral	Tribunais de Contas	Conselhos
<b>Liderança</b>	Auditor Geral	Juizes (ministros ou conselheiros)	Membros
<b>Decisões</b>	Singular	Colegiada	Colegiada
<b>Independência</b>	Garantida por lei, orçamento próprio e restrições à perda de mandato do Auditor Geral	Garantida por lei ou Constituição, orçamento próprio e vitaliciedade dos juizes	Garantida por lei ou Constituição e orçamento próprio
<b>Formação acadêmica das equipes</b>	Formação financeira (contadores e auditores)	Formação jurídica	Formação multidisciplinar
<b>Principais atividades</b>	Auditoria Financeira e de Desempenho	Conformidade, Legalidade e Julgamento de Contas	Auditoria Financeira e de Conformidade
<b>Principais produtos</b>	Opiniões de Auditoria e Relatórios Anuais e Específicos	Contas julgadas, gestores penalizados, interpretações da lei.	Opiniões de Auditoria e Relatórios Anuais e Específicos
<b>Relação com Legislativo</b>	Forte	Limitada	Forte
<b>Riscos</b>	Abuso de poder - Auditor Geral	Complexidade inerente	Influência política do Legislativo
		Indicação política dos juizes	Mandatos reduzidos
	Influência política do Legislativo	Envolvimento limitado do Legislativo	Perda de conhecimento corporativo na troca de membros
		Sobrecarga processual	

Fonte: Elaboração própria a partir de: DFID (2004); Barros (2010); Lima (2008); Tavares (1998).

O quadro acima apresenta as principais características desses três modelos. Ao segregar os modelos e buscar identificar características homogêneas, a doutrina visa a simplificação didática deles. Todavia, não só há variações significativas entre



países que adotam o mesmo modelo, como também há semelhanças entre países que adotam modelos distintos. Isso ocorre devido ao processo de institucionalização das demandas políticas e sociais de controle externo da gestão pública, que pode ser influenciado de diversas maneiras, inclusive por isomorfismo.

Para o objetivo deste trabalho, foram selecionados três casos de sucesso na integração de diferentes instrumentos de controle externo. De modo que não haja qualquer restrição interpretativa sobre a aplicabilidade desses casos à realidade brasileira, foi escolhido um exemplo de cada um dos três principais modelos institucional de controle externo. Assim, serão abordados: o caso americano, que retrata o modelo de Auditoria Geral; o caso francês, que é a origem do modelo Tribunal de Contas; e, o caso europeu, que demonstra o estilo colegiado de fiscalização governamental sem a função jurisdicional.

Cabe ressaltar que, apesar da comparação com entidades de fiscalização de âmbito nacional, os resultados da comparação são úteis aos 34 Tribunais de Contas brasileiros, em razão do padrão constitucional previsto nos artigos 71 e 75 da CF/88.

#### **4.2 CASO EUA: GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE**

A principal instituição de controle externo nos Estados Unidos da América é o Government Accountability Office - GAO. Criado em 1921 pela Lei de Orçamento e Contabilidade, em razão da preocupação do Congresso americano com o endividamento nacional durante a 1ª Guerra Mundial. Nesse intuito, o GAO surgiu como uma agência independente para investigar como os recursos federais são gastos. Inicialmente, o GAO realizava procedimentos básicos de auditoria. Depois da 2ª Guerra Mundial, começou a fazer auditorias financeiras mais abrangentes, que

examinavam a economicidade e a eficácia das operações governamentais. Na década de 1960, a agência inovou por meio da realização de “avaliação de programas” (GAO, 2011).

Com inspiração no modelo britânico, o GAO se tornou peculiar ser um modelo de Auditoria Geral em um sistema de governo presidencialista de um Estado Federal. O GAO é chefiado pelo Controlador Geral dos EUA, que é indicado pelo Presidente e sabatinado pelo Senado americano para um mandato de 15 anos, não renovável. O GAO apoia a fiscalização do Congresso sobre o Governo Federal baseado em três valores principais: acoontability, integridade e credibilidade.

Para tanto, realiza as seguintes atividades de controle: a) auditar as operações das agências para determinar se os recursos federais estão sendo gastos de modo eficaz e eficiente; b) investigar possíveis irregularidades e ilegalidades; c) relatar em que medida os programas e políticas governamentais estão alcançando seus objetivos; d) analisar políticas públicas e apresentar alternativas para a consideração do Congresso; e, e) emitir opiniões e decisões sobre legalidade, em especial quanto a licitações e regras administrativas.

Essas atividades se materializam em produtos, que podem ganhar a forma de relatórios, comunicações, testemunhos no Congresso, decisões e opiniões sobre leis. As comunicações são produtos com escopo mais reduzido, de interesse mais limitado, e não apresentam recomendações. Quanto às decisões e opiniões sobre leis, são avaliados aspectos relacionais a compras e contratações, à lei orçamentária e outras legislações federais. Quanto à avaliação de denúncias sobre contratos, só têm legitimidade para tanto pessoas direta e economicamente

interessadas na contratação (GAO, 2009). Mesmo com essa restrição, anualmente são apreciadas mais de duas mil denúncias sobre licitações federais.

Anualmente são elaborados mais de 900 relatórios, também conhecidos por “blue books”, que, juntamente com os testemunhos ao Congresso, representam os principais produtos do GAO. Os relatórios e testemunhos têm por objeto diversas áreas do governo federal, conforme quadro abaixo.

#### **Quadro 5 - Ranking das áreas com maior quantidade de relatórios**

1º	Auditoria e Gestão Financeira	13º	Trabalhador e Assistência à Família
2º	Operações Governamentais	14º	Agricultura e Abastecimento
3º	Justiça e Aplicação da Lei	15º	Política e Administração Tributária
4º	Defesa Nacional	16º	Educação
5º	Orçamento e Gasto Público	17º	Segurança Pública
6º	Emprego	18º	Instituições e Mercados Financeiros
7º	Assistência Médica	19º	Igualdade de Oportunidades
8º	Recursos Naturais e Meio Ambiente	20º	Tecnologia da Informação
9º	Capital Humano	21º	Regulação e Proteção ao Consumidor
10º	Desenvolvimento Econômico	22º	Previdência
11º	Assuntos Internacionais	23º	Habitação
12º	Energia	24º	Veteranos

Fonte: Sítio eletrônico do GAO.

Os principais instrumentos de fiscalização utilizados para a elaboração dos relatórios são as auditorias financeiras e de desempenho e as denominadas *attestation engagements*, as quais têm tradução técnica complexa, mas em termos gerais se referem a trabalhos de assecuração específicos, conforme será detalhado abaixo. Os padrões geralmente aceitos de auditoria governamental (Gagas, sigla em inglês) previstos na publicação *Government Auditing Standards*, mais conhecido por *Yellow Book* (GRANOF, 2001), apresentam as definições e procedimentos de planejamento, execução e relatório para cada um desses instrumentos (GAO, 2007),

As auditorias financeiras fornecem uma avaliação independente e segurança razoável sobre se as condições, resultados e usos de recursos financeiros de uma entidade foram apresentados de forma adequada de acordo com um critério reconhecido. As auditorias financeiras realizadas de acordo com as Gagás também inclui relatos sobre controles internos, conformidade com leis e regulamentos e a implementação de contratos e convênios relacionados a transações, sistemas e processos financeiros.

