

CLÁUDIO AUGUSTO CANHA

**A ESTRUTURA DO SISTEMA DE
CONTROLE INTERNO DO MINISTÉRIO DA
DEFESA E SUA INFLUÊNCIA NA AVALIAÇÃO
DE GESTÃO EFETUADA PELO TCU**

Brasília - DF

2004

CLÁUDIO AUGUSTO CANHA

**A ESTRUTURA DO SISTEMA DE
CONTROLE INTERNO DO MINISTÉRIO DA
DEFESA E SUA INFLUÊNCIA NA AVALIAÇÃO
DE GESTÃO EFETUADA PELO TCU**

Monografia apresentada à Comissão de Coordenação do
Curso de Pós-Graduação em Controle Externo - PGCE
do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da
União como requisito parcial à obtenção do título de
Especialista em Controle Externo, Área Auditoria

Orientador: Carlos Wellington Leite de Almeida

Brasília - DF

2004



SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	2
1.1. PROBLEMA	2
1.2. OBJETIVOS	2
1.2.1. GERAL	2
1.2.2. ESPECÍFICOS	3
1.3. METODOLOGIA	3
1.4. SISTEMATIZAÇÃO	4
2. CONTROLE	5
2.1. CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	6
3. CONTROLE INTERNO	8
3.1. A EXPRESSÃO “CONTROLE INTERNO”	8
3.2. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	10
3.3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	10
3.4. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA	14
3.5. AVALIAÇÃO DE GESTÃO E CONTROLE INTERNO	18
3.6. A ESTRUTURA ATUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	20
3.7. CONTROLE INTERNO E LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	28
3.8. DA INTEGRAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.	29
3.9. EFICÁCIA E EFICIÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	31
4. CONTROLE EXTERNO	36
4.1. PRINCÍPIOS BASILARES DO CONTROLE EXTERNO	37
4.2. A REFORMA DO APARELHO DO ESTADO	38
4.3. MUDANÇA NO PARADIGMA DE <i>ACCOUNTABILITY</i>	39
4.4. REFORMULAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	41
4.5. FOCO DO CONTROLE EXTERNO	46
4.6. TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS DE CONTROLE EXTERNO	47
4.6.1. MONITORAMENTO SISTEMÁTICO	47
4.6.2. DIVULGAÇÃO DAS BOAS PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS	48
4.7. PROJETO DE CERTIFICAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA	48
5. AS PECULIARIDADES NO TOCANTE À ÁREA MILITAR	53
5.1. O “ETHOS” DA PROFISSÃO MILITAR	53
5.2. “ETHOS” E CRISE DE IDENTIDADE DAS FORÇAS ARMADAS BRASILEIRAS	58
5.3. LOBBY MILITAR E A ASSEMBLÉIA NACIONAL CONSTITUINTE	62
5.4. A CRIAÇÃO DO MINISTÉRIO DA DEFESA	69
5.5. A DIFERENCIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO DA DEFESA	70
6. INTEGRAÇÃO DOS CONTROLES INTERNO E EXTERNO	72
7. COMPARAÇÃO COM O SISTEMA UTILIZADO POR OUTROS PAÍSES	75
CONCLUSÃO	76
BIBLIOGRAFIA BÁSICA	78



1. INTRODUÇÃO

A estrutura no sistema de controle interno do Ministério da Defesa dificulta a avaliação, de forma ampla, da gestão dos recursos públicos pelo Poder Executivo Federal. Tal fato se deve à separação do controle interno dos comandos militares, criando-se um sistema a parte da estrutura do controle interno do Poder Executivo Federal, que tem, como uma de suas missões constitucionais, avaliar a eficácia e a eficiência, de forma integrada, dos resultados da gestão, bem como avaliar o cumprimento de metas do Plano Plurianual.

A utilização de adequadas técnicas de avaliação de controles internos contribui para aumentar a confiabilidade dos produtos das fiscalizações exercidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no Ministério da Defesa, a fim de suprir a discrepância causada pela diferenciação que dificulta a avaliação global no âmbito do Poder Executivo Federal.

1.1. PROBLEMA

Tendo em vista que a estrutura do Sistema de Controle Interno do Ministério da Defesa difere dos demais no âmbito do Poder Executivo Federal, quais as medidas que devem ser adotadas para que a utilização das técnicas de avaliação de controles internos nas fiscalizações do TCU permita mensurar a gestão daquele órgão, comparativamente e em conjunto com os demais no âmbito do Poder Executivo?

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. GERAL

Identificar quais as medidas que devem ser adotadas para que a utilização das técnicas de avaliação de controles internos nas fiscalizações do TCU permita



mensurar a gestão do Ministério da Defesa comparativamente e em conjunto com os demais no âmbito do Poder Executivo.

1.2.2.ESPECÍFICOS

- ✓ Contribuir para a melhoria da transparência dos gastos públicos com a Defesa Nacional;
- ✓ Apontar alternativas à atual estrutura do sistema de controle interno do Ministério da Defesa com vistas a aperfeiçoá-lo;
- ✓ Efetuar comparação com os sistemas de controle interno de outros países no tocante à Defesa Nacional; e
- ✓ Colaborar para a integração entre as óticas militar e orçamentária.

1.3. METODOLOGIA

Este trabalho consiste, fundamentalmente, na realização de ampla pesquisa bibliográfica acerca de controle interno e externo, mais especificamente acerca desses assuntos no âmbito da Defesa Nacional.

Na fase seguinte, será feita a comparação com a estrutura utilizadas em outros países, e como podem ser aplicadas as vantagens encontradas.

Por fim, serão apresentadas propostas no intuito de aperfeiçoar a atividade do TCU no que concerne àquele Ministério. Pode-se dividir a elaboração do trabalho proposto na seguinte forma:

Fase I:

Pesquisas bibliográficas.

Fase II:

Sistematização de informações e análise dos resultados.



1.4. SISTEMATIZAÇÃO

Após a introdução, em que são apresentadas as diretrizes deste trabalho, este trabalho contém seis capítulos, numerados de dois a sete, e a conclusão.

No segundo capítulo, é apresentado o conceito do termo controle, partindo de conceitos mais genéricos até sua acepção no âmbito da administração pública.

Nos terceiro e quarto capítulos, são discutidos os conceitos, definições e formas utilizadas no Brasil, dos controles externo e interno, além de suas perspectivas para o futuro, em função das tendências, a nível mundial, do controle externo.

O quinto capítulo é dedicado à estrutura do controle interno na área militar, buscando responder por que difere da estrutura comum ao Poder Executivo Federal, bem como expor como a influência política dos militares contribuiu para essa diferenciação.

A seguir, no sexto capítulo, é abordada a necessária e inexorável integração entre controles externo e interno, e como a estrutura dentro do Ministério da Defesa pode afetar essa integração.

No sétimo capítulo é feita uma rápida abordagem dos controles internos utilizados em outros países. Rápida porque nos países pesquisados não se encontrou qualquer semelhança com o adotado no Brasil, no que tange especificamente à área militar.

Na conclusão são apontadas sugestões para aperfeiçoar a atividade de controle externo exercida pelo do TCU no que concerne ao Ministério da Defesa.



2. CONTROLE

De início, deve-se analisar o termo, para melhor compreender a sua utilização e alcance. Controle, no sentido empregado neste estudo, que adota a mesma concepção utilizada por GUERRA (2003), tem origem no francês *contrerole*, anotada, segundo pesquisadores, desde 1367, como também do latim medieval *contrarotulus*, significando o segundo exemplar do catálogo dos contribuintes, com base no qual se verificava a operação do cobrador de tributos, designando um segundo registro, organizado para verificar o primeiro. O termo evoluiu, a partir de 1611, para sua acepção mais próxima da atual, aproximando-se da acepção de domínio, governo, fiscalização, verificação.

Controle, modernamente, significa o conjunto de medidas para minimizar a possibilidade de falhas ou desvios quanto à observância das normas e quanto ao atingimento dos objetivos e metas de uma entidade; é a fiscalização exercida sobre determinado assunto, de acordo com certos aspectos, visando verificar o cumprimento do que já foi predeterminado, ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção.

Assim é denominada uma das funções administrativas, segundo Fayol, teórico da escola Clássica da Administração - planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar (CHIAVENATO, 1993). O controle é uma ação de diagnóstico e correção do desempenho verificado ou avaliado mediante a comparação com padrões pré-estabelecidos. Seus princípios basilares são o diagnóstico (apuração das causas e sintomas do desempenho) e o *feedback* (retro-alimentação) (CHIAVENATO, 1993).



2.1. CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Tendo como Administração Pública o conjunto de órgãos e pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado¹, a finalidade do controle é garantir que atue de acordo com os seus princípios constitucionais e legais: legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade e eficiência, supremacia do interesse público sobre o privado e da indisponibilidade do interesse público.

Controle da administração pública é verificação, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade (GUERRA, 2003). O controle da Administração Pública decorre da necessidade de transparência no exercício do poder do Estado, tanto que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) inclui em seu art. 34, VII, d, entre os princípios sensíveis²), a prestação de contas dos agentes públicos, de forma a possibilitar a avaliação da gestão (entendida conforme item deste trabalho). A classificação mais utilizada do controle da administração pública é quanto à localização do órgão que executa o controle, que o divide em interno, se exercido por órgão do próprio poder controlado, e externo, quando exercido por órgão vinculado a poder diverso do poder controlado.

As expressões controle interno e controle externo apareceram pela primeira vez na Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964), que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nos artigos 76 e 82 ficaram claramente definidas as atribuições de ambos os controles. Entretanto, nenhuma vinculação mais íntima ficou estabelecida entre os controles interno e externo. Prevaleceu, pois, e

¹ Di Pietro, p.62, 12.ª edição



coexistindo com eles, o regime então vigente do Código de Contabilidade da União de 1922. Somente com a Constituição de 1967 (BRASIL, 1967), quando os dois termos foram incorporados àquela Carta, incluiu-se entre as atribuições do controle interno a de criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo.

À nossa análise é imprescindível o estudo de ambos, isoladamente e em conjunto, a fim de verificar-se se sua atuação é condizente com os mandamentos constitucionais e legais, e se, no Ministério da Defesa, o controle interno, isoladamente e em conjunto com o controle externo, atende a essas expectativas.

² princípios que, caso contrariados, provocam a intervenção visando assegurar sua observância (José Afonso da Silva, p.565, 14.^a ed.)



3. CONTROLE INTERNO

3.1. A EXPRESSÃO “CONTROLE INTERNO”

No Brasil, as definições para “Controle Interno” adotadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IAIB) e pela Secretaria de Tesouro Nacional, além de não a diferenciarem de “Auditoria Interna”, também empregam enfoques diferentes. A expressão “controle interno” torna-se ainda mais equívoca quando a literatura também não faz a diferenciação entre os procedimentos administrativos que visam diminuir os riscos da atividade da entidade e os órgãos responsáveis pela aplicação e verificação da conformidade de tais procedimentos.

Para ilustrar a magnitude acerca da falta de uniformidade do emprego do termo em tela, transcrevemos as seguintes definições adotadas por algumas entidades normatizadoras:

“O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotadas pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às políticas administrativas estabelecidas.” (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants)

“O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.” (CFC – Conselho Federal de Contabilidade)

“Controle interno deve ser entendido como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos . A alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização.” (IAIB – Instituto dos Auditores Internos do Brasil)

“Controle interno compreende o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas à assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e



concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.” (Secretaria do Tesouro Nacional)

Vemos que, apesar de haver pontos convergentes, em que se destaca a preocupação com a minimização dos riscos da entidade, não há elementos suficientes para elucidar os pontos obscuros anteriormente citados.

Na literatura americana, os termos “*internal check*” e “*internal control*” também são empregados indistintamente, ou seja, não serve como fonte elucidativa do objeto deste trabalho (isto porque não há distinção que pudesse ser usada no vernáculo, como por exemplo, a diferença entre “*politics*” e “*policy*”, cuja tradução é a mesma – política, mas aquela significa a ciência do poder enquanto esta representa o conjunto de medidas para resolver determinado problema).

No Manual de Auditoria do TCU, o glossário comporta apenas a definição para “Controle Interno”, mas, no capítulo atinente ao assunto, emprega a expressão “Auditoria Interna” como sinônimo daquela. Aliás, o Manual de Auditoria não faz qualquer correlação entre avaliação de controles internos e mensuração de riscos, o que revela seu anacronismo em relação a essa matéria.

Mesmo não sendo objeto do este estudo, vale comentar que um documento destinado a definir procedimentos de uma forma mais genérica, haja vista a existência de manuais de assunto mais específicos (Manual de Auditoria Operacional e Manual de Auditoria de Conformidade, por exemplo), não pode deixar de definir como o TCU aborda um tema de fundamental relevância para a execução de auditorias, quaisquer que sejam suas naturezas.

Neste trabalho, quando formos omissos quanto ao significado, tem-se por controle interno o conjunto de órgãos responsáveis pela aplicação dos procedimentos administrativos que visam diminuir os riscos da atividade da entidade.



3.2. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

As atividades de controle encontram-se disseminadas em todo o corpo da Administração Federal, devendo ser exercidas em todos os níveis e através não só de um órgão específico mas também das chefias competentes e dos próprios órgãos de cada sistema, conforme determina o art. 13 do Decreto-Lei nº 200/67 (BRASIL, 1967):

“Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.”

A coordenação dessas atividades no Poder Executivo, objeto deste trabalho, está legalmente atribuída à Secretaria Federal de Controle – SFC, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

3.3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

O órgão de Controle Interno do Poder Executivo, pela notória relevância material desse segmento na gestão de recursos públicos, apresenta maior destaque no âmbito da instituição Controle Interno dentre os três poderes. Foram várias as estruturas do Controle Interno do Poder Executivo desde a organização estabelecida pelo Código de Contabilidade da União - Decreto n.º 4.536, de 28.01.1922 (BRASIL,



1922), que dispunha acerca das atividades contábeis da União. Imperioso destacar a sempre tradicional inserção na estrutura do Ministério da Fazenda, por ser o órgão do Poder Executivo que detém as maiores responsabilidades financeiras.

A primeira grande mudança adveio com a Lei n.º 4.320/64 (BRASIL, 1964), primeiro diploma legal a utilizar os termos *controle interno* e *controle externo*, sem, entretanto, estabelecer vínculos funcionais ou operacionais explícitos entre ambos. Os dois foram inseridos no capítulo do "controle da execução orçamentária (Título VIII da lei 4.320/64)", e que, segundo seu art. 75, compreendia:

- a) a legalidade dos atos,
- b) a fidelidade funcional dos agentes da administração, e
- c) o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Sua própria denominação mostrava que o controle externo - exercido pelo Congresso e pelo Tribunal - se situava fora do âmbito do órgão gestor, enquanto o controle interno era exercido por entidade inserida na própria estrutura do órgão administrador dos recursos controlados.

