



SENADO FEDERAL  
INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO

AIRES PEREIRA DAS NEVES JUNIOR

OS CONTROLES INTERNOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
O CASO DO SENADO FEDERAL

Brasília  
2015

AIRES PEREIRA DAS NEVES JUNIOR

OS CONTROLES INTERNOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
O CASO DO SENADO FEDERAL

Trabalho final apresentado para aprovação no curso de pós -graduação *lato sensu* em Ciência Política, realizado pelo Instituto Legislativo Brasileiro, como requisito para obtenção do título de especialista em Ciência Política.

Área de Concentração: Processo e Funções do Legislativo. Orçamento, Controle e Fiscalização. Controle da Administração.

Orientador: Prof. **Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt**

Brasília  
2015

AIRES PEREIRA DAS NEVES JUNIOR

OS CONTROLES INTERNOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
O CASO DO SENADO FEDERAL

Trabalho final apresentado ao Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como pré-requisito para a obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-graduação *lato sensu*, na área da Ciência Política.

Brasília, 29 de setembro de 2015.

**Banca Examinadora**

---

Professor **Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt**

---

Professor **Paulo Roberto Alonso Viegas**

*Dedico este trabalho e maximamente agradeço aos Servidores da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal (SCISF).*

*Porque nesta vida ninguém anda só, ao lado deles desempenhei a função pública mais honrosa, gratificante e desafiadora de minha vida profissional, isso durante a terceira e quarta sessões legislativas da quinquagésima quarta legislatura.*

*Não encontrei em lugar outro maior Espírito Público.*

**“TEM COISA MUITO PIOR!”**  
NÃO TEM DESCULPA. Um erro não ameniza o outro.  
Quem faz o certo não precisa de justificativas.  
cgu.gov.br/diganao

**“NINGUÉM ESTÁ VENDENDO.”**  
NÃO TEM DESCULPA. Não é porque foi às escondidas que deixou de ser errado.  
Quem faz o certo não precisa de justificativas.  
cgu.gov.br/diganao

**“O EXEMPLO TEM QUE VIR DE CIMA!”**  
NÃO TEM DESCULPA. A mudança pode partir de cada um de nós.  
Quem faz o certo não precisa de justificativas.  
cgu.gov.br/diganao

**“É BEM RAPIDINHO...”**  
NÃO TEM DESCULPA. Não é por causa do tempo que deixou de ser errado.  
Quem faz o certo não precisa de justificativas.  
cgu.gov.br/diganao

**“MAS TODO MUNDO FAZ!”**  
NÃO TEM DESCULPA. O errado é errado mesmo que todos o façam.  
Quem faz o certo não precisa de justificativas.  
cgu.gov.br/diganao

Pequenas  
**DIGA NÃO**  
Corrupção

*cgu.gov.br/diganao*

Controladoria-Geral da União

## RESUMO

Este é um estudo sobre o controle interno burocrático da Administração Pública brasileira, também chamado de controle horizontal. O controle interno burocrático é formado por controles internos administrativos realizados pelos atores burocráticos das organizações públicas e pelo apoio constitucional que prestam ao Controle Externo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU). De maneira a que se atinja elevados níveis de desempenho, ambos os tipos de controles internos devem ser independentes e segregados um do outro. Gestão e governança também devem ser segregadas uma da outra. Aqui nós estudamos o caso da administração do Senado Federal no Brasil. Primeiramente, verificamos os níveis de independência e de segregação de funções entre a gestão como um todo e a unidade de auditoria da organização. Buscamos atos administrativos que impõem responsabilidades indevidas de apoio da unidade de auditoria à gestão. Nossa segunda meta foi identificar se a estrutura da organização (RSF nº 40, de 2015 – O Regulamento Administrativo do Senado Federal) adere às melhores práticas internacionais de controles internos propostas pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO). Para tanto, nós investigamos o nível de segregação entre gestão e governança no Senado brasileiro.

**Palavras-chave:** Controle interno burocrático. COSO. Governança. Independência administrativa. Segregação de funções.

## ABSTRACT

This is a study of the bureaucratic internal control of the Brazilian Public Administration, called horizontal control as well. The public bureaucratic internal control is composed by administrative internal controls, performed by all the bureaucratic actors of the public organizations and by the constitutional support to the External Control, performed by the Federal Court of Audit (TCU). In order to achieve high levels of performance, these both kinds of internal controls must be independent and segregated one from another. Management and governance must also be segregated one from another. Here we study the case of the Federal Senate administration in Brazil. At first, we verify the levels of independence and segregation of duties between the management as a whole and the audit unit of the organization. We search for steering acts that impose inadequate duties support by the audit unit to the management. Our second goal is to identify if the organic structures of the organization (RSF nº 40, de 2014 – The Administrative Reglament of the Brazilian Federal Senate) adheres to be best international practices of internal controls, proposed by the Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO). In order to do so, we investigated the level of segregation between management and governance in the Brazilian Senate.

**Key-Words:** Administrative independence. Bureaucratic internal control. COSO. Governance. Segregation of Duties.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Delimitação do objeto de pesquisa.....	16
Figura 2 - Relação entre governança e gestão.....	22
Figura 3 - Modelo das três linhas de defesa do IIA.....	24
Figura 4 - Estrutura orgânica do Senado Federal (governança / gestão / auditoria) .....	44
Figura 5 - Relação orgânica entre governança, gestão e auditoria interna.....	63

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Rede de Escritórios Setoriais de Gestão no RASF.....	48
Tabela 2 - Pontos de controle na Secretaria-Geral da Mesa.....	67
Tabela 3 - Pontos de controle na Diretoria-Geral.....	67
Tabela 4 - Pontos de controle nos Órgãos de Assessoramento Superior.....	68
Tabela 5 - Pontos de controle no Órgão Supervisionado.....	68
Tabela 6 - Competências de controle para cargos em comissão e função comissionada...	69
Tabela 7 - Competências de controle para titulares de cargos de provimento efetivo.....	70
Tabela 8 - Competência de controle do Diretor-Geral, dentre as disposições finais.....	71



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APR	Ato do Presidente do Senado
ATC	Ato da Comissão Diretora
BASF	Boletim Administrativo do Senado Federal
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal
CF	Constituição Federal
CGCGE	Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica
CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission</i>
DGER	Diretoria-Geral do Senado Federal
FGV	Fundação Getúlio Vargas
IFAC	<i>International Federations of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
NADM	Normas Administrativas do Senado Federal
OSE	Órgão Superior de Execução
PEC	Proposta de emenda à Constituição
RASF	Regulamento Administrativo do Senado Federal
RISF	Regimento Interno do Senado Federal
SCISF	Secretaria de Controle Interno do Senado Federal
SCOM	Secretaria de Comunicação do Senado Federal
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
PRS	Projeto de Resolução do Senado
RSF	Resolução do Senado Federal

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1. Justificativa.....	11
1.2. Delimitação do objeto e problema.....	15
1.3. Hipóteses.....	16
1.4. Objetivo geral.....	16
1.5. Objetivos específicos.....	17
1.6. Metodologia.....	17
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	19
2.1. Os controles internos.....	19
2.2. Independência e segregação do Controle Interno Constitucional.....	20
2.3. Segregando governança e gestão.....	22
2.4. O controle interno na Constituição Federal.....	24
3. O MODELO COSO DE CONTROLES INTERNOS.....	27
3.1. Componentes do controle interno.....	31
3.1.1. Ambiente de controle.....	31
3.1.2. Avaliação de riscos.....	32
3.1.3. Atividade de controle.....	34
3.1.4. Informação e comunicação.....	35
3.1.5. Monitoramento.....	36
4. O REGULAMENTO ADMINISTRATIVO DO SENADO FEDERAL (RASF)..	39
4.1. Uma preliminar: a elaboração do RASF.....	39
4.2. A estrutura orgânica do Senado Federal.....	44
5. O CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO-CONSTITUCIONAL.....	51
5.1. A Secretaria de controle interno no Regulamento Administrativo.....	51
5.2. O órgão de controle interno em acórdãos do TCU.....	52
5.3. Disposições afetas à SCISF em atos administrativo-normativos infralegais.....	55
5.4. Averiguação da primeira hipótese.....	58
5.5. Averiguação da segunda hipótese.....	58
6. OS CONTROLES INTERNOS NO SENADO FEDERAL.....	61
6.1. O modelo COSO no Regulamento Orgânico.....	61
6.1.1. Ambiente de controle.....	61
6.1.2. Avaliação de riscos, atividade de controle e monitoramento.....	65
6.1.3. Informação e comunicação.....	68
6.2. O modelo COSO no Regulamento de Cargos e Funções.....	69
6.3. Averiguação da terceira hipótese.....	72
7. CONCLUSÃO.....	75
8. BIBLIOGRAFIA.....	79

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Justificativa

Este trabalho encerra um curso de especialização em Ciência Política, que aqui lança olhar sobre a burocracia enfocando a atividade de controle do Senado Federal. Adotaremos como objeto a administração burocrática da Casa, já antecipando que

os cientistas políticos têm analisado o funcionamento do presidencialismo de coalizão brasileiro ignorando a burocracia. Do nosso ponto de vista, ela é uma peça chave do sistema político que consubstancia o aparato administrativo – sem o qual não existe o exercício do poder político – e é, portanto, a base das negociações das coalizões de governo. (OLIVIERI, 2010, p.27)

Para as análises deste trabalho, deve-se dividir a atividade de controle em dois universos. Um deles o do **controle vertical** e o outro o do **controle horizontal**, este último acerca do qual pouco se produz em termos de literatura.

O primeiro, do controle vertical, que não comporá o recorte deste estudo, é aquele exercido pela sociedade, nos dias atuais bastante evidenciado na farta mobilização de redes sociais na Internet. Hoje, o olhar da sociedade está diretamente lançado sobre a Administração Pública, para a qual igualmente converge o metucioso trabalho do jornalismo político. Acrescente-se a isto a existência dos portais de transparência criados em órgãos de governo desde a sanção da Lei nº 12.527, de 2011, a Lei de Acesso à Informação.

Quanto a essa transparência que deve ser garantida à atividade pública,

diante do amplo acesso às informações da Administração Pública, deflagrado pelo princípio constitucional da publicidade, inútil seria se o legislador não possibilitasse aos receptores da informação meios para que, delas, pudesse discordar e impugnar. (CASTRO, 2008, p.136)

Tal é como acontece o controle social, *o mais eficaz meio de controle da Administração Pública* (DI PIETRO *apud* CASTRO, 2008, p.137). Devido ao controle vertical, gradativamente o gestor público tem sido mais observado e cobrado por seus resultados, o que resulta em mais zelo com a coisa pública.

O controle vertical também é

realizado pelos eleitores por meio do voto secreto, regular, em eleições competitivas, que possui limitações, que dizem respeito a: a) periodicidade das eleições – a substituição de elites não ocorre a qualquer tempo, senão dentro de intervalos preestabelecidos; b) o tamanho e a complexidade do aparato estatal, que requerem constante vigilância de procedimentos, atores e resultados; c) e o comportamento da burocracia, insulado do controle vertical, uma vez que este é exercido unicamente sobre o chefe do Poder Executivo: “Instituições democráticas não contêm mecanismos que permitiriam aos cidadãos sancionar diretamente as ações legais dos burocratas. Eles podem, no máximo, considerar o desempenho da burocracia ao sancionar os comportamentos dos políticos eleitos” (LEMOS, PRZEWORSKI, STOKES e MANIN, *apud* LEMOS, 2007, p.39).

Aqui nos debruçaremos sobre segundo universo, o do controle horizontal, aquele realizado pelo Estado sobre si mesmo, que assim se autorregula, fiscalizando a si próprio,

*impedindo ou limitando o uso ilegítimo ou arbitrário do poder* (LEMOS, 2007, p.38). É um controle derivado da própria tripartição “montesquiana” de poderes, com seus “checks-and-balances”. Esse controle horizontal, ou “accountability” horizontal, *é componente fundamental do desenho institucional moderno, elemento-chave para a qualidade da democracia* (LEMOS, 2007, p.37), que deve possuir dentre seus

requisitos básicos a contínua responsividade do governo às preferências dos seus cidadãos, o que implica na obrigação de prestação de contas do governo à sociedade que, para poder prestar contas aos eleitores, devem os políticos tomar as contas da burocracia. (OLIVIERI, 2010, p.17)

Lemos (2007) se refere ao controle interno interpoderes, aquele que o Legislativo exerce sobre o Executivo. Essa função de fiscalização do Congresso sobre o Executivo compreende instituições legislativas, como *a comissão parlamentar de inquérito, a convocação de autoridades, os pedidos escritos de informação, as fiscalizações contábeis, financeiras e orçamentárias e a sustação dos atos normativos do Executivo* (CASTRO, 2008, p.121-125).

É esse um tipo de controle previsto nos primórdios do Estado contemporâneo, com governo representativo, quando se identificou a necessidade de que o poder contivesse o poder, uma vez que

a ideia de controle está estritamente vinculada à de poder. Pode-se dizer que o controle é função inerente ao poder e a necessidade de se controlar o poder decorre, em última análise, de seu mau uso. Controlar o poder é impor limites aos administradores, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e ponderada. (CASTRO, 2008, p.93)

Na Administração Pública brasileira, em concepção atual, um sistema de controle horizontal não visa impor limites ao poder legítimo, mas sim assegurar que o poder do Estado seja empregado conforme princípios constitucionais, os do Art. 37, *caput*, da Carta.