As *attestation engagements* podem abranger uma gama enorme de objetivos financeiros e não financeiros e pode prover diferentes níveis de segurança sobre um assunto a depender das necessidades dos usuários. As *attestation engagements* podem ter como objeto: informação prospectiva de desempenho ou financeira: controles internos de uma entidade para relatórios financeiros; a eficácia dos controles internos de uma entidade para a conformidade com demandas específicas, tais como licitações, contabilidade, concessões e contratos; conformidade de uma entidade com demandas decorrentes de leis, regulamentos, políticas, contratos ou concessões; veracidade e credibilidade de indicadores de desempenho divulgados; conformidade de custos contratuais com os termos do respectivo contrato; adequação e razoabilidade de valores de propostas contratuais; quantidade, condições e avaliação de estoques e ativos.

Por fim, as Gagás estabelecem que a auditoria de desempenho visa prover segurança ou conclusões baseando-se em evidências suficientes e apropriadas a partir de critérios pré-estabelecidos, tais como requisitos específicos, indicadores ou boas práticas. As auditorias de desempenho fornecem análises objetivas para que a gestão e os responsáveis pela governança e fiscalização possam utilizar

informações para melhorar os processos operacionais, o desempenho de programas, para reduzir custos, facilitar a tomada de decisão pelas partes com responsabilidade para supervisionar ou iniciar ações corretivas.

### Quadro 6 – Abordagens de cada um dos instrumentos previstos nas Gagás

<b>Auditoria Financeira</b>	<b>Auditoria Operacional</b>	<b>Attestation engagements</b>
Prover segurança razoável através de uma opinião (ou abstenção de opinião) sobre se as demonstrações financeiras de uma entidade estão apresentadas de modo adequado em todos os aspectos materiais em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos;	Auditoria dos resultados e da eficácia de programas: avalia em que medida um programa está alcançando suas metas e objetivos.	Exame, que consiste na obtenção de evidência suficiente e apropriada para expressar uma opinião sobre se o objeto em questão está em conformidade com o critério em os aspectos materiais ou a afirmação está apresentada, em todos os aspectos materiais, conforme o critério;
Prover relatórios especiais para elementos, contas, itens específicos de uma demonstração financeira;	Auditoria de Controles Internos (controles de gestão): avaliar se os componentes do sistema de controles internos de uma organização estão preparados para prover segurança razoável sobre: a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade de informações financeiras e desempenho e a conformidade com leis e regulamentos.	Revisão, que consiste em testar de modo suficiente para expressar uma conclusão sobre se algumas informações chamaram a atenção dos auditores com base no trabalho realizado que indica que o objeto em questão não está em conformidade com o critério, ou a afirmação apresentada não está apresentada, em todos os aspectos materiais, conforme o critério. Os auditores não devem realizar trabalho de em nível de revisão para avaliar controles internos ou a conformidade com leis e regulamentos;
Revisar contas financeiras provisórias;		
Responder a solicitações;		
Avaliar controles sobre processamento de transações por organizações terceirizadas;		
Auditar a conformidade com regulamentos relativos a concessões federais em conjunto com ou como subproduto de uma auditoria de demonstrações financeiras.	Auditoria de análises prospectivas: fornece análises e conclusões sobre informação que esteja baseada em suposições sobre eventos que podem ocorrer no futuro juntamente com possíveis ações que a entidade auditada possa tomar em resposta aos eventos futuros.	Procedimentos acordados, que consistem em procedimentos específicos realizados sobre um objeto determinado de auditoria.

Fonte: Gagás (GAO, 2007).

#### 4.3 CASO FRANCÊS: COUR DES COMPTES

Segundo Fernandes (2003, p. 159), para compreender o modelo francês, é preciso contextualizar a jurisdição daquele país ao longo da história:

O berço de Montesquieu, muito cioso da teoria da tripartição das funções do Estado, apresentava, antes da Revolução Francesa, um judiciário merecedor da crítica e da desconfiança do povo, pois se havia firmado como consistente às mudanças e ao poder real. Desse modo, para dirimir litígios entre a Administração Pública e os particulares, foi criado o contencioso administrativo, separando a jurisdição administrativa da comum, instituindo o singular sistema da dualidade de jurisdição.

Com sua origem mais remota na Idade Média, a Corte de Contas francesa ganhou o formato atual com a decisão de Napoleão de reinstalar na França uma jurisdição financeira, por meio de lei aprovada em 1807 (FRANÇA, 2011b). Nos termos do artigo 47-2 da Constituição de 1958, após revisão constitucional de 2008, a *Cour des Comptes* deve auxiliar o Parlamento na fiscalização da ação do Governo. Deve atuar também no apoio ao Parlamento e ao Governo na fiscalização do cumprimento das leis de finanças e do financiamento da Seguridade Social, além de avaliar as políticas públicas. Por meio de relatórios públicos, a Corte deve contribuir para informar cidadãos. A Constituição assinala que as contas das administrações públicas devem ser legais e confiáveis. Elas devem prover uma visão justa e verdadeira dos resultados da gestão, dos ativos e da situação financeira.

Além da ampliação do mandato constitucional, a Lei Complementar nº 692/2001 (Lei de Finanças), atualizada em 2005, juntamente com o estabelecimento do regime de competência para a contabilidade pública, passou a exigir também que a *Cour des Comptes* emita anualmente certificação de que as contas do Estado são legais, confiáveis e que apresentam um visão justa e verdadeira (artigo 58, § 5º). A mencionada lei (artigo 58) também estabelece que a Corte deve: responder às demandas do Legislativo para monitorar e avaliar as leis orçamentárias (§ 1º); investigar denúncias efetuadas por comitês das casas legislativas em um prazo máximo de oito meses (§ 2º); analisar e relatar a situação fiscal do exercício anterior

(§ 3º); analisar e relatar a gestão do orçamento, sob a perspectiva da receita e da despesa, bem como de funções e programas de governo (§ 4º). Diante desses dispositivos constitucionais e legais, a *Cour des Comptes* estabeleceu um modelo de controle baseado em quatro pilares fundamentais, que se traduzem nas seguintes missões: Julgar, Auditar, Avaliar e Certificar.

A Corte é uma jurisdição financeira com poder para impor sanções por irregularidades na gestão pública através do julgamento das contas de responsáveis. Estes são pessoal e financeiramente responsabilizados quanto à regularidade de todas as operações (de receitas e de despesa) as quais eles gerenciam. Também por meio do julgamento de contas é possível determinar a restituição aos cofres públicos de despesas irregulares ou de receitas não arrecadadas indevidamente (FRANÇA, 2012).