Já a Constituição federal de 1967 (BRASIL, 1967) fixou com clareza as respectivas funções (art. 71). Ao controle interno se atribuiu a missão de:

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

O controle interno no Poder Executivo Federal passou a ter maior relevância com a edição do Decreto-Lei n.º 200/67. Ainda assim, por ser o órgão central o



Ministério da Fazenda, ficou relegado a segundo plano, pois a função de controle era vista como atividade-meio daquele órgão. Faltou autonomia suficiente para o desempenho de sua função. O Poder Executivo deixou de fortalecer seu próprio dispositivo de fiscalização, não lhe dando as condições indispensáveis para o pleno funcionamento. Razões de ordem estrutural, ou de natureza circunstancial, restringiram, e até mesmo frustraram, a desejável integração entre os sistemas de controle interno e externo.

O Decreto n.º 61.386, de 19 de setembro de 1967 (BRASIL, 1967), criou a estrutura e dispôs sobre as Inspetorias Gerais de Finanças (IGF) em cada ministério civil. O órgão central localizou-se no Ministério da Fazenda, cujo titular também chefiava a Comissão de Coordenação do Sistema (INGECOR). As prestações de contas e os balanços das entidades da administração indireta eram encaminhados ao Tribunal de Contas por intermédio das IGF, com pronunciamento exposto sobre a regularidade das contas.

Pelo Decreto n.º 84.362, de 31 de dezembro de 1979 (BRASIL, 1979), as Inspetorias Gerais de Finanças foram substituídas pelas Secretarias Setoriais de Controle Interno (CISSET) e a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), órgão normativo, vinculou-se ao Ministro Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. À SECIN ficou a exclusividade das atividades de auditoria em todo o Serviço Público Federal.

Mais tarde, pelo Decreto n.º 91.150, de 15 de março de 1985 (BRASIL, 1985), a SECIN e a INTERCON (Comissão de Coordenação de Controle Interno, substituída da antiga INGENCOR) foram transferidas para o Ministério da Fazenda.

Logo depois, pelo Decreto n.º 92.452, de 10 de março de 1986 (BRASIL, 1986), a SECIN foi extinta e suas atribuições conferidas à Secretaria do Tesouro



Nacional - STN então criada. As atividades de auditoria, privativas que eram da SECIN, passaram, a partir desse novo regulamento, a ser executadas preferencialmente pelos órgãos setoriais dos Ministérios.

Finalmente, ainda em 1986, o Decreto n.º 93.814, de 23 de dezembro (BRASIL, 1986), mais uma vez dispôs sobre o controle interno do Poder Executivo. No entanto, não incluiu formalmente no sistema os diversos órgãos da espécie existentes nas entidades dotadas de personalidade jurídica própria - Autarquias, Fundações, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista, suas subsidiárias e controladas.

O período a partir de 1994, com a criação da Secretaria Federal de Controle por meio da Medida Provisória n.º 480, de 27.04.1994 (BRASIL, 1994), vem caracterizando-se por sucessivos ganhos qualitativos na atividade, que evoluiu a partir de um sistema incipiente e errático, para, no presente momento, fase de consolidação institucional.

Após auditoria operacional realizada pelo TCU na SFC (vide item 3.9, *infra*), ainda subordinada ao Ministério da Fazenda, o Poder Executivo resolveu acolher proposta formulada, colocando a SFC subordinada à Presidência da República, ainda que indiretamente, por subordinação à Controladoria-Geral da União. Atualmente, a organização desse sistema está disciplinada pela Lei n.º 10.180, de 06/02/2001 (Brasil, 2001), que é a conversão em lei da medida provisória retrocitada.

Hierarquicamente, pode-se dizer que se encontra em posto mais adequado, pois o controle interno visa assessorar o chefe do Poder Executivo na condução das políticas públicas, conforme será discutido mais adiante (item 3.9 – eficácia e eficiência do controle interno).



O sistema de controle interno, que pela conjugação de seus componentes é exercido no dia a dia da administração, visa assegurar a fiel observância à legislação e instrumentalizar procedimentos que reflitam em economicidade, eficiência, eficácia e efetividade nas operações. Trata-se, portanto, de uma ação concomitante, exercida com caráter preventivo que, através das rotinas estabelecidas e de sistemas de informações gerenciais, pode medir o desempenho dos diversos órgãos que compõem a administração, mediante acompanhamento e análise dos indicadores de desempenho setoriais que venham a ser estabelecidos.

A estrutura atual da SFC, organizada de acordo com as funções governamentais, em consonância com a estrutura das leis orçamentárias (PPA, LDO, LOA) demonstra a clara opção em medir o desempenho da gestão como um todo, através da adoção de indicadores de avaliação de desempenho.

Neste contexto, torna-se cada vez mais relevante o papel de auditoria interna, que não é o de assumir propriamente o controle, mas como parte integrante do sistema de controle interno, é de medir e avaliar os demais controles, como um serviço de apoio à administração. A partir de suas constatações, emite recomendações visando otimizar a gestão dos recursos.

3.4. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA

“Controle Interno” aparece, na literatura especializada, como sinônimo de “Auditoria Interna”. Como já foi mencionado anteriormente (item 3.1), as definições para “Controle Interno” adotadas pelo CFC, IAIB e pelo Departamento de Tesouro Nacional, não a diferenciam de “Auditoria Interna”.

A estrutura adotada na Administração Pública Brasileira faz clara diferenciação entre o Controle Interno, adotado no âmbito da Administração Direta dos três Poderes da República, e a Auditoria Interna, adotada nas entidades da



Administração Indireta. Seu principal diferenciador é o fato de as entidades da Administração Indireta, em face da descentralização administrativa iniciada pela publicação do Decreto-Lei n.º 200/1967 (BRASIL, 1967), terem grau maior de autonomia para cuidar de seus objetivos.

Conclui-se que são diferentes as atribuições entre os sistemas de controle interno dos Poderes da República e as auditorias internas das entidades da Administração Indireta, pois aqueles devem exercer maior controle sobre as atividades administrativas e que, portanto, a forma de avaliar os sistemas de controle interno e as auditorias internas deve ser diferenciada para atender suas especificidades.

o Institute of Internal Auditors (IIA) assim define auditoria interna:

“Auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajudam-na a atingir seus objetivos”. (IIA, 2000)

É Interna porque a atividade é executada dentro de organizações, tanto por empregados seus, como por profissionais de outras organizações, em regime de terceirização. *É Independente e objetiva* por deixar claro que o julgamento do auditor tem valor quando não é influenciado ou direcionado pela opinião da administração auditada. *Abordagem sistemática e disciplinada* implica que o auditor interno segue normas profissionais que orientam a realização dos trabalhos. *Ajuda a organização a atingir seus objetivos* indica que auditoria interna existe para ajudar toda a organização, por cujas metas e objetivos se orienta. As formas específicas de acordo com as quais auditores internos adicionam valor incluem foco no *aperfeiçoamento das operações da organização e na eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança*.



No contexto de controles internos, na visão do setor privado, auditoria interna faz parte da função de monitoração, que examina e avalia a adequação e eficácia dos outros controles.

Auditoria interna começou como uma função administrativa que era exercida por uma única pessoa e que consistia principalmente na verificação independente de contas, antes de seu pagamento. Com o tempo, evoluiu para uma atividade profissional altamente especializada que se estende à avaliação da eficiência e eficácia de todas as fases das operações financeiras e não financeiras de uma empresa. Essas alterações levaram à formação de departamentos de auditoria interna, cujos titulares reportam-se diretamente ao conselho de administração ou seu comitê de auditoria.

Segundo William C. Boynton (BOYNTON et al, 2002), nos Estados Unidos, a promulgação da Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior (*Foreign Corrupt Practices Act, FCPA*), em 1977, trouxe maior destaque para a auditoria interna. Essa lei exige que empresas norte-americanas mantenham sistemas de controles internos eficazes. Entidades rapidamente reconheceram que expansão da função de auditoria interna representava a melhor forma de assegurar obediência ao que a lei estipulava. Em consequência, os orçamentos da área em questão foram aumentados dramaticamente e seu tamanho e qualidade ampliaram significativamente.

Pelo conceito de independência adotado pelo IIA (IIA, 2000), a independência é atingida mediante *status organizacional adequado e objetividade*, pois é incrementada quando o chefe do departamento de auditoria interna reporta-se a pessoa que tem autoridade suficiente na organização para conseguir que os trabalhos de auditoria interna tenham cobertura ampla e que as recomendações



deles decorrentes recebam a consideração devida e sejam eficazmente implementadas, e tem comunicação direta com o conselho de administração ou seu comitê de auditoria.

A objetividade exige que auditores internos tenham atitude mental independente na execução das auditorias e fica prejudicada quando o auditor interno assume responsabilidades operacionais ou toma decisões que são típicas das que a administração da entidade toma.

Ainda torna-se necessário esclarecer a diferenciação entre os termos “auditoria interna” e “controle interno” no setor privado: “Para o setor governamental, a auditoria interna, conforme já mencionado neste capítulo, está garantida pela via constitucional, em meio ao controle interno”. (CRUZ, 1997, p. 158). A independência da auditoria interna também é destacada com relevância no setor privado (ATTIE, 1988, pp.30/31):

“Auditoria interna é uma atividade profissional e seu propósito é fazer julgamentos profissionais. Portanto ela necessita do mais alto grau de imparcialidade, integridade e objetividade, os quais se atrofiam na ausência de independência prática.”

O fundamento da independência da auditoria interna (setor privado) e do controle interno (setor público) é a necessidade de o auditor ser imparcial e de se manter numa condição que o permita agir íntegra e objetivamente, exigindo que seja colocado separadamente das pessoas cujas atividades examina.

A administração está começando a reconhecer a necessidade de independência. Isto é demonstrado pelos resultados práticos atuais que mostram a auditoria interna subordinando-se a níveis cada vez mais elevados. No setor público, entre os pressupostos que são necessários ao sistema de controle interno, ressalte-se o posicionamento na estrutura hierárquica da organização, em nível adequado e



suficiente, a partir do que, regra geral, haverá de se obter o necessário grau de independência nas ações.

Segundo Roberto B. Piscitelli et alii (PISCITELLI, 1999, p.151), ao abordar questão relativa à estrutura de controle interno, implantada com a edição dos Decretos de números 93.612/1986 e 93.874/1986, e lamentando a então manutenção de falta de independência, faz o seguinte comentário:

“Os órgãos setoriais, embora sujeitos à coordenação, orientação, supervisão e fiscalização do órgão central, continuaram subordinados hierarquicamente ao órgão a cuja estrutura administrativa pertencam. Não foi, portanto, ainda desta vez que a auditoria obteve a tão desejada autonomia diante das próprias autoridades cujo controle das contas lhe está afeto...”

O comentário acima, em que pese o novo posicionamento da SFC na estrutura do Poder Executivo ainda é atual: o Ministério da Defesa tem seu controle interno estruturado de forma a aviltar a tão desejada independência para a auditoria interna.

3.5. AVALIAÇÃO DE GESTÃO E CONTROLE INTERNO

A avaliação da gestão tem a responsabilidade de examinar os critérios, políticas e procedimentos utilizados pela administração para compor o seu programa de trabalho e o orçamento dele decorrente, assim como a qualidade dos controles internos relacionados com o acompanhamento da sua execução, além de assegurar à administração a adequação, eficiência e eficácia dos mecanismos de acompanhamento da gestão, de forma a possibilitar identificar e medir o grau de atingimento dos resultados em relação aos objetivos e metas estabelecidas no programa de governo, opinando sobre a implantação e aprimoramento dos indicadores de gestão.

Resumidamente, a avaliação de gestão feita pelo TCU utiliza os indicadores de desempenho para formar juízo de valor acerca da gestão em exame. Esses



indicadores de desempenho são a economicidade, a eficácia, a eficiência e a efetividade.

A economicidade consiste na minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição de gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição. A eficiência é a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para tal em um determinado período de tempo. Se a quantidade de produto está predeterminada, procura-se minimizar o custo total; se o gasto total está previamente fixado, procura-se otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto; em ambos os casos a qualidade deve ser mantida. Essa dimensão, portanto, mede o esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Já a eficácia consiste num grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados, e por último, a efetividade baseia-se na relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade.

O Ministro Carlos Átila, por ocasião da abertura de Simpósio acerca do tema, em 02/10/1989, aduziu que um sistema de avaliação integrada implica organização e implantação contendo elementos claramente contidos na auditoria operacional. conceito do termo "avaliação", exposto nos documentos de trabalho do simpósio:

"...o termo avaliação terá o significado de avaliação *ex-post* da operação global quanto à oportunidade da aprovação do projeto, à adequabilidade das atividades de identificação, planejamento, negociação, execução e acompanhamento, ao atingimento das finalidades e objetivos, ao cumprimento das metas e prazos, bem como a análise dos impactos obtidos. Do mesmo modo, o termo acompanhamento significará acompanhamento da execução."



Deixou claro que a convergência de propósitos e de objetivos entre aquilo a que visa este sistema de avaliação integrada e o que deve buscar o sistema de controle externo ao executar a auditoria operacional, pois na medida em que a avaliação integrada produzir resultados efetivos e se expressar em relatórios oportunos, muito facilitada ficará a ação fiscalizadora operacional do Tribunal. Lembrou a conveniência de incorporar, naquele processo de avaliação integrada, o sistema de controle interno do Poder Executivo, reorganizado e fortalecido nos moldes preconizados pelo Ministro Luciano Brandão (vide capítulo 6 – integração dos controles interno e externo).

Ao final, o Ministro Carlos Átila afirmou que seria necessário tomar medidas para coordenar tarefas, de forma a evitar a concorrência decorrente de paralelismos de atuação entre o sistema de avaliação integrada e os sistemas de controle interno e externo, porque todos visam ao mesmo objetivo global, portanto devem e podem atuar de forma complementar, ajudando-se reciprocamente, sem prejuízos de suas metas específicas de atuação.

Fica claro que as mudanças na estrutura do controle interno devem convergir no sentido de que a avaliação de gestão integrada seja alcançada, o que exige critérios técnicos para sua implementação, evitando-se que as decisões nessa área tenham cunho estritamente político.

3.6. A ESTRUTURA ATUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades, consoante o disposto no art. 74, da Constituição Federal:

- ⇒ avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;



- ⇒ comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- ⇒ exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e
- ⇒ apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Constata-se, desde logo, que, além de serviço de suporte às atividades de controle externo, ao controle interno cabem as importantes tarefas de avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

O controle interno é exercido pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações. A crescente escassez de recursos, a assunção de novos encargos e as cobranças cada vez maiores da sociedade, que acompanha os atos da gestão através da imprensa, vem refletindo nos administradores públicos a implantação de um efetivo controle sobre os bens e recursos que lhe foram confiados.

Além de assegurar a salvaguarda dos bens e recursos públicos, faz parte do escopo do controle interno avaliar e promover a eficiência operacional, para que os recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas, como forma de se obter a economicidade invocada pelo art. 70 da Constituição Federal.

Para tal é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas, assim como, que os sistemas de



informações, traduzidos em informações contábeis, operacionais e gerenciais sejam eficientes e confiáveis, sendo estes aspectos igualmente objeto do controle interno, além, obviamente, do fiel cumprimento à legislação.

