

**VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ**

**Percepção Dos Auditores Federais Do Controle Externo Quanto À Autonomia Do
Tribunal De Contas Da União**

Daniela de Oliveira Palhano - Graduanda em Ciências Contábeis; Luiz Alberton - Doutor em Ciências Contábeis.

Universidade Federal de Santa Catarina

danielaopalhano@gmail.com; luiz.alberton@ufsc.br

RESUMO

O objetivo dessa pesquisa é identificar a percepção dos Auditores Federais do Controle Externo (AUFC) sobre a estrutura funcional, administrativa e financeira da instituição (TCU), a qual é responsável pelo controle externo (junto ao Poder Legislativo). A metodologia utilizada foi a aplicação de questionário, por meio eletrônico, com uma amostra não probabilística, com a participação de Auditores de algumas secretarias regionais do controle externo. Após a coleta de dados, procedeu-se uma análise, predominantemente, qualitativa sobre os resultados obtidos. Pode-se observar que na percepção dos Auditores que compuseram a amostra, a Corte de Contas brasileira possui significativa independência institucional reconhecida em lei e demais normas que regem o TCU. Porém, os mesmos evidenciaram que a forma atual de escolha dos ministros, a existência de pressões externas, como influência política, e o quadro limitado de Auditores, nas Secretarias de Controle Externo (SECEX), afeta a autonomia administrativa e funcional da instituição, o que na prática prejudica a atuação da instituição no auxílio à transparência da gestão pública e no combate à corrupção. Outro ponto ressaltado, quanto à funcionalidade do TCU, foi a burocracia e a falta de tempestividade, tanto no planejamento e execução, como nas decisões posteriores à fiscalização, o que pode gerar viés e pouca efetividade dos resultados obtidos.

Palavras Chaves: Controle Externo, Auditores, TCU, Independência.

Área Temática: Auditoria e Perícia

1. Introdução

A administração pública brasileira passa por significativas mudanças devido às novas exigências a ela atribuídas, principalmente, pelas Leis nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) e nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI). A LRF tem como objetivo principal ser um importante instrumento de transparência na gestão fiscal de todos os entes, de maneira complementar, a LAI estabelece o direito a cada cidadão de acesso às informações públicas. Logo, neste contexto de modificações e adaptação às normas, é inerente que surjam novos questionamentos sobre as práticas governamentais adotadas atualmente, e se as mesmas estão adequadas a essa nova realidade.

Especificamente, em relação ao Controle Externo, o Poder Legislativo responsável pela fiscalização do Erário, com o auxílio do Tribunal de Contas, torna-se ainda mais importante para uma gestão pública transparente. Entende-se por Controle Externo aquele executado por órgão independente do órgão a ser controlado (MEIRELES, 1990, apud, LIMA, 2005). No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) exerce a função de uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), ou seja, uma EFS é responsável pela fiscalização do uso de recursos e bens públicos (TCU, 2014).

Conforme a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2006), em suas Normas internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) e com base na Declaração de Lima “Art. 5 [...] 1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores só podem

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

desempenhar suas tarefas objetiva e eficazmente quando são independentes da entidade auditada e protegidas contra influências externas”. Suzart (2012, p.28) destaca alguns aspectos determinantes para que uma EFS seja considerada independente:

- a. Independência institucional consagrada em lei;
- b. Independência de seus membros;
- c. Autonomia funcional;
- d. Autonomia administrativa;
- e. Autonomia financeira; e
- f. Autoridade.

A Independência Institucional é quando a constituição do país garante legalmente a atuação da EFS como um órgão seguramente independente de quaisquer influências externas. Independência dos membros integrantes está relacionada com a forma de escolha dos integrantes de cargos diretivos da instituição de controle. As autonomias funcional, administrativa e financeira se referem à liberdade que a EFS tem em executar seus trabalhos da maneira que melhor julgar, e com garantia de uma fonte segura de recursos financeiros. Por fim, a autoridade para obter todas as informações necessárias e exigir que os gestores públicos atendam suas solicitações (SUZART, 2012).

A Constituição Federal (CF) de 1988 determina que:

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

Cabe ao Congresso Nacional exercer o controle externo da União e entidades da administração direta e indireta. Contudo, de maneira Complementar ao art. 70 da CF/1988, o artigo seguinte destaca a função do Tribunal de Contas da União, de tal forma que: “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, [...]”.

Sabe-se que no ordenamento jurídico brasileiro, não há um consenso quanto à autonomia do Tribunal de Contas da União em relação ao Poder Legislativo: “a sua denominação (Tribunal), a localização constitucional no Poder Legislativo e a qualificação de suas competências (como apoio ou colaboração) são questões tormentosas que não encontram pacífica conceituação na doutrina; no Poder Judiciário, as decisões são discrepantes” (SCLIAR, 2009, p. 255).

Uma EFS tem crucial importância no controle e verificação de como os recursos públicos são aplicados (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011), além de validar as informações prestadas pelos gestores públicos. Logo, quando uma EFS possui independência política e financeira, ela serve como um auxílio à sociedade, pois fornece uma real situação do patrimônio público analisado, evidencia se há integridade nas informações divulgadas, bem como sanciona as más práticas adotadas na gestão pública. (SUZART, 2012)

O presente artigo tem como pergunta a ser respondida: que percepção os Auditores Federais do Controle Externo (AUFC) têm quanto à independência e atuação do Tribunal de Contas da União. Definiu-se como objetivo geral desta pesquisa identificar a percepção dos Auditores Federais quanto à independência institucional legalmente reconhecida, independência

dos membros integrantes, autonomia funcional, administrativa e financeira e autoridade do Tribunal de Contas da União.