Avançando, esse controle “montesquiano”, interpoderes, também não comporá nosso objeto de pesquisa. Recortaremos ainda mais o universo do controle político para focar o controle intrapoder, decorrente do poder de autotutela do Estado, evidenciado na Lei do Processo Administrativo, segundo a qual

a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. (BRASIL, 1999, Art. nº 53)

É nesse recorte do controle inerente à administração interna da organização pública que analisaremos a atividade de controle, que também pode ser entendida como controle horizontal, marcada muitas vezes que é por conflituosas relações de agência entre os atores político e burocrático.

Essa relação de agência é definida como sendo *o contrato pelo qual uma ou mais*

*peças (principal) contrata(m) outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em seu nome, que envolve delegação de alguma autoridade para a tomada de decisão do agente* (JENSEN e MACKLING *apud* COSTA, 2013, p.211). Nessa conceituação, quando trazida para a administração de uma Casa de Leis, é o ser político, detentor de mandato, quem assume o papel de principal, enquanto que o ser burocrático, servidor público, assume a posição de agente que se deve sujeitar ao domínio formal do principal e realizar seus interesses, desde que obviamente republicanos.

Ocorre que, devido ao individualismo típico das relações humanas, segundo o qual cada um busca maximizar o atendimento de seus interesses individuais, na medida em que seja possível, prevalece a tendência do agente em privilegiar seus interesses próprios no exercício dessa delegação, isso em prejuízo do máximo interesse do principal, que por sua vez na Administração representa o interesse da coletividade.

Para resolver esse conflito de interesses – o conflito de agência – passa o principal a estabelecer incentivos e controles que levem o agente ao alinhamento com os interesses do Estado. Avoluma-se daí a burocracia como aparato que serve de sustentação ao sistema político e que naturalmente ganha robustez a partir da função de controle da Administração Pública, merecendo destaque

questões desenvolvidas por Weber sobre burocracia e governo, ainda tão atuais, sendo dois temas centrais no seu pensamento particularmente contemporâneos e importantes para o estudo do controle político da burocracia:

- A expansão da burocracia nos domínios público e privado, devido à sua superioridade técnica.
- O conflito latente entre burocratas e democratização, expresso, entre outras formas, nas disputas sobre o controle da burocracia em nome da democracia. (OLIVIERI, 2010, p.34)

Acerca dessas duas dimensões, a burocrática e a política, típicas de uma casa legislativa, Tostes (2014) introduz relevante trabalho acadêmico, informando haver

uma tensão basal permanente entre as dimensões, decorrente da assimetria e da complexidade. Tensão que eventualmente se agudiza, em função do conflito entre os interesses, por vezes imediatistas, da agenda política e as necessidades de estabilidade e continuidade da administração, inclusive para garantir níveis de serviço adequados à instituição política (TOSTES, 2014, p.23).

O autor afirma que a política e a burocracia são as duas principais dimensões da agenda administrativo-organizacional do Senado Federal, sendo assimétricas, interdependentes e imbricadas.

Nesse estabelecimento de controles que assegurem o alinhamento do agente no eixo político do principal, a administração acaba incorrendo em gastos, que são os custos de agência. Costa (2013) identifica que o estudo do Estado e do governo está repleto de conflitos de agência, cuja gravidade se acirra devido à informação assimétrica de que dispõe o gestor

para a sua tomada de decisão.

Na verdade, o ser político é o agente na relação, quando se considera que o poder público, como consta no Art. 1º da Constituição, emana do povo, sendo exercido mediante delegação, mandato, por representantes eleitos. Nessa ótica, tanto o ser político quanto o burocrático devem se alinhar com o interesse público. Tal é o que o sistema de controles internos das organizações públicas visa assegurar que ocorra.

Com maior ou menor evidência, conforme a situação do momento, burocracia e política protagonizam embates assimétricos, dos quais os discursos postos em tribuna não dão a perceber. Além disso, há que se considerar a forte inflexão que a atividade política acarreta na administração de uma casa do Legislativo, cujo comando é exercido em máxima instância por um colegiado político, não burocrático – a sua Comissão Diretora<sup>1</sup>. É certo que politicamente haja temas mais sensíveis, como as despesas de mandato realizadas diretamente por senadores, por exemplo, e outros menos, como os dispêndios com material de informática, ou com material de escritório, que são de mais fácil trânsito político, passando imperceptíveis na agenda burocrática.

É nesse embate travado entre políticos e burocratas que se constrói a

relação essencial para a existência de *accountability* governamental e, conseqüentemente, do regime político democrático. Se essa relação for de usurpação pela burocracia da autoridade dos políticos para definir os rumos das políticas públicas, a democracia é colocada em risco, pois os funcionários que compõem a burocracia não têm, em regra, legitimidade política para tomar decisões no lugar dos representantes do povo. (OLIVIERI, 2010, p.19)

Cabe, assim, que haja na organização pública um sistema de controles internos que propicie o controle da burocracia pelo agente político, embora *o poder da burocracia seja muito grande, e ela sempre procura aumentá-lo, sendo uma de suas principais “armas” a manutenção do segredo sobre seus conhecimentos e intenções* (WEBER *apud* OLIVIERI, 2010, p.39).

Por outro lado nesta relação, o agente político pode se apropriar da agenda do agente burocrático. Em seu trabalho, Tostes (2014) investigou a captura da agenda do ator burocrático pelo político, o que confirmou *como regra geral, chegando ao ponto do agente político acarretar a interdição da agenda do ator burocrático* (TOSTES, 2014, p.77).

É na linha do desentendimento que se deve reconhecer que,

na literatura brasileira, a política e a burocracia sempre foram vistas como opostas e conflitantes. A história da relação entre política e burocracia no Brasil é contada em termos de oposições entre a racionalidade da política (distributiva) e a racionalidade

---

<sup>1</sup> Tramita no Senado Federal a PEC nº 12, de 2015, de autoria do senador José Serra, que extingue as Mesas das Casas do Congresso. Em defesa de sua proposta, o autor alega que dessa forma a administração das Casas passaria a ser exercida por servidores efetivos, com ganhos para as respectivas organizações.

da burocracia (eficiência) e entre a burocracia politizada (instrumentalizada pelo clientelismo ou capturada por grupos da sociedade) e a burocracia meritocrática, supostamente neutra. (NUNES *apud* OLIVIERI, 2010, p.50)

A gestão política se preocupa com seus burocratas e sobre eles exerce controle? É assegurado ao órgão interno de controle constitucional as prerrogativas indispensáveis para o apoio que deve prover ao Controle Externo? São estas questões que se desdobram do problema de pesquisa que aqui em breve se apresentará.

Neste trabalho enfatizaremos a necessidade de independência e autonomia de um controle administrativo-constitucional, que acontece sem a existência de subordinação hierárquica – um controle horizontal, opinativo, não impositivo.

A outra abordagem deste trabalho, complementar à primeira, cuida do sistema de controles internos que são típicos do gestor, e que não se confunde com o trabalho de auditoria interna, realizado pelo órgão de controle. Veremos aqui que desenvolver controles internos é uma ação precipuamente de governança, sendo o

controle um processo cíclico, no qual estão presentes quatro fases distintas: estabelecimento de padrões e critérios – de forma a se fixar o desempenho e normas que guiarão as decisões; observações de desempenho – que buscam as informações precisas sobre o que é controlado; comparação do desempenho – que é a identificação dos pontos de desvios que precisam ser corrigidos; e ação corretiva – voltada para a manutenção das operações dentro da normalidade para alcance dos objetivos. (CHIAVENATO *apud* BALBE, 2013, p.78)

Neste enfoque, verificaremos em que nível existe preocupação com o desenvolvimento de uma rede de controles internos próprios, conforme padrões internacionais consagrados e recomendados pelo próprio TCU, que consolide a gestão de risco como política administrativa institucionalizada. Sem isso, inexistirá maneira segura para que o gestor tome suas decisões sem que conheça com precisão a quais riscos está sujeito. É certo que o risco seja inerente à gestão, pois o gestor assume riscos sempre que decide. Quaisquer que sejam esses riscos, contudo, é necessário que a eles o gestor conheça e gerencie de forma apropriada, como seja sua tolerância ao risco.

Assim, pelos argumentos até aqui expostos, defendemos que seja pertinente e frutífera em termos de desenvolvimento organizacional para a Casa a adoção deste objeto de pesquisa nesta especialização em Ciência Política.

## **1.2. Delimitação do objeto e problema**

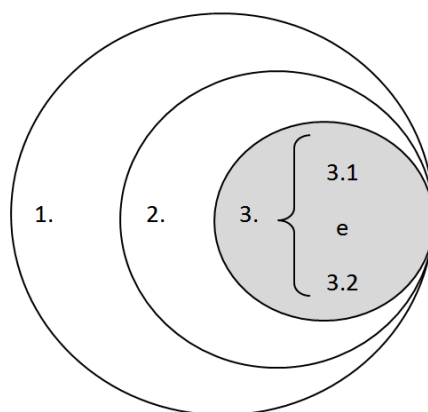
O objeto de estudo deste trabalho compreenderá tanto o controle realizado pelo órgão de controle administrativo-constitucional da Casa, a Secretaria de Controle Interno do Senado Federal (SCISF), quanto à sistemática de controles internos inerentes ao ciclo de gestão, a partir das disposições contidas na Resolução do Senado Federal nº 40, de 2014, o Regulamento Administrativo do Senado Federal (RASf).

É a delimitação do objeto de pesquisa:

1. Função de Controle da Administração Pública;
2. O controle horizontal administrativo no Senado Federal;
3. Os controles internos no RASF (RSF nº 40, de 2014);
  - 3.1. A aderência do regulamento orgânico e do regulamento de cargos e funções, parte II e III do RASF ao modelo COSO de controles internos;
  - 3.2. O órgão de controle interno constitucional – SCISF.

Esquemáticamente:

**Figura 1 – Delimitação do objeto de pesquisa**



Fonte: Elaboração própria

É a pergunta da pesquisa:

A atividade de controle interno na administração do Senado desenvolve-se em conformidade com modelos internacionalmente aceitos e com padrões de independência, autonomia e articulação com o controle externo?

### 1.3. Hipóteses

1. Vigem atos administrativos no Senado Federal que, se empregados, comprometem a independência do órgão constitucional de controle interno.
2. Vigem atos administrativos no Senado Federal que, se empregados, impedem o acesso direto do dirigente do órgão constitucional de controle interno ao TCU.
3. O RASF não possibilita a estruturação de um sistema de controles internos conforme o modelo proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO).

### 1.4. Objetivo Geral

Estudar a função de controle interno da Administração no Senado Federal.

### 1.5. Objetivos Específicos



1. Verificar se vigoram atos administrativos que possam envolver o órgão de controle em atos de gestão, em prejuízo à segregação de funções e à independência e autonomia inerentes à atividade de controle.
2. Apurar a existência de obstáculo administrativo ao contato direto entre a Secretaria de Controle Interno do Senado Federal (SCISF) e o Tribunal de Contas da União (TCU), na forma como prevê o § 1º do Art. 74. da Constituição Federal.
3. Verificar o nível de adesão do Regulamento Orgânico do Senado Federal – Parte II do RASF – ao modelo de controles internos proposto pelo <i>Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission</i> (COSO).
4. Verificar o nível de adesão do Regulamento de Cargos e Funções do Senado Federal – Parte III do RASF – ao modelo de controles internos proposto pelo <i>Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission</i> (COSO).

### 1.6. Metodologia

O desenho da pesquisa é o de um **estudo de caso**. A metodologia de coleta de dados é a **pesquisa documental**. Tanto para a fundamentação teórico-científica deste trabalho, quanto para a sua melhor compreensão por leitores que desconheçam amiúde o controle horizontal, em revisão de literatura acadêmico-científica serão levantados os fundamentos e princípios do controle horizontal na Administração Pública, em obras cujos autores atuam direta ou indiretamente com a atividade. Em título destacado será feita a revisão teórica do modelo de sistema de controles internos proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO) norte-americano, que muito bem se aplica às organizações públicas em geral.

Serão analisados dispositivos da Constituição Federal que dispõem sobre o órgão de controle interno das entidades da União como apoio ao controle externo.

Serão pesquisados acórdãos do TCU, um dos quais com recomendações endereçadas ao Senado Federal em sede de auditoria realizada pelo Tribunal, além de demais outros destinados às administrações de órgãos da União, com recomendações quanto à estruturação e funcionamento de seus respectivos órgãos de controle. A fonte de pesquisa será o portal do TCU na Internet.

Serão levantados, por fim, o Regimento Interno do Senado Federal (RISF) e demais atos normativos e Resoluções do Senado Federal, no banco de Normas Administrativas (NADM) disponível para consulta na Intranet, especialmente a RSF nº 40, de 2014, o Regulamento Administrativo, na qual será focado o Regulamento Orgânico, parte II e o Regulamento e Cargos e Funções, parte III, contra os quais serão contrastados os fundamentos da atividade de controle interno apurados em revisão de literatura para testar as hipóteses do presente trabalho.



