

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLADORIA II**

**ANDRÉ LUÍS OLIVEIRA FEITOSA
HAULLEN STUART SOARES VIEIRA**

**A INTERFERÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DA
UNIÃO NAS AUDITORIAS INTERNAS DAS FUNDAÇÕES
FEDERAIS DE ENSINO**

**ANDRÉ LUÍS OLIVEIRA FEITOSA
HAULLEN STUART SOARES VIEIRA**

**A INTERFERÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DA
UNIÃO NAS AUDITORIAS INTERNAS DAS FUNDAÇÕES
FEDERAIS DE ENSINO**

**Monografia apresentada ao Núcleo de
Pós-Graduação e Extensão da FANESE,
como requisito para a obtenção do
título de Especialista em Auditoria e
Controladoria II.**

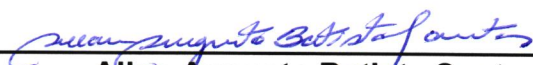
ORIENTADOR: ALLAN AUGUSTO BATISTA SANTOS

Aracaju-SE
2008

**ANDRÉ LUÍS OLIVEIRA FEITOSA
HAULLEN STUART SOARES VIEIRA**

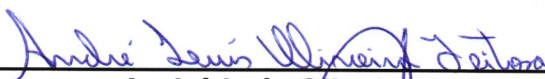
**A INTERFERÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DA
UNIÃO NAS AUDITORIAS INTERNAS DAS FUNDAÇÕES
FEDERAIS DE ENSINO**

Monografia apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, como requisito para a obtenção do título de especialista em Auditoria e Controladoria II.



**Allan Augusto Batista Santos
Avaliador**

Coordenador do Curso



**André Luís Oliveira Feitosa
Aluno**



**Haullen Stuart Soares Vieira
Aluno**

Aprovado com média: 10,00

Aracaju – SE, 21 de Maio de 2008

A todas as pessoas que
contribuíram direta e indiretamente
para a conclusão deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Neste espaço queremos externar os nossos sinceros agradecimentos a algumas pessoas que estiveram presentes ao nosso lado todos os instantes, e representam o que temos de mais valioso.

Agradecemos, primeiramente, a Deus por nunca ter nos deixado enfraquecer e desacreditar dos nossos sonhos;

Agradecemos as nossas famílias, que independente das limitações que possuem nunca deixaram de acreditar em nós.

Agradecemos ao nosso orientar, Allan Augusto Batista Santos, pela confiança que nos dedicou, possibilitando que conduzíssemos este trabalho com liberdade;

À FANESE e todo o corpo docente do curso de Pós-Graduação em Auditoria e Controladoria II.

Enfim, a todos que contribuíram direta e indiretamente para que chegássemos até aqui.

Se uma pessoa fizesse apenas o
que entende, jamais avançaria um
passo.

Clarice Lispector

RESUMO

As Fundações Federais de Ensino integram a Administração Indireta e, assim como todas as entidades estatais, possuem órgãos de controle interno e estão sujeitas ao controle externo, abrangendo, em ambos os casos, aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais. Com essa finalidade, órgãos institucionais foram criados e a Administração Pública passou a adotar procedimentos de auditoria e controladoria, chegando, inclusive, a assentar constitucionalmente regras que versam sobre esse tema. A doutrina é precisa quando preconiza que um órgão de auditoria, seja externa ou interna, não pode prescindir de independência funcional. Esta é condição primordial do trabalho de auditoria desenvolvido para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. A partir dessa observação, avaliamos neste trabalho, dentro de um contexto jurídico e contábil, a interferência da Controladoria-Geral da União, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, nas Fundações Federais de Ensino quando do desempenho de suas competências.

Palavras-Chave: Independência. Interferência. Controle

ABSTRACT

The Federal Foundations of Education integrate Indirect Administration e, as well as all the state entities, possess agencies of internal control, as well as are citizens to the external control, enclosing, in both the cases, countable, financial, budgetary, operational and patrimonial aspects. With this purpose, institucional agencies had been created and the Public Administration started to adopt procedures of auditorship and controladoria, arriving, also, constitutionally to seat rules that turn on this subject. The doctrine is necessary when it praises that an agency of auditorship, either external or internal, cannot do without functional independence. This is primordial condition of the work of auditorship developed for the attainment of the test elements and exercise of its judgment. From this comment, we evaluate in this work, inside of a legal and countable context, the interference of Controladoria-Generality of the Union, central agency of the system of internal control of the Federal Executive, in the Federal Foundations of Education when of the performance..

Word-Key : Independence. Interference. Control

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO	10
2 ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	12
2.1. Aspectos que Envolvem as Fundações	15
3 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
3.1 Controle Administrativo ou Tutela das Entidades da Administração Indireta	21
3.2 Auditoria Interna	22
3.2.1 Desempenho do controle interno nas fundações federais de ensino	25
3.3 Controladoria-Geral da União	28
4 OS FUNDAMENTOS DA INTERFERÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO NAS AUDITORIAS INTERNAS DAS FUNDAÇÕES FEDERAIS DE ENSINO	33
5 METODOLOGIA	36
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

Quer nas atividades privadas quer nas públicas, os atos de administração compreendem, dentre outras coisas, os de guarda, conservação e percepção dos frutos dos bens administrados. Na administração Pública os atos envolvem estas mesmas finalidades, e o exercício da atividade administrativa pode ser ponderado sob diversos aspectos, entretanto, jamais poderá desvincilhar-se da finalidade pública.

Com o objetivo de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os de legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade, atribuiu-se ao próprio Estado, embora não seja exclusividade deste, o exercício do controle sobre os seus próprios atos.

Modernamente, órgãos institucionais de controle foram criados, e a Administração Pública passou a adotar procedimentos de auditoria e controladoria, chegando, inclusive, a assentar constitucionalmente regras de controle interno e externo, abrangendo aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

Embora a referência usada seja o controle da Administração Pública, princípios de auditoria e controladoria usualmente aplicados na iniciativa privada devem orientar a atuação dos órgãos institucionais responsáveis pela execução dos controles. Entretanto, considerando a estrutura administrativa brasileira, sobretudo quando à ausência de subordinação hierárquica na relação travada entre a Administração Direta e a Indireta, necessária se faz a elaboração de um estudo cuja finalidade é a certificação da correta implantação das regras de auditoria, principalmente quanto ao aspecto da independência.

As Fundações Federais de Ensino integram a Administração Indireta e, assim como todas as entidades estatais, possuem órgãos de controle interno, bem como estão sujeitas ao controle externo constitucionalmente previsto.