O presente trabalho se justifica por haver poucas pesquisas com essa temática, tem a oportunidade de complementar as pesquisas já existentes, como a pesquisa realizada por Mafrá (2014), em que buscou identificar a Percepção dos Auditores do TCE/SC sobre as auditorias realizadas no Estado. Além disso, a pesquisa contribui para a sociedade em geral, dada a importância do controle externo para o conhecimento de cada cidadão e o combate à corrupção. Em um dos estudos analisados, Suzart (2012, p. 13) realizou uma pesquisa com 85 países, relacionando o nível de independência da EFS com o nível transparência fiscal do país. O Brasil foi parte integrante dessa amostra, no entanto, ao longo do estudo foi desconsiderado e deixou de ser pesquisado, pois, “apesar de estar entre os países com bom nível de transparência fiscal, os níveis de independência e de atuação da Instituição Superior de Auditoria brasileira, o Tribunal de Contas de União, foi considerado apenas mediano”.

Antônio *et al.* (2013, p. 193), em seu estudo, aplicou um questionário com os Auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) para averiguar suas percepções quanto o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública. Um dos resultados obtidos foi o fato desses profissionais se mostrarem insatisfeitos com a credibilidade da sua função de auditor governamental, sendo o motivo que “além da impunidade, outra razão citada pelos respondentes foi o caráter político presente na forma de provimento dos cargos de conselheiros, aspecto que pode colocar em dúvida a independência do auditor”. A resposta ao que o trecho se refere ressalta que: “O problema é constitucional, nossa Carta maior dá um caráter extremamente político aos TC’s pela forma de provimento dos cargos de conselheiros, resultando um sentimento de descrédito da sociedade”.

O presente artigo está estruturado em cinco capítulos que contém a introdução, fundamentação teórica, metodologia, resultados e conclusões.

2. Fundamentação Teórica

Neste capítulo são abordadas as teorias e legislações que tratam do controle externo, suas características e Tribunal de Contas da União.

2.1 Controle Externo

O controle é uma função administrativa essencial à administração do erário e transparência fiscal, principalmente, quando se trata da gestão de recursos públicos. Lima (2011) relata que o controle externo, executado na administração pública, representa um instrumento do regime democrático, o qual deve sempre se aperfeiçoar e assegurar o exercício da cidadania, além de contribuir com os gestores fornecendo melhorias. Basicamente, conforme Chaves (2009) a função de quem executa o controle externo é garantir que a Administração (pública) arrecade, gaste e administre os recursos públicos perante os limites estabelecidos em lei.

Para realizar, adequadamente, cada tipo de fiscalização, o sistema de controle externo precisa ser funcional e efetivo quanto aos seus objetivos. Para que isso se concretize Chaves (2009, p.79) ainda lista alguns atributos, instrumentos e critérios essenciais que devem ser considerados:

Sujeitos passivos do controle: administração direta, autarquias, fundações, empresas estatais, agências reguladoras, organizações sociais, concessionárias de serviços público, estados, municípios, entidades privadas e pessoas físicas.

**VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ**

Objetos do controle: licitações, contratos pessoal, obras, patrimônio, sistemas informatizados, concessões de aposentadorias, pensões, reforma, admissões de pessoal, arrecadação e renúncia de receita, dívida, convênios, privatizações, concessões de serviço, programas e política de governo. **Foco do controle:** legalidade legitimidade, economicidade, eficácia, eficiência, efetividade, conformidade contábil-financeira, equidade e ecologicidade.

Entende-se por legalidade aquilo que está em conformidade com as leis (CHAVES, 2009). Legitimidade se refere à legalidade, verificar além das leis, uma comprovação material de validade, à moralidade, ação humana virtuosa e à economicidade, relação de custo-benefício para alcançar os melhores resultados ao menor custo possível (NAGATA, 2012). O controle da eficácia relaciona-se ao alcance das metas proposta para a gestão, da eficiência quanto o meio utilizado em detrimento dos resultados alcançados, e da efetividade se caracteriza em um exame dos impactos dos resultados alcançados. Já a fiscalização referente à equidade analisa o respeito da isonomia entre os administradores. Ecologicidade, um termo recente na administração pública, verifica se as ações governamentais garantem a conservação dos recursos naturais (bens públicos) às gerações futuras (CHAVES, 2009).

2.2 Características Essenciais De Uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS)

Uma EFS tem a independência como condição necessária para executar suas atividades com confiabilidade. Para Suzart (2012), a independência garante à instituição a possibilidade de exercer análises mais objetivas sobre as áreas e órgãos auditados, pois, dessa maneira há poucas chances de ocorrer interferências externas, como por exemplo, falta de autonomia administrativa, orçamento insuficiente, pressões políticas, entre outras.

A Declaração de Lima estabelece várias diretrizes que indicam os preceitos básicos de auditoria resumidamente conforme demonstrada no Quadro 1.

**VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ**

Quadro 1 – Diretrizes Declaração de Lima

DIRETRIZES - DECLARAÇÃO DE LIMA	CARACTERÍSTICAS DE INDEPENDÊNCIA ASSOCIADA À DIRETRIZ
Os objetivos específicos da auditoria são garantir uso adequado e eficaz dos recursos públicos, desenvolvimentos de uma gestão financeira saudável, execução adequada de atividades administrativas, entre outros.	Objetivos bem definidos
O estabelecimento das EFS e do grau necessário de independência que devem gozar precisam estar previstos na Constituição. Todavia, pode haver detalhamento na legislação infraconstitucional.	Independência institucional consagrada em lei
A independência da EFS está inseparavelmente vinculada à independência de seus membros, garantida na Carta Magna.	Independência de seus membros
Os procedimentos de destituição do cargo de um membro deve estar constitucionalmente previsto e não devem prejudicar a independência dos membros.	Independência de seus membros
As EFS devem gozar de independência financeira, dispondo dos recursos financeiros necessários para desempenhar suas tarefas.	Autonomia financeira
A independência das EFS, prevista na Constituição e demais legislação, deve garantir também um grau muito elevado de iniciativa e autonomia, mesmo quando estiverem atuando como agente do parlamento.	Autonomia funcional e Autonomia administrativa;
A relação da EFS com o Parlamento deverá estar prevista na Constituição.	Independência institucional consagrada em lei
As EFS devem ter acesso a todos os arquivos e documentos relacionados à gestão financeira e terão poderes para solicitar, oralmente ou por escrito, quaisquer informações que considere necessárias.	Autoridade
As EFS farão suas auditorias em conformidade com um programa auto-estabelecido, o que não é afetado por eventuais direitos de determinados órgãos públicos de solicitar uma auditoria específica.	Autonomia funcional e Autonomia administrativa
Conforme as necessidades, é admitido à EFS recorrer subsidiariamente a especialistas externos. É necessário que tais habilidades não estejam disponível no seu pessoal.	Autonomia administrativa

Fonte: Adaptado de Chaves (2009)

No Quadro 1 é possível identificar que as diretrizes básicas de uma EFS independente instituídas na Declaração de Lima contemplam plenamente o objetivo desta pesquisa, pois evidenciam as características de autonomia administrativa, financeira e funcional, independência institucional consagrada em lei e Autoridade da instituição.