Apesar do poder sancionatório da *Cour des Comptes* prevista na função de julgamento de contas, nos casos de possíveis irregularidades graves dolosas, a competência para julgar é da Corte de Disciplina Orçamentária e Financeira (CDBF, sigla em francês), que, mesmo atuando em conjunto com a *Cour des Comptes*, é totalmente independente. O julgamento da CDBF é a extensão da ação da *Cour des Comptes*. Nesses julgamentos, as sanções se materializam em multas, de no mínimo € 150 até o máximo equivalente ao salário anual da pessoa sob julgamento. Ainda que a *Cour des Comptes* seja a principal instituição de controle externo na França, é possível observar a projeção de um modelo multi-institucional de controle.

O segundo pilar se refere à função de auditoria. A Corte avalia a gestão e o desempenho do Governo de acordo com critérios de regularidade, *value for money*, eficácia e eficiência (FRANÇA, 2011b). Para isso, a Corte realiza auditorias de

desempenho e de conformidade. Os principais produtos são: a) relatórios anuais: que avaliam, através de quase 20 temas, a gestão dos serviços do Estado, bem como a implementação das políticas públicas; b) relatório sobre a situação fiscal; c) relatório sobre a gestão orçamentária; d) relatório sobre a Seguridade Social; e) relatórios temáticos, destinados a assuntos complexos de interesse à governança pública; e, f) relatórios sobre organizações não governamentais (FRANÇA, 2012).

A terceira grande missão institucional da Corte é a avaliação de políticas públicas. Essa atividade examina uma gama mais ampla de informações do que aquelas previstas na auditoria de desempenho. São avaliados fatores de sucesso ou falhas no ambiente dos programas. As avaliações ajudam a estabelecer a relação para a sociedade entre recursos, atividades, produtos e resultados dos programas. Além disso, podem ser avaliados os efeitos dos programas, ou mesmo o que teria ocorrido na ausência do programa. As avaliações de programas comparam a eficácia de programas alternativos com o mesmo objetivo (FRANÇA, 2012).

Por fim, o quarto pilar, e o mais recente (desde 2006), desse modelo é a certificação de contas do Estado, com o objetivo de garantir ao cidadão informações financeiras mais claras e inteligíveis e que representem uma imagem mais confiável da realidade do Estado e da Seguridade Social. O processo de certificação obedece às normas internacionais de auditoria (Isa) emitidas pela Ifac (FRANÇA, 2011a).

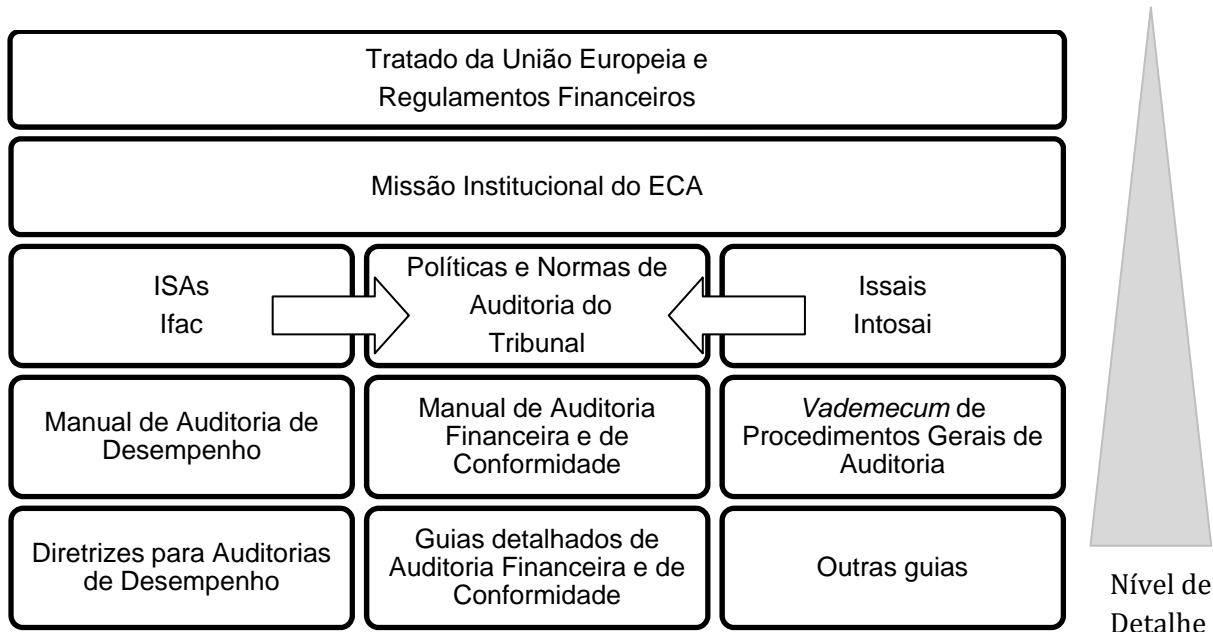
#### **4.4 CASO EUROPEU: ECA - EUROPEAN COURT OF AUDITORS**

O Tribunal de Contas Europeu (ECA, sigla em inglês) foi criado em 1975, pelo Tratado de Bruxelas, mesma época da ampliação dos poderes do Parlamento Europeu em matéria de controle orçamentário e também do financiamento integral



do orçamento da União Europeia por meio de recursos próprios. Atualmente, o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) estabelece as principais competências de controle do Tribunal no topo da estrutura metodológica do ECA, conforme a figura abaixo.

**Figura 4 – Estrutura Metodológica do Tribunal de Contas Europeu**



Fonte: Tribunal de Contas Europeu

Segundo o artigo 287, o ECA deve: a) examinar as contas de todas as receitas e despesas da União; b) emitir declaração sobre a confiabilidade das contas e sobre a legalidade e regularidade das transações financeiras da União Europeia, que deve ser complementada por avaliações específicas sobre cada atividade principal da União. Para tanto, o Tribunal de Contas realiza diversas auditorias financeiras e de conformidade de forma integrada, com equipes multidisciplinares, de tal modo que alguns membros têm viés para a auditoria financeira e outros para a auditoria de conformidade, porém em um mesmo processo de auditoria. Tanto é

assim, que há um único Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade (FCAM, sigla em inglês).

Essas auditorias são condensadas em relatórios anuais, que tem como maior nível de consolidação o relatório DAS (sigla em francês – *Déclaration d'Assurance*), que possui duas opiniões de auditoria: uma financeira, sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis; e outra sobre a legalidade dos comprometimentos e pagamentos de despesa e também da arrecadação das receitas.

No item quatro do artigo 287 há previsão para a elaboração dos chamados relatórios específicos, bem como de opiniões requeridas por outras instituições da União Europeia. Os relatórios específicos são realizados a partir de auditorias de desempenho realizadas de acordo com o Manual de Auditoria de Desempenho. Apesar do Regulamento Financeiro. Apesar do TFUE e do Regulamento nº 1605/2002, que institui o Regulamento Financeiro da Comunidade Europeia, não mencionaram explicitamente a competência para a auditoria de desempenho, os artigos 142 e 143 do Regulamento determinam que o Tribunal controle a aplicação do princípio da boa gestão financeira, que, segundo o artigo 27, abrange os princípios da economia, da eficiência e da eficácia.