Tendo como referência estas entidades federais, avaliaremos, dentro de um contexto jurídico e contábil, a atuação da Controladoria-Geral da União, órgão

central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, no desempenho das competências a ela imputadas pela Lei n.º 10.180/01, para tanto, exploraremos, além da legislação em vigor, a doutrina especializada.

2 ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Cumpre-nos, de forma preliminar, apresentar referência feita pela doutrina especializada em Direito Administrativo, quanto às expressões “Administração” e “administração”, a primeira, em maiúscula, quando se refere ao próprio Estado, a segunda, em minúscula, quando remonta ao exercício da atividade administrativa, entendida como a gestão dos interesses qualificados da comunidade e marcados pela conjugação de dois princípios caracterizadores do regime jurídico-administrativo: supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Neste capítulo, depositaremos nossa atenção na Administração Pública enquanto Estado. Nesse diapasão, podemos conceituá-la de várias formas: em sentido amplo, como o conjunto de entidades e de órgãos incumbidos de realizar a atividade administrativa visando a satisfação das necessidades coletivas e segundo os fins desejados pelo Estado. Sob o enfoque material, o conceito de Administração leva em conta a natureza da atividade exercida, e, sob o subjetivo ou orgânico, as pessoas físicas ou jurídicas incumbidas da realização daquela função. Na mesma direção, temos as várias formas de conceituação apresentadas por Hely Lopes Meirelles:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instruídos para a consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho 1perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços públicos do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES, 2003, p. 63)

Após a organização soberana do Estado, com a instituição constitucional dos três Poderes que compõem o Governo, e a divisão política do território nacional (formando as entidades estatais: União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal), segue-se a estruturação legal da Administração, ou seja, das entidades (administrativas) e órgãos que irão desempenhar as funções, através de agentes públicos.

Feitas estas ponderações, podemos dizer que a Administração Pública brasileira, compõe-se, estruturalmente, de entidades (dotadas de personalidade jurídica de direito público ou privado); órgãos (elemento despersonalizado incumbido da realização das atividades da entidade a que pertence); e, agentes (todas as pessoas físicas incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal).

A partir da composição estrutural da Administração Pública, sobretudo quanto às entidades que a integram, sua classificação encontra novo desdobramento, e esclareça-se, o mais importante para a localização do órgão (Controladoria Geral da União) e das entidades (Fundações Federais de Ensino) objetos desse estudo. Referimo-nos à classificação da Administração Pública como direta e indireta.

As entidades são pessoas jurídicas de direito público ou privado e, na organização política e administrativa brasileira, podem ser estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), autárquicas, fundacionais, empresariais (compreendendo as empresas públicas e as sociedades de economia mista), como também associações e consórcios públicos.

A Administração Direta corresponde à atuação direta do Estado por suas entidades estatais, repita-se: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Deve-se observar que a soberania é atributo exclusivo da União, enquanto que as demais entidades estatais são dotadas de autonomia política, administrativa e financeira. São todas dotadas de personalidade jurídica de direito público e capacidade política.

Por sua vez, a Administração Indireta é integrada por pessoas jurídicas (entidades/pessoas administrativas) de direito público ou privado, criadas ou instituídas a partir de lei específica: autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, além das associações e consórcios públicos. Vinculam-se à respectiva Administração Direta com o objetivo de desempenhar serviços públicos ou intervenção no domínio econômico. Observe-se o art. 37, XIX da Constituição Federal:

Somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação.

O controle ou tutela é indispensável para assegurar que as entidades da administração indireta não se desviem de seus fins institucionais. Observe-se que, sendo um ente autônomo, não há subordinação hierárquica da entidade da administração indireta para com a entidade estatal a que pertence. Há mera vinculação à entidade-matriz, da qual decorre o controle finalístico.

No exercício da atividade pública, dizemos que a Administração atua de forma centralizada, descentralizada e desconcentrada. Na primeira, a entidade estatal executa diretamente suas tarefas; na segunda, ocorre a distribuição de competência de uma pessoa para outra, seja por outorga (lei), seja por delegação (contrato ou ato), nesta supõe-se a existência de, pelo menos, duas pessoas entre as quais se repartem as competências; na terceira forma de atuação, a desconcentrada, apesar de a Administração executar centralizadamente suas tarefas, ocorre uma distribuição interna de competências, ou seja, dá-se a uma distribuição de competência entre os órgãos de uma mesma pessoa jurídica, estabelecendo-se subordinação interna.

É oportuno observar que a administração direta reflete a administração centralizada, ao passo que a administração indireta conduz à noção de administração descentralizada.

Embora as fundações constituam o objeto central deste estudo, algumas considerações merecem ser feitas em relação às entidades estatais, autárquicas e empresariais, assim como em relação às associações e aos consórcios públicos. Em relação as três primeiras entidades, observamos:

Entidades estatais – São pessoas jurídicas de Direito Público que integram a estrutura constitucional do Estado e têm poderes políticos e administrativos, tais como a União, Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. A União é soberana; as demais entidades estatais têm apenas autonomia política, administrativa e financeira; mas não dispõe de Soberania, que é privativa da Nação e própria da Federação.

Entidades autárquicas – São pessoas jurídicas de Direito Público, de natureza meramente administrativa, criadas por lei específica, para a realização de atividades, obras ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou. Funcionam e operam na forma estabelecida na lei instituidora e nos termos de seu regulamento. As autarquias podem desempenhar atividades educacionais, previdenciárias e quaisquer outras outorgadas pela entidade estatal-matriz, mas sem subordinação hierárquica, sujeitas apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes.

.....

Entidades empresariais – São pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas sob a forma de sociedade de economia mista ou empresa pública, com a finalidade de prestar serviço público que possa ser explorado no modo empresarial, ou de exercer atividade econômica de relevante interesse coletivo. Sua criação deve ser autorizada por lei específica, cabendo ao Poder Executivo as providências complementares para sua instituição. (MEIRELES, 2003, p. 65)

Quanto às associações e os consórcios públicos (DI PIETRO, 2007, p. 439-451): as primeiras detêm personalidade jurídica de direito público, à semelhança das autarquias, não se prestando à exploração de atividade econômica e destinadas a viabilizar a constituição de consórcios públicos. Estes, por sua vez, integram a Administração Indireta dos entes federados consorciados e são instrumentos de gestão associada de serviços públicos. A sua lei de regência admite a constituição de consórcios dotados de personalidade jurídica própria, seja de direito público, seja de direito privado. São entidades em regime peculiar, já que instituídas por mais de uma entidade estatal, sujeitando-se a administração própria e personalidade jurídica distinta da atribuída às entidades consorciadas. Sua formação depende da voluntária adesão das entidades estatais, reclamando autorização legislativa específica.