2.3 Tribunal De Contas Da União

Neste tópico serão abordadas características específicas da EFS brasileira, com base nas principais normas regulamentadoras, sendo estas a Carta Magna, a Lei Orgânica do TCU, e seu Regimento Interno, além de outras pesquisas que abordam a temática.

A Constituição Federal de 1988 estabelece quais são as funções que competem, exclusivamente, ao Tribunal de Contas da União, abaixo segue um quadro-resumo de tais competências constitucionais, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Competências constitucionais exclusivas ao TCU

Competências	Dispositivo
---------------------	--------------------

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

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

Fonte: Adaptado de Lima (2011, p. 43).

O controle externo de um país não deve somente evidenciar e controlar a legalidade, mas sim tudo o que envolve a gestão pública, inclusive a sua análise operacional. O Regimento Interno do TCU, atualizado em janeiro de 2015, destaca quais são os instrumentos de fiscalização que a instituição possui:

- a. **Levantamento:** conhecimento da organização a ser fiscalizada, o seu funcionamento, qual será o objeto de fiscalização e identificar a viabilidade de execução.
- b. **Auditoria:** verificar a legitimidade e legalidade quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; avaliar a economicidade, eficiência e eficácia dos programas governamentais bem como o seu desempenho.
- c. **Inspeções:** instrumento utilizado para esclarecer dúvidas de denúncias ou outras que decorrem do processo de fiscalização.
- d. **Acompanhamentos:** é a avaliação do auditado ao longo de um período predeterminado.
- e. **Monitoramentos:** avaliar o cumprimento das deliberações determinadas e seus resultados.

De acordo com Revorêdo, Wirla C. et al (2004, p.53), “a atuação do controle externo, com o auxílio dos tribunais de contas, deve considerar uma perspectiva de controle mais gerencial das entidades fiscalizadas, cujo objetivo principal é permitir o aperfeiçoamento contínuo do conjunto da administração pública brasileira.’ Isso significa dizer que o TCU deve se utilizar de todos os instrumentos de controle e buscar um equilíbrio entre avaliações de legalidade e legitimidade, mas também o desempenho, a economicidade, a eficiência e a eficácia da gestão dos recursos públicos.

A jurisdição própria e privativa do Tribunal de Contas compreende, de acordo com o art. 5º da Lei 8.443:

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

I - qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso I do art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária; II - aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário; III - os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de outra entidade pública federal; IV - os responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; V - os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social; VI - todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de Lei; VII - os responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; VIII - os sucessores dos administradores e responsáveis a que se refere este artigo, até o limite do valor do patrimônio transferido. IX - os representantes da União ou do Poder Público na Assembléia Geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital a União ou o Poder Público participem, solidariamente, com os membros dos Conselhos Fiscal e de Administração, pela prática de atos de gestão ruínosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades.

Quanto à forma de escolha dos ministros, a Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443 de 1992, em seus Arts. 71 a 73, determina que deverão ser nomeados brasileiros com idade entre trinta e cinco a sessenta e cinco anos, possuir idoneidade moral, reputação ilibada e conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública, além ter mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos já mencionados. Do total de nove ministros, três serão escolhidos pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, destes, dois devem ser indicados pelo plenário alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento e os seis restantes deverão ser indicados pelo Congresso Nacional. Os ministros possuem as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do Superior Tribunal de Justiça.

A escolha de Ministros do TCU pode ser interpretada, em parte, como luta hegemônica no discurso e sobre o discurso contra uma variedade de antagonistas, por exemplo, aqueles que defendem o concurso público e o acesso de técnicos sem vinculação política ao plenário desses tribunais. [...]

De acordo com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União têm em sua estrutura quatro órgãos distintos:

- O órgão deliberativo (plenário) pode ser dividido em câmaras, sendo composto por Ministros e Ministros-substitutos. Funciona junto ao órgão deliberativo um representante do Ministério Público de Contas;
- O Ministério Público que atua junto ao Tribunal, também denominado de Ministério Público Especial ou Ministério Público de Contas, é composto de um Procurador-Geral, três Subprocuradores-Gerais e quatro Procuradores;
- Órgãos técnicos, denominados, na atual estrutura, Secretaria de Controle Externo – SECEX, que atuam por áreas regionais, uma por Estado, e áreas temáticas, na sede; e
- Uma unidade de treinamento, denominada Instituto Serzedello Corrêa (SILVA, 2006, p. 12 e 50).

Em suma, com base no Regimento Interno do TCU, compete ao exclusivamente ao plenário deliberar originariamente sobre as contas do Presidente da República, sobre o relatório de auditoria operacional, sobre a lista tríplice dos ministros-substitutos e dos membros do

Ministério Público junto ao Tribunal, entre outras competências. Ao Procurador-geral do Ministério Público tange, entre outras funções, intermediar os recursos permitidos em lei. Às Secretárias cabe a responsabilidade pelo apoio técnico e demais atividades administrativas.

3. Metodologia

O presente trabalho, quanto aos objetivos, caracteriza-se por ser exploratório, conforme Gil (2007), pesquisas exploratórias proporcionam maior familiaridade com o problema, com o intuito de torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses, que envolvem: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevista ou aplicação de questionário com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Para dar suporte ao estudo foi realizado um levantamento bibliográfico, que se concentrou nas principais leis que regulamentam o controle externo, em pesquisas já realizadas sobre o assunto, tanto nacionais como fora do país, além de outras fontes, como relatórios que permeiam os questionamentos sobre o controle externo no setor público.