De acordo com a IN/SFC 01/2001 (SFC, 2001), integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

a) a Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, órgão central, incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos e das unidades que compõem o Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. A área de atuação da Secretaria Federal de Controle, além das funções de órgão central, abrange todos as unidades e as entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados pelos órgãos setoriais;

b) os órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno do Ministério da Defesa, do Ministério das Relações Exteriores, da Casa Civil e da Advocacia - Geral da União;

c) as unidades setoriais: as Unidades de Controle Interno dos comandos militares como setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa; e

d) as unidades regionais do órgão central: as Gerências Regionais de Controle Interno – GRCI, nos Estados.

A seguir, a norma estabelece as atividades de responsabilidade da Secretaria Federal de Controle (SFC):

⇒ normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;



- ⇒ coordenar as atividades que exijam ações integradas dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com vistas à efetividade das competências que lhe são comuns;
- ⇒ exercer a supervisão técnica das atividades desempenhadas pelos órgãos e pelas unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- ⇒ consolidar os planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal Indireta;
- ⇒ instituir e manter sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- ⇒ avaliar, no seu âmbito, o desempenho dos dirigentes e acompanhar a conduta funcional dos servidores da carreira “Finanças e Controle”;
- ⇒ verificar a consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal, conforme estabelecido no art. 54 da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000;
- ⇒ elaborar a prestação de contas anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;
- ⇒ exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;
- ⇒ avaliar o desempenho das auditorias internas das entidades da Administração Pública Federal Indireta;
- ⇒ planejar, coordenar, controlar e avaliar as atividades de controle interno de suas unidades administrativas;



- ⇒ verificar a observância dos limites e das condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- ⇒ verificar e avaliar a adoção de medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei Complementar n.º 101/2000;
- ⇒ verificar a adoção de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites de que trata o art. 31 da Lei Complementar n.º 101/2000;
- ⇒ verificar a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei Complementar n.º 101/2000;
- ⇒ avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- ⇒ avaliar a execução dos Orçamentos da União;
- ⇒ fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- ⇒ fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- ⇒ criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União;
- ⇒ aferir a adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União;



- ⇒ realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas;
- ⇒ realizar auditorias e fiscalizações nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- ⇒ manter atualizado o cadastro com a tipificação dos gestores públicos federais, a fim de subsidiar a composição do rol de responsáveis;
- ⇒ apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais, dando ciência ao controle externo e ao Ministério Público Federal e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade, para as providências cabíveis;
- ⇒ orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, inclusive sobre a forma de prestar contas, conforme disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição.

Da mesma forma, a norma estabelece a competência das Secretarias de Controle Interno (CISSET), órgãos setoriais do sistema de controle interno:

- ⇒ assessorar o Vice-Presidente da República, os Ministros de Estado das Relações Exteriores e da Defesa, o Advogado-Geral da União e os titulares dos órgãos da Presidência da República nos assuntos de competência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- ⇒ apoiar o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal na elaboração da prestação de contas anual do



Presidente da República, a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;

⇒ encaminhar ao órgão central os planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades vinculadas;

⇒ apoiar a supervisão ministerial e o Controle Externo nos assuntos de sua missão institucional;

⇒ subsidiar a verificação da consistência do Relatório de Gestão Fiscal, conforme estabelecido no art. 54 da Lei Complementar n.º 101/2000.

Note-se que não são estipuladas as atribuições das unidades setoriais dos comandos militares, o que permite que cada Comando organize seu controle interno da maneira que entender mais adequada, em detrimento de uma desejável padronização de procedimentos, que, aliás, é competência do órgão central – a SFC.

A norma também estabelece, tendo em vista a missão constitucional, que para o cumprimento de suas atribuições e alcance de suas finalidades, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve realizar suas atividades com foco nos resultados da ação governamental, para o qual utilizará metodologia de planejamento específica, com ênfase na visão dos programas de governo como fator básico de organização da função pública, e na gestão pública como mobilização organizacional para o alcance desses resultados, sendo que sua abrangência de atuação inclui as atividades de gestão das unidades da administração direta, entidades da Administração Indireta Federal, programas de trabalho, recursos e sistemas de controles administrativo, operacional e contábil, projetos financiados por recursos externos, projetos de cooperação junto a organismos internacionais, a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante contratos de



gestão, transferências a fundo, convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congêneres.

No Ministério da Defesa o órgão setorial de controle interno é subordinado diretamente ao Ministro, mas não possui relação de subordinação das unidades setoriais dos comandos militares, cabendo-lhe em relação a estes tão-somente a orientação normativa e supervisão técnica.

Repisando: não há razão compreendida em norma legal ou regulamentar para tal diferenciação. Nem mesmo a exposição de motivos da Lei n.º 10.180/2001 (BRASIL, 2001) o maior marco legal do controle interno, aduz motivos que justifiquem tal diferenciação.

No Comando do Exército, a unidade responsável pelo controle interno é a Secretaria de Economia e Finanças (SEF), mas quem efetivamente realiza essas atividades são a Diretoria de Auditoria (DAud) e as Inspetorias de Finanças e Controle (ICFEx), que lhe são diretamente subordinadas.

No comando da Marinha, a unidade responsável pelo controle interno é a Secretaria-Geral da Marinha (SGM), mas quem efetivamente realiza essas atividades é a Diretoria de Contas da Marinha (DCoM). Portanto, da mesma forma que no Exército, sua subordinação não é feita diretamente em relação ao Comandante da Força.

No comando da Aeronáutica, a unidade responsável pelo controle interno é a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), mas quem efetivamente realiza essas atividades é a Sub-Diretoria de Auditoria. Portanto, da mesma forma que no Exército e na Marinha, sua subordinação não é feita diretamente em relação ao Comandante da Força



3.7. CONTROLE INTERNO E LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar n.º 101/2000 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de responsabilidade Fiscal (LRF), como já fizeram os doutrinadores, possui quatro grandes estruturas: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização.

O planejamento é constituído pelas três normas orçamentárias: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e Lei Orçamentária Anual (LOA), que, ao lado da Lei Complementar prevista no art. 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), constituem a base de todo o processo de gestão fiscal, uma vez que, mediante tais instrumentos, será programada a execução orçamentária e poder-se-á conferir o cumprimento dos objetivos propostos e a adequação das ações governamentais ao que foi planejado. Assim, o planejamento é um instrumento complexo, devendo prever metas, limites e condições para a renúncia de receita, a geração de despesas, inclusive as de pessoal, operações de crédito, concessões de garantias, dentre outras.

Transparência, no sentido alcançado pela lei, é a qualidade exigida do administrador público pela qual deixa-se evidenciar o sentido desejado em suas ações governamentais; caracteriza-se pela possibilidade de efetiva participação da sociedade, além de ampla publicidade das informações referentes à administração da coisa pública, mediante determinados instrumentos. Importante notar que a transparência aparece na lei como mecanismo mais amplo que o já previsto princípio da publicidade, posto que este prevê a necessidade de divulgação das ações governamentais, ao passo que aquele determina, além da divulgação, a possibilidade de compreensão do conteúdo, ou seja, a sociedade deve conhecer e entender o que está sendo divulgado.



O controle é entendido como a possibilidade de verificação, inspeção e exame da efetiva correção na conduta gerencial dos dinheiros públicos, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Assim, os mecanismos de controle deverão ser capazes de verificar a conformidade das ações governamentais com as novas exigências legais.

Por fim, a responsabilização do agente será evidenciada quando houver, nos atos praticados pelos gestores, descumprimento da norma, passível de aplicação das sanções previstas nas leis penais, principalmente a Lei 10.028 - Lei de Crimes Fiscais (BRASIL, 2000), o Código Penal- Decreto-Lei n.º 2.848 (BRASIL, 1940), a Lei n.º 1.079 (BRASIL, 1950), o Decreto-Lei n.º 201 (BRASIL, 1967) e a Lei n.º 8.429 (BRASIL, 1992), além das demais normas da legislação pertinente.

Tem-se que, em face de suas atribuições, o controle interno é um dos responsáveis para que a LRF seja executada em sua plenitude, e dentre as estipulações dessa lei, a transparência é característica inexorável, tanto para administradores públicos, quanto para os responsáveis pelo controle.

3.8. DA INTEGRAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.

O art. 77 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) prescreve que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

- ⇒ avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- ⇒ comprovar a legalidade, a legitimidade, a economicidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira,



patrimonial e operacional dos órgãos e entidades da administração pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

⇒ exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e obrigações União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

⇒ apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Quanto à finalidade do controle interno, destaque-se a preocupação do legislador em enfatizar o aspecto da busca da legalidade, da legitimidade e da economicidade nos atos da administração nos seus diversos níveis, atribuindo ao sistema de controle interno a tarefa de comprovar estas condições.

O aspecto mais complexo, porém, não está no exercício da fiscalização, mas na função de avaliar os resultados da gestão, considerando aspectos de eficiência e eficácia.

Esta condição aponta para a necessidade de estruturação do sistema de controle interno de informações adequadas, baseadas em indicadores que permitam mensurar o desempenho da administração na execução orçamentária, na aplicação dos recursos financeiros, no uso do patrimônio e nas operações que compõem a rotina dos órgãos e entidades públicas, estendendo-os às entidades de direito privado que utilizam dinheiros públicos. Neste caso, a Lei dá respaldo para que o controle interno tenha acesso às informações de tais entidades.

O controle exercido pela conjugação do controle interno e do controle externo ocorre pela interação das ações e pelo acesso, por parte do controle externo, às mesmas informações que sustentam o controle interno e àquelas por



este geradas, como por exemplo, os relatórios emitidos pelas unidades de auditoria interna.

De certa forma pode-se dizer que o controle interno é uma extensão do controle externo, atuando dentro da organização. Assim, quanto mais eficiente for o controle interno, menos intenso poderá ser o controle externo. Isto porém, não deve gerar conflitos entre o papel e as características de atuação de cada um, pois enquanto o controle externo tem caráter predominantemente fiscalizador, o controle interno atua também, de forma preventiva, com ênfase no assessoramento à administração.

3.9. EFICÁCIA E EFICIÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Entre 16 de setembro e 12 de dezembro de 2000 foi realizada, pelo TCU, auditoria da natureza operacional na SFC, a fim de avaliar o cumprimento de sua missão institucional, que culminou na Decisão n.º 507/2001-Plenário- TCU. Verificou-se que a Secretaria elegeu seu foco de atenção para as ações desenvolvidas pelo Governo, por meio de acompanhamento de programas de governo a seu cargo e da gestão dos seus administradores. Com esse novo enfoque - que dá prioridade à qualidade do gasto e não apenas à sua legalidade - entende que o sistema de controle interno passará a contribuir para a boa realização das ações governamentais e para a discussão sobre a necessidade de resultados efetivos na gestão dos recursos públicos, favorecendo o aprimoramento desse processo gerencial.

Entre as recomendações que contam daquela decisão, destaca-se aquela dirigida à Casa Civil da Presidência da República, para promover estudos técnicos acerca da conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da SFC, de modo a se prestigiar a independência funcional da entidade, em face da busca de



maior eficiência no desempenho das competências arroladas no art. 74 da Constituição Federal, o que teria coerência com as medidas já implementadas em face do advento do Decreto nº 3.366 (BRASIL, 2000), o qual extinguiu as estruturas setoriais (CISSET) dos ministérios, mantendo aquelas inerentes à Casa Civil da Presidência da República, Ministério das Relações Exteriores, Advocacia-Geral da União e Ministério da Defesa de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Note-se que a Decisão, a exemplo da legislação, foi omissa quanto à manutenção da existência da CISSET na área militar. O aviltamento da independência da auditoria interna, já comentada no item 3.4 *supra*, não tem, novamente, suas razões de ser (se é que existem) divulgadas, ou, ao menos, esclarecidas. Perdeu-se a oportunidade de fazer cumprir integralmente o Art. 74 da Carta Política de 1988, possibilitando ao sistema de controle interno realizar a avaliação integrada dos resultados da gestão e das metas do Plano Plurianual, caminho que vem sendo trilhado pela modernização da SFC, conforme será abordado a seguir.

Destaca-se, entre as demais atividades da SFC, a ênfase dada à avaliação de programas, haja vista os princípios que foram estabelecidos no Decreto n.º 2.829 (BRASIL, 1998), que orientaram tecnicamente a reorganização do processo de planejamento do governo federal. Entre os aperfeiçoamentos introduzidos está a organização das ações de governo em programas, que deverão ter objetivos claros, voltados a solucionar um problema ou atender a uma demanda da sociedade. A cada programa é associado um indicador, mediante o qual são mensurados os resultados pretendidos. Os programas contam ainda com horizonte temporal definido



e valores das ações que o compõem. Cada ação (projeto ou atividade), componente do programa, está vinculada a um único produto, sua unidade de medida, as metas físicas previstas e as respectivas estimativas de custos. A visão voltada para resultados pressupõe a adoção de um modelo de gerenciamento em que a responsabilidade e os objetivos estejam claramente definidos, e sejam aferidos os processos de trabalho, os produtos, seus custos, prazos, bem como o grau de satisfação das populações atendidas.

Ao procurar melhorar o desempenho gerencial da administração pública mediante o compromisso com custos e resultados, essa concepção do planejamento também cria condições necessárias a elevar a qualidade das análises de eficiência e eficácia a cargo dos órgãos de controle interno e externo, fornecendo-lhes os subsídios necessários.

Ocorre que o programa não é a unidade básica de controle no que se refere à prestação de contas e conseqüente responsabilização pela gerência de recursos públicos. Aqui ainda prevalece a visão de unidade administrativa, muito embora os programas permitam uma abordagem mais objetiva e até mesmo mais completa, pois seus gastos podem ser avaliados tanto sob o aspecto da legalidade quanto sob o foco da efetividade, da eficácia, da eficiência, da economicidade.

Os parâmetros que orientaram a definição e execução das ações públicas são de fundamental importância para as avaliações de eficiência e eficácia. Não basta que os programas sejam claros quanto a seus propósitos, o que normalmente se observa. Também devem ser precisos quanto aos padrões que determinaram os indicadores, as metas, os custos e todos os demais requisitos necessários à sua adequada avaliação.



Avaliações rigorosas de eficiência e eficácia são muito exigentes quanto à disponibilidade de dados gerenciais. E não é uma tarefa trivial ter controle preciso de metas, custos e prazos de uma gama de projetos e atividades como a de responsabilidade dos órgãos públicos. Diante disso, o Decreto nº 2.829 (BRASIL, 1998) estabeleceu que todo programa deverá dispor de um sistema informatizado de apoio ao gerenciamento, que deve ser compatível com o sistema de informações do Plano Plurianual e tem como finalidade prover os dados necessários para melhorar a qualidade e a rapidez das decisões relativas ao gerenciamento do programa.