Feitas estas ponderações e considerando o objeto deste trabalho, passemos, de forma minudenciada, às referências que merecem ser abordadas quando às entidades fundacionais.

2.1 Aspectos que Envolvem as Fundações.

As Fundações Públicas integram a Administração Indireta desde 10.04.1987 com a edição da Lei n.º 7.596, nesta as Fundações eram definidas como pessoas jurídicas de direito privado.

Consideradas todas as entidades que integram a Administração Pública Indireta, as fundações são as que provocam as maiores divergências doutrinárias quanto à sua natureza jurídica e as conseqüências dela decorrentes.

Toda a celeuma que envolve o tema compreende, basicamente, duas correntes: alguns autores defendem a natureza privatística de todas as fundações instituídas pelo poder público, outros, por sua vez, entendem possível a existência de fundações com personalidade pública (como modalidade de autarquia) ou

privada. Ademais, após a promulgação da Constituição de 1988, alguns autores entendem que as fundações governamentais são pessoas jurídicas de direito público. Guiadas numa mesma direção estão as opiniões de Meirelle e di Pietro:

Colocamo-nos entre os que defendem a possibilidade de o poder público, ao instituir fundação, atribuir-lhe personalidade de direito público ou de direito privado. Isto porque nos parece incontestável a viabilidade de aplicar-se, no direito público, a distinção que o Código Civil de 1916 continha entre as duas modalidades de pessoas jurídicas privadas: associação e sociedade, de um lado, e fundações, de outro; a distinção se mantém no novo Código Civil. (DI PIETRO, 2007, p. 403)

Entidades fundacionais – São pessoas jurídicas de Direito Público ou pessoas jurídicas de Direito Privado, devendo a lei definir as respectivas áreas de atuação, conforme o inc. XIX do art. 37 da CF, da nova redação dada pela EC 19/98. No primeiro caso elas são criadas por lei, à semelhança das autarquias, e no segundo a lei apenas autoriza a sua criação, devendo o Poder Executivo tomar as providências necessárias à sua instituição. (MEIRELLES, 2003, p. 65)

Dever-se-á extirpar do exame da lei instituidora e de seus respectivos estatutos, a conclusão acerca da natureza jurídica das fundações, se pública ou privada. À vista dessas observações, apresentamos a caracterização das fundações realizada pelo Dec.-Lei n.º 200/67, alterado pela Lei n.º 7.596/87:

Entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criadas em virtude de autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades que exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio gerido pelos respectivos órgãos de direção e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

Por seu turno, doutrinariamente podemos defini-las como o patrimônio, total ou parcialmente público, dotado de personalidade jurídica, de direito público ou privado, e destinado, por lei, ao desempenho de atividade do Estado na ordem social, com capacidade de auto-administração e mediante controle da Administração Pública, nos limites da lei.

A partir dessa definição percebemos a presença das seguintes características:

1. Dotação patrimonial, que pode ser inteiramente do poder público ou semi-pública e semi-privada;
2. Personalidade jurídica, pública ou privada, atribuída por lei;
3. Desempenho de atividade atribuída ao Estado no âmbito social; com isso fica presente a idéia de descentralização de uma atividade estatal;

4. Capacidade de auto-administração; e
5. Sujeição ao controle administrativo ou tutela por parte da Administração Direta, nos limites estabelecidos em lei. (DI PIETRO, 2007, p. 405)

Os fins a que se destinam as Fundações são de caráter social, portanto, com finalidade não lucrativa. Por esse motivo, não poderá o Estado instituir Fundação quando pretender intervir no domínio econômico. O comum é que sua destinação relacione-se com as atividades atípicas do Poder Público: assistência social, assistência médica e hospitalar; educação e cultura; e pesquisa. As Fundações objetivam fins que beneficiam terceiros estranhos à entidade.

Superadas as discussões acerca da natureza jurídica das entidades em análise, bem como os desdobramentos dela decorrentes, importante registrar que as Fundações objeto deste estudo são as de direito público, com autonomia didático-científica, administrativa, financeira e disciplinar. Tratam-se das Fundações Federais de Ensino. Estas, além das características comuns às Fundações de direito privado, apresentam presunção de veracidade e executoriedade dos seus atos administrativos; inexistência de inscrição de seus atos constitutivos no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, porque a sua personalidade jurídica já decorre da lei; impenhorabilidade dos seus bens e sujeição ao processo especial de execução estabelecido pelo artigo 100 da Constituição Federal; e o juízo privativo.

Nunca demais lembrar que, como entidade integrante da Administração Pública Indireta, as Fundações Federais de Ensino não possuem subordinação hierárquica em relação à sua entidade-matriz, no caso, o Governo Federal, com este há mera vinculação.

Por fim, deve-se observar que todas as fundações governamentais, ainda que não integrante da Administração Pública submete-se à fiscalização financeira e orçamentária (controle externo) e ao controle interno pelo Poder Executivo.

3 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle figura como uma das cinco funções universais da Ciência da Administração, a saber: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

O controle relaciona-se com todas as demais funções, constituindo-se em instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização. Com relação à função de planejamento (previsão), podemos dizer que este sem o controle da execução dificilmente logrará êxito, bem como o controle sem padrão e objetivo previamente definidos não terá como atuar, por falta de objeto.

A função controle está presente em todos os níveis das organizações, atuando em todos os processos. É responsabilidade dos postos de comando, sendo esta responsabilidade proporcional à altura do posto ocupado na cadeia hierárquica.

As definições de controle convergem invariavelmente para a enunciação de que controle é o processo destinado a assegurar que as ações estão sendo executadas de acordo com o planejamento, visando a atingir objetivos predeterminados. É o processo tendente a garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos; a maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado.

Em relação às fases do controle, os estudiosos e doutrinadores também convergem para uma conclusão comum: estabelecimento de um padrão de desempenho esperado; avaliação da execução do processo controlado; comparação do resultado da execução com o padrão esperado; implementação de ações corretivas, quando necessárias.

Com o objetivo de assegurar que a Administração Pública atuará em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, o exercício de suas funções sujeita-se a controles dos Poderes Legislativo e Judiciários, além de a própria Administração exercer controle sobre os seus atos.

Basicamente o controle pode ser administrativo, legislativo ou judiciário, conforme seja realizado ou não pela própria Administração ou pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ou ainda, interno ou externo.

Nas lições de DI PIETRO (2007, p. 672), o controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu. Abrange a fiscalização e a correção dos atos ilegais e, em certa medida, dos inconvenientes ou inoportunos.