Teve abordagem predominantemente qualitativa, sendo que a pesquisa qualitativa tende a salientar os aspectos dinâmicos, holísticos e individuais da experiência humana, para apreender a totalidade no contexto daqueles que estão vivenciando o fenômeno (POLIT, BECKER E HUNGLER, 2004, p. 201).

Em relação ao procedimento utilizado para se alcançar os resultados almejados, optou-se pelo levantamento *survey*, que pode ser caracterizado pela obtenção de dados ou informações sobre os aspectos ou opiniões de determinado grupo de pessoas, indicado como representante de uma população-alvo, utilizando um questionário como instrumento de pesquisa (FONSECA, 2002, p. 33).

O questionário foi aplicado por meio eletrônico (E-mail), com a disponibilização de um link para acesso, tendo como população inicial todos os Auditores Federais do Controle Externo (AUFC) do Tribunal de Contas da União. No entanto, buscou-se, primeiramente, o auxílio do TCU para ter acesso aos e-mails dos auditores. Todas as solicitações feitas pelo Instituto Serdzela Côrrea (ISC - responsável pela geração de conhecimento dentro da instituição) foram atendidas, contudo após alguns meses a resposta obtida não foi favorável à continuidade da pesquisa, pois segundo o e-mail enviado pela Ouvidoria do Tribunal “Apesar de ser de interesse do Tribunal a percepção dos auditores quanto à independência institucional, considerou-se que o momento não é oportuno para a realização dessa pesquisa, pois dado o momento político atual, seus resultados podem vir a ser mal interpretados pela imprensa e público em geral”.

Após a constatação de que não seria possível, naquele momento, ter o apoio intermediário do ISC, o procedimento seguinte adotado foi entrar em contato, diretamente, com os secretários de cada Secretaria de Controle Externo (SECEX), em seus respectivos Estados. Logo, foi solicitado o envio do link a todos os Auditores das 26 (vinte e seis) secretarias regionais e também à secretaria geral em Brasília, SEGECEX. Também foram enviados e-mails aos auditores que possuíam *currículum lattes* ou possuíam *Linkedin*. O período de coleta compreendeu a última quinzena de julho de 2015 até a primeira quinzena de Agosto de 2015.

De acordo com o Demonstrativo da Distribuição de Vagas de Cargos da Secretária do TCU, divulgado pela própria instituição, a posição em maio de 2015 de AUFC - Controle Externo estáveis é de 1442 servidores. Como resposta da atual pesquisa se obteve a colaboração de 29 Auditores. Logo, a limitação da pesquisa se dá pela amostra coletada não ser representativa do total de Auditores do TCU, limitando-se a análise dos resultados somente sobre a parcela de

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

respostas obtidas, sem a possibilidade de ter acesso aos e-mails de toda população de Auditores Fiscais do TCU.

O questionário foi elaborado conforme as Diretrizes da Declaração de Lima e possui 22 questões, sendo elas abertas e fechadas para obter as seguintes informações:

- a. Quatro Perguntas, características do entrevistado. (formação, secretaria que atua, tempo de atuação no TCU, etc.).
- b. Cinco Perguntas, visão geral da Instituição (atuação do TCU no combate a corrupção, transparência na gestão pública e dificuldades na realização dos trabalhos).
- c. Quatro Perguntas, estrutura administrativa (Tipos predominantes de auditorias executadas e definição das auditorias a serem executadas).
- d. Duas Perguntas, autoridade do TCU em solicitar informações.
- e. Três Perguntas: Estrutura funcional (melhorias que poderiam ser implantadas para melhor atuação do TCU).
- f. Duas Perguntas, forma de escolha dos Ministros.
- g. Duas Perguntas, Constituição Federal e demais normas que regem o TCU.

Após a coleta e tabulação dos dados, as respostas semelhantes de todas as questões abertas foram compiladas e com foco a atingir o objetivo geral dessa pesquisa, a análise dos resultados foi executada e será demonstrada a seguir, nos próximos tópicos.

4. Análise Dos Resultados

A primeira parte do questionário mensurou características gerais sobre o entrevistado. Por meio dessas questões, como por exemplo, qual secretaria e por quanto tempo o Auditor atua no Tribunal de Contas União, foi possível identificar que mais da metade dos respondentes estão entre 5 a 20 anos exercendo essa função e possuem alguma especialização, além da graduação, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 – Auditores Participantes x Região

Secretaria/Região	Quantidade	%
AM	2	7,0%
SC	4	14,0%
RN	4	14,0%
CE	4	14,0%
GO	3	10,5%
SP	4	14,0%
PA	3	10,5%
MT	1	3,0%
MA	1	3,0%
BR	2	7,0%
MG	1	3,0%
Total	29	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

As SECEX's do Estado de Santa Catarina, Rio Grande do Norte, Ceará e São Paulo representaram mais de 50% do total de respostas, seguido de Goiás e Pará com três auditores participantes, Amazonas e Brasília com dois, e por fim Mato Grosso, Maranhão e Minas Gerais, com uma resposta por secretaria. Nos demais estados não houve respostas ao questionário enviado até 24/08/2015.

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

As perguntas número 5 e 6 abordaram a percepção dos Auditores sobre a contribuição do TCU para a transparência na gestão pública, com uma escala de “concordo totalmente” a “discordo totalmente”.