Assim, o ECA é uma instituição de auditoria sob a forma de Tribunal. Sua organização é matricial, de modo que, em um primeiro nível, há uma departamentalização (em Câmaras) por grandes funções orçamentárias da União Europeia, e, em seguida, as Câmaras são divididas em equipes de auditoria DAS (financeira e de conformidade) e de auditoria de desempenho, exigindo perfis distintos e permitindo a especialização nos diferentes tipos de auditoria.

Caso as equipes de auditoria do Tribunal, durante os trabalhos, identifiquem possíveis irregularidades graves (descumprimentos dolosos de regulamentos europeus), elas devem ser reportadas a outra instituição: a OLAF (*European Anti-Fraud Office*), que é competente para investigar fraudes contra o orçamento da União Europeia, corrupção e condutas ilegais dentro de instituições da União, bem como para desenvolver políticas anti fraude para a Comissão Europeia.

## **5. PROPOSTA DE INTEGRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE EXTERNO**

Um sistema de controle deve estar tanto quanto possível “articulado, coordenado e harmonizado” (Tavares, 2004, p. 428). Caso contrário, haverá despesas, receitas, ativos, passivos, órgãos, entidades, funções, programas ou atividades dos governos que poderão, por negligência, deixar de ser fiscalizados (lacunas de controle externo) ou ainda ser fiscalizados de maneira inadequada (controle externo fraco) ou em duplicidade (sobrecarga de controle externo).

Com a ampliação das competências dos Tribunais de Contas brasileiros na CF/88 e na LRF, esse desafio está mais evidente e complexo. Diante disso, esta seção visa apresentar uma proposta para viabilizar o cumprimento de todas as competências constitucionais e legais dos Tribunais, com um nível de qualidade equivalente ao previsto em normas internacionais e observado em boas práticas de entidades de controle externo de referência.

Essa proposta parte do pressuposto que a integração dos instrumentos de controle externo é a melhor forma para enfrentar tal desafio, por meio da definição conceitual dos processos e produtos do controle externo, como etapas de um amplo macroprocesso de controle externo, com prazos, métodos e ritos processuais pré-

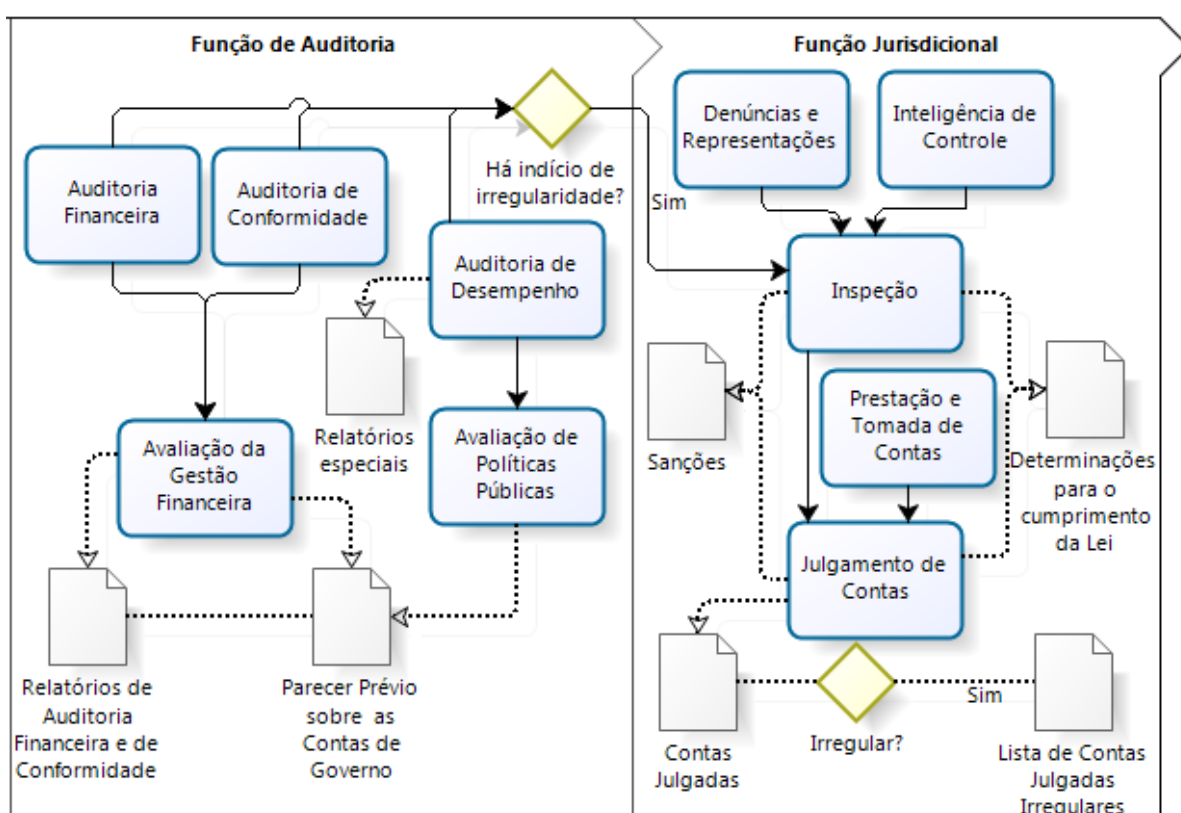
estabelecidos, levando-se em consideração as características técnicas desses processos e produtos.

O ponto de partida para a elaboração desse macroprocesso foi a segregação das funções de auditor e de julgador dos Tribunais de Contas brasileiros. Para isso, é necessário o alinhamento do conceito de auditoria, instrumento de controle previsto na CF/88, às normas e boas práticas internacionais, em especial no que se refere à auditoria de conformidade. Desse modo, a função de auditoria fortalece o seu papel na indução de melhorias na gestão pública, tanto na perspectiva operacional quanto na financeira, por meio do fortalecimento de controles internos e da gestão de riscos. Essa mudança conceitual retira da função de auditoria qualquer efeito jurídico dos relatórios de auditoria, o que permite que esse instrumento seja tão tempestivo e eficaz quanto os usuários desses relatórios esperam. Retirados os efeitos jurídicos da auditoria, é possível adotar rito processual sumário.

Considerando que a auditoria de conformidade no Brasil ganhou a aceção de instrumento de investigação de irregularidades, para retirar os efeitos jurídicos da auditoria de conformidade, seria necessário destinar essa atribuição brasileira da auditoria de conformidade para a inspeção, o que fortaleceria esse instrumento de controle e elevaria ele à importância constitucional de sua existência. Desse modo, a inspeção seria o instrumento pró-ativo de fiscalização concomitante a serviço da função jurisdicional, que permite aos Tribunais de Contas: sancionar e julgar infratores da legislação que rege a administração pública, bem como interpretar, decidir e determinar o que deve ser feito para o exato cumprimento dessa mesma legislação.