A doutrina consagra diversos tipos de controle: quanto ao momento em que é exercido, pode ser prévio, concomitante ou sucessivo, conforme seja realizado antes, durante ou depois de o ato ser editado; quanto ao objeto, pode ser controle de legalidade, exercido pela própria Administração ou pelo Judiciário, culminando na anulação do ato, ou controle de mérito, quando somente a Administração o exercitará, avaliando a conveniência a oportunidade do ato existente, podendo culminar em sua revogação.

Quanto ao órgão que exerce o controle, este poderá ser judicial, legislativo ou administrativo. O primeiro constitui uma modalidade de controle externo, será exercido pelo Poder Judiciário, podendo ser preventivo ou corretivo, além de decorrente de ações constitucionais como, por exemplo, mandado de segurança, mandado de injunção e ações populares. A possibilidade de exercício desse controle decorre do sistema de jurisdição uniautoritário adotado no Brasil, segundo o qual o Poder Judiciário tem o monopólio da função jurisdicional, ou seja, do poder de apreciar, com força de coisa julgada, a lesão ou ameaça de lesão a direitos individuais e coletivos. Decorre, também, do princípio da legalidade, ao tempo em que, juntamente com este, constitui fundamento do Estado de Direito. Esta modalidade de controle é ampla, mas não é ilimitada, haja vista a impossibilidade de exame de questões de mérito (oportunidade e conveniência).

Quanto ao controle legislativo, também chamado de controle parlamentar, é a modalidade de controle externo exercido pelo Poder Legislativo tendo em mira a administração desempenhada pelos Poderes Executivo e Judiciário, este último quando do exercício de funções atípicas. Esse controle opera-se através de Comissões Parlamentares de Inquéritos (CPIs), pedidos de informações, convocação de autoridades, além do exercício de fiscalização financeira, contábil, operacional e orçamentária sobre atos e contratos dos demais Poderes, com apoio consultivo do Tribunal de Contas.

Quanto ao órgão que o exerce, além dos controles judicial e legislativo, temos o administrativo. Este é caracterizado pelo poder de fiscalização que a

Administração Pública (Poder Executivo e órgãos administrativos dos Poderes Legislativo e Judiciário) exerce sobre a sua própria atuação, considerando os aspectos de legalidade e mérito, seja por iniciativa própria, seja mediante provocação.

Importante ressaltar que, o exercício do controle administrativo realizado de ofício pode decorrer, dentre outras coisas, de fiscalização hierárquica, ou de supervisão ministerial. Quanto ao primeiro caso, trata-se de consequência do poder hierárquico, que faculta à Administração a possibilidade de escalonar sua estrutura, vinculando uns a outros e permitindo a ordenação, coordenação e orientação de suas atividades, ou seja, pressupõe o vínculo de subordinação. Já o segundo caso, está limitado à hipótese em que a lei expressamente admite a sua realização. Não pressupõe o vínculo hierárquico. No âmbito da Administração Pública Federal é nominada de “supervisão ministerial” e aplicável às entidades vinculadas aos ministérios (DEC.-Lei n.º 200/67, arts. 19 e s.)

O exercício desse controle, quanto realizado sobre a Administração Direta, decorre do poder de autotutela que possibilita a revisão de seus próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes. Quando realizado sobre a Administração Indireta, deve ater-se aos limites impostos pela lei, sob pena de ofender a autonomia que lhes é assegurada pela lei que as instituiu. Segundo DI PIETRO (2007, p. 674), “esses limites dizem respeito aos órgãos encarregados do controle, aos atos de controle possíveis e aos aspectos sujeitos ao controle.”

Importante para a boa exploração do tema central deste trabalho é a exposição clara do que seja a modalidade de controle interno ou externo, consoante decorra de órgão integrante ou não da própria estrutura em que se insere o órgão controlado. “É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre os outros; como também o controle da Administração Direta sobre a Indireta.” (DI PIETRO, 2007, p. 673)

De acordo com a Carta Magna (art. 71), o controle externo ficará a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao passo que o controle interno, segundo dispõe os arts. 70 e 74, será desempenhado por cada Poder sobre os seus respectivos atos. O exercício do controle interno será pautado em sistemas de auditoria, que acompanham a execução do orçamento,

verificam a legalidade na aplicação do dinheiro público e auxiliam o Tribunal de Contas no exercício de suas atividades.

Sobre o controle interno, mister se faz apresentarmos as disposições do artigo 74 da Constituição Federal:

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

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

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

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

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

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

§2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

3.1 Controle Administrativo ou Tutela das Entidades da Administração Indireta.

A descentralização administrativa traz consigo a idéia de controle. O poder central transfere a execução de determinados serviços a entes dotados de personalidade jurídica, patrimônio próprio, capacidade de auto-administração, porém exerce sobre eles fiscalização necessária para assegurar que cumpram os seus fins. Ressalvada a hipótese de descentralização por colaboração (concessão e permissão de serviços públicos) em que o controle se rege pelas normas concernentes aos atos e contratos administrativos, nos casos de descentralização por serviços e territorial, o Estado atribui controle administrativo a determinados órgãos da administração direta, que o exercerão nos limites da lei.

Disso resulta dois aspectos concernentes às entidades que exercem serviços públicos descentralizados: de um lado, a capacidade de auto-administração, que lhes confere o direito de exercer, com independência, o serviço que lhes foi outorgado por lei, podendo opor esse direito até mesmo à pessoa política que as instituiu. De outro lado, o dever de desempenhar esse serviço, o que as coloca sob fiscalização do Poder Público; este precisa assegurar-se de que

aquela atividade que era sua e foi transferida a outra pessoa jurídica seja executada adequadamente.

Esse duplo aspecto é essencial para entender-se a extensão do controle sobre os entes descentralizados; ele só vai até onde não ofenda a capacidade de auto-administração delimitada por lei; por sua vez, essa capacidade de auto-administração vai até onde não esbarre com os atos de controle previstos em lei.

Esse controle não significa que os entes descentralizados estejam hierarquicamente subordinados à Administração Direta. Existe apenas uma vinculação para fins de controle; essa vinculação normalmente se dá com relação ao Ministério ou Secretaria de Estado ou de Município cujas atividades se relacionam com a da pessoa jurídica da administração indireta.

Originariamente, empregava-se o vocábulo tutela para abranger apenas o controle sobre as pessoas administrativas de direito público, ou seja, as autarquias; isto porque apenas elas eram utilizadas como forma de descentralização por serviço. À medida que o poder público passou a utilizar outros tipos de entidades, como as fundações, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, como formas de descentralização por serviço, a tutela, que é inerente a esse tipo de descentralização, passou a alcançar todas as entidades da Administração Indireta.