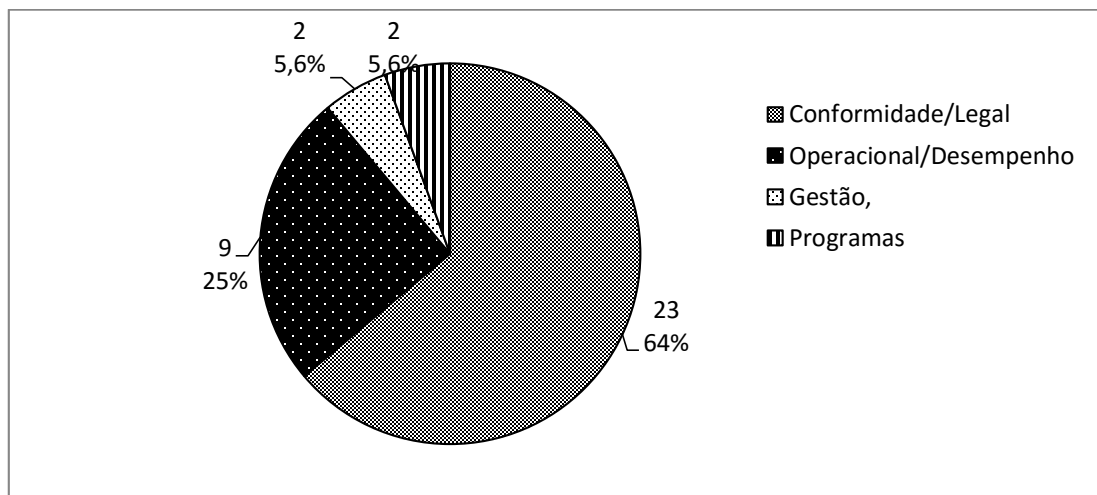
Pode-se observar que cerca de 66% das respostas foram na escala de “Concordo Parcialmente (Sim, Contribui. Mas poderia contribuir mais)”, as demais respostas foram a favor de que o Tribunal contribui totalmente para a transparência e apenas um Auditor discorda dessa afirmativa. As justificativas das respostas apontam alguns pontos de melhoria que farão com que a EFS contribua mais para a transparência do país, conforme demonstradas a seguir:

- o TCU tem executado diversos trabalhos de grande repercussão mostrando o funcionamento de áreas vitais, como educação e saúde e aos poucos a sociedade está tomando conhecimento e respeitando essa instituição;
- a dinâmica processual ainda é lenta, no espírito do direito a ampla defesa, prejudicando a tempestividade das decisões;
- o ordenamento jurídico brasileiro confere muito pouca efetividade às decisões e cobranças prolatadas pelo TCU;
- o sistema de prestação de contas que é antiquado e lento. Deve-se também aperfeiçoar o Sistema de Controle Interno;
- Segundo seu próprio PET, o TCU tem por objetivo estratégico "contribuir para a transparência da administração pública". Para isso, no entanto, precisa ele próprio ser transparente. Os normativos internos, entretanto têm forte inclinação à vedação de acesso às informações. E as informações publicadas, muitas vezes, não são úteis e compreensíveis às necessidades da população;
- o problema do TCU é que as instruções processuais são técnicas, mas as decisões são muitas vezes políticas. Deveria concentrar mais esforços numa atuação preventiva, visando coibir a ocorrência de irregularidades e fraudes antes de sua ocorrência;
- poderia haver ações mais tempestivas e focadas nos custos e resultados da atuação da administração pública federal, de modo a deixar claro para a sociedade o desempenho dos gestores dos recursos públicos;
- o trabalho ainda é pequeno em termos de amostragem, por ter poucos auditores em vistas dos recursos a serem fiscalizados, principalmente nas regionais. Há regionais atuando com 10 auditores, por exemplo, para fiscalizar todos os recursos federais aplicados nos órgãos federais, estaduais e municipais.

Em relação à estrutura administrativa, as questões 7, 8 e 9 abordaram quais tipos de auditorias executadas predominam e quais as prerrogativas o TCU possui para escolher quais serão realizadas, segundo as respostas 64% dos auditores acreditam que auditorias de conformidade\legal ocorrem com maior frequência, seguida das auditorias operacional\desempenho, conforme apresentada na Figura 2.

Figura 1 – Tipos de Auditoria predominantemente executadas

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Além disso, o entendimento da maioria dos auditores respondentes é que o TCU tem poder discricionário significativo para decidir quais auditorias serão executadas. A maior parte dos comentários foi quanto à obrigatoriedade de execução das auditorias solicitadas pelo Poder Legislativo, além de, novamente, surgir a afirmativa de poucos Auditores para executá-las.

- o TCU tem discricionariedade para realizar seus trabalhos, embora tenha que atender obrigatoriamente as solicitações de fiscalização do Congresso e suas Comissões, nesses casos, o Tribunal tem pouca ingerência;
- o quantitativo limitado do quadro de auditores;
- há forte influência do plano de metas;
- pressões políticas sobre Ministros do TCU;
- cada Secretaria planeja suas atividades baseado nas suas Produções de Conhecimento;
- As limitações não são ruins, em si. São freios e contrapesos legais.

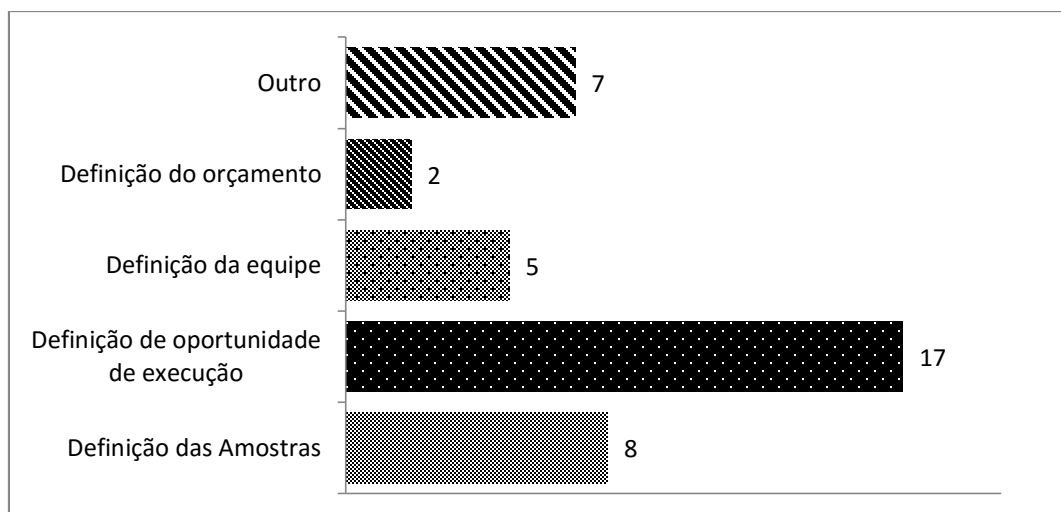
Quanto à percepção dos Auditores sobre a autoridade que a Corte de Contas brasileira possui para solicitar informações ou documentos aos auditados, foi possível verificar que cerca de 80% das respostas foram “Concordo Parcialmente. (Sim, possui autoridade e acesso às informações, porém com algumas limitações)”.