## 2. REVISÃO DE LITERATURA

É muito vasto o arcabouço conceitual da área de controle, havendo sobre o qual inúmeras obras de cunho acadêmico. É grande a quantidade de autores que se dedicam à análise desses conceitos e que agregam olhares diversos conforme o escopo. Revisaremos neste estudo tão somente os conceitos necessários para atingir os objetivos do trabalho, e que sejam suficientes para o teste das hipóteses. Esta revisão se compõe por dois capítulos, este que incorpora conceitos e análise do artigo 74 da Constituição, e o seguinte, que cuida em maior detalhe do modelo COSO de controles internos.

### 2.1. Os controles internos

*Ao longo do tempo, a importância dos controles internos para o sucesso de uma entidade tem sido reconhecida por líderes de organizações (D´AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.15), auxiliando-os no cumprimento da missão institucional, com o atendimento de objetivos e sustentação de desempenho. Esses são controles inerentes aos processos e atos de gestão. É ineficaz pretender que um sistema de controles administrativos seja operado por ente externo ao sistema de gestão, como um órgão de auditoria, por exemplo. É um cuidado que se deve ter, o de assinalar a distinção entre o papel desempenhado pelo controle interno [constitucional] e o controle exercido pelos próprios órgãos, conhecido como “controle interno administrativo” ou “autocontrole” (BALBE, 2013, p.79).*

*Se por um lado o controle externo trabalha em defesa da sociedade, o controle interno tem como diretriz a defesa da organização e de seus dirigentes, sem prejuízo do respeito às normas e ao interesse público (CASTRO apud BALBE, 2013, p.79). É o próprio Tribunal de Contas da União quem estabelece a separação entre os controles internos inerentes ao ciclo de gestão e o controle interno praticado por órgão de auditoria em apoio constitucional ao Controle Externo, nas definições preliminares da Instrução Normativa - TCU nº. 63, de 2010, delimitando um e outro nos dispositivos que aqui seguem transcritos:*

Art. 1º...

*parágrafo único ...*

...

X - **controles internos**: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar a conformidade dos atos administrativos e concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados; e

XI - **órgãos de controle interno**: unidades administrativas integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidos, dentre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal. Grifos nossos. (BRASIL, 2010)

Revisando definições, Floriano e Lozeckyi (2008, p.2) afirmam que a *função de controle está intimamente ligada às demais funções do processo administrativo. O*

*planejamento, a organização e a direção repercutem intensamente nas atividades de controle, propiciando mensuração e avaliação de resultados.* Nessa linha avançam os autores, afirmando que

o sistema de controle interno, por meio de suas ferramentas, permite que as operações sejam padronizadas, objetivando maior segurança e eficiência na obtenção dos resultados. [...] O grande volume de operações realizadas no dia-a-dia das organizações faz com que os seus gestores necessitem de um sistema de controle interno que possibilite que todas as operações sejam realizadas de acordo com as políticas estabelecidas para atingirem o resultado esperado. O controle interno é um instrumento que auxilia a administração em todas as suas atividades de caráter administrativo e operacional, devendo ser constantemente revisto e adaptado pelos auditores internos e apoiado pelos executivos e gestores. (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p.4)

Segundo Fernandes *apud* Castro (2008),

a função de controle da Administração tem por objetivo comparar os resultados produzidos pelas organizações e avaliá-los em relação ao que foi planejado, devendo os desvios serem apurados e as medidas corretivas recomendadas. Para as organizações que integram a Administração Pública não é diferente, sendo esta atividade desenvolvida através do sistema de controle interno. (FERNANDES *apud* CASTRO, 2008, p.145)

Percebe-se que a literatura converge quanto à definição de controle interno, variando em pequeno espectro, conforme o enfoque dado pelo autor. Adotaremos neste trabalho a seguinte definição de controle interno, proposta pelo COSO:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013-A, p.6)

## **2.2. Independência e segregação do Controle Interno Constitucional**

Acerca da independência do órgão de controle interno constitucional, é inequívoco que

não há controle sem independência. A atividade de controle está intimamente relacionada à fiscalização completa dos procedimentos administrativos de um ente, portanto, necessita de independência para o exercício de seu mister.

Impossível, por exemplo, a orientação de exclusão de determinado procedimento da análise do controle por estar cravado de vício insanável. Ora, a atividade de controle é justamente reconhecer o vício, informar a autoridade competente sobre sua existência e adotar medidas para recomposição do *status quo* anterior ou punição do agente causador do ato viciado.

A atividade de controle em seu todo é independente e não obedece a caprichos pessoais. Ao controle deve ser dada completa autonomia fiscalizatória e instrutória, pois não age contra o poder, mas sim a favor dele.

Não pode o gestor público exercer qualquer tipo de ingerência sobre a atividade de controle, pois esta ingerência, além de configurar violação da moralidade administrativa, afronta os preceitos constitucionais republicanos (CASTRO, 2008, p.187).

Acerca da segregação de que aqui se trata, deve-se reconhecer que esta deriva da submissão da Administração Pública ao princípio da moralidade. Daí decorre a necessidade de separação administrativo-funcional entre o órgão de controle interno constitucional e a administração que fiscaliza, pois *o controle não se submete ao arbítrio ou sujeições externas*

*do gestor público controlado. É estrutura autônoma e independente na realização e efetivação de suas atividades em prol da boa e moral administração* (CASTRO, 2008, p.187).

A segregação de funções, com separação entre gestão e controle, é um fundamento da atividade pública, pois compreende a *noção de um controle sob a responsabilidade do gestor, como apoio à tomada de decisão, e a de um controle sobre a gestão, exercido de forma autônoma e independente, como é próprio de um controle externo independente*. (GARGIA, 2013, p194). Para este autor, em se tratando da possibilidade de se *conjugarem a finalidade de fiscalizar com atividades de apoio ao gestor*, a função de controle deve ser dividida em duas, uma inerente ao gestor, e outra, a do Art. 74 da CF, exercida por um órgão de controle interno independente e segregado, que presta apoio ao Controle Externo.

Castro (2008, p.98) inclui dentre os princípios inerentes à atividade de controle a *segregação das funções*. Nessa linha, o administrador público deve ter o cuidado de evitar situações que acarretem conflito de interesses e a Administração Pública não deve submeter seus servidores a situações dessa natureza.

Dessa maneira, quem fiscaliza deve se abster de participar do processo sob fiscalização. Caso contrário, fica evidente o conflito de interesses, no qual o fiscal que foi partícipe tende a confirmar na fiscalização as decisões tomadas no ciclo de gestão de que tenha participado.

O princípio da segregação das funções aparece no bojo da atividade de controle como a orientação de que as funções administrativas sejam segregadas (parceladas) entre vários agentes, órgãos ou entes. A segregação das funções cria um ciclo em que cada um dos executores poderá conferir a tarefa feita alhures e dar o devido prosseguimento ao processo em execução. É importante que as atividades de execução e controle estejam desvinculadas do ponto de vista funcional, ou seja, tratando de controle interno da Administração Pública, de nada adianta que o departamento executor seja quem vai auferir a regularidade de seus procedimentos. (CASTRO, 2008 p.99)

Se por um lado é certo que o intuito máximo da organização seja o de alcançar bons resultados, há que se preservar necessário distanciamento entre o órgão de controle interno constitucional e as demais áreas administrativas. Dos resultados das ações de fiscalização realizadas é que se deve valer a gestão para aperfeiçoar seus processos inerentes, além da análise que a auditoria faça da efetividade dos controles internos do próprio gestor.

Quanto à necessidade de independência do órgão de controle com respeito à gestão, é o TCU conclusivo em diversos acórdãos prolatados, postos como achados desta pesquisa, que serão abordados em detalhe em Seção específica mais adiante.

### 2.3. Segregando governança e gestão

Introduziremos agora um conceito importante neste estudo, o de governança, pretendendo identificar entre governança e gestão a necessidade de que entre uma e outra também haja segregação.

Vejam como o TCU define governança no seu referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública (2013), com grifos nossos:

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para **avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão**, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. (BRASIL, TCU, 2013, p.18)

É inequívoco mais uma vez que, quanto à eficácia da governança, surge conflito de interesses sempre que gestão e governança estão juntas. Esquemáticamente, é assim que o TCU a ambas representa:

**Figura 2 – Relação entre governança e gestão**



Fonte: Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2624038.PDF>>

O TCU avança na distinção entre governança e gestão, afirmando que

enquanto a gestão é inerente e integrada aos processos organizacionais, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, enfim, pelo manejo dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a governança provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão.

**Gestão diz respeito** ao funcionamento do dia a dia de programas e de organizações no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos que foram estabelecidos pelo órgão. A gestão parte da premissa de que já existe um direcionamento superior e que aos agentes públicos cabe garantir que ele seja executado da melhor maneira possível em termos de eficiência.

**Governança relaciona-se** com processos de comunicação; de análise e avaliação; de liderança, tomada de decisão e direção; de controle, monitoramento e prestação de contas. Governança também se preocupa com a qualidade do processo decisório e sua efetividade. (BRASIL, TCU, 2013, p.22, grifos nossos).

A palavra governança passou a ser empregada na Administração de forma mais corriqueira a partir da década de 1980 nos Estados Unidos, *por parte de grandes investidores contra corporações que estariam sendo administradas de uma forma que não iriam ao*

*encontro dos interesses dos acionistas* (PEREIRA, 2013, p.120). Acerca desse momento inicial, *para melhorar o desempenho organizacional, reduzir conflitos de interesses, alinhar ações e trazer mais segurança para proprietários, foram realizados estudos e desenvolvidas múltiplas estruturas de governança* (BRASIL, TCU, 2013, p.9).

No setor público, o conceito de governança, tal como hoje vem sendo empregado, surgiu como uma das várias formas de resposta às dificuldades fiscais do Estado contemporâneo.

Essa tendência de tornar o setor público mais eficiente e ético foi reforçada pela publicação do guia de padrões de boa governança para serviços públicos por organismos internacionais de controle, como o *Institute of Internal Auditors*, (IIA) e o *International Federations of Accountants* (IFAC), que avaliaram as condições necessárias à melhoria da governança nas organizações públicas e concordaram que, para melhor atender aos interesses da sociedade, é importante garantir o comportamento ético, íntegro, responsável, comprometido e transparente da liderança; controlar a corrupção; implementar efetivamente um código de conduta e de valores éticos; observar e garantir a aderência das organizações às regulamentações, códigos, normas e padrões; garantir a transparência e a efetividade das comunicações; balancear interesses e envolver efetivamente os *stakeholders* – cidadãos, usuários de serviços, acionistas, iniciativa privada. (BRASIL, TCU, 2013, p.11)

Para o IFAC, são os seguintes os requisitos de governança das boas organizações públicas:

- a. garantir a entrega de benefícios econômicos, sociais e ambientais para os cidadãos;
- b. garantir que a organização seja, e pareça, responsável para com os cidadãos;
- c. ter clareza acerca de quais são os produtos e serviços efetivamente prestados para cidadãos e usuários, e manter o foco nesse propósito;
- d. ser transparente, mantendo a sociedade informada acerca das decisões tomadas e dos riscos envolvidos;
- e. possuir e utilizar informações de qualidade e mecanismos robustos de apoio às tomadas de decisão;
- f. dialogar com e prestar contas à sociedade;
- g. garantir a qualidade e a efetividade dos serviços prestados aos cidadãos;
- h. promover o desenvolvimento contínuo da liderança e dos colaboradores;
- i. definir claramente processos, papéis, responsabilidades e limites de poder e de autoridade;
- j. institucionalizar estruturas adequadas de governança;
- k. selecionar a liderança tendo por base aspectos como conhecimento, habilidades e atitudes (competências individuais);
- l. avaliar o desempenho e a conformidade da organização e da liderança;
- m. garantir a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos;
- n. utilizar-se de controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis;
- o. controlar as finanças de forma atenta, robusta e responsável; e
- p. prover aos cidadãos dados e informações de qualidade - confiáveis, tempestivas, relevantes e compreensíveis. (BRASIL, TCU, 2013, p.11-12)

Em face desses requisitos e segundo essa concepção teórica, para se assegurar uma efetiva governança na Administração Pública há que existir um órgão de governança destacado da alta administração, e também uma entidade de auditoria interna, que com ambos dialogue, avaliando a sistemática de gestão de riscos e os controles administrativos em uso,

informando esses resultados ao órgão de governança. Na Administração Pública devem ser segregadas, portanto, a **Governança**, a **Administração** e a **Auditoria Interna**, conforme se apresenta no modelo das três linhas de defesa dos controles internos proposto pelo IIA, como se segue:

**Figura 3 – Modelo das três linhas de defesa do IIA**



Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br>>

Para que aqui se teste a aderência do modelo de controles internos do COSO à estrutura orgânica do Senado Federal, deve-se avaliar em que medida estão segregadas as funções de governança, gestão e auditoria na organização, o que faremos ao analisar a estrutura orgânica da Casa.