Por isso a tutela pode ser definida como a fiscalização que os órgãos centrais das pessoas públicas políticas (União, Estados e Municípios) exercem sobre as pessoas administrativas descentralizadas, nos limites definidos em lei, para garantir a observância da legalidade e o cumprimento das suas finalidades institucionais.

A tutela é apenas um dos tipos de controle a que se sujeitam os entes descentralizados, porque corresponde a um controle administrativo, ou seja, exercidos pelos órgãos da Administração Direta.

3.2 Auditoria Interna.

Sob o aspecto genérico (ATTIE, 2000, p.25), “auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das

demonstrações financeiras preparadas pela instituição auditada. Em seu exame, o auditor, por m lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas para assegurar a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento.

Os procedimentos de auditoria são selecionados e aplicados em conformidade com as normas de auditoria que exigem que o exame de auditoria seja executado com o devido cuidado profissional por pessoas com capacidade técnica, competência e independência ético-profissional, que o exame de auditoria seja planejado e supervisionado convenientemente, incluindo-se o estudo e avaliação dos controles internos, conclusivos quanto aos elementos comprobatórios suficientes e adequados que permitam a formulação da opinião do autor sobre as demonstrações financeiras em exame.

No desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, englobam-se as verificações documentais, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno e externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. O grau de atenção dispensado à análise de cada situação dependerá das decorrências dos diferentes segmentos que compõem a organização.

A atuação da auditoria observa normas a ela peculiares e inclui procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente.

A classificação da auditoria como interna ou externa, também chamada de independente, dependerá da posição do auditor na entidade auditada. Se realizada por profissional independente da empresa, será uma auditoria externa. Será interna quando realizada por auditor empregado da empresa, quando este integrar a organização auditada.

Com a proposta de auxiliar os membros da administração de uma empresa a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades, a auditoria interna surge como uma função independente de avaliação, análise, recomendações e assessoria. Integra a organização, sem, entretanto, estar subordinado àqueles cujo trabalho examina.

O *Institute of 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 de eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos. (ATTIE, 2000, p.27)

São os auditores internos os responsáveis pela oferta de dados, aos administradores, referentes à adequação e efetividade do sistema de controle interno e a qualidade do desempenho da organização. Podemos dizer que essa espécie de auditoria serve a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticos definidos pela companhia estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

São objetivos da auditoria interna:

- examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- verificar se os resultados são empregados de maneira eficiente e econômica;
- examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
- comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas. (ATTIE, 2000, p. 29)

Para a consecução dos objetivos dantes relacionados, a auditoria interna necessita do mais alto grau de independência, o que favorecerá ao auditor o desenvolvimento de imparcialidade, integridade e objetividade no desempenho de suas atividades. Acerca da independência no desenvolvimento da auditoria interna:

A independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. O condicionamento de seus atos, para o exercício de sua função, constitui-se elemento restritivo e, portanto, impeditivo de executar o que de fato é necessário. Dado a isto, pode não reunir as melhores e

mais eficientes provas cabais que, a seu juízo, seriam vitais para a emissão de sua opinião. (ATTIE, 2000, p. 32)

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução n.º 986/03, aprovou a NBC T 12. Nesta o CFC preceituou que a Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno e externo, e de direito privado, compreendendo os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles interno integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. Para tanto, ainda de acordo com a Resolução n.º 986/03, está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Em conclusão, a Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraude e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

3.2.1 – Desempenho do Controle Interno nas Fundações Federais de Ensino.

Os controles internos, tomados como sistema, englobam toda a organização e podem caracterizar-se como controles contábeis e controles administrativos.

A doutrina (ATTIE, 2000, p. 110-126) aponta como componentes do controle interno:

1 – Plano de Organização: formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos;

2 – Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de

operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle;

3 – Proteção do patrimônio: definição sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais;

4 – Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhamento da descrição clara e objetiva do funcionamento delas;

5 – Eficiência operacional: definição adequada dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequado às atividades.

6 – políticas administrativas: sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização.

Na condição de integrante da Administração Pública Indireta, as Fundações Federais de Ensino devem observar as disposições do art. 74 da Constituição Federal quanto à manutenção de um sistema de controle interno integrado com os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

O controle será exercido sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 70 da Constituição Federal).

A fiscalização contábil diz respeito aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade da entidade registra adequadamente e fidedignamente os atos e fatos que envolvem os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial.

A fiscalização financeira ocupa-se em verificar se a administração dos recursos financeiros está sendo realizada de acordo com as normas e princípios da administração pública, não só com relação a arrecadação, gerenciamento e

aplicação de recursos, como em relação a regularidade das renúncias de receitas e concessões de auxílios e subvenções.

Quanto à fiscalização orçamentária, vai além das verificações se as despesas estão previstas no orçamento anual e se foram fielmente executadas. Confronta estas com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual a fim de assegurar o cumprimento dos programas traçados pelos representantes do povo.

A fiscalização operacional promove o acompanhamento e avaliação das ações empreendidas pela entidade para alcançar seus objetivos institucionais, em especial quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia.

Por fim, a fiscalização patrimonial refere-se não só ao controle de bens móveis ou imóveis, mas também de créditos, títulos de renda, participações e almoxarifados, além das dívidas e de fatos que, direta ou indiretamente possam afetar o patrimônio.

O estabelecimento, funcionamento e manutenção dos controles internos são de competência e responsabilidade do administrador.

Nos termos do art. 50 da Lei n.º 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU), o controle interno, no apoio ao controle externo, deverá, dentre outras atividades, realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer. Observa-se, a partir dessa disposição legal, que aos órgãos de controle interno incumbe também a realização de auditorias, então podemos suscitar, com pertinência, os seguintes questionamentos: Considerando a posição das Fundações Federais de Ensino na estrutura da Administração Pública; os tipos de controles exercidos sobre a Administração Pública; a existência de um sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, bem como os princípios norteadores da auditoria e controle internos: a qual(is) órgão(ões) de controle externo estão submetidas as Fundações Federais de Ensino? O funcionamento dos órgãos de controle interno nas Fundações Federais de Ensino observa a ausência de sujeição hierárquica característica da relação Administração Pública Direta X Administração Pública Indireta? O desenvolvimento dos trabalhos de auditoria interna é realizado com independência?