É possível verificar que, na opinião dos Auditores, a principal limitação de acesso às informações é o sigilo bancário e fiscal, mas como recentemente o caso da corrupção na Petrobrás vem sendo investigada, houve respostas de que as empresas estatais dificultam a liberação de documentos e afins.

- o TCU tem tido recusas de acesso em operações do BNDES e outros bancos estatais;
- algumas entidades alegam sigilo (fiscal, bancário etc.), para acesso a essas informações o TCU necessita de autorização judicial;
- não se pode requisitar documentos privados, tais como extratos de conta, notas fiscais ou orçamentos de entidades privadas, ainda que essas estejam transacionando com o Poder Público;
- o principal problema de acesso às informações está relacionado com empresas estatais;
- a burocracia e morosidade nas respostas às vezes atrapalham.

A Figura 3 apresenta as limitações apontadas pelos auditores quanto ao trabalho de campo:

Figura 3 – Limitações nos trabalhos dos Auditores



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Como esta questão poderia ter mais de uma resposta marcada (Figura 4), o total ultrapassou 29, já que alguns marcaram duas ou mais opções. É possível verificar que as limitações foram 44% “Definição de oportunidade de Execução”, 21% “Definição da Amostra de auditoria”, 18% “Outras limitações”, 13% “Definição da equipe de trabalho” e 5% “Definição do orçamento”. As respostas marcadas como “outro” estão demonstradas a seguir:

- ausência do poder de polícia para quebra de sigilo fiscal e bancário;
- monitoramento não eficaz do cumprimento das decisões;
- falta de pessoal em algumas unidades;
- prazos;
- pareceres que contrariam as conclusões técnicas.

As questões 13, 14 e 15 solicitaram a percepção dos Auditores sobre a possibilidade de auditorias independentes auxiliarem o TCU no controle externo. As opiniões foram bastante divididas, dezesseis AUFC concordam com esse auxílio e treze discordam:

Respostas favoráveis:

- as empresas de auditoria independente poderiam auxiliar o TCU nos casos de fiscalizações específicas com características peculiares que um especialista executaria melhor;
- quanto mais subsídios e informações melhores serão os resultados;
- poderiam ajudar o Tribunal a desenvolver mais o foco em gestão;
- o TCU não detém expertise em vários assuntos nos quais tem que atuar. Dessa forma, o comum é os servidores terem que, por si, buscarem os conhecimentos necessários, poderia auxiliar nesse tipo de atuação;
- nas auditorias contábeis;
- poderiam, desde que preservadas as competências do TCU. Se houver coordenação dos trabalhos, o auxílio é bem vindo.

Respostas desfavoráveis:

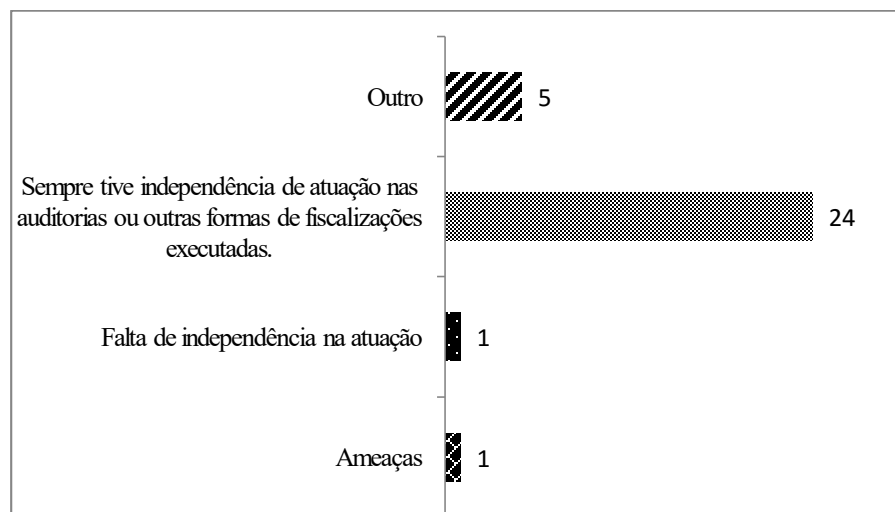
- as auditorias independentes se focam apenas na gestão financeiro/contábil;
- fico em dúvida os trabalhos não seriam influenciados por determinados grupos de poder;

- os princípios e regras aplicados ao controle externo da Administração Pública não são os mesmos empregados na iniciativa privada. Por isso, é melhor permanecerem apartadas;
- o TCU sempre pode recorrer a especialista em questões específicas. Mas isso não é o mesmo que socorrer-se do auxílio institucional de empresas de auditoria independente para realizar suas atividades.

Além disso, foi questionado se caso houvesse o auxílio de auditorias independentes, sem considerar limitações legais, qual seria a melhor forma de atuação, exceto os 13 auditores não favoráveis a essa possibilidade, 11 responderam que o TCU deveria “Atuar de forma semelhante à EFS dos Estados Unidos, *Government Accountability Office* (GAO)”, ou seja, submetendo e solicitando informações a auditores independentes”, 4 acreditam que deveria “Atuar como órgão de inteligência” e surgiu a sugestão de que o auxílio deveria ser pontual e em algumas atividades de coleta de dados, mas os pareceres deveriam continuar a ser elaborados pelo próprio TCU.