No relatório de auditoria que originou a Decisão n.º 507/2001-Plenário-TCU. Há de se ressaltar que a SFC também concentrou esforços no desenvolvimento de sistemas que auxiliam as unidades de controle no cumprimento de sua missão, notadamente os sistemas de planejamento e execução Ativa e Auditar. O ATIVA (Sistema de Planejamento e Acompanhamento das Atividades) tem como objetivo principal permitir o acompanhamento das ações da SFC. Concebido pela Secretaria e desenvolvido pelo SERPRO (Serviço Federal de Processamento de Dados), o sistema foi implementado em julho de 1995, em ambiente de grande porte. Sua contribuição para eficiência e eficácia do controle interno é inegável. O fator negativo é que o Ministério da Defesa não participa do ATIVA, prejudicando a avaliação integrada que o sistema poderia fornecer.

Foi constatado também que havia uma importante questão a ser resolvida: a responsabilização dos gerentes de programa, que promove a cooperação entre os parceiros, articulando recursos, esforços e informações; busca a eficácia e a eficiência das ações do programa e o seu aperfeiçoamento; garante a qualidade, mas não presta contas.



O gerente também não tem sido destinatário das determinações dos órgãos de controle. Nas auditorias de programas - sejam as desenvolvidas pelo Tribunal, sejam aquelas realizadas pela SFC (limitando esse julgamento à amostra examinada pela equipe) - não é usual dirigir-lhe a comunicação dos achados, para o exercício da competência advinda com o novo modelo de gerenciamento adotado pelo governo.

A efetiva possibilidade de responsabilizar gestores pela ineficiência ou ineficácia de sua atuação depende em grande parte da definição inequívoca de toda a cadeia de responsabilidades pelo gasto, para que esses gerentes sejam chamados a responder por seus atos e a prestar contas dos resultados de sua administração.



4. CONTROLE EXTERNO

Controle externo, em sentido estrito, corresponde ao controle técnico da administração pública, e envolve a fiscalização de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da gestão. O termo controle externo será usado doravante nessa acepção, pois o escopo do trabalho refere-se à atuação do TCU.

O controle externo, consoante o art. 71 da Carta Magna (BRASIL, 1988), é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU, e compreende, dentre outras atividades, a apreciação das contas do Presidente da República, o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos, bem como a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título. O TCU é responsável, portanto, pelas funções de auxiliar o Congresso Nacional na atividade de controle externo.

Para melhor entendermos o objeto deste estudo, é necessário conhecer os rumos que o controle externo está tomando para o futuro, pois em função disso é que o controle interno terá que se organizar e adaptar para melhor poder cumprir sua missão institucional.

O grupo de estudo denominado pesquisa “Tendências de Controle da Gestão Pública” (TCU, 1999), instituída por deliberação do Plenário do TCU, em sessão de 30/09/98, que, para efeito de identificação de reflexos na atividade de controle desenvolvida pelo TCU, classificou as tendências do controle externo, tendo como principais causas as mudanças características do atual movimento de reforma do Estado, em duas grandes vertentes, subdivididas nos seguintes tópicos:

I – reorganização do modo de funcionamento da máquina governamental, com foco nos resultados da ação do poder público:



- a) mudança no paradigma de *accountability*;
- b) contratualismo (contratos de gestão);
- c) uso generalizado da tecnologia da informação;
- d) reformulação do processo orçamentário;
- e) reformulação do controle interno; e

II – redução do tamanho do Estado, com maior presença da sociedade nas atividades governamentais (formulação, avaliação e controle de políticas públicas).

A seguir, iremos abordar os tópicos mais importantes para a compreensão e desenvolvimento de nosso estudo.

4.1. PRINCÍPIOS BASILARES DO CONTROLE EXTERNO

O grupo de estudo, ao concluir que a premissa básica para o aperfeiçoamento do controle é a busca da efetividade, que está relacionada à necessidade de se maximizar a produção dos efeitos esperados do controle externo identificou sete princípios: Seletividade, Tempestividade, Concomitância, Caráter Preventivo, Caráter Prospectivo, Transparência e Publicidade.

Para nosso estudo é importante destacar o papel da transparência, que tem o propósito de tornar a Administração e o próprio controle mais acessíveis à sociedade, a fim de promover o controle social. Essa é uma forte tendência mundial, especialmente nos países democráticos, onde o conceito de *accountability* é mais presente. Para o Controle, esse princípio tem como finalidade tanto tornar a gestão pública o mais transparente possível, descortinando ao controle social os meandros das gestões, como exercer o controle de forma transparente de modo a não deixar dúvidas quanto à obediência aos princípios maiores da Administração e de justiça.

A relação desse princípio com a efetividade do controle está na promoção do controle social. Na medida em que a administração é acessível à sociedade, esta



tem condições de acompanhar o que se passa e identificar o mau uso dos recursos públicos e cobrar resultados. Por outro lado, a incorporação crescente do conceito de transparência nas atividades de controle tende a promover o controle social, ampliando a fiscalização do bem público e dando maior repercussão ao próprio trabalho do controle externo.

A importância da transparência para a função Defesa Nacional será abordada no capítulo 5.5 – a diferenciação do controle interno do Ministério da Defesa.

4.2. A REFORMA DO APARELHO DO ESTADO

A Reforma do Aparelho do Estado, descrita no Plano Diretor da Reforma do Estado (BRASIL, 1995), elaborado pelo então Ministro da Administração, Bresser Pereira, ainda está em curso, e apresenta como principais tendências, trazidas das discussões e implementação de reformas congêneres implantadas em diversos países, as seguintes:

- ⇒ foco da ação do Estado no “cidadão-cliente”;
- ⇒ descentralização para estados e municípios das ações de caráter local;
- ⇒ transferência de funções não-exclusivas de Estado para organizações sociais ou entidades privadas, mediante publicização ou privatização;
- ⇒ controle por avaliação de resultados e ênfase na avaliação das políticas públicas;
- ⇒ competição administrada entre organizações governamentais;
- ⇒ controle social e maior participação da sociedade nos serviços descentralizados;
- ⇒ maior autonomia e flexibilidade administrativa;
- ⇒ redução na sobreposição de funções governamentais;



⇒ orçamentos passam a ter como base os programas.

Dentre elas, tanto o controle social quanto o controle por avaliação de resultados são fundamentais para responder à questão da validade da estrutura atual do controle interno do Ministério da Defesa. Em suma, o fato de os militares terem o controle interno subordinado aos seus Comandantes de Força

4.3. MUDANÇA NO PARADIGMA DE ACCOUNTABILITY

A auditoria do setor público atua em uma relação de responsabilidade delegada de um lado e recebida de outro, com vistas a efetuar a consecução dos atos e fatos de gestão, praticados por responsáveis legalmente autorizados a realizá-los. Desse modo, surge uma relação de *accountability* que significa, conforme aduzido pelo Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos (GAO, 1999) corresponde à obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, presumindo a existência de pelo menos duas partes: uma que confere a responsabilidade e outra que a aceita, com compromisso de prestar contas da forma como usou a responsabilidade conferida.

A relação de *accountability* pode ser entendida, grosso modo, como a relação entre o parlamento e o administrador público, pois o primeiro delega responsabilidade para que o segundo proceda a gestão dos recursos governamentais em proveito da coletividade, assim como delega responsabilidade para que o auditor realize o acompanhamento desta gerência e apresente os devidos relatórios.

Vale frisar que a palavra *accountability* não possui uma perfeita tradução para o vernáculo. Alguns chegam a afirmar que ela não é traduzível, designando-a como "responsabilidade". Porém, pode-se afirmar que o conceito de *accountability* está relacionado à noção de governança, a tradução mais usual do inglês



governance, que corresponde à capacidade de formulação, implementação e condução de políticas públicas e exercício do poder governamental.. 6, ou seja, capacidade do governo em responder às demandas da sociedade, à transparência das ações do poder público e à responsabilidade dos agentes políticos e administradores públicos pelos seus atos, sendo, portanto, um conceito mais abrangente que o de prestação de contas tradicional. Esse conceito é um marco teórico fundamental para a determinação de quais aspectos da gestão serão examinados (legalidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade).

O advento da crise fiscal, que originou a reforma do aparelho do estado em nível mundial, deslocou o foco da discussão sobre a *accountability* governamental para a questão do desempenho, mais especificamente para a produção de resultados pelo aparato estatal, no que se convencionou chamar de administração pública gerencial.

No Brasil, em função de disposições constitucionais e legais, impera uma relação de duplo grau de *accountability*, uma vez que prestam contas:

- a) o Presidente, em nível macro, sobre a execução das ações do governo constantes do Orçamento Geral da União, em que a análise da efetividade prepondera; e
- b) os ordenadores de despesa, em nível micro, pelos atos praticados no exercício da administração dos respectivos órgãos e entidades, e que destaca o papel da eficácia e da eficiência na avaliação dessas gestões.

Portanto, a evolução da administração pública burocrática para a gerencial cria a necessidade de fazer evoluir o controle voltado ao cumprimento do rito burocrático para o controle por resultados. Entretanto, essa evolução ainda se faz notar timidamente no Brasil, pois o controle, está ainda concentrado na legalidade



da ação administrativa, pois impera uma estrutura hierárquica piramidal, rigidez e impessoalidade das rotinas e o controle formal dos processos administrativos, representado na figura da prestação de contas.

Essa característica é ainda mais marcante entre os militares, submetidos à hierarquia e disciplina, características inexoráveis à sua atividade, mas que não se coaduna com as perspectivas do controle na administração pública gerencial.

4.4. REFORMULAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a contínua e oportuna liberação desses recursos. Para Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2000), o orçamento público “é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo lhe autoriza, por certo período, e em pormenor, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.”

Antes do advento da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), o orçamento utilizado pelo Governo Federal era o orçamento tradicional. O orçamento clássico se caracterizava por ser um documento de previsão de receita e de autorização de despesas, estas classificadas segundo o objeto de gasto e distribuídas pelos diversos órgãos, para o período de um ano. Em sua elaboração não se enfatizava, primordialmente, o atendimento das necessidades da coletividade e da Administração; tampouco se destacavam os objetivos econômicos e sociais.

A maior deficiência do orçamento tradicional consistia no fato de não privilegiar um programa de trabalho e um conjunto de objetivos a atingir. Assim,



dotava um órgão qualquer com as dotações suficientes para pagamento de pessoal e compra de material de consumo e permanente para o exercício financeiro, sendo contemplado no orçamento de acordo com o que gastava no exercício anterior e não em função do que se pretendia realizar.

O orçamento clássico evoluiu para o orçamento de desempenho ou de realizações, onde se buscava saber o que a administração pública faz e não o que compra. Assim, saber o que a administração pública compra tornou-se menos relevante do que saber para que se destina a referida aquisição. O orçamento de desempenho, embora já ligado aos objetivos, não poderia ser considerado um orçamento-programa, visto que lhe faltava uma característica essencial: a vinculação ao planejamento.

A adoção do orçamento-programa na esfera federal foi efetivada a partir da edição da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964). O Decreto-Lei nº 200 (BRASIL, 1967) menciona o orçamento-programa como plano de ação do Governo Federal, quando, em seu art. 16, determina: “em cada ano será elaborado um orçamento-programa que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizado no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual”.

O orçamento-programa está intimamente ligado ao planejamento e aos objetivos que se pretende alcançar, durante um período determinado de tempo. O orçamento-programa não é apenas documento financeiro, mas, principalmente, instrumento de operacionalização das ações do governo, viabilizando seus projetos/atividades/operações especiais em consonância com os planos e diretrizes estabelecidos, oferecendo destaque às seguintes vantagens:

- a) melhor planejamento de trabalho;
- b) maior precisão na elaboração dos orçamentos;



- c) melhor determinação das responsabilidades;
- d) maior oportunidade para redução dos custos;
- e) maior compreensão do conteúdo orçamentário por parte do Executivo, do Legislativo e do público;
- f) facilidade para identificação de duplicação de funções;
- g) melhor controle da execução do programa;
- h) identificação dos gastos e realizações por programa e sua comparação em termos absolutos e relativos;
- i) apresentação dos objetivos e dos recursos da instituição e do inter-relacionamento entre custos e programas; e
- j) ênfase no que a instituição realiza e não no que gasta.

No atual modelo orçamentário brasileiro existe conexão entre Planejamento e Orçamento. De todos os problemas da economia brasileira, um dos mais evidentes tem sido a ausência de planejamento de longo prazo. Os modelos afetados por longos períodos de inflação alta tornam-se inócuos no planejamento, situação que compromete a continuidade dos programas e projetos, ensejando o que se costuma chamar, nas palavras de Peter Drucker (DRUCKER, 1992), de “era da descontinuidade”, pois “o planejamento de longo prazo não trata de ações futuras; mas da futuridade das atuais decisões”.

A busca da estabilidade econômica é de fundamental importância para a adoção de planos de longo prazo, cujos instrumentos gerenciadores são os Orçamentos Gerais da União, tecnicamente conhecidos como Orçamentos-Programa Anuais, orientados pelas Leis de Diretrizes Orçamentárias. Este conceito está sendo implementado com a sistemática do Plano Plurianual, cujo grande trunfo



é o modelo de Gerenciamento de Programas, que permite padronizar a linguagem do Plano Plurianual e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Nota-se, portanto, a proposital abrangência desse plano que objetiva propiciar as ações necessárias, tanto em despesas de investimento quanto em despesas de custeio, para que se possa priorizar a solução dos problemas de maior amplitude e relevância para a sociedade.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) tem por principal função o estabelecimento dos parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir, dentro do possível, a realização das metas e objetivos contemplados nos programas do plano plurianual. A LDO ajusta as ações de governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa do Tesouro, tornando-se o balizamento da elaboração do Orçamento da União, o qual deve estar em plena consonância com as disposições do Plano Plurianual.

O quadro abaixo compara as principais características entre orçamento tradicional e orçamento-programa:

ORÇAMENTO TRADICIONAL	ORÇAMENTO-PROGRAMA
não é baseado em uma programação;	atribui recursos para o cumprimento de determinados objetivos e metas; e não para um conjunto de compras e pagamentos
distribui recursos segundo os objetos de gasto (pessoal, material de consumo, etc.);	atribui responsabilidade ao administrador
força os diferentes setores públicos a pressionarem a Administração superior em	permite interdependência e conexão entre os diferentes programas do trabalho
busca de maiores recursos;	permite mobilizar recursos com razoável antecedência



ORÇAMENTO TRADICIONAL	ORÇAMENTO-PROGRAMA
conduz os responsáveis superiores a procederem a cortes indiscriminados no montante dos recursos solicitados, no intuito de adequar a despesa à estimativa de receita ou a superestimarem as receitas, para atender às pressões nas despesas	permite identificar duplicidade de esforços
não incentiva a busca da economicidade por parte do administrador, já que não possui mecanismos de controle de custos dos produtos oferecidos	permite o controle de custos dos produtos oferecidos pelo governo à sociedade.

A abordagem de controle por programas tem a vantagem de favorecer o foco de controle sobre os resultados, em suas diferentes dimensões (eficácia, eficiência, efetividade, qualidade e custos), além de permitir, em nível macro, a avaliação da gestão governamental. Nesses termos, pode vir a constituir uma poderosa ferramenta para o processo de emissão de parecer sobre as contas do presidente da república a cargo do TCU. A avaliação da gestão de um órgão é algo, devido às múltiplas atividades dos diferentes departamentos que o compõem, e o fato de que diferentes órgãos podem estar envolvidos em ações conjuntas (sob a forma de programas).