Nos termos do art. 70 da Carta Magna, a fiscalização contábil, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Ainda de acordo com o texto

constitucional (art. 71), o Congresso Nacional será auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) quando do exercício do controle externo. Numa análise preliminar poderíamos nos restringir às disposições constitucionais, atribuindo exclusivamente ao Congresso Nacional, mediante auxílio do TCU, o exercício do Controle Externo que incide sobre as Fundações Federais de Ensino. Entretanto, devemos nos reportar à lição de DI PIETRO dantes apresentada, segundo a qual, considera-se externo o controle exercido pela Administração Pública Direta sobre a Indireta. Desta forma, além do Congresso Nacional, auxiliado pelo TCU, as Fundações Federais de Ensino estão submetidas ao controle externo exercido pela Controladoria-Geral da União, órgão central do sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Nada obstante a relação da Administração Pública Direta com a Indireta seja caracterizada pela ausência de subordinação hierárquica, a lei instituidora do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, corroborada pelo Regimento Interno da Controladoria-Geral da União, nos faz acreditar no desvirtuamento/excesso do controle ou tutela exercido pela entidade-matriz, indispensável para assegurar que as entidades indiretas não se desvirtuem dos fins institucionais a que se propõem. Desta forma, podemos concluir que os órgãos de Controle Interno das Fundações Federais de Ensino mantêm, impropriamente, relação de subordinação ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Tal conclusão pode ser ratificada, por exemplo, pela necessidade de aprovação, por parte da Controladoria-Geral da União, da nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular da unidade de auditoria interna das entidades indiretas, o que fere, sensivelmente, o princípio da independência que deve nortear os trabalhos desenvolvidos nos órgãos de Controle Interno.

3.3 Controladoria-Geral da União.

A partir da Medida Provisória n.º 2.143-31, de 02 de abril de 2001, e com o objetivo de combater a fraude e a corrupção, além de promover a defesa do patrimônio público no âmbito do Poder Executivo, foi criada a Controladoria-Geral da União, originalmente chamada de Corregedoria-Geral da União.

Trata-se de um órgão do Governo Federal, integrante da estrutura da Presidência da República, cuja responsabilidade é prestar assistência imediata e diretamente ao Presidente da República quanto às questões relativas à defesa do

patrimônio público e à promoção da transparência da gestão. Atua por meio de auditorias públicas, correição, controle interno, ouvidoria e prevenção e combate à corrupção. É o órgão central do Sistema de Controle Interno e do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) passaram a integrar a estrutura da CGU a partir de 28/03/2002, com a edição do Decreto n.º 4.177. Por força deste mesmo decreto, as competências de ouvidoria-geral, até então vinculadas ao Ministro da Justiça, passaram a compor a sua estrutura.

É sabido que a Controladoria-Geral da União desempenha trabalhos de auditoria em órgãos da administração direta e indireta do Governo Federal e fiscalização da aplicação de recursos públicos federais em Estados, Prefeituras, fundações e ONGs. A Portaria n.º 570, de 11 de maio de 2007, que aprova o regimento interno desse órgão, apresenta como componentes de sua estrutura básica unidades de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado, unidades específicas singulares, unidades descentralizadas (Controladorias Regionais da União nos Estados), além de órgãos colegiados. De acordo com o art. 3º da referida portaria, compõem a estrutura organizacional da CGU:

I - unidades de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado:

a) Gabinete - GM:

1. Assessoria de Comunicação Social - ASCOM;

2. Assessoria para Assuntos Internacionais - AINT;

b) Assessoria Jurídica - ASJUR;

c) Secretaria Executiva - SE:

1. Gabinete - GAB;

2. Coordenação-Geral de Diligências - CGD;

3. Diretoria de Desenvolvimento Institucional - DEIN:

3.1. Gerência de Planejamento e Avaliação Institucional- GEPLA;

3.2. Gerência de Integração, Modernização e Padronização Institucional - GEIMP;

4. Diretoria de Gestão Interna - DGI:

4.1. Coordenação-Geral de Recursos Humanos - CGRH;

4.2. Coordenação-Geral de Recursos Logísticos - CGRL;

4.3. Coordenação-Geral de Planejamento e Orçamento - CGPO;

4.4. Coordenação-Geral de Serviços de Secretaria - CGSS;

5. Diretoria de Sistemas e Informação - DSI:

5.1. Coordenação-Geral de Informação - SIINF;

5.2. Coordenação-Geral de Infra-Estrutura Tecnológica - SITEC;

II - unidades específicas singulares:

a) Secretaria Federal de Controle Interno - SFC:

1. Gabinete - GAB;

2. Coordenação-Geral de Normas e Orientação para o Sistema de Controle Interno - GSNOR;

3. Coordenação-Geral de Contas do Governo - GSCON;
4. Coordenação-Geral de Recursos Externos - GSREX;
5. Diretoria de Auditoria da Área Econômica - DE:
 - 5.1. Coordenação-Geral de Auditoria da Área Fazendária - DEFAZ;
 - 5.2. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Planejamento, Orçamento e Gestão - DEPOG;
 - 5.3. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - DEDIC;
6. Diretoria de Auditoria da Área Social - DS:
 - 6.1. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Justiça e Segurança Pública - DSSEG;
 - 6.2. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Previdência Social - DSPAS;
 - 6.3. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento Social - DSDES;
 - 6.4. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Saúde - DSSAU;
 - 6.5. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Educação - DSEDU;
 - 6.6. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Esportes - DSESP;
7. Diretoria de Auditoria da Área de Infra-Estrutura - DI:
 - 7.1. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Meio Ambiente - DIAMB;
 - 7.2. Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Ciência e Tecnologia - DICIT;
 - 7.3. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Minas e Energia - DIENE;
 - 7.4. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Comunicações - DICOM;
 - 7.5. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Transportes - DITRA;
 - 7.6. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cidades - DIURB;
 - 7.7. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Integração Nacional - DIINT;
8. Diretoria de Auditoria da Área de Produção e Emprego - DR:
 - 8.1. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Serviços Sociais - DRSES;
 - 8.2. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Agricultura, Pecuária e Abastecimento - DRAGR;
 - 8.3. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento Agrário - DRDAG;
 - 8.4. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Turismo - DRTUR;
 - 8.5. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Trabalho e Emprego - DRTEM;
 - 8.6. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cultura - DRCULT;
9. Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle - DC:
 - 9.1. Coordenação-Geral de Planejamento e Avaliação - DCPLA;
 - 9.2. Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade - DCTEC;
 - 9.3. Coordenação-Geral de Operações Especiais - DCOPE;
10. Diretoria de Auditoria de Pessoal e de Tomada de Contas Especial - DP:
 - 10.1. Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Pessoal e Benefícios - DPPES;
 - 10.2. Coordenação-Geral de Auditoria de Tomada de Contas Especial - DPTCE;