A pergunta “16. Nos trabalhos que você realizou em algum momento como Auditor do TCU, sentiu dificuldade na realização de sua função devido a:” os respondentes poderiam marcar mais de uma opção e a maior parcela de resposta se concentrou na afirmação de que “Sempre tive independência de atuação nas auditorias ou outras formas de fiscalizações executadas”, conforme Figura 4:

Figura – Independência na execução do Controle Externo

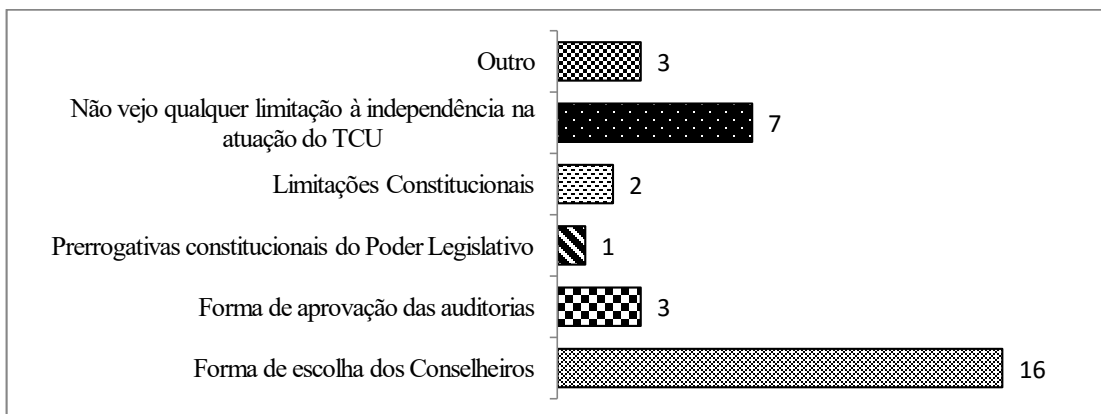


Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Ao questionar sobre a independência do TCU, e com a possibilidade de mais de uma resposta, foi possível averiguar que a maioria dos Auditores apontou a “Forma de escolha dos ministros” como influente na autonomia da instituição. Outras respostas como “não vejo qualquer limitação” ou “forma de aprovação de auditorias” também foram destacadas, conforme Figura 5.

Figura 5 – Limitações da independência do TCU

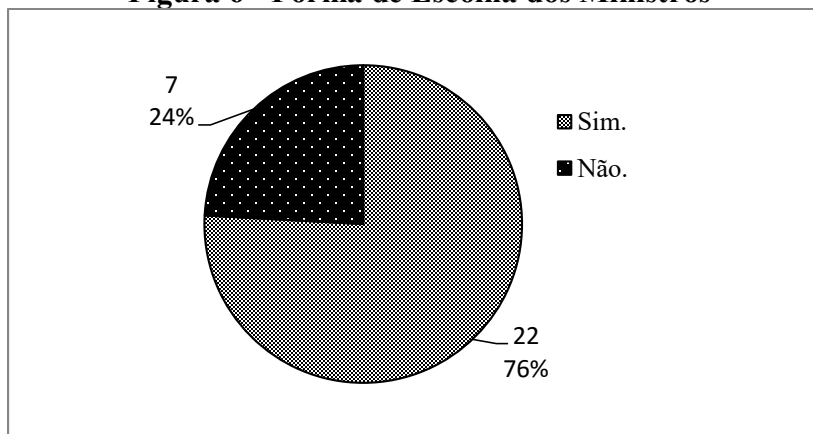
VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

A questão seguinte abordou o quão satisfeito os auditores respondentes estão com a forma de escolha dos ministros, “18. Quanto à forma de escolha dos Ministros (Seis deles são indicados pelo Congresso Nacional, um, pelo presidente da República e dois, escolhidos entre auditores e membros do Ministério Público), em sua opinião, deveria mudar tal forma de escolha?” conforme Figura 6.

Figura 6 - Forma de Escolha dos Ministros



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Há na maioria das respostas algumas sugestões de mudança. No entanto, outros auditores se mostram satisfeito com a atual forma de escolha dos Ministros. A seguir são apresentadas as respostas:

- deveria ser concursado, o quadro de ministros “técnicos” deveria ser maior do que os políticos. Ter mais auditores do MP. 2/3 deveriam ser escolhidos entre auditores e membros do Ministério Público;
- a parcela de indicação do Congresso não deveria ser tão expressiva. Também poderia ser reservada vaga para os servidores da carreira técnica específica da instituição;
- no TCU a parcela de ministros oriundos da magistratura de contas é ínfima e igual à do Ministério Público;
- faltam critérios claros para tornar mais objetivos os requisitos estabelecidos pela Constituição para escolha dos membros;
- 3 juízes dos TRFs, 3 subprocuradores-gerais e 3 auditores da casa;

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

- na prática, as nomeações políticas de Ministros geram comprometimento da independência formal;
- a escolha de ministros egressos do CN é importante para a interlocução do TCU com o Parlamento e também para o aproveitamento do componente político;
- nenhum critério será capaz de "garantir" integridade moral e a questão da capacidade técnica é suprida pelo excelente assessoramento que os ministros do TCU têm em seus gabinetes.

Em relação independência institucional legalmente reconhecida 90% dos Auditores participantes responderam que, em geral, estão satisfeitos com as prerrogativas previstas na Constituição de 1988 e demais normas que regem o TCU, exceto em alguns pontos destacado pelos mesmos conforme segue:

- Fazer jus aos notórios conhecimentos e reputação ilibada;
- Alguns trabalhos sofrem influência política;
- Em alguns casos a independência é relativa.

Por fim, a ultima questão abordou “De que forma o TCU poderia ter maior atuação no combate à corrupção”, e as respostas foram equivalentes ou complementares ao que já haviam exposto nas perguntas anteriores:

- descentralização, com fortalecimento das unidades regionais. Focar mais em controles internos;
- dedicando mais tempo às auditorias. Analisando menos processos, mas de forma mais aprofundada;
- ampliando suas competências e instrumentos jurídicos. Seriam necessárias mais ferramentas investigativas, como possuem o MP e a PF;
- estabelecendo paradigmas de condutas que fossem aplicáveis e replicáveis com facilidade para todos níveis da administração pública federal;
- mediante reforço das atividades de inteligência, no sentido de detectar riscos de fraude e irregularidades antes da sua ocorrência;
- reforma no processo de cobrança dos débitos, para não haver necessidade de atuação da AGU e a cobrança ser célere e automática. O TCU mesmo deveria ter as ferramentas necessárias para execução da cobrança;
- aumentando o quadro de pessoal;
- ser mais tempestivo nas atuações e decisões;
- ser o mais protagonista no julgamento das contas de governo, contando com decurso de prazo, caso o Congresso não se manifeste dentro de 6 meses, por exemplo;
- realizar cada vez mais auditorias operacionais, de gestão e de conformidade;
- auxiliar os outros órgãos (polícia federal, receita federal, ministério público federal, etc.) nas suas operações. Maior integração dos trabalhos do TCU junto aos outros órgãos de controle e efetiva atuação em rede com esses órgãos e mudar a forma de escolha dos ministros.