O quadro a seguir sintetiza as diferenças entre a abordagem atual e a tendência decorrente da reforma do Estado em curso e da transformação do orçamento, conforme as conclusões do grupo que elaborou o projeto “Tendências de Controle da Gestão Pública”:

REFERENCIAL TEMPORAL	Presente	Futuro
REFERENCIAL DE CONTROLE	Órgãos e Entidades	Programas
FOCO DO CONTROLE	Conformidade (Legalidade)	Resultados e Legalidade
RESPONSABILIDADE	Ordenador de despesas	Gerente do Programa
SISTEMA DE FISCALIZAÇÃO	Prestação de Contas por Unidades Gestoras (UG)	Prestação de Contas por programas e Auditorias



REFERENCIAL TEMPORAL	Presente	Futuro
VISÃO DE CONTROLE	Estanque (não permite a avaliação da ação governamental em nível macro)	Agregativa (a investigação de um grupo representativo da população permite a avaliação da ação governamental em nível macro)

Mais uma vez comprova-se que o Tribunal de Contas da União caminha no sentido da avaliação de gestão integrada, adotando para o futuro, em consonância com as tendências do controle, a visão agregativa da ação governamental.

4.5. FOCO DO CONTROLE EXTERNO

Uma das principais tendências da reforma do Estado é tornar o controle das ações estatais mais voltado para a avaliação de desempenho. Essa tendência é fruto das mudanças por que tem passado a administração pública nos últimos tempos. Até alguns anos atrás, predominava o antigo modelo burocrático, com ênfase no controle de processos e na observância de normas e regulamentos. Atualmente, em decorrência da crise fiscal por que passa o Estado, a preocupação da administração pública tem se voltado para a avaliação do desempenho, essência da administração pública gerencial.

Um aspecto fundamental para que o TCU concretize a reorientação do seu foco de controle, dando mais prioridade para o controle de desempenho, é a organização de suas unidades técnicas por função de governo, e não mais de forma hierarquizada, como ainda é atualmente. Para que se tenha uma visão sistêmica sobre determinada área, é necessário que as unidades técnicas sejam voltadas para os programas governamentais, de modo a coordenar as atividades de controle nessa área e reunir os trabalhos realizados por outras unidades.

Conforme já foi informado no capítulo 3.3 - evolução histórica do controle interno, a SFC já se estruturou por funções de governo, antecipando-se ao TCU



nesse particular. Portanto, tendo sido confirmada essa tendência, o sistema do Ministério da Defesa também deverá mudar, adotando também a estrutura por funções de governo.

4.6. TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS DE CONTROLE EXTERNO

Uma das vertentes exploradas pela pesquisa do grupo “Tendências de Controle da Gestão Pública” foi a análise das tendências internacionais de controle externo. Embora seja preciso considerar que as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de países estrangeiros estão inseridas em contextos históricos, econômicos e culturais distintos da realidade brasileira, o que traz reflexos na atividade de controle, é inegável que o estudo de outras EFS permite detectar soluções para problemas comuns passíveis de aplicação nacional, bem como apontar perspectivas das instituições internacionais de controle externo para os próximos anos. A seguir, abordamos as tendências detectadas que consideramos as mais importantes para o nosso estudo.

4.6.1. MONITORAMENTO SISTEMÁTICO

Todas as EFS pesquisadas realizam, de formas variadas, um monitoramento sistemático de suas recomendações e determinações e atribuem grande importância a essa atividade, que constitui um instrumento para garantir sua implementação e *feedback* essencial sobre o resultado das ações de controle desenvolvidas pela entidade. O esforço para que as recomendações e determinações sejam efetivamente postas em prática pode incluir a realização de auditorias para verificar o estágio de implementação das medidas, e outras medidas punitivas de parte do congresso, suas comissões ou da própria EFS, dependendo da competência atribuída a essas instituições em cada país.



É fácil visualizar que o monitoramento sistemático fica prejudicado, no caso brasileiro, uma vez que o Ministério da Defesa encontra-se pouco integrado ao sistema de controle interno do Poder Executivo Federal

4.6.2. DIVULGAÇÃO DAS BOAS PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS

Algumas instituições pesquisadas consideram importante dar divulgação às boas práticas administrativas encontradas ao longo dos trabalhos de fiscalização. Esse enfoque decorre do entendimento de que as boas soluções encontradas no âmbito das entidades fiscalizadas, se divulgadas, possuiriam efeito multiplicador, podendo se irradiar para outras entidades. A divulgação representaria, ainda, um reconhecimento público da atuação dos responsáveis. Essa abordagem enfatiza o caráter didático da atividade de auditoria, na medida em que iniciativas louváveis dos administradores têm merecido destaque equivalente a possíveis irregularidades, o que certamente contribui para a redução da resistência dos auditados ao trabalho das EFS.

Como exemplo, pode-se mencionar o GAO (General Accounting Office), dos estados Unidos, e o NAO (National Audit Office), do Reino Unido, que incluem em seus relatórios anuais seções específicas sobre as boas práticas administrativas encontradas.

Nesse particular, por falta de maior entrosamento do controle interno do Ministério da Defesa com a SFC, a fraqueza do intercâmbio de informações prejudica a divulgação de boas práticas, originadas tanto na SFC quanto na área militar.

4.7. PROJETO DE CERTIFICAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA

Outro projeto do Tribunal de Contas da União que procura adequar a avaliação de gestão às tendências do controle externo é o Projeto Certificação da



Gestão Pública, que propõe uma agregação das atividades relativas ao controle por meio de tomada e prestação de contas anuais, que irá resultar na revisão normativa pertinente. Inicialmente foram identificados os problemas desse tipo de processos de contas:

- ⇒ existência de um longo intervalo de tempo entre o fato gerador (o ato de gestão) e a deliberação de mérito (o julgamento).
- ⇒ baixa contribuição das contas anuais para a efetividade do controle externo.
- ⇒ não está ocorrendo a avaliação de resultados da gestão (desempenho).
- ⇒ pouca aderência do modelo de apresentação, exame e julgamento de contas aos princípios basilares do controle, que orientam o planejamento estratégico do TCU (tempestividade, seletividade, caráter preventivo, concomitância, caráter prospectivo, transparência e publicidade); e
- ⇒ grande contingente de contas de ordenadores de despesas e agentes executores, não privilegiando a certificação de gestores responsáveis pela concepção de programas, descentralização de recursos e estruturação de controles internos.

Ao procurar identificar as causas para tais problemas, incluindo a verificação daquelas apontadas pela Pesquisa Tendências do Controle Externo, principalmente as que continuam produzindo efeitos indesejados, constatou-se que os gestores que prestam contas ao Tribunal não têm sido definidos pelo TCU, mas pela lógica do sistema orçamentário/financeiro e pelos próprios administradores públicos, ao estabelecer as unidades gestoras de recursos (conceito de UG oriundo do SIAFI). Isso implica focar a certificação para os ordenadores de despesa, escapando ao



TCU a avaliação da responsabilidade gerencial, típica das funções administrativas superiores. Igualmente, os gerentes e gestores de programas não estão sendo arrolados nas contas anuais, por não serem ordenadores de despesa, ou por atuarem em unidades não prestadoras de contas.

Concluiu-se que a atual organização de contas por Unidade Jurisdicionada (UJ) não possibilita avaliar adequadamente a execução da maioria dos programas de governo, pois as ações dos programas são executadas por diversas UJ, que ao ser solicitada a prestar informações sobre a execução dos programas de trabalho, informa apenas sobre as ações que estão no seu orçamento.

A avaliação da gestão com base na eficácia, eficiência e efetividade das ações desenvolvidas não tem sido o foco principal de exame dos processos de contas anuais, apesar da solicitação de informações no Relatório de Gestão e no Certificado de Auditoria sobre:

- ⇒ a execução e a avaliação dos programas de governo por meio do cumprimento das metas fixadas e dos indicadores de desempenho utilizados, com esclarecimentos, se for o caso, sobre as causas que inviabilizaram o alcance dos resultados esperados para o programa;
- ⇒ indicadores de gestão que permitam aferir a eficiência, eficácia e economicidade da ação administrativa, levando-se em conta os resultados quantitativos e qualitativos alcançados pelo órgão;
- ⇒ as medidas implementadas com vistas ao saneamento de eventuais disfunções estruturais que prejudicaram ou inviabilizaram o alcance dos objetivos colimados;
- ⇒ cumprimento das metas previstas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias, bem como dos programas de governo e de



trabalho, apontando os atos de gestão ilegítimos ou antieconômicos que resultaram em dano ao Erário ou prejudicaram o desempenho da ação administrativa e indicando as providências adotadas; e

⇒ resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

No que tange aos militares, há decisão recente determinando que sejam disponibilizados, nos processos de tomadas de contas, os indicadores de desempenho, elementos imprescindíveis à avaliação de gestão: (grifei)

“RELAÇÃO 5/2004 - Gab. do Min. Subst. LINCOLN M. DA ROCHA - Segunda Câmara

Unidade: **Comando de Operações Navais**

Exercício: 2002.

Determinações:

24.1. ao Comando de Operações Navais para que:

24.1.1. observe a classificação de Plano de Trabalho referente a Programas de Trabalho utilizados na classificação funcional e estrutura programática na LOA e na LDO, evitando a classificação do Plano de Ação da Marinha do Brasil; e

24.1.2. utilize indicadores de desempenho que permitam avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade da ação administrativa.”

Uma das propostas iniciais do projeto foi a alteração do rol de responsáveis para inclusão dos gerentes e gestores de políticas públicas, responsáveis pelo desenho dos programas de governo, pela descentralização dos recursos, pela análise de programas de trabalho e prestações de contas de convênios e outros ajustes, pela supervisão programática e avaliação dos resultados, pela fiscalização da correta aplicação dos recursos e estruturação de controles internos necessários e pela publicidade e transparência das ações públicas.

Portanto, com a aplicação das conclusões deste projeto, o TCU caminha na mesma direção das EFS de outros países, ou seja, direciona o foco de suas atribuições para a avaliação de desempenho.



Não é demais repisar: a SFC também adota essa postura, tanto que já se estruturou conforme a classificação funcional orçamentária, mas o controle do Ministério da Defesa ainda encontra-se estruturado de forma hierárquica.



5. AS PECULIARIDADES NO TOCANTE À ÁREA MILITAR

5.1. O “ETHOS” DA PROFISSÃO MILITAR

“Ethos” (do grego éthos, “costume”, “uso”, “característica”) neste trabalho é empregado na acepção sociológica, que significa aquilo que é característico e predominante nas atitudes e sentimentos dos indivíduos de um povo, grupo ou comunidade, e que marca suas realizações ou manifestações culturais, que neste caso, atine aos militares brasileiros.

Em sua tese de doutorado, SILVEIRA (2002) descreve os aspectos sobre os quais a instituição militar forma sua identidade levando em conta a existência de demandas internas e externas, o que cria uma interdependência com a sociedade civil, utilizando os conceitos desenvolvidos por Morris Janowitz (JANOWITZ, 1988), que constrói um modelo de instituição militar que é próprio dos países ocidentais / industrializados/desenvolvidos, como os Estados Unidos e os países da Europa Ocidental. Considerou as diferenças desses para com as novas nações, que eclodiram na Ásia e África após a Segunda Guerra, e em seguida reviu sua abordagem, estendendo-a aos países da América Latina, que apresentam uma realidade intermediária entre os países industrializados e as novas nações. Por esta razão, passou a enfatizar as instituições militares e a coerção nos países em desenvolvimento :

“Assim, ele (Janowitz) visa perceber se há alguma possibilidade de vislumbrar um equilíbrio entre ambas no desenvolvimento histórico da própria instituição. Como se sabe, para o autor a complexidade burocrática aumenta no seio da corporação militar levando a uma nova postura sobre a autoridade exercida internamente, tornando-as menos autoritárias e mais eficazes. Isto significa a transformação da autoridade baseada na “dominação” para a autoridade baseada na “pressão” / persuasão. A instituição militar se vê forçada a relativizar a sua rigidez hierárquica e disciplinar como fruto da expansão burocrática ocorrida no seu interior, que por sua vez, está relacionada às demandas estatais e sociais assim como às necessidades funcionais internas. Podemos entender que, se é certo o fato de que a disciplina militar gerou a disciplina da burocracia civil, segundo Weber, a necessidade de incorporação de tecnologia pela burocracia militar inverte o sentido de análise, pois também, existe a tendência das instituições militares se civilizarem. Este processo vai criando uma



“interdependência com a sociedade civil”, alterando sua organização interna. Por esta razão, não fazem muito sentido as análises que se aparam em demonstrar que as instituições militares são necessariamente autoritárias, fazendo parte delas os indivíduos de índole assemelhada. (JANOWITZ, 1988, *apud* SILVEIRA, 2002, p. 45)

Porém, a interpenetração entre os mundos civil e militar pode se dar de maneira menos intensa em um dos sentidos da relação:

“...Isto demonstra que a mudança de mentalidade é diferente das mudanças tecnológicas, e que a primeira pode permanecer incompleta em relação à segunda. Janowitz aponta para a tendência à modernização civilizadora da instituição militar, afirmando que as transformações da instituição militar também se dão no tipo de mentalidade e no comportamento de seus membros, como o exercício de autoridade na passagem da dominação para a persuasão. A dominação é aqui entendida como um conjunto de sanções negativas, ameaças e submissão mecânica, ao passo que a manipulação (também chamada pelo autor de persuasão) busca técnicas de controle tais como incentivos positivos, como a preocupação com as predisposições dos soldados, ainda que possa manter a ameaça de exclusão do grupo por falta de adaptação. O exercício da autoridade persuasiva implica na existência de problemas que causam dilemas e tensões anteriores ao longo do seu processo de desenvolvimento uma vez que existe uma ideologia conservadora na elite militar, temerosa por mudanças, ao interpretar, de forma equivocada seus objetivos no que diz respeito à deterioração de sua autoridade.” (JANOWITZ, 1985, *apud* SILVEIRA, 2002, p. 46)

Ainda aponta que existe um modelo de equilíbrio, em que os militares, diante de regras bem definidas e cientes de sua missão, transformam a relação com o mundo civil em algo virtuoso:

“...Janowitz aponta ainda para a tendência à cristalização de um modelo que ele chama de equilibrado, onde há ênfase numa ordem fraternal e na criatividade interna, cooperando para que a profissão militar seja mais relacionada à” destreza administrativa”, além da habilidade de combate, contribuindo para o aumento de seu prestígio diante da população. Isto leva seus membros a dotarem um comportamento mais esclarecedor sobre as relações de se fazer isto ou aquilo, além de valorizar o aspecto educativo, pois assim é possível ter em mente que um soldado é um oficial em potencial que necessita ser aprimorado. Outro aspecto importante, é a concentração em preocupações mais relevantes do que o excesso de cerimônias, como por exemplo, no caso do aumento da coesão / solidariedade interna e o fortalecimento do espírito de corpo. Por aí se desenvolve uma organização mais interessada no desenvolvimento de uma moral positiva e na manutenção de uma rede de bem-estar para os seus membros. Enfim, o ritualismo exagerado pode ser substituído pela melhoria das relações interpessoais e da competência técnica, levando até mesmo à transferência de conhecimento de relevante interesse social ao mundo civil empresarial e governamental”. (JANOWITZ, 1985, *apud* SILVEIRA, 2002, p. 47)

Ao tratar das características organizacionais da instituição militar e seu relacionamento com a sociedade, o autor, ainda baseando-se em Janowitz (



JANOWITZ, 1985, *apud* SILVEIRA, 2002, p. 48), aborda as causas de intervenção militar na política interna de vários países, principalmente as “novas nações”. A resposta de Janowitz aponta para o controle dos instrumentos da violência a partir do papel assumido como agente de participação política e social em cada realidade em que se encontra. A profissionalização que busca o aperfeiçoamento na preparação para o combate faz aumentar a coesão interna e o potencial político direto.