#### 2.4. O controle interno na Constituição Federal

No desenho da Administração Pública brasileira, a função de controle é comando constitucional, uma vez que esteja *elevada à atividade precípua do Estado, tendo ganhado atenção especial na Constituição da República* (CASTRO, 2008, p.106). Ao elaborar a Carta de 1988, o constituinte original entendeu por bem inserir nos órgãos da União unidades administrativas com a finalidade específica de realizarem fiscalização e controle sobre as atividades de gestão desenvolvidas nesses órgãos, o que se dá em apoio ao Controle Externo, que sobre a Administração Pública como um todo exerce o Congresso Nacional, apoiado pelo Tribunal de Contas da União, na forma como dispõe o Art. 71 da Constituição Federal.

Por peculiar que pareça, esse mesmo constituinte original preferiu deixar para legislação ordinária a estruturação das demais funções do poder público brasileiro. Isso significa que a liberdade constitucional faculta ao legislador ordinário dispor acerca das estruturas próprias de funcionamento da máquina governamental desde que, necessariamente, nelas haja um órgão de controle interno.

É o que determina a CF acerca do sistema de controle interno, com grifos nossos:

**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 ao Tribunal de Contas da União. (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988, Art. 74)

Embora breve, eis uma formulação da qual derivam diversos dos importantes fundamentos da atividade de controle administrativo-constitucional. Para a fundamentação deste trabalho, vejamos alguns argumentos:

- O objeto de análise das fiscalizações e ações dos órgãos de controle interno da União restringe-se à boa e regular *gestão orçamentária, financeira e patrimonial*, com planejamento, analisados em todas as etapas da despesa pública, de empenho, liquidação e pagamento, conforme a Lei nº 4.320, de 1964. É por essa razão que o órgão de controle interno não se atém a aspectos de natureza disciplinar, por exemplo. A SCISF, em relatório de auditoria, até pode recomendar que instância própria instaure Processo Administrativo Disciplinar (PAD), em casos nos quais haja evidência de que o dano ao erário tenha decorrido de atitude imprópria de natureza disciplinar. Porém, não compete ao órgão de controle interno acompanhar ou pronunciar-se em processo acerca desse mérito e nem participar de comissões de sindicância administrativa.

- O § 1º do Art. 74 estabelece para o dirigente do órgão de controle delicada situação de dupla subordinação, ao determinar que ele se reporte diretamente ao TCU no caso que especifica. Aqui, se por um lado o dirigente do órgão de controle se submete hierarquicamente ao Presidente do Senado, autoridade que o nomeia, exonera e a quem responde administrativamente, por outro lado é a Constituição Federal quem lhe impõe o dever de dirigir-se diretamente à Corte de Contas. Fica evidente nesse aspecto a real possibilidade de conflito a partir dessa duplicidade vinculativa, especialmente em organização na qual a agenda política interfere na administrativa.

- Acerca da pena de responsabilidade solidária que decai sobre o responsável pelo controle interno se impõe, *como condição indispensável para o desenvolvimento de seu mister, a independência e a autonomia funcional deste servidor em relação aos demais servidores da Instituição* (CASTRO, 2008, p.195) e,

como o Controlador Geral está submetido aos ditames da Lei instituidora do controle e às regras de direito vinculantes impostas por resoluções e determinações dos órgãos responsáveis pelo Controle Externo, este não deve estar sujeito a ingerências internas de quem quer que seja, podendo, caso ocorram, denunciá-las à autoridade competente para que tome as medidas pertinentes. [...] Ao controlador deve ser facultado acesso irrestrito a todas as documentações do órgão controlado, bem como senha de acesso a sistemas de gestão. (CASTRO, 2008, p.195)

Deve, então, o Controlador Geral ter acesso a qualquer documentação existente, ainda que seja classificada como confidencial. Compõe sua obrigação de ofício o sigilo funcional e a atitude de discrição esperada do auditor. Em síntese, em face da exigência constitucional, assim se relacionam condições e garantias indispensáveis a um Controlador Geral:

Posicionamento adequado na organização; autonomia gerencial e respaldo da Alta Administração; livre acesso a informações, documentos e dependências da organização; liberdade para programar e executar os trabalhos; liberdade para relatar os resultados dos trabalhos sem interferências; julgamento imparcial e sem tendenciosidade, com independência mental em relação ao controlado. (CASTRO, 2008, p.196)

• Menciona o § 1º do Art. 74 dois casos nos quais deve o responsável pelo órgão de controle alertar diretamente a Corte de Contas, quais sejam: a identificação de *irregularidade ou ilegalidade*. É na Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, onde estão definidas as situações nas quais as contas de um agente público são consideradas irregulares dentre as quais, na alínea b, já figura a ilegalidade, grifo nosso.

Art. 16. As contas serão julgadas:

...

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) **prática de ato de gestão ilegal**, ilegítimo, antieconômico, ou **infração à norma legal ou regulamentar** de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos. (BRASIL, 1992)

Se a ilegalidade já é por si somente uma irregularidade, por qual razão o constituinte original teria sido redundante ao inserir esse tipo (ilegalidade) com igual importância ao lado do gênero ao qual pertence (irregularidade), senão com a intenção de destacar sua prioridade na ação de controle?

### 3. O MODELO COSO DE CONTROLES INTERNOS

Ainda como referencial teórico deste trabalho, passaremos em seguida ao estudo de um modelo de controles internos que apresenta elevada aderência à atividade pública, que é o modelo do COSO, o mais universalmente consagrado e aceito quando o assunto é a gestão de riscos organizacionais, proposto pela entidade a cuja sigla denota – *the Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.

D´Avila e Oliveira (2002) informam que isso se deu a partir do ano de 1985, provocado por uma iniciativa específica do congresso estadunidense, preocupado que estava com a crescente incidência de falência em empresas de capital aberto norte-americanas e com a incapacidade das auditorias independentes de então para reverterem aquele quadro. Antes dessa iniciativa, a atividade de controle nas corporações enfocava principalmente aspectos contábeis de capital, estando menos afeta ao atendimento de objetivos formalmente postos, que não fossem o controle de caixa.

Em resposta a esse movimento do Legislativo norte-americano, órgãos profissionais constituíram uma comissão especial, a *Treadway Commission*, da qual fez parte o *Institute of Internal Auditors (IIA)*, a Comissão de Valores Mobiliários do país, dentre outras entidades profissionais, notadamente contábeis, tendo

como principal objeto identificar as causas da existência de informes financeiros fraudulentos e fazer recomendações para reduzir sua ocorrência. O relatório emitido por essa comissão em 1987 foi abrangente, fazendo recomendações para órgãos de contadores (o que inclui auditores), para professores e outros profissionais acadêmicos, e não só para a gerência de empresas, mas para o conselho de administração dessas, representantes diretos dos acionistas, quando não compostos por eles próprios. (D´AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.20)

A comissão enfatizou a importância de que a auditoria interna fosse efetiva e que incorporasse a análise de controles internos mantidos pelo gestor. Avançando de forma inovadora, destacou a gerência da empresa e seu conselho de administração como atores relevantes e bem delimitados, em um modelo de controle interno tripartite com auditoria, gestão e governança. Numa missão subsequente, propuseram revisões em conceitos e na literatura da área, para cuja incumbência foi criado o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*.

Resultado disso, em 1992 o COSO lançou um trabalho intitulado *Estrutura Integrada de Controles Internos, que forneceu os conceitos básicos em matéria de controles internos que hoje são aplicados por grandes corporações internacionais* (D´AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.21) e que bem se adéqua às organizações públicas, que é o caso do Senado Federal, cuja aderência ao modelo por parte de seu recente regulamento administrativo, em suas partes

II e III, aqui se pretende averiguar.

É nesses termos que o COSO define controle interno:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013-A, p.6)

A partir dessa definição, o COSO (2013-A) destaca as seguintes premissas estruturantes do controle interno:

- É conduzido para atingir objetivos em uma ou mais categorias: operacional, divulgação e conformidade.

Toda organização deve basear seu funcionamento no cumprimento de uma missão, com estratégias e objetivos estabelecidos, tanto para a organização como um todo, quanto para suas partes, como se tais partes fossem empreendimentos independentes, encaixados dentro de um corpo mais amplo, com entradas / fornecedores e entregas / clientes. Dessa maneira, o conjunto dos objetivos de cada uma das partes da organização concorre para a realização de uma missão global e de objetivos gerais corporativos.

Nesta lógica, surge com elevada importância o planejamento estratégico organizacional, que elenca exatamente os objetivos e métricas que serão testados pelas atividades de controle. Dentre os instrumentos de orientação e de controle, o plano de estratégia de uma organização se afigura como o principal, *cujá elaboração compreende a determinação de missão, que diz respeito ao propósito final perseguido pela organização* (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p.4).

O planejamento estratégico clarifica e define o elenco de objetivos a serem perseguidos, bem como os recursos necessários e as estratégias mais funcionais para visualização dos resultados esperados. O planejamento diz respeito ao futuro impacto das decisões que são tomadas hoje, implicando em avaliar o futuro e preparar-se para ele. O planejamento é algo que fazemos antes de agir, isto é, é realizado antecipadamente à decisão. É um processo de decidir o que fazer, e sobre como fazê-lo, antes que se requeira uma ação. Tem por fim tanto evitar ações incorretas, quanto reduzir a frequência dos fracassos ao explorar oportunidades. O planejamento estratégico é um dos principais instrumentos de orientação e de controle de todas as atividades da empresa. Sua elaboração compreende a determinação da missão, que diz respeito ao propósito final perseguido pela organização. (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p.4)

- É um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas.

O controle interno não se esgota em si mesmo, *não é um evento ou circunstância* (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.26). Não se compõe por componentes fragmentados e dispersos na organização e deve constar do próprio processo gerencial, que compreende planejamento, direção, execução e monitoramento. Trata-se de um sistema que deve estar presente em toda a organização, *sendo menos mal que um controle interno operacional falhe*

do que um controle estratégico ou diretivo (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p.7). Ainda segundo esses autores,

o controle interno aplicado e monitorado de forma contínua dentro da organização tem efeito preventivo sobre os procedimentos por ela adotados e não pode ser efetuado como um evento pontual ou em algumas circunstâncias, mas deve ser regido por uma série de ações inter-relacionadas no dia-a-dia da organização. (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p.2)

É grande o ganho quando a organização já é criada com seus instrumentos de controle, pois o controle interno não é algo que facilmente se aplique sobre estrutura já existente, sendo melhor que seja desenvolvido concomitantemente à sua criação. Porém, isso não elimina o aspecto de adaptabilidade, do qual não prescinde.

O sistema de controles internos deve ser construído “dentro” do negócio e não construído “sobre” o negócio, ou adicionado a este após o êxito já ter ocorrido. Na verdade, se houve o êxito, é porque o sistema de controles internos foi eficaz. [...] Controles internos construídos “dentro” do negócio podem afetar a habilidade de uma empresa de atingir seus objetivos, e dar suporte às iniciativas de qualidade. [...] O sistema básico de controles internos de uma organização está interligado às suas atividades operacionais, por razões fundamentais do negócio. Ele nasce e cresce junto com o negócio, como um elemento fundamental para o seu êxito. Quanto mais o controle interno está na estrutura do negócio, na sua essência, mais eficaz esse será. (D’AVILA e de OLIVEIRA, 2002, p.27)

- É realizado por pessoas.

*O gerenciamento de riscos corporativos é efetuado pelo conselho de administração, pela diretoria executiva e pelos demais empregados. É realizada pelas pessoas de uma organização, mediante o que fazem e o que dizem* (COSO, 2013-B, p.18), indo desde o conselho de administração até o pessoal de linha. A atividade de controle interno

é um processo executado por pessoas. O comportamento humano e a cultura interna de cada organização é que vão permear as principais características do controle interno. O comportamento humano é o que fundamenta todos os demais componentes do sistema de controles, como as formas de comunicação, a maneira de avaliar riscos, a efetividade dos procedimentos de controle e o rigor do monitoramento. (D’AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.39)

Um sistema de controles internos tem nas pessoas seu principal fator de sucesso. Esse sistema *deve ser visto por elas como parte integrante dos processos de gestão em todos os níveis da organização, que através do monitoramento contínuo permite maior segurança nos negócios* (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p.6). É um recurso que não afasta a necessidade de gestão, nem reduz as responsabilidades dos gerentes. Deve ser operado por funcionários e gestores, que devem contribuir para seu aperfeiçoamento dando sugestões, apontando falhas e tendo suas opiniões consideradas pelos tomadores de decisão.

Maximiniano (2000, p.468) afirma que *a aceitação do sistema de controle [pelas pessoas] diz respeito tanto ao projeto do sistema em si, quanto à forma de implantação. As pessoas tendem a resistir a serem controladas e a sabotar os sistemas de controle.* O autor

prossegue, afirmando que para reverter esse quadro desfavorável, há que se convencê-las que se trata de *um processo importante para seu trabalho e sua segurança*. Todos devem saber os motivos da ação de controle, seus objetivos e potenciais resultados. Todos devem se sentir responsáveis pelo sucesso desse processo, reconhecendo-se como autores dos resultados favoráveis a partir dele advindos. *Pessoas devem conhecer suas responsabilidades e seus limites de autoridade* (MAXIMINIANO, 2000, p.468).