5. Conclusões

O objetivo geral dessa pesquisa foi identificar a percepção dos Auditores Federais do Controle Externo sobre a autonomia financeira, administrativa, funcional, independência dos membros, autoridade e independência institucional legalmente reconhecida. Apesar da limitação

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

de respondentes, o que implica na não representatividade do total de AUFC do TCU, este objetivo foi cumprido, tendo em vista que aqueles que participaram da pesquisa opinaram sobre todos os aspectos já mencionados, sendo possível ponderar a percepção destes perante a estrutura funcional da Corte de Contas brasileira.

A análise das questões sobre a autonomia administrativa demonstrou que, os participantes da pesquisa, não consideram o TCU uma instituição total autônoma nesse critério, pois a maioria determinou um poder apenas significativo nas escolhas de quais auditorias serão realizadas, além de mencionar a obrigatoriedade de execução das solicitações feitas pelo Congresso Nacional e falta de pessoal como um empecilho, houve também a menção de pressões políticas sobre os Ministros.

Se tratando da estrutura funcional, algumas outras limitações foram citadas, como a definição de oportunidade de execução, a definição da amostragem e equipe de trabalho. No entanto, quase a totalidade dos auditores afirmou sempre ter independência nas auditorias e outras fiscalizações que já executaram.

Quanto à forma de escolha dos ministros, apesar de alguns se mostrarem satisfeitos, a maioria é contrária à atual maneira de escolha. Sugestões e argumentações foram feitas, mas o principal motivo para considerar a não independência dos membros é o possível viés político, tanto nos critérios de escolha como nas decisões finais do TCU.

A autoridade do TCU, de acordo com os Auditores, existe exceto em situações em que há alegação de sigilo fiscal e bancário, informações de empresas privadas ou pessoas físicas envolvidas e a própria burocracia existente ao longo do processo de fiscalização.

Já em relação à independência institucional legalmente reconhecida, de maneira geral, os auditores responderam afirmativamente de que a CF de 1988 e as demais normas garantem essa característica de independência à EFS brasileira, com exceção das situações já citadas, como forma de escolha dos membros e sigilo fiscal.

Como resultado complementar, a participação de auditorias independentes foi uma questão dividida, em que praticamente metade foi a favor e metade foi contra, mas como conclusão final, a participação dessas é possível desde que seja para aumentar o conhecimento técnico e não influencie na independência do TCU, atuando de forma semelhante à EFS americana, GAO. Por fim, as sugestões de melhoria, para a Corte de Contas contribuir mais no combate à corrupção, englobaram todas as demais questões abordadas, pois foram desde a descentralização das Secretarias Regionais, aumento do quadro de pessoal, maior realização de auditorias de gestão e desempenho até a desburocratização de alguns processos internos. Sugere-se para próximas pesquisas, um trabalho semelhante a esse, mas que consiga mensurar de forma representativa a opinião de todos os AUFC.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília.

**VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ**

BRASIL. Lei nº 101, de 04 de janeiro de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília.

BRASIL. Lei nº 8443, de 1992. **Dispõe Sobre A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e Dá Outras Providências.** Brasília.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle Externo e Interno na Administração Pública.** Curitiba: Ibpx, 2011. Disponível em:
<http://ufsc.br/digitalpages.com.br/users/publications/9788578387266/pages/_1>. Acesso em: 24 maio 2014.

COSTA, Agnaldo da Luz et al. **O CONTROLE EXTERNO DAS CONTAS PÚBLICAS: TENDÊNCIAS ATUAIS.** 2003. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Dissertação (Ensaio Crítico) apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu – MBA em Gestão e Políticas Públicas (Macapá/AP). Disponível em:
<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055730.PDF>>. Acesso em: 24 jun. 2014.

C.REVOREDO, Wirla et al. **Relatórios de tribunais de contas sobre dimensões da eficiência, eficácia, efetividade e resultados de entidades da administração pública Uma análise focada na percepção de auditores de contas públicas.** Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 2, n. 7, p.51-78, ago. 2004.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). The Lima Declaration of Guideline on Auditing Precepts. Disponível em:
<<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-1-the-lima-declaration.html>> Acesso em: 03 nov. 2014.

LIMA, Carlos Alberto Nogueira de. **Administração pública – teoria e mais de 400 questões.** Rio de Janeiro: Campus, 2005.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. Auditoria Governamental. In: LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial.** São Paulo: Editora Atlas Sa, 2003. p. 60.

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

MAFRA, Marcelo da Silva. **A percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas nos municípios pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.** 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/128620>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 33.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

PETER, M. da G.A.; MACHADO, M.V.V. **Manual de auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 2003.

POLIT, D. F.; BECK, C. T.; HUNGLER, B. P. **Fundamentos de pesquisa em enfermagem: métodos, avaliação e utilização.** Trad. de Ana Thorell. 5. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

SCLIAR, Wremyr. **Controle externo brasileiro. Poder legislativo e tribunal de contas.** Revista de informação legislativa. Ano 2009, v. 46, n. 181, mês jan./mar, p. 249-275.

SILVA, Carlos Tobias da. **Tribunais de Contas: a visão da mídia impressa.** 2006. xiv, 143 f., il. Dissertação (Mestrado em Linguística)-Universidade de Brasília, Brasília.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Regimento Interno 2015.** Altera O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, Aprovado Pela Resolução TCU N° 155, de 4 de Dezembro de 2002. Brasília.