Também aborda a transformação da formação militar e seu impacto na *ethos*, pois os egressos de faculdades civis acabam a influenciando:

“Desde o início da profissão militar o ensino ministrado dos conhecimentos de engenharia era muito mais importante para a formação de um corpo de profissionais qualificado tecnicamente. Em países como os Estados Unidos a formação profissional impulsionou a criação de academias no Exército e na Marinha, dado que havia muitas resistências à profissionalização militar no ambiente civil. Entretanto, nas novas nações há um recrutamento de base civil com uma diferenciação em relação a outros grupos profissionais no que diz respeito ao conteúdo educativo. A situação em vários destes países apresenta uma articulação com a universidade, onde alguns de seus egressos passam a fazer parte das Forças Armadas. O resultado é que a despeito de receberem uma educação profissional, passaram um bom tempo no mundo civil universitário, onde reina a agitação política e mantêm interesse nestas questões”. (JANOWITZ, 1985, *apud* SILVEIRA, 2002, p. 48)

O autor reconhece que a união corporativista dos militares é tão necessária quanto a qualquer grupo organizado dentro da sociedade, pois inspira interesses comuns que levam à motivação de intervenção na política, e sua desagregação pode levar a uma instabilidade interna e à promoção de contragolpes. Essa coesão também pode ser um elemento fundamental para a aceitação da supremacia do poder civil e subordinação a ele. Um fator da coesão militar que merece destaque é a questão geracional, levando a uma distinta conotação do sentido da política, haja vista enquanto os mais velhos estão mais conformados com o *status quo*, os mais novos são mais inquietos e radicais em relação às perspectivas norteadoras para a ação. A diferença geracional leva a outros problemas, como a possibilidade de



ascensão funcional e êxito na carreira, inclusive fora do serviço militar, caso haja possibilidades de inserção no mercado de trabalho após a passagem para a reserva.

Também merece destaque que na carreira militar, por ser de ascendência vertical, são os mais velhos que detém o poder sobre os mais novos. Essa característica amplia o sentido de preservação do *status quo*. A instituição militar apresenta-se então como uma “instituição total”, inclinando-se às intervenções corporativas que justifiquem seu grau de autonomização e “ethos” burocrático próprio. Apesar da necessidade de civilização, a lógica institucional prevalece sobre a lógica ocupacional. Um exemplo disso é a maior valorização e prestígio para os oficiais oriundos das academias militares do que para os egressos das universidades na maioria dos países. Janowitz (JANOWITZ, 1985, *apud* SILVEIRA, 2002, p. 48) desenvolve um novo paradigma quando analisa o “ethos” burocrático militar através da disciplina que se transforma da ênfase na dominação para a ênfase na persuasão. Mas, o que importa em sua análise, é o conhecimento sobre a instituição militar através da sua ideologia política e profissional, o formato orgânico, as linhas de carreira, a estrutura de conhecimento teórico, a forma de recrutamento e os mecanismos de coesão engendrados.

No caso brasileiro, verifica-se que o seu ethos ainda é pela manutenção do *status quo*, ainda que este seja mantido às custas de lacunas na legislação, conforme já comentamos (garantia da lei e da ordem e o controle interno do Ministério da Defesa). Corrobora esse entendimento a monografia de LOBBY MILITAR, em que o autor descreve a dicotomia existente nas academias militares brasileiras, que distinguem a sociedade civil do meio militar, aplicando-se-lhes os termos “sistema interno” e “mundo de fora”. Esta dicotomia entre esses dois mundos assemelha-se a distinção entre “casa” e “rua” elaborada por Roberto da Mata



(MATA, 1978, *apud* COSTA, 1988). No "mundo de fora" (rua), de acordo com o imaginário dos cadetes, impera a indisciplina, a preguiça, o egoísmo e o individualismo. Já o "mundo de dentro" (casa) é visto pelos cadetes como o reino da harmonia, do patriotismo, do altruísmo e da camaradagem. Os cadetes idealizam seu mundo e depreciam aquele que lhe é estranho. Também a resistência militar à criação do Ministério da Defesa expõe essa característica do meio militar brasileiro.

Há um preocupante distanciamento entre os cadetes do Exército e a sociedade civil (Castro, 1993). Os dados a respeito da origem social dos cadetes da Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN) nos anos 80 confirmam a tendência de endogamia. Dos cadetes matriculados no primeiro ano da AMAN, entre 1987 e 1989, 45,4% eram filhos de militares, enquanto somente 45, 1% eram filhos de civis (9,5% eram órfãos de pai ou filhos de pai desconhecidos). Ou seja, boa parte dos oficiais do Exército terá sido recrutada dentro da própria instituição neste século.

Na Marinha e Aeronáutica a situação é um pouco diferente. Dos primeiranistas da Escola Naval (EN) em 1990, apenas 27% eram filhos de militares. Na Academia da Força Aérea (AFA), dentre os cadetes matriculados no ano de 1992, apenas 21,5% eram filhos de militares. Prevalece, portanto, um padrão exógeno de recrutamento (CASTRO, 1993:228, *apud* COSTA, 1998).

Porém, mais importante do que a origem social dos cadetes é a sua origem escolar. Entre 1980 e 1990, mais de 85% dos primeiranistas matriculados na AMAN eram oriundos de estabelecimentos de ensino militares. A partir de 1990, o sistema de seleção da AMAN foi reformulado. A Escola Preparatória de Cadetes do Exército tornou-se a sua única porta de entrada, passando a funcionar apenas como 3 o ano do ensino médio. Os primeiros dados sugerem que esta medida aumentou a tendência de auto-recrutamento (Castro, 1993:228). Estes números nos permitem



inferir que grande parte dos futuros oficiais do Exército Brasileiro terá sido educada, quase que exclusivamente, em escolas militares, bem como terá passado sua infância em vilas militares. Ou seja, os valores compartilhados pelos futuros oficiais terão sido moldados num contexto isolado dos outros segmentos da sociedade civil.

É necessário redimensionar o serviço militar de forma que todas as "classes", "camadas" e "estratos" da sociedade possam interagir com os militares. O intercâmbio de idéias, valores e experiências é possível através do sistema de ensino. A presença de militares em cursos civis, bem como o contrário, seja na posição de aluno ou de professor parece ser uma medida bastante adequada.

Já foi abordada no capítulo 4.6.2 (divulgação de boas práticas) a falta de intercâmbio de informações entre o controle da área militar e a SFC, que prejudica a divulgação de boas práticas. Pelo exposto no presente capítulo, torna-se fácil o entendimento das causas dessa falta de intercâmbio.

5.2. “ETHOS” E CRISE DE IDENTIDADE DAS FORÇAS ARMADAS BRASILEIRAS

Ao discorrer acerca dos militares brasileiros, SILVEIRA (2002) afirma que no período do regime militar, a participação das Forças Armadas como atores sócio-políticos baseava-se em fazer do país uma potência regional de médio porte. Esta situação reforçava a presença das Forças Armadas, como garantidoras da lei e da ordem, contrária a quaisquer formas de sociedade que não fosse a do modelo capitalista. A aversão ao comunismo e ao socialismo combinava-se com a doutrina de segurança nacional, criando um tipo singular de coesão das Forças Armadas, além de salvaguardar os interesses da elite nacional e estrangeira na América Latina e no Brasil.

Já no período democrático, a instituição se deparou com uma nova realidade, tanto no plano internacional, com o fim da Guerra Fria e a formação de



blocos econômicos regionais e continentais, como no plano nacional, com a volta da democracia e o estímulo ao exercício da cidadania através da reorganização da sociedade civil, da valorização dos direitos humanos, mas também com problemas de ordem econômica, relacionados ao capitalismo “pós-industrial”, tais como o aumento da exclusão, da desigualdade e da violência urbana. (SILVEIRA, 2002)

Com as mudanças da conjuntura política interna e externa, este período revelou uma situação específica que acabou levando as Forças Armadas a uma “crise de identidade”. Os militares se viram questionando sobre as suas demandas (missão, recursos materiais etc) que a seu ver, deveriam ser atendidas pelo Estado e pela sociedade, e sobre as percepções dos outros atores políticos sobre si próprios, assim como a percepção militar sobre eles. A posição ao mesmo tempo dentro e fora do aparato burocrático estatal levou as Forças Armadas a buscarem legitimidade para exercerem “papel moderador”. Isto se tornou mais grave ao longo do tempo, por conta da manutenção da tradicional e já consolidada autonomia institucional. Os militares passaram a reivindicar suas demandas sob o risco de haver algum tipo de confronto indesejável com os civis. Assim, nos governos Sarney, Collor e Itamar, os militares fizeram as suas listas de reivindicações, algumas atendidas, outras não imediatamente por causa da conjuntura econômica e política. O governo Sarney atendeu a todas, assim como o governo Collor, embora tenha feito uma reforma administrativa que extinguiu o Serviço Nacional de Informações (SNI) e rebaixou o estatuto ministerial do Estado-Maior das Forças Armadas (EMFA) e do Gabinete Militar. A criação do MD, discutida desde a Constituinte, foi adiada para uma possível implementação futura do parlamentarismo, mas também atendeu aos temores de perda da autonomia por parte dos militares. (SILVEIRA, 2002)



A “crise de identidade” perdurou em função da ausência por parte do poder civil de resolver problemas tais como a criação de uma Política de Defesa Nacional, que explicitasse claramente os princípios demarcatórios do preparo e emprego das Forças Armadas, o dimensionamento da participação do Poder Legislativo nas decisões sobre assuntos militares, a legislação ordinária regulamentadora do artigo 142 da Constituição Federal, o uso das Forças Armadas em novas atribuições (narcotráfico e segurança pública), a necessidade de proteção maior da Bacia Amazônica, alvo provável da cobiça internacional, sobretudo das grandes potências, e a configuração de uma “nova ordem internacional” ainda muito cinzenta e difusa quanto aos interesses estratégicos. (SILVEIRA, 2002)

É inequívoco que, apesar de sofrerem mudanças, as Forças Armadas brasileiras ainda continuam sendo atores políticos privilegiados, pois são os responsáveis pela garantia da lei e ordem (acerca da falta de distinção entre lei e ordem, ver capítulo 5.2 – “ethos” e crise de identidade das Forças Armadas brasileiras) e conservam uma autonomia que relativiza o controle civil. A imprecisão no termo “lei e ordem”, como está descrito no texto constitucional brasileiro, permite que as Forças Armadas se envolvam, intervindo no processo político-institucional, com a permissão dos Poderes Constitucionais. A falta de qualificação dessa expressão favorece aos interesses políticos de cada momento, de acordo com a conveniência dos grupos políticos. (SILVEIRA, 2002)

Citando SOARES, acrescenta que uma das mudanças mais destacadas seria a construção de “um novo profissionalismo militar”, que se caracterizaria por ser um profissionalismo policializado, em substituição ao profissionalismo politizado, que perdurou até os anos 80. O novo profissionalismo está sendo instituído dentro de uma difusa e duvidosa situação, onde as missões clássicas dos militares são



questionadas e reorientadas. Há o uso das Forças Armadas para o combate ao narcotráfico, ao contrabando e às “forças adversas” internas e externas, além do apoio a projetos de defesa ambiental, assistência humanitária e combate à criminalidade social. (SILVEIRA, 2002).

Recentemente, as Forças Armadas receberam atribuições voltadas para a geração de emprego e reinserção social. O Governo Federal criou o “Programa Soldado Cidadão” e determinou a incorporação de um número maior de jovens para prestação do serviço militar. O projeto faz parte do programa “Primeiro Emprego” e tem como objetivo proporcionar à parte da população jovem brasileira, de perfil sócio-econômico carente, cursos de capacitação profissional que possibilitem melhores perspectivas de ingresso no mercado de trabalho e que complementem a formação cívica.

A grande questão é saber até que ponto o novo profissionalismo possui controle e decisão do poder civil, ou seja, se tais atribuições ocorrem por decisão do poder civil ou do poder militar. A falta de decisão mais efetiva do poder civil e a manutenção da autonomia militar indicam que as Forças Armadas ainda decidem quais as condutas mais apropriadas para a sua ação. Assim, a própria reorientação tem a ver com a adoção de uma identidade auto-atribuída, em grande medida, pelos militares; eles definem quem são os inimigos, julgam representar os anseios populares e mantêm uma forte presença nacional. (SILVEIRA, 2002)

Destaca que embora tenham sido dados alguns passos para a afirmação do controle civil (criação do Ministério da Defesa, por exemplo), permaneceram situações que concorrem para o contrário, entre elas a manutenção da lei e da ordem pelos militares, a falta de fiscalização do Congresso, a não-interferência dos civis no processo de educação militar. Para que se construa um controle civil



adequado, Soares afirma a importância de considerar a predisposição da classe dirigente, o suficiente conhecimento técnico dos civis para exercê-lo, a forma de construção e a aceitação militar desse controle e da autoridade civil. (SILVEIRA, 2002)

Na percepção do autor (Soares), este quadro pode constituir numa séria e grave ameaça ao pleno exercício da cidadania. Definir os princípios e limites do uso da violência estatal e classificá-la como legítima ou não é uma tarefa ainda distante da cidadania brasileira, que está ameaçada de ser “refém dos recursos do uso da força”. (SILVEIRA, 2002)

Da mesma forma que ocorre com a lacuna da definição de lei e ordem, o fato do controle interno das Forças Armadas ter sido contemplado com tratamento diferenciado também é reflexo da manutenção da autonomia militar em detrimento do controle civil sobre os militares, contribuindo para a situação atual de indefinição e possibilidade de conseqüências nefastas para a jovem democracia brasileira.

Na democracia, além do estabelecimento de um livre diálogo entre civis e militares, é necessário ampliar a participação do Poder Legislativo nas políticas de defesa e de segurança nacional. Para isso, além da melhoria da capacitação técnica do Congresso Nacional (uma boa medida seria dotá-lo de especialistas civis no assunto), seria preciso ampliar sua competência política para tratar desses assuntos.