- b) Ouvidoria-Geral da União - OGU;
- c) Corregedoria-Geral da União - CRG:
 - 1. Corregedoria-Geral Adjunta da Área Econômica - COREC:
 - 1.1. Corregedoria Setorial do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - COREC/MAPA;
 - 1.2. Corregedoria Setorial do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e do Turismo - COREC/MDIC;
 - 1.3. Corregedoria Setorial do Ministério do Desenvolvimento Agrário - COREC/MDA;
 - 1.4. Corregedoria Setorial do Ministério da Fazenda - COREC/MF;
 - 1.5. Corregedoria Setorial do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - COREC/MPOG;
 - 1.6. Corregedoria Setorial do Ministério das Relações Exteriores - COREC/MRE;
 - 2. Corregedoria-Geral Adjunta da Área de Infra-Estrutura - CORIN:
 - 2.1. Corregedoria Setorial do Ministério das Cidades - CORIN/MCID;
 - 2.2. Corregedoria Setorial do Ministério da Ciência e Tecnologia e Comunicações - CORIN/MCT;
 - 2.3. Corregedoria Setorial do Ministério da Defesa - CORIN/MD;
 - 2.4. Corregedoria Setorial do Ministério da Integração Nacional - CORIN/MI;
 - 2.5. Corregedoria Setorial do Ministério do Meio Ambiente - CORIN/MMA;
 - 2.6. Corregedoria Setorial do Ministério de Minas e Energia - CORIN/MME;
 - 2.7. Corregedoria Setorial do Ministério dos Transportes - CORIN/MT;
 - 3. Corregedoria-Geral Adjunta da Área Social - CORAS:
 - 3.1. Corregedoria Setorial do Ministério da Cultura e do Esporte - CORAS/MINC;
 - 3.2. Corregedoria Setorial do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - CORAS/MDS;
 - 3.3. Corregedoria Setorial do Ministério da Educação - CORAS/MEC;
 - 3.4. Corregedoria Setorial do Ministério da Justiça - CORAS/MJ;
 - 3.5. Corregedoria Setorial do Ministério da Previdência Social - CORAS/MPS;
 - 3.6. Corregedoria Setorial do Ministério da Saúde - CORAS/MS;
 - 3.7. Corregedoria Setorial do Ministério do Trabalho e Emprego - CORAS/TEM;
- d) Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas - SPCI:
 - 1. Diretoria de Informações Estratégicas - DIE;
 - 2. Diretoria de Prevenção da Corrupção - DPC;
- III - unidades descentralizadas: Controladorias Regionais da União nos Estados;
- IV - órgãos colegiados:
 - 1. Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção - CTPCC;
 - 2. Comissão de Coordenação de Controle Interno - CCCI;
 - 3. Comissão de Coordenação de Correição - CCC.

Ainda de acordo com a Portaria n.º 570/07 (art. 1º), são competências da

CGU:

I - assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão, no âmbito da Administração Pública Federal;

II - promover a apuração, de ofício ou mediante provocação, das irregularidades de que tiver conhecimento, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público, velando por seu integral deslinde;

III - requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros sempre que verificar omissão de autoridade competente, e avocar aqueles já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível;

IV - instaurar, na hipótese do inciso anterior, sindicância ou processo administrativo ou, conforme o caso, representar ao Presidente da República para apurar a omissão das autoridades responsáveis;

V - apreciar manifestações e representações relacionadas com procedimentos e ações de agentes públicos, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, propondo medidas de correção e prevenção de falhas e omissões na prestação de serviços públicos; e

VI - incentivar a participação popular no acompanhamento e fiscalização da prestação dos serviços públicos; e

VII - exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o Sistema de Correição e o Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando, como órgão central, a orientação normativa que julgar necessária.

Observadas as competências da CGU, torna-se clara a íntima relação que possui com a Administração Pública Federal, seja ela direta ou indireta. Ao longo de todo o regimento interno desse órgão, percebemos inúmeros comandos de vinculação de sua atuação ao desenvolvimento das atividades de controle interno das entidades que compõem a Administração Pública Indireta.

4 OS FUNDAMENTOS DA INTERFERÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO NAS AUDITORIAS INTERNAS DAS FUNDAÇÕES FEDERAIS DE ENSINO

Nos termos do art. 15 do Decreto n.º 3.591/00, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública indireta vinculadas aos Ministérios, como é o caso das Fundações Federais de Ensino, e aos órgãos da Presidência da República, bem como as unidades de auditoria interna dos serviços sociais autônomos ficam sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição. Observe-se que o Órgão Central do Sistema de Controle Interno e do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, nos termos da Portaria n.º 570, de 11 de maio de 2007, e do mencionado Decreto, é a Controladoria-Geral da União.

Podemos, exemplificativamente, elencar, a partir da análise da Portaria n.º 570/07, oriunda do Ministério do Controle e da Transparência, as seguintes competências da CGU, que, de alguma forma, denotam interferência desta nas atividades de auditoria desenvolvidas pelas Fundações objeto deste estudo:

1 - Manifestar-se sobre a indicação de nome para ocupar o cargo de auditor interno nas unidades da Administração indireta, bem como sobre a exoneração dos ocupantes desse cargo;

2 - Avaliar o desempenho e supervisionar a consolidação dos planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta;

3 - Orientar as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta relativamente às técnicas e procedimentos de ações de controle emanados da CGU;

4 - Criar e manter atualizado cadastro das auditorias internas da administração indireta do Poder Executivo Federal;

5 - Avaliar o desempenho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta;

6 - Acompanhar a execução do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAAAI das entidades da Administração Federal indireta, observados os procedimentos estabelecidos pela SFC;

7 - Fornecer informações à DCTEQ com vistas a manter atualizado o cadastro das auditorias internas da Administração indireta do Poder Executivo Federal;

8 - Analisar a regularidade dos processos disciplinares e dos julgamentos proferidos nos órgãos da administração direta e entidades da administração indireta, determinando ou propondo, nos casos de nulidade, a repetição total ou parcial dos atos no processo;

9 - Realizar inspeções correcionais periódicas nos órgãos da Administração direta e entidades da Administração indireta.

Importantes manifestações de interferência podem ser retiradas da Instrução Normativa n.º 07, de 27/12/2007, originária do Ministério do Controle e da Transparência. Segundo esta, o planejamento das atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna - PAINT, que conterà a programação dos trabalhos da unidade de auditoria interna da entidade para um determinado exercício. Ocorre que, para a elaboração do PAINT, a unidade de auditoria interna deverá levar em Consideração, obrigatoriamente, dentre outras coisas, diligências pendentes de atendimento, especialmente aquelas oriundas da Controladoria-Geral União – CGU.