Assim, a partir de inspeções mais tempestivas e abrangentes, o julgamento de contas teria um *input* eficaz, que facilitaria a fundamentação jurídica para julgar contas irregulares. Além disso, as tomadas e prestações de contas permaneceriam como instrumento de controle *a posteriori* e *input* reativo do julgamento de contas, como um mecanismo de comunicação entre os controles interno e externo.

**Figura 5 – Proposta de Macroprocesso de Controle Externo no Brasil**



Fonte: Elaboração própria no programa Bizagi Process Modeler.

A figura acima visa sintetizar essa proposta de integração dos instrumentos de controle externo, por meio da estruturação de um macroprocesso institucional. Nela estão apresentados os principais processos de controle externo e seus respectivos produtos, buscando demonstrar os benefícios da integração entre auditorias e a apreciação das contas de governo e entre inspeções e o julgamento de

contas de responsáveis. Nos tópicos abaixo serão detalhados os conceitos e características deles, no intuito de estabelecer uma relação entre os dispositivos constitucionais de 1988 e as normas e boas práticas internacionais, explicando o macroprocesso proposto na figura acima.

### **5.1 GESTÃO NÃO SE JULGA, SE AUDITA**

Essa frase de efeito visa condensar a ideia embutida na presente proposta. Conforme mencionado no capítulo 2 deste trabalho, a auditoria só foi incorporada ao portfólio de instrumento de controle externo com a Constituição de 1967, com dupla concepção: mecanismos de controle das demonstrações contábeis (definição internacional da técnica) e instrumento de investigação no julgamento de contas. Isso pode ter resultado na interpretação pós-CF/88 de que a auditoria seja um instrumento de investigação de descumprimento da legislação e de fraudes.

Todavia, conforme destacado nos capítulos 3 e 4, as normas e boas práticas internacionais restringem o conceito de auditoria. Isso não reduz o seu potencial de controle. Pelo contrário, torna o controle externo realizado por meio de auditorias indutor tempestivo e abrangente do aperfeiçoamento da gestão pública.

O objetivo da auditoria não é punir, dizer o direito ou julgar. Seu objetivo é apresentar recomendações para reduzir riscos de distorções na contabilidade (auditoria financeira), de descumprimentos da legislação (auditoria de conformidade) e de ineficácia e ineficiente da gestão (auditoria de desempenho). Nos dois primeiros casos, há também a emissão de opiniões de auditoria, o que simplifica a relação entre governo e sociedade, diante desse diagnóstico, cidadãos, contribuintes e

usuários de serviços públicos possam fazer juízo de valor sobre a *accountability* e governança pública.

As características dos três tipos de auditoria observados nas normas e boas práticas internacionais demonstram que o conceito e as finalidades apresentadas acima são coerentes. O quadro abaixo condensa essas características, em todas as etapas de gestão controle, desde a demanda e definição de recursos necessários, até os processos de trabalho, produtos e resultados esperados.

**Quadro 7 – Características das Auditorias Governamentais**

Características	Auditorias		
	Financeiras	de Conformidade	de Desempenho
Problema sócio-econômico	Conflito de interesses entre produtor e usuário da informação financeira	Conflito de interesses entre Legislador e Executor	Conflito de interesses entre prestador e usuário do serviço público
	Risco de distorção de informações financeiras	Risco de descumprimento legal	Risco de ineficiência e ineficácia da gestão pública
Objetivos	Verificar a confiabilidade de informações financeiras	Verificar o cumprimento da legislação	Avaliar a eficácia, eficiência e economicidade da gestão
Objeto	Demonstrações Contábeis e saldos e transações específicos	Atos e contratos administrativos	Programas, projetos e atividades governamentais
Produtos	Opiniões	Relatórios com recomendações e/ou Opiniões	Relatórios com recomendações
Resultados	Fortalecimento de controles internos e da gestão de riscos		
	Maior qualidade da informação financeira	Maior visão sobre a qualidade da burocracia estatal	Maior direcionamento para a gestão para resultados
Impactos	Credibilidade, Transparência e Sustentabilidade das Finanças Públicas	Transparência e accountability	Qualidade do Gasto e do Serviço Público

Fonte: Elaboração própria a partir das normas e boas práticas internacionais.

Enquanto as auditorias têm potencial para a disseminação de um bom ambiente de controle, o julgamento da gestão de forma sistemática e abrangente

favoreceria um ambiente de medo. Nesse sentido, o gestor público estaria mais preocupado em garantir que gestão esteja 100% de acordo com leis e regulamentos, em detrimento da inovação gerencial e do compromisso com os resultados de sua gestão. Isso tornaria a burocracia um mecanismo de defesa do gestor e não um instrumento de organização eficiente, conforme idealizado por Max Weber (1971).

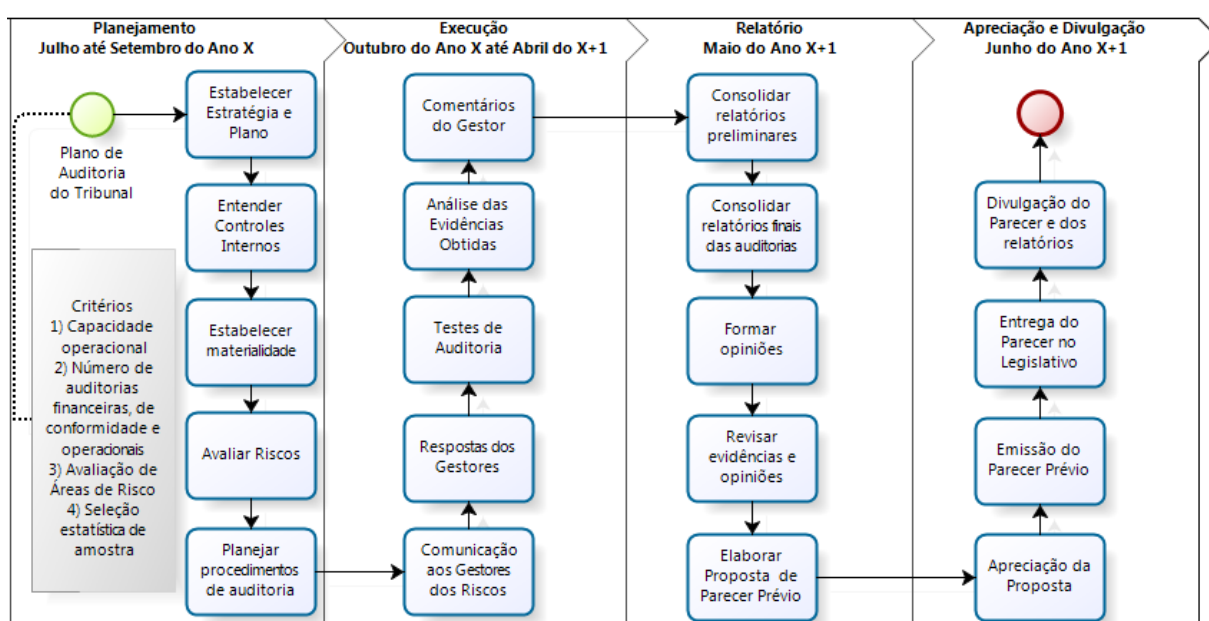
A previsibilidade da auditoria, enquanto instrumento que anualmente estaria a serviço da apreciação das contas de governo, seria outro aspecto em favor do bom relacionamento entre os Tribunais de Contas e os órgãos e entidades controlados. Os benefícios da auditoria aos controles internos passariam por todos os componentes, desde o ambiente e as atividades de controle, até os mecanismos de informação, comunicação e monitoramento. Além disso, a avaliação de riscos no âmbito da auditoria incentiva a avaliação de riscos no âmbito da gestão, favorecendo a reflexão sobre os objetivos estratégicos, de comunicação, de conformidade e operacionais dos órgãos e entidades (COSO, 2007).