5.3. LOBBY MILITAR E A ASSEMBLÉIA NACIONAL CONSTITUINTE

A abertura democrática fez por surgir um novo padrão de interação entre civis e militares. No âmbito do Poder Executivo, desenvolveu-se pela presença constante dos ministros militares junto ao novo presidente, e, na esfera do Poder Legislativo, o novo padrão de interação foi marcado pela presença das Assessorias



Parlamentares dos ministérios militares junto ao Congresso Nacional, que tiveram atuação de destaque nas questões de interesse das Forças Armadas.

Em sua monografia, COSTA (1998) aduz que qualquer que seja o tipo de transição, a troca de um governo militar por um civil acarretará mudanças nas relações entre civis e militares. Um dos requisitos das democracias é a impossibilidade de veto dos militares às iniciativas do novo governo civil, sendo inexorável, durante a fase de democratização, a alteração nas relações civil-militares mediante o controle civil sobre os militares.

Cita Samuel P. Huntington (HUNTINGTON, 1957, *apud* COSTA, 1998), que no seu livro sobre a teoria das relações civil-militares descreve várias formas de controle civil ou político sobre os militares. Basicamente haveria duas formas de controle civil: controle subjetivo e controle objetivo.

O Controle subjetivo ocorreria com a maximização de poder por parte de algum grupo civil em detrimento do poder político dos militares. Tal forma de controle poderia tanto ser uma de classe social, quanto uma de instituição política ou mesmo vir a ser exercida através de normas constitucionais. De qualquer forma, este tipo de controle pressupõe uma espécie de disputa de poder, uma medição de forças, entre os diversos grupos civis. Temos o exemplo da URSS, onde o controle político das Forças Armadas era exercido por comissários políticos do partido comunista junto a todas as unidades militares (KOLKOWICZ, 1967, *apud* COSTA, 1998). A presença de comissários do PCUS dentro das unidades militares, fiscalizando as decisões dos comandantes, mostrou-se um eficaz meio de controle do partido sobre as forças militares soviéticas

No controle objetivo tem-se a maximização do profissionalismo militar, transformando as Forças Armadas em mecanismo do Estado. Forças Armadas



altamente profissionais tenderiam a participar minimamente da atividade política dada a complexidade dos assuntos militares, que as ocuparia completamente (HUNTINGTON 1957:83, *apud* COSTA, 1998). Além da profissionalização, a subordinação dos militares às lideranças também é apontada como necessária. Um outro aspecto deve ser acrescentado a este conceito, devemos considerar a necessidade de obediência ao poder civil. Obediência não é o mesmo que subordinação, é algo mais, "*ela implica exercício da autoridade por parte de quem ordena e introjeção da obediência por parte daquele que é ordenado a comportar-se de uma dada maneira*" (Mathias & Beleli, 1995: 100, *apud* COSTA, 1998). Assim, obediência necessita da assimilação de valores democráticos, mas também requer o exercício da autoridade civil em assuntos de interesse militar.

A noção de controle civil objetivo é, no mínimo, insuficiente para um contexto de transição e consolidação democrática. Ela desconsidera fatores culturais que permeiam as relações civis militares em cada sociedade, tampouco considera a necessidade de *accountability* das instituições militares por parte da sociedade civil. Controle civil objetivo não significa, necessariamente, controle civil democrático.

Não raras vezes essas alterações nas relações civil-militares trouxeram situações de conflito ou quase conflito entre os militares e o novo governo civil. No caso brasileiro não há relatos de situações conflituosas entre civis e militares, a não ser por alguns episódios de protestos isolados envolvendo militares, sem caracterizar a reação de algum grupo militar contra o governo civil.

Durante a transição democrática, algumas questões apresentam maior possibilidade de conflito entre civis e militares. Aludindo a Alfred Stepan (STEPAN, 1988, *apud* COSTA, 1998), aponta três áreas "explosivas" no redimensionamento das relações civil-militares durante a transição democrática. Dentre elas, o



redimensionamento das relações civil-militares envolve alterações nos orçamentos militares, bem como a revisão de projetos e programas militares.

A democratização das relações civil-militares envolve, além da redução da intervenção militar, o aumento da capacidade do poder civil de controlar os militares. Nos regimes militares o *status* das Forças Armadas é de autonomia diante do poder civil. A formulação, implementação e coordenação da política de segurança e defesa é realizada quase que exclusivamente pelos setores militares. O Poder Legislativo não tem quase ingerência sobre as questões que dizem respeito aos militares. Os gastos militares, a estrutura das Forças Armadas, o sistema de promoções, a estrutura curricular das escolas militares e o próprio plano de carreira, fundamentais para um efetivo controle civil, são elaborados quase sem nenhuma participação do Poder Legislativo. O Poder Judiciário também tem uma baixa capacidade de controle sobre os militares. A amplitude da jurisdição das cortes militares cobre boa parte do sistema político e da sociedade civil. Por outro lado, a jurisdição civil sobre os militares é em muito restringida.

Boa parte do redimensionamento das relações civil-militares teria que passar obrigatoriamente pela Assembléia Nacional Constituinte (ANC), que iria estabelecer uma nova estrutura de poder para o Brasil. O Congresso Constituinte iria tratar de questões de fundamental importância, tais como: destinação constitucional das Forças Armadas, justiça militar, serviço militar, Ministério da Defesa e Conselho de Segurança Nacional.

Os militares se prepararam para o debate na ANC. Sua estratégia consistia basicamente em influenciar o sistema político, e o Congresso Constituinte em particular, por dois meios: através da atuação das lideranças militares junto ao Poder



Executivo e por meio das suas assessorias parlamentares junto ao Poder Legislativo. Como Eliézer Rizzo de Oliveira destaca:

"Não há como deixar de reconhecer que os militares preparam-se com antecedência (...) apoiados em assessorias atuantes no Congresso, os militares mobilizaram apoios, identificaram aliados, combateram teses, outros lobbies. De certo modo, para espanto de muitas forças que também faziam lobby, mas não reconheciam às outras forças o mesmo direito e a mesma legitimidade de procedimento, os militares atuaram eficazmente e discretamente no interior da Constituinte, ficando para os ministros o exercício público, conflitivo e por vezes espalhafatoso da tutela militar, numa profícua e bem montada divisão de trabalho" (Oliveira, 1994: 122, apud COSTA, 1988).

Da mesma forma que as lideranças militares, as assessorias parlamentares dos ministérios militares também atuaram de forma coordenada durante a ANC. Foram preparados e distribuídos por estas assessorias diversos documentos tratando do interesse dos militares. Os ministérios da Marinha, Exército, Aeronáutica e o Estado-Maior das Forças Armadas elaboraram conjuntamente o encarte *Sugestões das Forças Armadas para a Constituinte*, sem data e *Pontos de Interesse das Forças Armadas para a defesa na Constituinte*, também sem data. O Ministério da Marinha elaborou o documento *Ministério da Defesa*, que foi apresentado à subcomissão de Defesa do Estado, da Sociedade e de sua Segurança, em maio de 1987. O Ministério do Exército elaborou o documento *Temas Constitucionais: subsídios*, em 1987, que foi distribuído a todos os parlamentares. A leitura destes documentos permite verificar que, durante a ANC, os ministérios militares não divergiam sobre os temas que lá seriam tratados (COSTA, 1998).

As demais propostas relativas à organização das Forças Armadas e sua participação no Poder Executivo dependiam do modelo a ser adotado. A criação de um Ministério da Defesa, e a manutenção ou não de órgãos de assessoramento, como o Conselho de Segurança Nacional (CSN) e o Serviço Nacional de Informações (SNI) derivavam do modelo teórico adotado. Da mesma maneira, as questões referentes ao tipo de serviço militar, a composição e jurisdição da justiça



militar, bem como as funções do Congresso Nacional nos assuntos relacionados às políticas de defesa e segurança nacional dependiam da natureza da relação entre os militares e o poder civil, se autônomos ou controlados (COSTA, 1998).

Não foi por acaso que os militares estabeleceram, desde o início, que a sua destinação constitucional seria o ponto mais importante a ser tratado na ANC. O *lobby* militar deveria se concentrar nesta questão (COSTA, 1998).

O Congresso Constituinte perdeu uma boa oportunidade de redimensionar as relações civil-militares no que tange a qualidade do controle a ser exercido dos civis sobre os militares. Apesar do intenso debate em torno da conveniência de manutenção da função interventora das Forças Armadas e da necessidade de subordinar os militares ao poder civil, pouco foi discutido sobre as formas de controle a serem exercidas pelo poder civil (COSTA, 1998).

No que diz respeito ao Poder Legislativo, coube ao Congresso Nacional apenas a fixação dos efetivos das Forças Armadas, a autorização dos gastos militares através da discussão da Lei de Orçamento e a participação no Conselho de Defesa Nacional através de suas lideranças (COSTA, 1998).

Uma questão debatida durante a ANC foi a necessidade de criação de um Ministério da Defesa. Embora não seja exatamente um tema que deva ser tratado na Constituição, alguns setores da esquerda tomaram a iniciativa de colocar a questão na pauta dos trabalhos. A intenção era diminuir a influência dos militares junto ao Presidente da República (COSTA, 1998).

A posição das três armas era contrária ao Ministério da Defesa . A argumentação dos militares desenvolvia-se em três níveis: operacional, econômico e político. De acordo com o primeiro nível, operacional, um ministério único não traria



muitas mudanças na integração operacional das três armas. Esta integração dar-se-ia no nível operacional e não administrativo (COSTA, 1998).

Nesse sentido, a integração operacional das Forças deveria ser buscada através de comandos operacionais que tivessem sob suas ordens forças navais, terrestres e aéreas. O Estado-Maior das Forças Armadas já coordenava essas tarefas (COSTA, 1998).

No nível econômico, os militares sustentavam que um Ministério da Defesa não reduziria os gastos com defesa, uma vez que a estrutura administrativa de cada força continuaria quase que intacta. Os serviços de apoio (saúde, informações e pessoal) continuariam com a mesma estrutura (COSTA, 1998).

Finalmente, em relação ao aspecto político, os militares argumentavam que a colocação de um ministro civil intermediando a ligação entre as Forças Armadas e o Presidente da República acabaria por enfraquecer a autoridade deste último. O distanciamento do Presidente da República, levaria os chefes militares a um descomprometimento com o projeto político do Presidente (COSTA, 1998).

Prevaleceu a argumentação dos militares. A Constituição não fez referência a um Ministério da Defesa. Mais do que a possibilidade de redução da influência militar, perdeu-se a oportunidade de discutir uma outra forma de controle dos militares. Um Ministério da Defesa teria, além de um ministro civil, técnicos e analistas civis participando da elaboração de programas, orçamentos e projetos na área militar (COSTA, 1998).

Os argumentos acima apresentados também ajudam a elucidar por que o sistema de controle interno da área militar tem tratamento diferenciado, mesmo não havendo motivo de ordem legal ou regulamentar que justifique tal situação.

O *lobby* militar conseguiu manter a influência militar de antes da



promulgação da Constituição Federal de 1988. No bojo dessa conquista aparece o controle interno afeto aos militares, ainda não alcançado pelo poder civil, em que pese às mudanças alcançadas, como, *v. g.*, a criação do Ministério da Defesa.

5.4. A CRIAÇÃO DO MINISTÉRIO DA DEFESA

Para a devida compreensão das razões do tratamento diferenciado do controle interno no que tange aos militares, deve-se abordar a evolução que culminou na criação do Ministério da Defesa, em paralelo com o desenvolvimento do sistema de controle interno do Poder Executivo.

O art. 168 do Decreto-Lei n.º 200 (BRASIL, 1967) já previa que o Poder Executivo promoveria estudos visando à criação do “Ministério das Forças Armadas”, consubstanciado em projeto de lei a ser enviado ao Congresso Nacional. Durante o regime militar, nenhuma providência foi tomada nesse sentido.

A criação do Ministério da Defesa se efetivou em 1998, e sua institucionalização pela Lei Complementar n.º 97 (BRASIL, 1999), incumbiu-lhe de dar continuidade ao planejamento militar.

A respeito da criação do Ministério da Defesa assim se pronunciou o Almirante Mauro César³, denotando que, apesar de vencidos no embate pela criação, muitos militares ainda não concordam com a subordinação das Forças Armadas a um único Ministério:

"Até hoje, não ficou clara qual a motivação real para essa medida, aceita com facilidade em âmbito geral, porque a influência dos exemplos externos, como é hábito dos brasileiros, tem sempre aspectos de verdade incontestáveis. Decididamente, não se buscou no aprimoramento da defesa o incentivo para essa mudança de profundidade, porquanto é notório o desconhecimento sobre tal matéria, seja entre as elites pensantes ou os políticos, do mesmo modo que não se pensa com seriedade em política externa ou em qualquer outro tema que requeira um maior nível de abstração intelectual, sem apelos concretos imediatos, de mais fácil percepção. Ao contrário, não é preciso perscrutar muito fundo para encontrar os que identificavam a existência de ministérios militares como anacronismo e empecilho para o país ser aceito em foros internacionais



mais evoluídos, os que desejavam ceder a pressões externas e aqueles que ansiavam pelo rebaixamento do status dos militares."

Entretanto, pelo pronunciamento do Almirante Chagastelles, então Comandante da Marinha, vê-se que a opinião anterior não é unanimidade entre os militares:

"Hoje, decorrido pouco mais de um semestre de existência, o Ministério da Defesa é uma realidade, merecendo destaque positivo a integração entre as Forças Armadas. que vem alcançando resultados significativos. quer no plano operacional quer no administrativo."⁴

5.5. A DIFERENCIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO DA DEFESA

Da leitura da Lei n.º 10.180 (BRASIL, 2001) verificamos que o Ministério da Defesa foi brindado com a já comentada diferenciação: (grifei)

"Art. 22. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central;
II - órgãos setoriais.

(...)

§ 2º Os **órgãos setoriais** são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do **Ministério da Defesa**, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

(...)

§ 4º Os **órgãos central e setoriais podem subdividir-se em unidades setoriais** e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.

§ 5º Os **órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema**, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados".