Pessoas tanto cometem equívocos quanto podem se corromper e

o controle interno, como conceito, reconhece que, como seres humanos, as pessoas nem sempre entendem, comunicam ou executam suas tarefas consistentemente. Cada indivíduo traz para seu ambiente de trabalho suas experiências e suas habilidades técnicas, que são únicas. [...] É o elemento humano que controla as atividades de uma organização. (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.27)

É certo que os sistemas gerenciais informacionais são indispensáveis no apoio ao gestor, pois não há como se controlar aquilo que se desconheça. Porém, por mais completo que seja o rol de recursos de TI ao dispor do administrador, é sua decisão final, humana, avaliativa e tomada muitas vezes apressadamente, ou embasada em informação imperfeita, conforme seja sua tolerância ao risco, que dará maior ou menor efetividade à ação de controle, uma vez que *a crença de que um sistema de computador seria um substituto para procedimentos humanos de controle não é válida* (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.22).

• *É capaz de proporcionar segurança razoável – mas não absoluta.*

Nenhum sistema de controle interno pode ser perfeito. É inevitável ao gestor ter que conviver com o risco. Sendo assim, isso deve se dar com avaliação segura e consciente, a partir de informações precisas no contexto de uma estrutura eficiente de controles internos que faculte o monitoramento desses riscos. É o dimensionamento correto dos riscos a que está sujeito o gestor que define a atenção e o esforço que ele dedica à prevenção desse risco, o que decorre do conhecimento amplo dos objetivos organizacionais.

Acerca da segurança relativa proporcionada pelo controle interno, há que se considerar a existência de riscos que são externalidades sobre as quais não se possa exercer controle. Isso reforça ainda mais a necessidade de bem conhecê-los, de forma que se possa, na medida do possível, antecipar-lhes as consequências.

Acrescentem-se, ainda, *ponderações sobre a relação custo / benefício sempre presente quando se analisa o estabelecimento de procedimentos de controle* (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.29). É inadequado criar-se controle interno que seja mais dispendioso do que a hipótese de concretização do risco que com ele se pretenda mitigar, pois os controles internos incluem a avaliação dos custos versus benefícios no sistema.

- É adaptável à estrutura da entidade.

Os ambientes organizacionais da atualidade passam por constantes mudanças e se deve considerar essa adaptabilidade à necessidade de que a estrutura de controle se adeque a essas mudanças do negócio e aconteça sem que acarrete estrangulamentos, demoras ou obstáculos à fluidez dos resultados. O surgimento incontrolado de novas tecnologias, acrescido de maiores demandas por transparência e de atendimento a um número crescente de leis e normatizações, exige que o sistema de controles internos seja adaptável e não cause os constrangimentos citados acima, sob pena da ineficácia e da necessidade de remodelamento.

### 3.1. Componentes do Controle Interno

Para o atendimento das finalidades acima descritas, o COSO definiu cinco componentes inter-relacionados para seu sistema de controles internos.

#### 3.1.1. Ambiente de Controle

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização. (COSO, 2013-A, p.7)

O administrador da entidade tem que manter um ambiente propício ao controle, que possibilite a avaliação de riscos e a operação de dispositivos e políticas internas de prevenção, quando não de correção, no caso de que um risco se realize. Acerca do papel da alta gestão no ambiente de controle, *o desenvolvimento de lideranças capazes de influenciar e mobilizar pessoas em prol da boa gestão dos recursos públicos contribuirá também para se alcançar os resultados institucionais* (BALBE, 2013, p.79).

O ambiente de controle visa embasar as atitudes e comportamentos do pessoal consoante com o sistema de controle interno. O ambiente de controle compreende valores, princípios éticos e integridade do pessoal, que fundamentará os demais componentes que a este se acrescentarão, como *as formas de comunicação, a maneira de avaliar riscos, a efetividade dos procedimentos de controle e o rigor do monitoramento* (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.39).

A Governança deve ser capaz de propor, e a Administração de propagar, esse ambiente favorável, cooperativo e propenso à atividade de controle por todos os níveis organizacionais. Isso deve ser feito com clareza e objetividade, planejando e adotando e monitorando práticas operacionais especificadas, com responsabilização, transparência e delegação clara de autoridade. É um processo que envolve convencimento, atração e retenção de talentos.

Nesse componente, a gerência deve demonstrar possuir os *requisitos essenciais para*

*os controles internos, que são integridade e valores éticos dentro da organização, praticados pela alta diretoria e difundidos por todos os níveis – o “tom-no-topo”* (D’AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.40). Ações de controle costumam ser equivocadamente associadas a culpabilidade, o que causa medo e atitudes defensivas nas pessoas. No ambiente de controle essas resistências devem ser superadas. É aí que a batalha do controle será vencida ou perdida, pois como já se falou aqui, o controle é um processo essencialmente humano, que envolve a conquista das pessoas com motivação para a consecução da política de controle. Há que se assegurar um forte clima ético para que se garanta o cumprimento de diretrizes pelos níveis estratégico, tático e operacional. A própria segregação entre governança e gestão resulta de preocupação com a ética e a integridade.

As atitudes, percepções e os valores predominantes na cultura organizacional, constituem o primeiro indicador sobre a eficácia dos controles internos como um todo. Nesse sentido, o “tom-no-topo”, ditado pela gerência, constitui elemento crítico para um ambiente de controle interno saudável. As pessoas de uma organização tendem a imitar as ações de seus líderes. [...] A percepção de que a diretoria “fez a coisa certa” do ponto de vista ético diante de uma dura decisão transmite uma forte mensagem para todos os níveis da organização. [...] A inexistência de segregação de funções em áreas críticas, alta descentralização de decisões que faça com que a alta diretoria não saiba das ações tomadas nos níveis inferiores da organização, a falta de punições para comportamento inadequado, ou mesmo de divulgação dessa punição, e a falta de supervisão da alta diretoria ou conselho de administração sobre os atos de gerentes, são incentivos para práticas inadequadas, dados pela própria organização. (D’AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.41)

### 3.1.2. Avaliação de Riscos

Toda entidade enfrenta vários riscos de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. (COSO, 2013-A, p.7)

Não há como avaliar riscos sem que haja objetivos previamente estabelecidos, *sendo a determinação de objetivos uma parte fundamental do processo gerencial, pré-requisito aos controles internos* (D’AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.52). Como é impossível chegar-se ao risco zero, a avaliação de importância dos riscos envolve certo grau de tolerância à sua concretização. Isso define a maior ou menor tolerância ao risco por parte do gestor. Na Administração Pública, por exemplo, o risco de dano ao erário deve possuir baixíssimo grau de tolerância, devendo os processos nos quais haja a possibilidade de que esse risco se consuma (como por exemplo, numa área financeira), ser permeados por controles internos efetivos<sup>2</sup>.

*Para o êxito organizacional, a clara definição de um conjunto de objetivos e estratégias, vinculados a subobjetivos é fundamental* (D’AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.54),

---

<sup>2</sup> Como, a título de exemplo, a redundância de cálculos para a verificação de pagamentos e recebimentos.



uma vez que cada esfera decisória envolve objetivos e riscos. Em nível operacional, a eficiência e eficácia das operações e as particularidades / importâncias do negócio-fim determinam o grau de tolerância ao risco.

O setor do Senado Federal onde se cuida dos automóveis de senadores, por exemplo, deve fazer cumprir o ato normativo que disciplina o assunto. Os servidores envolvidos na atividade devem conhecer essas disposições, dando-lhes cumprimento. Qual o impacto na Administração do descumprimento desse Ato? Qual o risco de que um motorista com habilitação vencida retire o automóvel oficial? Qual o risco de que um automóvel receba mais combustível do que o limite máximo semanal? Eis algumas respostas que devem ser conhecidas para que se defina a tolerância ao risco inerente e se estabeleçam controles internos específicos para cada eventualidade.

Um risco que não tem efeito significativo para a organização ou cuja ocorrência tenha baixa **probabilidade**, não merece maiores atenções. Já um risco com alto **impacto** nas operações e cuja probabilidade de ocorrência seja alta, demanda considerável preocupação. [...] Uma vez que a importância e a probabilidade de ocorrência dos riscos foram identificadas, a administração precisa avaliar como o risco deve ser gerenciado e as ações que serão tomadas, seja para assumir o risco [grau de tolerância ao risco] ou tentar reduzir o risco. Isso envolve julgamentos baseados em pressupostos sobre o risco, e análises sobre o custo envolvido na redução do nível de risco. Grifos nossos. (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p. 67)

A avaliação dos riscos obedece a dois parâmetros: probabilidade e impacto potencial. Então, um mapa de riscos deve conter três informações: 1) Qual é o objetivo organizacional que pode ser desatendido? (a descrição do risco); 2) Qual a probabilidade de que o risco se concretize? (se alta, média ou baixa); 3) Qual a dimensão do dano acarretado pela concretização do risco?

Tendo esse quadro elaborado, a partir dele o gestor alocará os recursos, pessoal e métodos de que disponha para manter seus riscos minimamente sob controle, posto que seja impossível chegar-se ao risco zero.

Enfatize-se aqui a relevância que assume na Administração Pública o risco de desatendimento de leis e regulamentos. Há que se considerar neste caso, a necessidade de que a tolerância ao risco de descumprimento de leis e regulamentos seja mantida em nível baixíssimo. Impõe-se na área a legalidade como princípio fundamental, inobstante o comum paradoxo entre legalidade e eficiência em incontáveis situações. Para os efeitos de um sistema de controle, porém, a legalidade prevalece em todos os casos, pelo que afirma a constituição, em dispositivo aqui já citado.

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. Grifo nosso. (BRASIL, 1988, CF, Art. 74, § 1º)

Na tabela de riscos do gestor de um órgão da Administração Pública, portanto, o risco de descumprimento de leis e regulamentos deve figurar dentre aqueles com os mais elevados dimensionamentos de danos.

### 3.1.3. Atividade de Controle

Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. (COSO, 2013-A, p.7)

Trata-se aqui de um componente lançado dentro do contexto formado pelo ambiente de controle e pela avaliação de riscos. Uma vez que já tenha sido instalada a cultura do controle na organização; que os objetivos e subobjetivos estão definidos; que os riscos inerentes a cada um destes estão mapeados, cumpre agora que se elabore e localize os controles internos propriamente ditos, barreiras que são ao descumprimento de objetivos e subobjetivos. São os

procedimentos de controle que asseguram que as providências necessárias serão tomadas para tratar os riscos, sendo as ações de controle divididas, conforme a natureza, em operacionais, mensurações financeiras, obediência às leis / regulamentos e proteção de ativos. (D´AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.80).

*O sistema de controle eficaz deve produzir informações claras sobre o desempenho e indicar qual o desvio em relação ao objetivo* (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p.3). Tendo como parâmetro a linha do tempo, os controles preventivos são aqueles que os impedem de acontecer, ao passo que os controles detectivos se situam *a posteriori* e visam a que o efeito do risco seja corrigido e não se propague. D´Avila e Oliveira (2002, p.83) sustentam que *as funções de controle devam ser divididas ou segregadas entre diferentes pessoas, objetivando diminuir o risco de erros ou ações inadequadas*. Uma ação de controle que envolva o cálculo redundante de determinada operação financeira não pode ser efetuada pelo mesmo servidor que fez o cálculo original.

Em alto nível gerencial, os controles internos compreendem comparações de desempenho efetivo com valores históricos, ou mesmo com valores esperados, conforme os dispêndios realizados, que atuem como “gatilhos” em caso de não coincidência. Exemplos típicos de “gatilhos” em ações de controle seriam o aumento repentino com o gasto de consumíveis de impressoras, sem que tenha acontecido fato corporativo que o justifique, o que pode indicar a ocorrência de desvios no ambiente de estocagem; ou o aumento acentuado no volume de combustível abastecido na garagem, dentre outros exemplos factíveis. A

identificação de ponto fora da curva de linearidade é apropriada para disparar ação de controle, sendo importantes os recursos de TI nessa análise.

Como já dito aqui, o sistema de controle interno deve contar com a integração dos controles, que assim propicia a conciliação de controles individuais. São exemplos de conciliação de controles: verificar se o controle do abastecimento dos carros oficiais condiz com o controle de quilometragem rodada; verificar se o controle de saída de consumíveis de impressão do setor de patrimônio condiz com o controle de saída de resmas de papel. São outros exemplos de controles, ainda na ambiência administrativa do Senado, a contagem física de estoques no patrimônio; o batimento das guias de remessas postais com a fatura recebida dos Correios; a verificação de saldo em cota de gráfica antes da realização de cada trabalho gráfico.

Sob esse aspecto, há que se acrescentar que a omissão no dever de prestar contas incorre na irregularidade do julgamento de contas pelo TCU, como consta em sua Lei Orgânica:

Art. 16. As contas serão julgadas:

...

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

a) omissão no dever de prestar contas (BRASIL, 1992).