Diante do prazo constitucional para a emissão do parecer prévio sobre as contas de governo e da metodologia internacionalmente aceita para a realização das auditorias, é viável a proposição de um rito processual específico para a apreciação das contas de governo, conforme proposto na figura abaixo. Em razão das diferenças entre os tipos de auditoria, seria necessário separar os processos e as equipes de auditoria. Todavia, é importante tanto integrar as auditorias financeiras e de conformidade, bem como planejar as auditorias de desempenho de modo que favoreçam a consolidação dos trabalhos em avaliações de políticas públicas.



Destaca-se novamente que não se trata de uma única auditoria, mas sim de dezenas, talvez centenas de auditorias operacionais sobre diversos programas de governo e de auditorias financeira e de conformidade sobre atos e contratos selecionados por meio de amostragem estatística. Neste último caso, a amostragem permite a extrapolação das conclusões sobre a amostra de documentos, recursos ou ativos auditados para toda a respectiva população da amostra. Essa extrapolação é que permite formar uma opinião sobre a confiabilidade de todos os registros contábeis e a conformidade legal de todos os atos e/ou contratos administrativos objetos da auditoria. Não há nas normas e práticas internacionais sobre a formação de opinião de auditoria sobre desempenho. Todavia, as conclusões e recomendações das auditorias de desempenho podem afetar apenas indiretamente o parecer prévio das contas de governo, pelo menos enquanto não forem estabelecidos mecanismos metodológicos para condensar as conclusões de auditoria sobre desempenho governamental em opiniões.

**Figura 6 – Rito processual - Auditorias para Apreciação de Contas de Governo**



Fonte: Elaboração própria no programa Bizagi Process Modeler.

Diante da ausência de efeitos jurídicos nos processos de auditoria não há nem a necessidade de ampla defesa e contraditório, nem de recursos às conclusões dos Tribunais de Contas. Afinal, não deve haver determinações, sanções ou julgamentos. As conclusões da auditoria representam tão somente a opinião dos Tribunais de Contas, enquanto instituições de auditoria por mandato constitucional. Vale ressaltar que, isso não impede a utilização natural de técnicas de auditoria que permitam aos gestores se pronunciar sobre conclusões preliminares da auditoria. Além disso, as auditorias são instrumentos de fiscalização concomitante, os quais permitem à gestão a realização de ajustes que reduzam o risco do auditor emitir uma opinião modificada.

## **5.2 INSTRUMENTOS COM EFEITOS JURÍDICOS: DA INSPEÇÃO AO JULGAMENTO**

O julgamento de contas desde sua origem constitucional em 1934 tem características razoavelmente estáveis e consistentes, como instrumento intrínseco do modelo de controle externo exercido por Tribunais de Contas, sendo, portanto, um dos fatores que polarizam esse modelo com o de Auditorias Gerais. Para que esse julgamento seja realizado, é necessário que os Tribunais de Contas tenham jurisdição contenciosa, inicialmente existente no Brasil, ou jurisdição *sui generis*, que é a que vige atualmente.

A inspeção, por sua vez, surgiu de forma esparsa logo após a criação do Tribunal, foi constitucionalizada em 1967, como técnica da auditoria financeira e orçamentária, e se manteve na CF/88, de modo gramaticalmente independente da auditoria, mas também sem qualquer relação com o julgamento de contas. Portanto, a inspeção do período pós CF/88 tem total liberdade conceitual, desde que seja

considerada instrumento de fiscalização, em interpretação conjunta dos artigos 70, caput, e 71, inciso IV, da CF/88.

Diante disso, são necessários diversos elementos para uma concepção útil e clara do conceito e das finalidades da inspeção. O primeiro deles é definição por exclusão. Inspeção pode ser qualquer coisa, exceto o que já é considerado auditoria. Considerando a proposta de conceito para a auditoria, apresentada no tópico acima, resta à inspeção uma função de extrema relevância social dos Tribunais de Contas: a investigação de possíveis irregularidades administrativas.

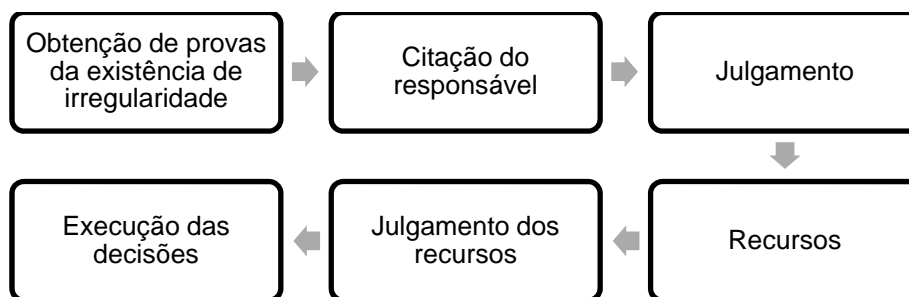
Essa não é uma função homogênea entre as entidades de controle externo. Enquanto se espera que Tribunais de Contas tenham essa competência, observou-se que na França e na União Europeia a função de investigação e responsabilização cabe a outras instituições autônomas aos Tribunais de Contas (CDOF e OLAF, respectivamente). No Brasil, os Tribunais de Contas acumulam as funções de auditoria, investigação administrativa, responsabilização e de julgamento de contas. Na proposta deste trabalho, estas três últimas funções devem ser profundamente integradas na função jurisdicional dos Tribunais de Contas, em razão de todas elas possuírem efeitos jurídicos, afetando a interpretação e o cumprimento da legislação, além de responsabilizar financeira e administrativamente gestores públicos.

Mais do que instrumento de fiscalização, a inspeção é um instrumento de investigação administrativa, que seguir técnicas dessa natureza, em ritos processuais distintos daqueles utilizados pela auditoria. As inspeções devem ser aleatórias e o elemento surpresa é fundamental para garantir a comprovação da irregularidade que se pretende investigar. Além disso, os inputs são diferentes. Enquanto as auditorias partem de todos os elementos da gestão, efetuam

avaliações de riscos, realizam amostragens e testam essas amostras, as inspeções devem iniciar a partir de suspeitas de irregularidades, que podem resultar de denúncias, de representações ou até mesmo de auditorias.