Elaborada a proposta de PAINT, esta será submetida à análise prévia da CGU ou dos respectivos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno que fiscalizam a entidade, após o que serão restituídas com expressa manifestação sobre o cumprimento das normas e orientações pertinentes, acrescida de observações sobre as atividades programadas e recomendação, quando for o caso, de inclusão de ações de auditoria interna que não tenham sido programadas pela entidade, para atendimento a pontos que sejam relevantes segundo a avaliação do respectivo órgão de controle interno.

É bem verdade que as disposições legais não fazem menção expressa e exclusiva às Fundações em apreso, entretanto, referem-se, de forma genérica, à Administração Indireta, fato que não minimiza a interferência apresentada. Por fim, devemos chamar a atenção para o fato de que a CGU atua na Administração

Indireta, portanto também nas Fundações Federais de Ensino, através das unidades organizacionais referidas no item 3.2 deste trabalho.

5 METODOLOGIA

Considerando a proposta deste trabalho que é o desenvolvimento de análise acerca da interferência da Controladoria-Geral da União das Fundações Federais de Ensino, e tendo como premissas básicas a estrutura da Administração Pública e os princípios norteadores dos processos de auditoria e controle interno, adotamos, como tipos de pesquisa, os procedimentos exploratório e bibliográfico.

Pelo procedimento exploratório objetivamos proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito, proporcionando maiores informações sobre assunto; facilitando a delimitação do tema trabalhador e definindo, ainda que implicitamente, os objetivos e hipóteses da pesquisa sob enfoque.

Já pelo procedimento bibliográfico, fizemos um levantamento dos temas e tipos de abordagens já trabalhados por outros estudiosos, assimilando-se os conceitos e explorando-se os aspectos já publicados. Para tanto, identificamos, localizamos e reunimos, de forma sistemática, as obras e publicações que consideramos relevante e, conseqüentemente, aplicamos um procedimento qualitativo de avaliação de todo o material disponível.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fiscalização da atuação da Administração Pública, em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, é realizada pelo próprio Estado através de controles sobre os seus próprios atos. Normativamente este preceito possui natureza constitucional, haja vista previsão disposta no artigo 70 da Carta Magna, segundo o qual a fiscalização ocorrerá através de sistemas de controles externo e interno.

O exercício do controle externo não se restringe ao personagem constitucionalmente previsto, qual seja o Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União. Considerando a estrutura administrativa brasileira, a atuação da Controladoria-Geral da União frente às Fundações Federais de Ensino (entidades da Administração Indireta), bem pode ser classificada com controle externo.

A doutrina é precisa quando preconiza que um órgão de auditoria, seja externa ou interna, não pode prescindir de independência funcional. Esta é condição primordial do trabalho de auditoria desenvolvido para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. Entretanto, é a partir da análise, principalmente, dos dispositivos da Instrução Normativa n.º 07, de 27/12/2007, originária do Ministério do Controle e da Transparência, que podemos identificar os pontos de interferência da CGU nas auditorias internas da Administração Indireta, o que fere princípios basilares das atividades de auditoria e controladoria.

Falta independência nas Coordenadorias de Controle Interno das Fundações Federais de Ensino. Diante das possibilidades de interferência criadas pela legislação em vigor, as auditorias internas destas entidades vêm desvirtuado o seu principal propósito, qual seja: assessorar a administração do órgão a que servem e findam funcionando como uma unidade da CGU dentro da pessoa jurídica controlada.

Nada obstante as impropriedades identificadas na relação de controle existente entre as Fundações Federais de Ensino e a Controladoria-Geral da União, a atuação dos controles interno e externo, implementando métodos e técnicas que envolvem procedimentos típicos, tem papel relevante na Administração Pública, seja

pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, seja pela promoção da eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – Um Curso Moderno e Completo**. 5ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BOYTON, William; JOHNSON, Raymond N. **Auditoria**. Trad. José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Ed. do Senado Federal, 1988.

_____. **Decreto n.º 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Brasília: Presidência da República, 2000.

_____. **Instrução Normativa nº 07, de 29 de dezembro 2006**. Brasília: Presidência da República, 2006.

_____. **Instrução Normativa nº 01, de 03 de janeiro 2007**. Brasília: Presidência da República, 2007.

_____. **Portaria n.º 570, de 11 de maio de 2007**. Brasília: Ministério do Controle e da Transparência, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Auditoria e Perícia - Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2006.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso Básico de Auditoria 1 – Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1988.

CORREIA, Antônio Carlos. **O Controle Interno**. Disponível em <[HTTP://homeshopping.com.br/~goucor/controle.htm](http://homeshopping.com.br/~goucor/controle.htm)>. Acesso em 03-04-2008.

COSTIN, Cláudia. **Estrutura do Estado Brasileiro: Fiscalização de Gastos Públicos no Brasil**. Brasília: Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Correa, 1999.

DALLARI, Adilson Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. **Sistema de Controle Interno**. Disponível em: <[HTTP://citadini.com.br/atuação/2001/tcepe0011.htm](http://citadini.com.br/atuação/2001/tcepe0011.htm)>. Acesso em 03-04-2008.

FERRAZ, Sérgio. **O Controle da Administração Pública da Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, n.º 188, 1992.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

GHISI, Adhemar Paladini. **A Independência do Controle Interno**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, n.º 24, 1993.

_____. **O Sistema de Controle Interno**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, n.º 23, 1992.

GUIMARÃES, Roberto Figueiredo. **Considerações sobre Auditoria Operacional no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, n.º 22, 1991.

HARADA, Kiyoshi. **Controle da Administração Pública – O Poder de Autotutela (Controle Interno) – Atuação do Tribunal de Contas (Controle Externo) – Eficácia do Controle Popular**. São Paulo: Boletim de Direito Administrativo, n.º 11, 1997.

INTOSAI – Internacional Organization of Supreme Audit Institutions. **Guia para Normas de Controle Interno**. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. Brasília: Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, 1993, v.19.

_____. **Normas de Auditoria**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, n.º 22, 1991.

MADAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle e Reforma Administrativa no Brasil**. Disponível em <[HTTP://www.sfc.fazenda.gov.br/sfc/textos/ideias/UFBAtese.html](http://www.sfc.fazenda.gov.br/sfc/textos/ideias/UFBAtese.html)>. Acesso em 06-04-2008.

SOUZA, Luciano Brandão Alves de. **A Integração dos Controles Interno e Externo**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, n.º 20, 1989.