#### 3.1.4. Informação e Comunicação

A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. (COSO, 2013-A, p.8)

Assegurar um ambiente organizacional fluido em termos de informação, com instrumentos efetivos de comunicação, é essencial para que se estabeleça um bom ambiente de controle. Em organizações com esse perfil, os funcionários se sentem mais seguros e propensos a darem bons resultados.

Cuida-se aqui não apenas da comunicação institucional, aquela que a alta gestão emprega para difundir uma campanha interna de economia de energia elétrica, por exemplo, com a veiculação de boas práticas, como apagar as luzes ao final do expediente, e que resulta em redução importante na fatura mensal. Cuida-se também da fluidez de informações contábeis e de desempenho do sistema de controles internos como um todo.

Cada nível decisório, desde o chefe de serviço, passando pelo coordenador, pelo diretor de secretaria e chegando ao diretor-geral devem dispor de informações de qualidade sobre o funcionamento da administração, suas falhas, pontos de estrangulamento e controles

menos efetivos. Esse é um caminho de mão dupla, onde os servidores devem ter canais eficientes de comunicação com as instâncias mais elevadas da administração. Essa comunicação fluida embasa o processo decisório que, em via inversa, se inicia pela alta administração, chegando até os servidores de linha, pois

a qualidade das informações gerada pelos sistemas de processamento de dados das organizações afetam a capacidade de a diretoria tomar decisões apropriadas no gerenciamento e controle de suas atividades, com informações frescas sempre disponíveis. É crítico que os relatórios contenham informações apropriadas e suficientes para dar suporte ao controle efetivo. (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.73)

Derivado do princípio constitucional da publicidade, existe atualmente farta legislação que impõe a transparência como fundamento da Administração Pública. Assim, as organizações de governo devem fornecer informações solicitadas pelo cidadão e também mantê-las atualizadas em seus portais de transparência na Internet de forma compilada, ou seja, as informações devem ser consolidadas automaticamente a partir das transações internas registradas nos sistemas computacionais.

### 3.1.5. Monitoramento

Para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes do controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente, a organização pode utilizar avaliações internas e externas. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos, nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. (COSO, 2013-A, p.8)

É por meio de monitoramento que se tem ideia da efetividade de um sistema de controles internos. Não é suficiente apenas aguardar que os gatilhos disparem as ações de controle. Deve-se, de tempos em tempos, provocar o sistema, avaliá-lo de forma isenta, para que se estime a sua reação efetiva. Todo sistema de controle interno deve prever pontos de avaliação e monitoramento intrínsecos, que diminuem a necessidade de avaliações externas, na medida da efetividade desse automonitoramento.

A frequência das avaliações em separado necessárias para que a gerência tenha segurança razoável sobre a efetividade de seu sistema de controles internos depende de julgamento da gerência. Normalmente, uma combinação de monitoramento contínuo e avaliações em separado asseguram que o sistema de controles internos mantém sua efetividade ao longo do tempo. (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.103)

O projeto original do sistema de controles internos deve, então, prever pontos de monitoramento automático pelo próprio sistema. De maneira complementar, cabe ao órgão de auditoria interna avaliar os controles internos administrativos no contexto das fiscalizações e auditorias que realiza, uma vez que *auditores internos normalmente executam avaliações de controles como parte de suas atribuições, ou por pedido especial do conselho de administração ou da diretoria* (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.107). Isso não afasta a

necessidade de que, de tempos em tempos, isto varia conforme a percepção da governança, seja contratada uma avaliação externa ao sistema de controles internos, por entidade especializada.

D´AVILA e OLIVEIRA (2002) consideram que contribui muito para o monitoramento do sistema de controle interno que este seja documentado de forma abrangente, com manuais, organogramas e descrições de funções.



#### 4. O REGULAMENTO ADMINISTRATIVO DO SENADO FEDERAL (RASF)

Considerando que o teste das hipóteses propostas neste trabalho será efetuado a partir de análises das disposições do Regulamento Administrativo do Senado Federal, no teor da RSF nº 40, de 2014, aqui faremos breves considerações acerca desse regulamento, a começar por sua elaboração, e daquilo que diga respeito à estrutura orgânica principal, sob o enfoque da efetividade de um sistema de controles internos.

##### 4.1. **Uma preliminar: a elaboração do RASF**

Na forma do que consta no Art. 52 da Constituição Federal, que dispõe sobre as competências privativas do Senado, seu inciso XIII diz da

organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção de cargos, empregos e funções de seus serviços e a iniciativa de lei para a fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 1988, Art. 52, XIII)

Por sua vez, é o Regimento Interno que, no seu art. 98, atribui essa competência à Comissão Diretora, na forma de projetos de resolução. Compete também à Comissão Diretora *exercer a administração interna do Senado nos termos das atribuições fixadas no seu Regulamento Administrativo* (BRASIL, 2014, Art. 98, I), valendo-se para tanto de atos administrativos infralegais próprios, desde que não inovem quanto a conteúdos típicos das resoluções. Esses tipos infralegais são os Atos da Comissão Diretora (ATC), e também de seus membros, dentre os quais o Presidente – Atos do Presidente do Senado (APR) e o Primeiro Secretário – Atos do Primeiro Secretário (APS).

Ocorreu que, em face de inviabilidade na tramitação de projeto de Resolução para esse efeito (Projeto de Resolução do Senado – PRS nº 96, de 2009), que fora rejeitado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado, a Comissão Diretora que inaugurou o biênio 2013/2014 optou por promover uma reforma administrativa por meio da edição de ato administrativo infralegal, o Ato da Comissão Diretora (ATC) nº 14, de 2013. A partir daquele momento, a antiga Resolução nº 58, de 1972, deixou de vigorar como Regulamento Administrativo, sendo substituída por norma infralegal entre 29 de maio, de 2013, e 18 de dezembro, de 2014, data em que a Resolução do Senado Federal (RSF) nº 40, de 2014 declara que o RASF passa a vigorar com a redação resultante do ATC 14, de 2013, e sucessivos atos de mesma natureza que o alteraram<sup>3</sup>. Acerca desse procedimento, destacam-se os seguintes aspectos:

- O disposto no Art. 59, inciso VII, da Constituição Federal demarca na

---

<sup>3</sup> Significativo apontar que o texto legislativo da RSF 40/2014 não emprega a palavra “convalidação” do ato infralegal mencionado, embora tenha sido este o efeito concreto de sua edição.

inconstitucionalidade a vigência de norma infralegal em substituição a Lei já vigente, cujos efeitos somente podem ser afetados no vigor de outra Lei. O instituto da convalidação do qual fala a lei do processo administrativo, o autoriza na hipótese de *defeitos sanáveis*, o que não é o caso de se suspender os efeitos de uma lei.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem **defeitos sanáveis** poderão ser convalidados pela própria Administração, grifos nossos. (BRASIL, 1999)

Como já mencionado, é inequívoco que o Regimento Interno do Senado Federal atribui à Comissão Diretora a competência para dispor sobre a organização do Senado.

Art. 98. À Comissão Diretora compete:

...

III – propor ao Senado **projeto de resolução** dispondo sobre sua **organização**, funcionamento, polícia, [...], grifos nossos. (BRASIL, 1970)

Contudo, isso deve se dar dentro do devido processo legislativo, por via da iniciativa de Projeto de Resolução do Senado (PRS) a ser submetido ao Plenário da Casa. Esse é um rito que propicia arenas políticas legítimas e republicanas para a discussão e deliberação de questões de mérito, no contexto de um processo legal ordinário.

• Tem sido prática recorrente no Senado Federal a convalidação de atos infralegais por resoluções visando o cumprimento de formalidade. Foi a Fundação Getúlio Vargas (FGV), contratada para propor uma estrutura orgânica para a Casa no início de 2009 a partir da crise administrativa que se sucedeu à eleição da Mesa para o biênio 2009/2010, quem afirmou em relatório preliminar que

apesar de o regulamento somente poder ser alterado através de resolução aprovada em Plenário, há uma corrente prática de ajustes e aditamentos aprovados por meio de atos do Presidente, do Primeiro Secretário e da Comissão Diretora que são objetos de posterior ratificação em Plenário (FGV, 2009, p.8)<sup>4</sup>.

O aqui citado relatório é atualmente encontrado apenas em volume do processado do PRS 96, de 2009, que resultou infrutífero ao pretender alterar o RASF, empregando como meio o devido processo legislativo.

De fato, a convalidação promove a captura de competências privativas da instância legislativa, por instâncias institucionais inferiores e burocráticas. São exemplos disso as inserções, de última hora, de dispositivos estranhos nas Resoluções n<sup>os</sup> 1/ 2005 e 1/2007, que respectivamente criaram as comissões permanentes de Agricultura e Reforma Agrária (CRA)<sup>5</sup>

<sup>4</sup> O relatório da FVG está autuado no processado do PRS n<sup>o</sup> 96, de 2009, não constando no sítio do Senado na Internet.

<sup>5</sup> SENADO FEDERAL. Resolução n<sup>o</sup> 1, DE 2005. (“Cria no Senado Federal a Comissão de Agricultura e Reforma Agrária, altera a denominação e atribuições de comissões permanentes e dá outras providências”):

Art. 3<sup>o</sup> *Ficam convalidados os atos e decisões da Mesa e da Comissão Diretora do Senado Federal praticados no período compreendido pelas Primeira, Segunda e Terceira Sessões Legislativas Ordinárias, inclusive as Extraordinárias, da Quinquagésima Segunda Legislatura, até a data da*



e de Ciência, Tecnologia, Inovação, Comunicação e Informática (CCT)<sup>6</sup>.

Acerca disso, na sessão do Plenário do Senado, do dia 23 de junho de 2009, quando se discutia o episódio dos “atos secretos” descobertos dias antes, o senador TIÃO VIANA realizou contundente pronunciamento que bem descreve os problemas decorrentes deste procedimento distorcido de criação normativa<sup>7</sup>:

Senador Arthur Virgílio, é impressionante como as coisas têm funcionado nesta Casa. Está aqui. É por isso que a Casa está passando pela agonia que está passando. Projeto de Resolução nº 1, de 2005, cria, no Senado Federal, a Comissão de Agricultura e Reforma Agrária, altera a denominação e atribuições das Comissões Permanentes e dá outras providências. Aí, o que ocorre aqui? No art. 3º, surge uma emenda de plenário – eu estava, numa outra matéria, presidindo e o Senador Sérgio Zambiasi pediu uma emenda de plenário. O que disse esta aqui? “Art. 3º. Ficam convalidados os atos e decisões da Mesa e da Comissão Diretora do Senado Federal praticados no período compreendido pela 1ª, 2ª e 3ª Sessões Legislativas Ordinárias, inclusive as Extraordinárias, da 52ª Legislatura até a data da realização da 1ª Sessão Deliberativa da 3ª Sessão Legislativa Ordinária da mencionada Legislatura.”

Era isso que entrava no meio de um projeto de resolução sobre um assunto como esse, que está vinculado ao Ministério da Agricultura e era aprovado aqui, em plenário, pelos 81 Sr<sup>as</sup> e Srs. Senadores, Senador Mão Santa. Então, não dá para dizerem que tinha uma lista de 35, ou 37. Isso foi votado pelos 81 Senadores desta Casa, convalidando os atos. Eu assumo inteira responsabilidade pelos atos que assumi.

Olha aqui, em 2007, a mesma coisa: um projeto de resolução que cria, no Senado, a Comissão de Ciência, Tecnologia e Inovação. O que ocorre? Eu estava presidindo a sessão nesse dia, lendo o projeto de resolução sobre educação, ciência e tecnologia. Meu querido amigo Senador Sérgio Zambiasi foi incitado por alguém que pediu a ele para apresentar uma emenda de plenário à minha matéria. Eu leio: “Emenda de plenário, autoria do Senador Sérgio Zambiasi. Em votação a emenda de plenário, que se tornou o art. 3º, dizendo o seguinte: ‘Fica convalidada a decisão da Comissão Diretora do Senado Federal’”, naquela mesma linguagem complicada que ninguém entende.

Agora, eu pergunto: o Senador Zambiasi sabia o que estava escrito nessa emenda dele? Possivelmente não. Foi um ato de alguém da burocracia, que pediu para ele fazer a leitura da emenda. Aí, a Mesa leu a emenda e pôs em votação, votada pelos 81 Senadores. Então, é preciso esclarecer isso.

É certo que se deve diferir a retificação em Plenário do ATC nº 14, de 2013, desses dois casos aqui trazidos como ilustração. O teor do ATC nº 14, de 2013, não foi inserido como emenda a projeto de resolução com o qual não guardasse qualquer pertinência, tendo sido incluído como anexo de resolução específica. O que torna os três casos iguais é a adoção

---

*realização da Primeira Sessão Deliberativa da Terceira Sessão Legislativa Ordinária da mencionada Legislatura. (grifos nossos)*

<sup>6</sup> SENADO FEDERAL. Resolução nº 1, DE 2007. (“Cria no Senado Federal a Comissão de Ciência, Tecnologia, Inovação, Comunicação e Informática – CCT”):

*Art. 3º **Fica convalidada** a decisão da Comissão Diretora do Senado Federal datada de 31 de janeiro de 2007, que referenda atos e decisões da Presidência, da Primeira Secretaria e do Órgão Central de Coordenação e Execução praticados no período compreendido entre o início da Terceira Sessão Legislativa Ordinária da 52ª Legislatura e o final da Quarta Sessão Legislativa Ordinária da mesma Legislatura. (grifos nossos)*

<sup>7</sup> BRASIL. Diário do Senado Federal. 24/06/2009, p. 26.180.

da convalidação para desviar de percalços, garantias, riscos e requisitos inerentes ao devido processo legislativo.