Constatada a irregularidade, seja em inspeções, seja em julgamento de contas, dados os efeitos jurídicos resultantes disso, diversas etapas comuns aos processos judiciais devem ser aplicadas aos processos de inspeções e julgamento de contas, tais como: ampla defesa, contraditório, prazos recursais, entre outros. Portanto, enquanto o rito processual das auditorias decorre de normas profissionais internacionais, o rito de inspeções e julgamento de contas deve se inspirar em ritos processuais do judiciário, conforme figura abaixo. Isso se deve à necessidade de manutenção das decisões dos Tribunais de Contas perante o Supremo Tribunal Federal, que, apesar de não ter competência para avaliar a matéria julgada, pode decidir pela nulidade das decisões de controle externo por falhas processuais.

**Figura 7 - Rito simplificado do processo de investigação de irregularidades**



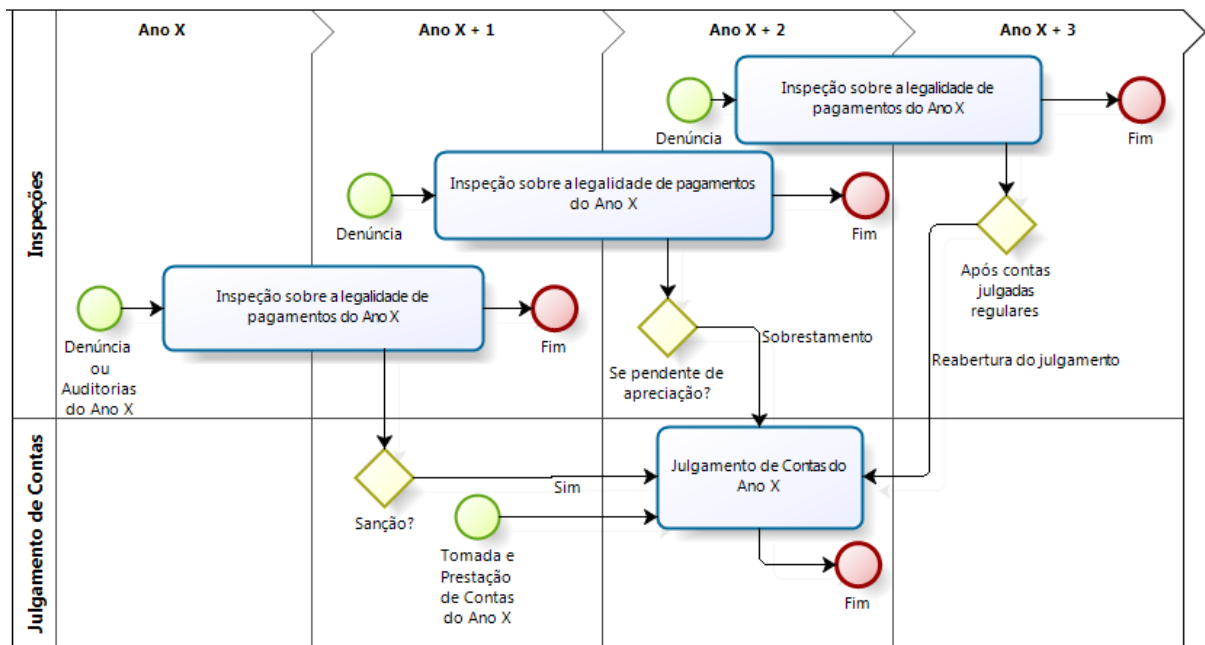
Fonte: Elaboração própria

O rito apresentado acima se aplica às inspeções e ao julgamento de contas, pois ambos possuem efeitos jurídicos. Apesar da pequena quantidade de etapas, cada uma delas pode levar meses ou anos para se concretizarem, pois não é muito lembrar que não é a mera opinião do Tribunal que está sendo emitida, mas sim

decisão com eficácia de título executivo. Essas decisões podem resultar em multas, determinações para o cumprimento da lei ou para a restituição de recursos desviados e ou com uso inadequado, bem como o afastamento de gestores e a inabilitação de empresas licitantes para contratar com o ente fiscalizado. Além disso, há os efeitos políticos do julgamento pela irregularidade das contas dos responsáveis, que poderão ficar até oito anos inelegíveis.

Por fim, considerando a flexibilidade para dar início a inspeções e a rigidez temporal atualmente adotada no julgamento de contas, é possível ocorrerem diversos relacionamentos entre os dois instrumentos, conforme esquema abaixo.

**Figura 8 – Integração entre inspeções e o julgamento de contas**



Fonte: Elaboração própria no programa Bizagi Process Modeler.

## 6. CONCLUSÃO

Na última metade do século XX houve um processo de harmonização internacional dos sistemas de controle externo. As Constituições de 1967 e de 1988 estabeleceram aos Tribunais de Contas, além da função jurisdicional típica, também a função de auditoria. Desse modo, o modelo brasileiro possui atualmente um dos mandatos mais amplos do mundo para o exercício do controle externo da gestão pública, sendo os seus principais instrumentos constitucionais de controle: a apreciação das contas de governo, o julgamento de contas de responsáveis, a auditoria e a inspeção. Nesse sentido, o principal desafio dos Tribunais de Contas brasileiros é conseguir concretizar todas as suas funções de controle de modo eficaz e tempestivo.

Diante disso, o presente trabalho propõe a integração dos instrumentos de controle externo como mecanismo para a legitimação do modelo brasileiro, por meio de isomorfismos institucionais, que podem resultar em incrementos significativos de desempenho e da oportunidade do controle. A proposta parte de três premissas principais: a prevalência dos mandamentos constitucionais para o estabelecimento dos conceitos e finalidades dos quatro instrumentos constitucionais de controle externo analisados (isomorfismo coercivo); a auditoria enquanto instrumento profissionalmente legitimado deve ser adotada segundo conceitos e métodos estabelecidos pela Intosai (isomorfismo normativo); e, considerando a multifuncionalidade do modelo brasileiro, é importante identificar estratégias de integração de instrumentos de controle externo de modelos estrangeiros variados em busca de oportunidades de melhoria nos casos de sucesso (isomorfismo mimético).

Essa proposta possui cinco elementos principais: 1) a segregação organizacional e processual das funções jurisdicional e de auditoria, i.e., das funções com e sem efeitos jurídicos imediatos, respectivamente; 2) alinhamento do conceito de auditoria às normas e boas práticas internacionais; 3) utilização das auditorias como instrumento de fiscalização na apreciação das contas de governo; 4) ampliação do objetivo das inspeções, seguindo boas práticas de controle externo; e, 5) utilização das inspeções como instrumento de fiscalização para o julgamento de contas dos responsáveis por recursos públicos.

A segregação organizacional e processual das funções jurisdicional e de auditoria é a raiz da proposta de integração dos instrumentos de controle externo, pois, ao separar funções com e sem efeitos jurídicos, permite aos Tribunais de Contas se organizarem com abordagens de trabalho completamente diferentes para as duas funções. A segregação não restringe a integração, ela a viabiliza e representa a simplificação dos ritos processuais, conforme suas naturezas de controle.