Devido às suas peculiaridades, o controle das atividades propriamente militares é feito internamente pelo Ministério da Defesa, através de instrumentos como, por exemplo, os Inquéritos-Policiais Militares (IPM), que são executados por militares, diferentemente do que ocorre na esfera civil, em que a execução cabe a órgãos especializados (policiais civis e federal). Mas, conforme já mencionado no título anterior, no que tange a gastos públicos os militares são regidos pelas mesmas normas que os demais administradores públicos, sendo necessário, portanto, verificar se as normas esculpidas durante o regime militar, que acabaram sendo

⁴ "A Marinha do ano 2000", Sergio G.F. Chagastelles, RMB, 1.º Trimestre 2000, p. 11-16.



integradas às normas regulamentares do período democrático, não ampliaram, indevidamente, as prerrogativas dessa classe de administradores públicos. Haja vista ser uma das finalidades do sistema de controle interno possibilitar uma visão ampla da gestão, no caso do poder Executivo Federal torna-se necessário avaliar a pertinência da estrutura no âmbito do Ministério da Defesa. Além disso, impossibilita a adequada transparência dos gastos públicos com Defesa Nacional:

“Em termos de defesa nacional, a questão da transparência esbarra, muitas vezes, na exigência do sigilo, e, nesse sentido, o problema coloca-se como uma questão de grau. Salvador Raza, professor de estratégia da *National Defense University*, compara a questão a um pêndulo que oscila entre a necessidade de preservar informações sensíveis do domínio público e as exigências do ambiente democrático, que demanda transparência nas decisões relativas à Defesa. O pêndulo mostra-se viciado em relação ao sigilo, o que traz, como consequência, a falta de critérios claramente definidos e de procedimentos orientados para a integração multidisciplinar. O corolário, de acordo com o professor Raza, é o descompasso entre a definição dos projetos que interessam à Defesa e a sua efetiva contemplação pelo orçamento nacional, levando as forças da Defesa à busca de mais recursos orçamentários, destinados ao atendimento de seus interesses, quando, na verdade, vive-se um ambiente orientado para a redução” desses recursos. “ (ALMEIDA, 2001. p. 66)



6. INTEGRAÇÃO DOS CONTROLES INTERNO E EXTERNO

Desde a promulgação da Carta Política de 1988, que ampliou e modernizou as atribuições dos controles externo e interno, a integração entre eles tem sido alvo de discussão na área especializada no assunto.

Dentre as teses sobre o assunto, merece destaque a do Ministro Luciano Brandão Alves de Souza (SOUZA, 1989). Em sua opinião, a viabilidade da integração dos controles interno e externo fundamenta-se numa cadeia sistêmica, na qual os Tribunais de Contas funcionariam como ponte de ligação, tendo como finalidade prover o Poder Legislativo de condições para exercer o controle público-representativo. Diz que finalidade última da fiscalização governamental, como um todo organizado, daí seu caráter sistêmico, é propiciar à sociedade a transparência (novamente ela) e o conhecimento necessário para avaliar se os recursos públicos estão sendo aplicados com exatidão e competência em proveito do desenvolvimento econômico e social do País.

Ao analisar a integração, aponta as causas do descompasso entre os dois tipos de controle, destacando-se que a falta de independência do controle interno e suas diversas reestruturações tiveram efeitos perniciosos para controle externo:

“Não é difícil um diagnóstico a respeito no descompasso entre os *controles interno* e *externo*. Ao primeiro, não obstante seu dedicado corpo funcional, faltou autonomia suficiente para o desempenho de tão relevante função. O Poder Executivo deixou de fortalecer seu próprio dispositivo de fiscalização, não lhe dando as condições indispensáveis para o pleno funcionamento. Razões de ordem estrutural, ou de natureza circunstancial, não importa, restringiram, ou muitas vezes frustraram, a desejável integração entre os dois níveis de *controle*. Exemplo marcante de indecisão do Governo Federal quanto ao modelo de funcionamento, a organização e as atribuições do *controle interno*, nos vinte e um anos de vigência da Constituição de 1967, pode ser resumido na remissão aos



diversos atos, inclusive Decretos, que *instituíram, transferiram ou reformularam* os sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo.

(...)

É fácil concluir que essa constante *movimentação pendular*, essas sucessivas alterações, redundaram, como não poderia deixar de acontecer, num evidente enfraquecimento dos vários subsistemas de *controle interno*. Tudo isso com reflexos negativos na ação do *controle externo*, a cargo do Tribunal de Contas e do Congresso Nacional.”

Na redefinição proposta pelo Ministro Brandão, considera imperativo que seja concedido ao o controle interno maior independência de ação em relação à autoridade decisória. O Ministro Luciano eleva o controle ao nível da função de governo.

“Entendemos que órgãos internos de controle, se tornados autônomos, poderão exercitar a contento a fiscalização financeira das entidades para-estatais, bem como dos atos de diretoria quanto à sua legitimidade e submissão à política e diretrizes governamentais” .

Se ao controle interno não for permitido funcionar com independência e em harmonia com o controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas, a eficácia da integração ficaria comprometida, conforme recomenda SOUZA (1988):

“O Tribunal de Contas, visando à integração dos controles interno e externo, aferirá o grau de confiabilidade dos serviços realizados pelo sistema controlador interno, mediante inspeções ou auditorias que mandará proceder”.

O grupo que elaborou o trabalho Tendências de Controle da Gestão Pública ” (vide capítulo 4) identificou que existe um grande potencial de crescimento da efetividade do sistema de controle, sendo necessário haver um significativo fortalecimento na relação entre controle externo e interno, de modo a promover uma maior cooperação entre os dois órgãos, evitando a duplicidade de ações, a



sobreposição de trabalhos e o desperdício de recursos humanos e financeiros. Assim, os resultados da atuação do sistema de controle podem ser consideravelmente maximizados.



7. COMPARAÇÃO COM O SISTEMA UTILIZADO POR OUTROS PAÍSES

Dos sistemas de controle interno de outros países (Estados Unidos, Canadá, França, Inglaterra e Argentina), em pesquisa realizada nos sítios de suas entidades de controle externo na *internet*, chegou-se à conclusão de que nenhum deles utiliza diferenciação para os órgãos militares, o que corrobora o entendimento exposto nos subtítulos anteriores.



CONCLUSÃO

Vimos que ao funcionamento adequado do controle interno é imprescindível que haja independência funcional e transparência das suas ações, o que não ocorre com os militares, pois os órgãos de controle ficam subordinados a outros da estrutura de cada Força. sequer existe a ligação direta com o Comandante de cada Força. Além disso, as atividades desenvolvidas são implementadas por militares, com pouca participação de funcionários civis.

Foi demonstrado que a legislação é silente quanto aos privilégios consentidos aos militares, e que isso pode ser explicado pelo ethos da classe militar brasileira, ainda avessa ao controle civil, o que prejudica a interação entre militares e civis, causando desconfiança de ambos os lados, e impedindo que um processo dialético virtuoso tome lugar, aumentando, de um lado a transparência dos gastos militares, e, do outro, um melhor entendimento por parte da sociedade civil dos gastos com as atividades inerentes às Forças Armadas

Vimos que, em função das modernas tendências do controle, a Secretaria Federal de Controle Interno adotou estrutura de acordo com classificação funcional do Orçamento Federal, mas no Ministério da Defesa permaneceu a arcaica estrutura hierárquica. Ficou demonstrado que esse fato prejudica avaliação global da gestão, um dos princípios orientadores das tendências do controle em nível mundial. Essa exceção pode prejudicar tal a avaliação global, pois a necessária transparência fica prejudicada.

Em que pese à importância e à relevância das funções do Ministério da Defesa, no que tange à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade, militares atuam da mesma forma que qualquer outro administrador público.



Nesse sentido, o trabalho desenvolvido pela SFC, cuja consolidação é disponibilizada através de sistemas corporativos, como, por exemplo, o ATIVA, fica prejudicado pela existência dos órgãos setoriais do sistema de controle interno do Ministério da Defesa, cujos trabalhos não são abrangidos pelo sistema. Gozam de autonomia de entidades da administração indireta, apesar de integrarem a Administração Pública direta.

Todo administrador público cinge-se pela lei. A mudança de regime, com o advento da Nova República, torna inconcebíveis privilégios de setores da Administração Pública, ainda mais por normas legais esculpidas sob a égide do regime militar. Portanto, a existência dos órgãos setoriais supracitados é incompatível com o Estado Democrático de Direito.



BIBLIOGRAFIA BÁSICA

AFONSO, Sebastião B. “Eficácia das decisões dos Tribunais de Contas (Palestra proferida na XXIII Reunião do Conselho Dirigente do Centro de Coordenação dos Tribunais de Contas do Brasil, Maceió, 26/04/96)”. *Revista do TCU*. Brasília: vol. 27, n.º 68, abr/jun. 1996, p. 113/20.

ALMEIDA, CARLOS W. LEITE. *Economia e Orçamento para a Defesa Nacional*. Revista TCU, Brasília, v. 32, n. 90, out./dez. 2001.

ATTIE, William. *Auditoria Interna*. 1.ª ed.. São Paulo: Atlas, 1988

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15.ª ed. Rio de Janeiro: Pioneira, 2000.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. Tribunais de Contas – Natureza, alcance e efeitos de suas funções. *Revista de Direito Pública* São Paulo: n. 73, ano XVIII, jan./mar. 1985, p. 181 a 192.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1991.

BOYNTON, WILLIAM C. et al, *Auditoria*. Tradução autorizada da 7.ª ed. Do original em inglês *Modern Auditing*. São Paulo: Atlas, 2002.

BUGARIN, Bento José. “O sistema de fiscalização dos recursos públicos federais adotado no Brasil (Palestra proferida no Segundo Congresso Internacional de Auditoria Integrada, Buenos Aires, junho de 95)”. *Revista do TCU*. Brasília: n.º 64, 1995, p. 47/57.

_____. “O controle externo no Brasil: evolução, características e perspectivas (Palestra proferida em 09/11/2000, em Manaus, por ocasião da comemoração do cinquentenário do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas)”. *Revista do TCU*. Brasília: v. 31, n. 86, out/dez 2000, p. 338/52.

BRASIL, Constituição Federal, de 05/10/1988.

BRASIL, Constituição Federal, de 24/01/1967

BRASIL, Decreto n.º 2.829, de 29/10/1998



BRASIL, Decreto n.º 3.366, de 16.02.2000

BRASIL, Decreto n.º 4.536, de 28.01.1922

BRASIL, Decreto n.º 61.386, de 19.09.1967

BRASIL, Decreto n.º 84.362, de 31 .12.1979

BRASIL, Decreto n.º 92.452, de 10.03.1986

BRASIL, Decreto n.º 93.814, de 23.12.1986

BRASIL, Decreto-lei n.º 200, de 25/02/1967.

BRASIL, Decreto-lei n.º 201, de 27/02/1967

BRASIL, Decreto-lei n.º 2.848, de 07/12/1940

BRASIL, Lei n.º 1.079, de 10/04/1950

BRASIL, Lei n.º 4.320, de 30/03/1964.

BRASIL, Lei n.º 8.429, de 02/06/1992

BRASIL. Ministério da Reforma do Aparelho do Estado. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília, Presidência da República, 1995

BRASIL, Lei n.º 10.180, de 06/02/2001.

BRASIL, Lei n.º 10.028, de 19/10/2000

BRASIL, Lei Complementar n.º 97, de 09.06.1999

BRASIL, Lei Complementar n.º 101, de

BRASIL, Medida Provisória n.º 480, de 27.04.1994



_____. Curso de direito administrativo. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASTRO, Celso. 1993. "A Origem Social dos Militares". In *Novos Estudos CEBRAP*, n 37.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 4. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1993.

COSTA, Arthur Trindade Maranhão. *O lobby militar e as relações civis-militares durante a assembléia nacional constituinte*, 1988, Dissertação (Mestrado em Ciência política), Faculdade de Ciência Política, Universidade de Brasília, Brasília.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Dicionário de direito administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

_____. "Natureza das decisões do Tribunal de Contas". *RDA*. Rio de Janeiro: n. 166, out/dez. 1986, p. 16.

CRUZ, Flávio. *Auditoria Governamental*. 1.^a ed. São Paulo: Atlas, 1997

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DRUCKER, Peter F. *Administrando para o futuro: os anos 90 e a virada do século*. São Paulo: Pioneira, 1992.

GAO - UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE. *Government Auditing Standards: Revised through Amendment No. 2*. Washington, DC, 1999.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas*. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

HARGER, Marcelo. "Reflexões iniciais sobre o princípio da eficiência". *Boletim de Direito Administrativo*. São Paulo: nº 802, dez/1999, p. 802/9.

HUNTINGTON, Samuel P. 1957. *The Soldier and The State*. Harvard, Harvard University Press.

IIA - Institute of Internal Auditors 2000, Standards for the professional practice of Internal Auditing – Altamonte Springs, Estados Unidos. Disponível em www.theiia.org



INTOSAI – Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 1992, Glosario europeo de terminología jurídica y administrativa: presupuesto público y fiscalización (tomo 28) – Alemán y Español, Berlin, Langenscheidt, 1978.

JANOWITZ , Morris. *Military Institutions and Coercion in the Developing Nations*, Chicago The University of Chicago Press, 1988

_____. Las Partes Cambiantes de La Autoridad Organizativa: la Institución Militar “in” BAÑÓN, Rafael / OLMEDA, Jorge A ., *La Institución Militar em El Estado Contemporáneo*, Madrid, Alianza Editorial, 1985.

JOCOMIM, José Ricardo. “Os princípios de legalidade, legitimidade, economicidade e eficácia na administração pública (Tese nº 06)”. *Anais do 16º Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil - TCE/PE*, Vol. 2, 1991, p. 37/38.

KOLKOVICZ, Roman. 1967. “*The Dynamics of Party-Military Relations*”. In Perlmutter, Amos & Bennett, V. P, *The Political Influence of the Military*. New Haven e London, Yale University Press, 1980.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. 4. ed., revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 1996.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MATA, Márcia Filomena de Oliveira. “Fiscalização da administração pública em face da economicidade”. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Vol. 83, nº 710, 1994, p. 233/236.

MATHIAS, Suzeley Kalil & BELELI, Iara. 1995. “*Os Militares e a Consolidação Democrática*”. In *Premissas*, caderno 10, Agosto.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. “A administração pública e seus controles”. Rio de Janeiro: *RDA*, n.º 114, out/dez 1973, p. 23.

OLIVEIRA, Eliezer Rizzo de. 1994. *De Geisel a Collor: Forças Armadas, Transição e Democracia*. Campinas, Papiros



PISCITELLI, Roberto B. et al. *Contabilidade Pública - Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 6.^a ed.. São Paulo: Atlas, 1999.

REIS, Palhares Moreira. "A eficiência na Constituição". *Correio Braziliense*. Brasília: Suplemento Direito & Justiça, fev/2000, p. 5.

SILVEIRA, CLÁUDIO DE CARVALHO. "A Formação dos Oficiais da Marinha do Brasil: educação, profissão Pensamento Estratégico (1978-2001)". 2002. Tese de doutorado em Ciências Sociais, Departamento de Ciência Política, Universidade Estadual de Campinas, , São Paulo.

SFC, Secretaria Federal de Controle, instrução Normativa n.º 01, de 06/04/2001. Brasil, 2001.

SOARES, José Ribamar Barreiros. *O controle judicial do mérito administrativo*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

SOUZA, Ministro Luciano Brandão Alves de, *Revista do TCU*, Brasília, 20(42):381-393, out-dez., 1989

TCU, *O Tribunal de Contas da União frente às tendências do controle externo*, Brasília, Brasil, novembro de 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. "O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade". *Revista do TCE/RJ*. Rio de Janeiro: n.º 22, jul/1991, p. 37/44.

ZYMLER, Benjamin. "Processo administrativo no Tribunal de Contas da União". Prêmio Serzedello Corrêa 1996 – Monografias Vencedoras. Brasília: TCU, 1997, p. 145/225.