Mas os problemas decorrentes desse tipo de procedimento não incidem apenas sob o prisma jurídico-formal ou de legitimidade institucional: também têm reflexos na inserção desse documento dentro da organização. *Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle* (BRASIL, TCU, 2013, p.18), todos estes componentes que se refletem nos dispositivos do Regulamento Administrativo, cujo organograma traduz a estratégia de comando, planejamento estratégico e de prevenção de riscos. Assim, o processo de elaboração do RASF pode ser considerado como típico de governança, devendo ser conduzido pelo órgão de governança da Casa, que é o Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica (BRASIL, RASF, 2014, Artigos 232 e 239), grifos nossos.

Art. 232. O Senado Federal tem a seguinte estrutura básica:

I – Comissão Diretora;

II – Presidência;

III – Primeira-Secretaria;

IV - Gabinetes dos Senadores e das Lideranças;

V – Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica;

VI – Órgãos Superiores de Execução;

VII – Órgãos de Assessoramento Superior.

VIII – Órgão Supervisionado.

...

Art. 239. **Ao Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica compete assessorar e apoiar a Comissão Diretora na formulação, implementação e avaliação de políticas e estratégias de gestão do Senado Federal, de acordo com os princípios da boa governança**, promovendo a ética, a transparência, o desenvolvimento institucional e a imagem pública da instituição; estabelecer prioridades de projetos e investimentos estratégicos e definir a alocação de recursos críticos; analisar o desempenho organizacional do Senado Federal no âmbito técnico-administrativo e exercer outras funções afetas à sua área de competência.

...

Contudo, em consulta feita no banco do Boletim Administrativo do Senado Federal (BASF) realizada para o período de vigência do ATC nº 14, de 2013, enquanto norma infralegal, entre 29 de maio de 2013 e 18 de dezembro de 2014, não se localiza ata de reunião do Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica que tenha acontecido no período, de onde se conclui que o Comitê não deliberou sobre o RASF. Nesse sentido, a gestão assumiu para si uma competência de governança.

Art. 239...

§ 6º...

II – O Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica realizará reuniões ordinárias trimestralmente ou extraordinárias a qualquer momento, se convocado pela Comissão Diretora, pelo Presidente do Senado ou pelo Presidente, Vice-Presidente ou por dois terços dos membros do Comitê.

...

V – As atas das reuniões do Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica serão publicadas até cinco dias úteis após a realização de cada reunião.

Já no início de 2015, portanto após a convalidação e institucionalização do RASF no teor da Resolução nº 40, de 2014, o Regulamento foi mais uma vez alterado por ato infralegal, reiniciando-se novo o ciclo de modificação de Lei por norma infralegal / convalidação formal, por ocasião da edição do Ato da Comissão Diretora (ATC) nº 3, de 4 de abril de 2015.

O referido ATC 3/2015, alterou, revogou ou incluiu cento e oitenta e dois dispositivos do Regulamento de Pessoal, parte I do RASF; cento e cinquenta e nove dispositivos do Regulamento Orgânico, parte II do RASF; quatro dispositivos do Regulamento de Cargos e Funções, parte III do RASF. Esses totais podem ser verificados pela contagem automática das referências feitas ao ATC 3/2015 existentes na redação consolidada da RSF 40/2014.

Na ementa do ATC 3/2015 é reconhecido que o instituto altera uma lei. Grifos nossos:

**Altera o Regulamento Administrativo, aprovado pela Resolução do Senado Federal nº 40, de 2014**, para transferir a atribuição de assessoria de imprensa para a Secretaria de Comunicação Social, promover a integração entre o Comitê Gestor do Site do Senado Federal e o Programa e-cidadania, alterar o padrão de ingresso nas carreiras de servidores efetivos do Senado Federal, promover a racionalização administrativa e dar outras providências.

Do ponto de vista fático, chama ainda a atenção a realização de grande volume de alterações logo no início do mandato da Mesa eleita para o biênio 2015/2016.

• Acerca do devido processo legislativo do RASF, a matéria foi apresentada no dia 28/11/2014, no teor do Projeto de Resolução do Senado (PRS) nº 57, de 2014; aguardou na Secretaria Geral da Mesa (SGM) durante o prazo regimental para o recebimento de emendas até o dia 5/12/2014; sem que fossem apresentadas emendas, a matéria foi incluída **extrapauta**, alegado o acordo de lideranças, na sessão de 10/12/2014, quando então foi aprovada sem debate de mérito e remetida à promulgação, tendo sido convertida em norma jurídica em 18/12/2014, conforme consta na página nº 268 do Diário do Senado Federal, de 11/12/2014.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> **O SR. PRESIDENTE** (Jorge Viana. Bloco Apoio Governo/PT-AC) – **Item extrapauta:**  
**PROJETO DE RESOLUÇÃO Nº 57, DE 2014.**

**Também fruto do entendimento do Colegiado de Líderes**, apreciamos o Projeto de Resolução nº 57, de 2014, da Comissão Diretora, que consolida as alterações promovidas na estrutura administrativa do Senado Federal.

*Não foram oferecidas emendas à Mesa.*

**Discussão do projeto, em turno único. (Pausa.)**

**Como não há quem queira discutir, está encerrada a discussão.**

**Em votação.**

**Não há inscritos para encaminhar a votação.**

**As Sras. Senadoras e os Sres. Senadores que o aprovam permaneçam como se encontram. (Pausa.)**

**Aprovado.**

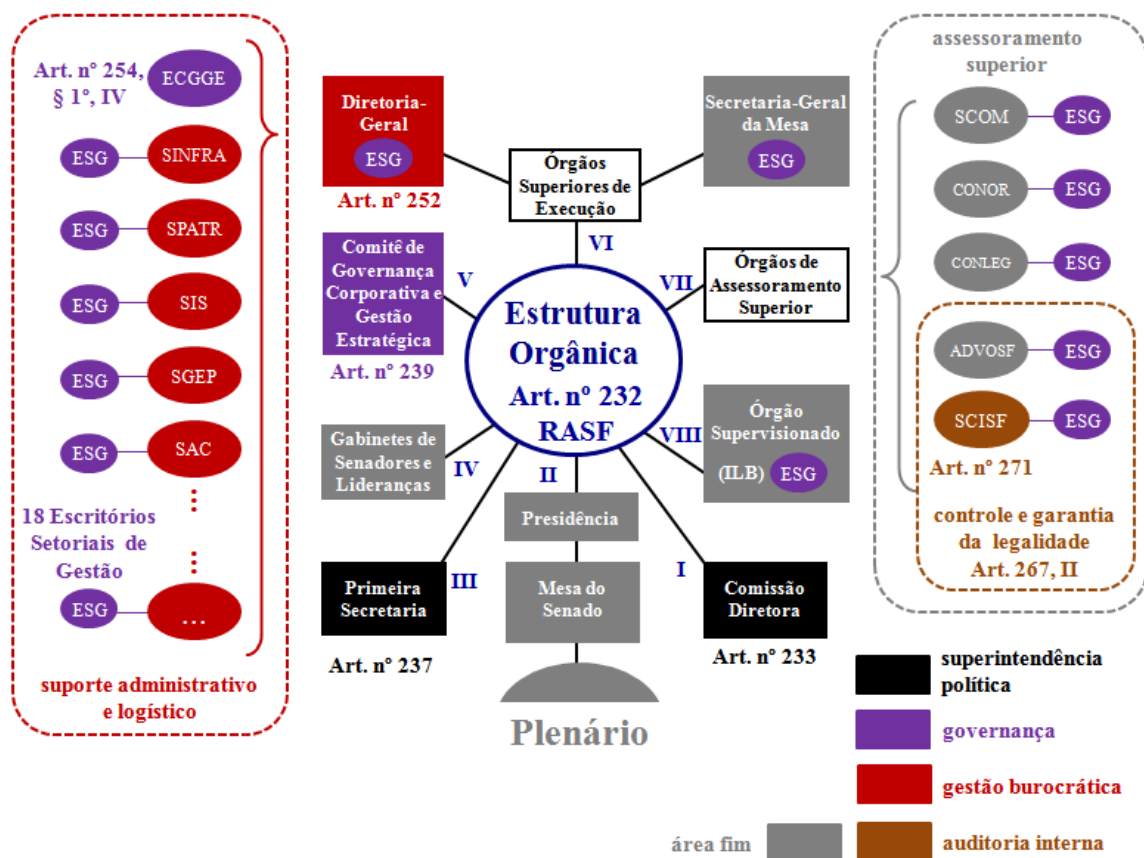
*Há sobre a mesa parecer da Comissão Diretora oferecendo a redação final, que será publicada na forma do Regimento.*

**O SR. PRESIDENTE** (Jorge Viana. Bloco Apoio Governo/PT-AC) – **Discussão da redação final. (Pausa)**

#### 4.2. A estrutura orgânica do Senado Federal

Para os efeitos deste estudo, que cuida de controles internos, esquematizamos a seguinte estrutura orgânica do Senado Federal, obtida a partir de dispositivos do RASF, conforme as cores da legenda.

**Figura 4 – Estrutura orgânica do Senado Federal (governança / gestão / auditoria interna)**



Fonte: Elaboração própria

O artigo nº 232 do RASF assim estabelece a estrutura básica do Senado Federal:

- Art. 232. O Senado Federal tem a seguinte estrutura básica:
- I – Comissão Diretora;
  - II – Presidência;
  - III – Primeira-Secretaria;
  - IV - Gabinetes dos Senadores e das Lideranças;
  - V – Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica;
  - VI – Órgãos Superiores de Execução;
  - VII – Órgãos de Assessoramento Superior.
  - VIII – Órgão Supervisionado.

*Encerrada a discussão.*

*Em votação.*

*As Sras. Senadoras e os Sres. Senadores que o aprovam permaneçam como se encontram. (Pausa.)*

*Aprovada.*

*A matéria vai à promulgação. Grifos nossos. (BRASIL. SENADO FEDERAL. Diário do Senado Federal, 11/12/2014, p.268)*

Na análise aqui realizada, ganha centralidade como instância de governança política e superintendência da administração a Comissão Diretora, a cargo de quem,

com a estrutura da Mesa do Senado Federal, compete a **formulação de políticas, objetivos, diretrizes e metas, bem como a superior supervisão e fiscalização dos atos administrativos, no âmbito da Instituição**, nos termos do Regimento Interno e de Ato próprio definidor das competências e atribuições de cada um de seus membros. Grifos nossos. (BRASIL, RASF, 2014, Art. 233)

Até o momento inexistente o ato próprio, de que trata o dispositivo, dispendo acerca das atribuições dos membros da Comissão Diretora. Dentre aqueles, é o próprio RASF quem dispõe quanto à missão institucional do Primeiro Secretário, de *superintender os serviços administrativos e realizar a supervisão geral do Senado Federal, segundo as diretrizes fixadas pela Comissão Diretora, neste regulamento e na legislação* (BRASIL, RASF, 2014, Art. 237).

Realiza a Comissão Diretora, e dela especialmente o seu Presidente, que é o presidente do Senado, e o Primeiro Secretário, a deliberação político-administrativa do Senado Federal, com a supervisão, fiscalização e superintendência da administração burocrática da Casa em máxima instância.

Para a gestão burocrática existe a Diretoria-Geral, que é um órgão superior de execução (RASF, Art. 240), que possui em sua estrutura os órgãos que prestam suporte administrativo e logístico, à qual

compete a **superior coordenação, supervisão e controle da gestão administrativa do Senado Federal, bem como executar as ações administrativas em consonância com as diretrizes e políticas de gestão estabelecidas pela Comissão Diretora do Senado Federal**; assessorar e secretariar as reuniões da Comissão Diretora; prover o Senado Federal com métodos, técnicas e ferramentas de governança corporativa e gestão estratégica; prover e integrar o suporte administrativo e logístico às atividades parlamentares e legislativas e aos órgãos da estrutura geral do Senado Federal **de acordo com as políticas, as normas legais e regulamentares e as deliberações da Comissão Diretora e do Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica**, grifos nossos. (BRASIL, RASF, 2014, Art. 252).