O alinhamento do conceito de auditoria às normas e boas práticas internacionais já ocorreu para a auditoria de desempenho, desde sua origem e durante sua evolução no Brasil. A auditoria financeira ainda está em fase inicial de desenvolvimento e, portanto, pode se desenvolver já na estrutura conceitual internacionalmente aceita. Já a auditoria de conformidade tem sido aplicada desde a Constituição de 1967 como instrumento de investigação de ilegalidades e fraudes, tendo como produtos determinações para o cumprimento da lei e sanções aos responsáveis. Já as normas e boas práticas internacionais adotam a auditoria de conformidade como instrumento que fornece uma visão geral do cumprimento de

leis e regulamentos, por meio de opiniões de auditoria, além da proposição de recomendações para fortalecer os controles internos e a gestão de riscos, de modo a aperfeiçoar a relação entre os anseios do Legislativo e a capacidade do Executivo.

Com esse alinhamento conceitual, a auditoria se torna o instrumento adequado e eficaz para tornar a apreciação das contas de governo mais pró-ativa e eficaz. Sendo o papel dos Tribunais de Contas apenas o de emitir parecer prévio sobre essas contas, a auditoria possui as técnicas e os métodos necessários para formar opiniões abrangentes e tempestivas sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis, a regularidade da execução orçamentária e financeira e o desempenho dos programas de governo. Isso permitiria ainda o incremento de credibilidade dos pareceres prévio perante o legislativo e outros usuários dessas opiniões, como, por exemplo, bancos internacionais e agências de classificação de risco.

Após o ajuste do conceito da auditoria de conformidade, a inspeção seria elevada institucionalmente como instrumento qualificado para a investigação de irregularidades. Esse tratamento especial já foi dado quando a CF/88 estabeleceu a inspeção como instrumento de fiscalização de mesmo patamar que a auditoria. Essa função de investigação administrativa está presente em diferentes modelos de controle externo, sob formas distintas. O mais importante é a clareza institucional para o ente controlado sobre quando está sendo auditado e quando está sendo inspecionado.

Por fim, nesse modelo conceitual e institucional, a inspeção deve ser o instrumento de fiscalização a serviço do julgamento de contas. Nas inspeções em que houver responsáveis sancionados, o julgamento de contas será afetado de



diversas maneiras, por meio da produção de elementos comprobatórios para o julgamento, ou do sobrestamento ou reabertura do julgamento de contas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFFONSO, Sebastião Baptista. Evolução do Controle Externo. Revista do TCU. Ano 35. n. 99. Janeiro/Março. p. 15-20, 2004.

AZUMA, Nobuo. The Role of the Supreme Audit Institutions in New Public Management (NPM): the Trend of Continental Countries. Government Audit Review. v. 12. p. 69-84, 2005.

BARROS, Carlos Roberto Galvão. Os Sistemas de Controle da Administração Pública: Controladorias ou Tribunal de Contas? Revista de Administração Pública e Política. v. XIII. n.114. p. 4-6, 2010.

BATISTA, Daniel Gerhard. Manual de controle e auditoria: com ênfase na gestão dos recursos públicos. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. Controle Externo da Gestão Pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas. Niterói: Editora Impetus, 2009.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. 2007. Disponível em: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf). Acesso em 25 de julho de 2012.

COSTA, Cláudio André Abreu; BARRETO, Davi Ferreira Gomes; GOMES, Marcelo Barros; DE PAULA, Virginia de Ângelis Oliveira. Contas de Governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. Revista do TCU. ano 43. n. 121, 2011.

DFID. Department for International Development. Characteristics of different external audit systems. Briefing. Policy Division nº 21. 2004.

DFID. Department for International Development. Working with Supreme Audit Institutions. How to note. Policy Division nº 79. 2005.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J.

(coords.). The New Institutionalism in Organizational Analysis. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

FRANÇA, Cour des Comptes. Audit Court Opinion on the State's Annual Financial Report 2010. Paris: Cour des Comptes, 2011a.

FRANÇA. Cour des Comptes. The Court of Accounts. Paris, Cour des Comptes, 2011b.

FRANÇA, Cour des Comptes. The Court of Accounts: the French Experience. Paris: Direction des relations internationales, de l'audit externe et de la francophonie, 2012.

FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

GAO - Government Accountability Office. Government Auditing Standards. Washington: Government Accountability Office, 2007.

GAO - Government Accountability Office. Bid Protests at GAO: a descriptive guide. Washington: Government Accountability Office, 2009.

GAO - Government Accountability Office. GAO at a Glance. Washington: Government Accountability Office, 2011

GRANOF, Michael H. Government and Not-for-Profit Accounting: concepts and practices. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2001.

Intosai - International Organization of Supreme Audit Institutions. International Standards of Supreme Audit Institutions: INTOSAI's framework of Professional Standards. Intosai, 2007.

LANNA, Jorge César Moreira. Evolução Histórica do Tribunal de Contas da União (TCU) nas Constituições Brasileiras. Brasília: TCU, 2009.

LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. (coord.). The New Institutionalism in Organizational Analysis. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

PEFA – Public Expenditure and Financial Accountability. Brasil - Desempenho da gestão financeira pública federal: baseado na metodologia PEFA. 2009. Disponível em: [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br). Acesso em 25 de julho de 2012.

POLLITT, Christopher; GIRRE, Xavier; LONSDALE, Jeremy; MUL, Robert; SUMMA Hilikka; WAERNESS, Marit. Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

RAMOS, J. Batista. Tribunal de Contas: princípio da legalidade e legalidade da despesa. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Controle Externo: da administração pública federal no Brasil. O Tribunal de Contas da União – uma análise jurídico-administrativa. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

ROSSETTO, Carlos Ricardo; ROSSETTO, Adriana Marques. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. ERA eletrônica. vol. 4 n. 1, 2005.

SILVA, Artur Adolfo Cotias e. O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa, (1890-1998). In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Monografias vencedoras do Prêmio Serzedello Corrêa, 1998*. Brasil: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999. 1º lugar.

SOUZA, Luciano Brandão Alves de. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União. Revista de Informação Legislativa. v. 26 n. 112, p. 173-184, 1989.

TAVARES, José F. F. O Tribunal de Contas: do visto, em especial. Coimbra: Almedina, 1998.

TAVARES, José F. F. Estudos de Administração e Finanças Públicas. Coimbra: Almedina, 2004.

TCU – Tribunal de Contas da União. Relatório de Gestão – exercício 1993. Brasília: Tribunal de Contas da União, 1994.

TCU – Tribunal de Contas da União. Relatório de Gestão – exercício 1998. Brasília, Tribunal de Contas da União, 1999.

TCU – Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010.

WEBER, Max. Os Fundamentos da Organização Burocrática: uma consolidação do tipo ideal. In: CAMPOS, Eduardo. Sociologia da Burocracia. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1971.