Para a função de governança, no artigo 239 do RASF está o Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica, que é presidido pelo Primeiro Secretário, que tem como substituto eventual o Diretor-Geral. Além destes, compõem o Comitê o Secretário-Geral da Mesa; o Advogado-Geral; o Consultor-Geral de Orçamentos, Fiscalização e Controle; o Consultor-Geral Legislativo; o Diretor da Secretaria de Comunicação Social; o Diretor da Secretaria de Controle Interno; o Chefe de Gabinete da Presidência do Senado; o Diretor da Secretaria de Transparência, além de um representante dos Chefes de Gabinetes de Senador. No Comitê,

em observância aos princípios de segregação de funções e de independência da auditoria, o Diretor da Secretaria de Controle Interno e o Advogado-Geral têm

direito a voz, mas não a voto em deliberações gerais de gestão institucional; têm direito a voz e voto em deliberações relativas à priorização e alocação de recursos materiais e logísticos para uso do órgão que dirige. (BRASIL, RASF, 2014, Art. 239, § 3º)

Assim dispõe o RASF para o Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica:

Art. 239. Ao **Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica** compete assessorar e apoiar a Comissão Diretora na formulação, implementação e avaliação de políticas e estratégias de gestão do Senado Federal, de acordo com os princípios da boa governança, promovendo a ética, a transparência, o desenvolvimento institucional e a imagem pública da instituição; estabelecer prioridades de projetos e investimentos estratégicos e definir a alocação de recursos críticos; analisar o desempenho organizacional do Senado Federal no âmbito técnico-administrativo e exercer outras funções afetas à sua área de competência.

...

§ 7º Para os fins deste Regulamento, Governança Corporativa é a sistemática pela qual a gestão da Casa é dirigida, monitorada, controlada e incentivada a atuar no interesse da sociedade brasileira, baseada nos princípios constitucionais da administração pública e nos princípios da transparência, responsabilização, equidade e responsabilidade socioambiental, com vistas a garantir, entre outros, o alinhamento das ações organizacionais à estratégia institucional, à eficiência no uso de recursos, à gestão dos riscos corporativos e à avaliação de desempenho organizacional.

Trata-se este, assim, de um colegiado de governança sem estrutura própria de apoio técnico e funcionamento. O Comitê se vale da Diretoria-Geral para *prover os recursos materiais, humanos e administrativos necessários ao funcionamento* (BRASIL, RASF, 2014, Art. 239, § 4º).

Embora haja na estrutura esse colegiado de governança *para apoiar a Comissão Diretora na formulação, implementação e avaliação de políticas e estratégias de gestão do Senado Federal* (BRASIL, RASF, 2014, Art. 239), é no órgão superior de execução – a Diretoria-Geral – que se localiza a unidade técnica de apoio à governança, que é o Escritório Corporativo de Governança e Gestão Estratégica, do qual assim dispõe o RASF, ao descrever *as unidades de apoio diretamente subordinadas à Diretoria-Geral*, com grifos nossos:

Art. nº 254. **As unidades de apoio diretamente subordinadas à Diretoria-Geral** são:

I...

§ 1º As unidades de apoio à Diretoria-Geral têm as seguintes competências:

...

IV - ao **Escritório Corporativo de Governança e Gestão Estratégica** compete assessorar a administração, os colegiados e os órgãos da Casa, bem como **coordenar as ações técnicas de governança corporativa, exceto auditoria; governança de tecnologia da informação; gestão de riscos organizacionais e segurança corporativa; gestão da estratégia organizacional**, incluindo o planejamento estratégico com a coordenação técnica na formulação, desdobramento, monitoramento da execução e reavaliação da estratégia organizacional e respectivos objetivos e metas, e o assessoramento aos diversos órgãos da Casa na formulação, execução, monitoramento e revisão de planos setoriais; gestão estratégica de pessoas, incluindo gestão de competência e da cultura e clima organizacionais; gestão corporativa de portfólio, programas e projetos incluindo o gerenciamento do orçamento consolidado de projetos; gestão corporativa de processos e estrutura organizacionais incluindo o monitoramento e análise da maturidade, capacidade, eficiência, custos e desempenho dos processos críticos e estratégicos da organização bem como a análise e proposição de arquitetura, competências, organização e

funcionamento da estrutura administrativa do Senado Federal; gestão corporativa do conhecimento organizacional; gestão corporativa da responsabilidade socioambiental e gestão corporativa da informação gerencial incluindo análise e consolidação de informações gerenciais da administração do Senado Federal; exercer a função de Órgão Setorial do Sistema de Custos do Governo Federal; coordenar processo de proposição de políticas de gestão, ouvidos os setores da Casa afetos ao tema; definir padrões, métodos, ferramentas e modelo de gestão, ouvidos os setores da Casa afetos aos temas; assessorar os diversos órgãos da Casa na implementação e no uso de padrões, métodos e ferramentas; monitorar e analisar o desempenho e alinhamento estratégico da gestão setorial e corporativa, consolidar no nível estratégico e submeter à avaliação da alta administração; assessorar a administração na priorização de projetos e de investimentos, bem como na alocação de recursos críticos. (Redação dada pelo Ato da Comissão Diretora nº 3/2015)

Ocorre aqui visível quebra da segregação da atividade de governança, pela localização na estrutura da Diretoria-Geral, órgão de gestão, do órgão técnico de governança, que deveria se reportar diretamente ao Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica. Nessa estrutura, a governança responde tecnicamente e é regulada pelo órgão de gestão, numa inversão de papéis.

Para o apoio à função de governança e gestão estratégica, o novo Regulamento Administrativo inovou quanto ao anterior, incorporando em cada secretaria da estrutura um Escritório Setorial de Gestão, constituindo uma rede de dezoito escritórios estrategicamente localizados e que contribuem com a propagação das práticas de governança da Casa, com a finalidade de

viabilizar a disseminação de diretrizes, integração e compatibilização das iniciativas de Governança Corporativa e Gestão Estratégica, os Escritórios Setoriais de Gestão atuarão em diversos órgãos estratégicos da Casa sob a orientação técnica do Escritório Corporativo de Governança e Gestão Estratégica, formando a rede de assessoramento em gestão.

Caberá aos Escritórios Setoriais de Gestão colaborar na formulação das estratégias, políticas, diretrizes e ações corporativas, incluindo as relacionadas aos temas de riscos organizacionais, segurança da informação, estratégia organizacional, gestão de projetos, gestão e melhoria de processos organizacionais, capacitação de servidores, gestão do conhecimento e responsabilidade socioambiental; assessorar a unidade a qual se subordina na implementação local de estratégias, políticas, diretrizes e ações corporativas, no planejamento setorial, na gerência de programas e projetos, no planejamento e acompanhamento da execução orçamentária da unidade, na elaboração e acompanhamento de planos de treinamento, na gestão de riscos e da segurança da informação, na gestão do conhecimento, na melhoria de processos de trabalho, na consolidação de informações gerenciais e no monitoramento e análise do desempenho da unidade no que se refere a metas organizacionais, custos operacionais, qualidade de serviços prestados e satisfação de seus clientes. (BRASIL, RASF, 2014, ART. 256)

O RASF cria dupla vinculação hierárquica para o Escritório Setorial de Gestão, que atua *sob a orientação técnica do Escritório Corporativo de Governança e Gestão Estratégica*, compondo a estrutura hierarquia de cada secretaria, sempre localizado sob a subordinação direta do diretor. Observando a descrição funcional das unidades, percebe-se que todas elas apresentam iguais atribuições. Vejamos como dispõe o RASF acerca do Escritório Setorial de

Gestão quando trata da secretaria de infraestrutura, por exemplo:

Ao Escritório Setorial de Gestão, sob a orientação técnica do Escritório Corporativo de Governança e Gestão Estratégica e observado o disposto no § 4º do art. 256 deste Regulamento, compete colaborar na formulação e assessorar na implementação local de estratégias, políticas, diretrizes e ações corporativas; assessorar a Secretaria, no seu âmbito de atuação, no planejamento setorial, na gerência de programas e projetos, no planejamento e acompanhamento da execução orçamentária, na elaboração e acompanhamento de planos de treinamento, na gestão de riscos e da segurança da informação, na melhoria de processos de trabalho, na consolidação de informações gerenciais e no monitoramento e análise do desempenho da Secretaria no que se refere a metas organizacionais, custos operacionais, qualidade de serviços prestados e satisfação de seus clientes. (BRASIL, RASF, 2014, 262, § 2º, V)

**Tabela 1 – Rede de Escritórios Setoriais de Gestão no RASF**

1	Secretaria-Geral da Mesa	Art. 242, III
2	Diretoria-Geral	Art. 254, § 1º, II, a
3	Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade	Art. 257, § 2º, VII
4	Secretaria de Patrimônio	Art. 258, § 2º, III
5	Secretaria de Administração de Contratações	Art. 259, § 2º, V
6	Secretaria de Gestão de Pessoas	Art. 260, § 2º, III
7	Secretaria Integrada de Saúde	Art. 261, § 2º, III
8	Secretaria de Infraestrutura	Art. 262, § 2º, V
9	Secretaria de Gestão de Informação e Documentação	Art. 262, § 2º, III
10	Secretaria de Tecnologia da Informação – PRODASEN	Art. 264, § 2º, III
11	Secretaria de Editoração e Publicações	Art. 265, § 2º, III
12	Secretaria de Polícia Legislativa	Art. 266, § 3º, III
13	Consultoria Legislativa	Art. 268, § 4º, II
14	Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle	Art. 269, § 4º, II
15	Advocacia do Senado Federal	Art. 270, § 3º, I, a
16	Secretaria de Controle Interno do Senado Federal	Art. 271, § 2º, III
17	Secretaria de Comunicação Social	Art. 272, § 2º, VI
18	Instituto Legislativo Brasileiro	Art. 281, § 2º, IV

Fonte: Regulamento Administrativo do Senado Federal

Por último, para a função de auditoria interna, o RASF estabelece que à

Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, órgão de assessoramento superior, compete avaliar a regular e efetiva aplicação dos recursos públicos do Senado Federal, por meio de auditorias, atividades e demais ações de controle, de forma a contribuir, respeitando a segregação de funções, para o contínuo aperfeiçoamento da gestão administrativa, atuando com compromisso institucional, independência do órgão de controle interno, ética profissional, imparcialidade do auditor e objetividade nas ações de controle; prestar consultoria, na área de sua competência, à Mesa, à Comissão Diretora e seus membros, ao Presidente e à Diretoria-Geral, sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da efetividade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal; elaborar o Plano Anual das Auditorias, Atividades e Ações de Controle Interno (PAInt) e submetê-lo ao Primeiro-Secretário, para aprovação; planejar, dirigir, fiscalizar e executar as atividades de auditoria e inspeção contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial, pessoal e de tecnologia da informação, abrangendo todas as receitas e despesas públicas; apresentar anualmente ao Primeiro-Secretário o Relatório das Auditorias, Atividades e Ações de Controle Interno (RAInt) realizadas no período, com informações das recomendações feitas e da avaliação das providências tomadas pela Administração; propor normas e procedimentos para o adequado gerenciamento de riscos, o aprimoramento da governança e o aperfeiçoamento dos controles internos administrativos sobre os atos que



impliquem despesa ou obrigações; criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União; promover a integração de ações com os demais órgãos do Sistema de Controle Interno dos Poderes da União; elaborar e manter atualizado o Manual da Secretaria de Controle Interno; realizar outras auditorias, atividades e ações de controle por iniciativa própria ou por determinação da Comissão Diretora e desempenhar outras atividades correlatas. (BRASIL, RASF, 2014, Art. 271)

Trata-se de um *órgão de controle e garantia da legalidade* (BRASIL, RASF, 2014 Art. 267; II; b) hierarquicamente bem posicionado na estrutura, reportando-se à instância máxima de gestão política, do qual trataremos em mais detalhe no capítulo seguinte.



## 5. O CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO-CONSTITUCIONAL

Na forma como dispõe a Constituição Federal, o Senado possui em sua estrutura um órgão de controle interno administrativo, que é a Secretaria de Controle Interno do Senado Federal (SCISF). A SCISF não se ocupa das funções de controle externo previstas nos artigos 70 e 71 da Constituição, para os quais a Casa dispõe de institutos específicos, como as Comissões Parlamentares de Inquérito, os requerimentos de informação e a convocação de autoridades de governo. O universo dos trabalhos da SCISF é formado pela administração burocrática da Casa, realizando *avaliação do cumprimento de metas, execução dos programas de governo e orçamentos, comprovação da legalidade e avaliação de resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, e apoio ao controle externo* (BRASIL, Constituição Federal, 1988, Art. 74). É a partir dessa finalidade que aqui testaremos a validade das hipóteses 1 e 2 deste trabalho.

### 5.1. A Secretaria de Controle Interno no Regulamento Administrativo

É como dispõe o RASF em sua Parte II, o Regulamento Orgânico, acerca da Secretaria de Controle Interno, com grifos nossos:

Art. 271. À Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, **órgão de assessoramento superior**, compete **avaliar a regular e efetiva aplicação dos recursos públicos do Senado Federal**, por meio de auditorias, atividades e demais ações de controle, de forma a contribuir, **respeitando a segregação de funções, para o contínuo aperfeiçoamento da gestão administrativa, atuando com compromisso institucional, independência do órgão de controle interno**, ética profissional, imparcialidade do auditor e objetividade nas ações de controle; **prestar consultoria, na área de sua competência, à Mesa, à Comissão Diretora e seus membros, ao Presidente e à Diretoria-Geral**, sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da efetividade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal; elaborar o Plano Anual das Auditorias, Atividades e Ações de Controle Interno (PAInt) e submetê-lo ao Primeiro-Secretário, para aprovação; planejar, dirigir, fiscalizar e executar as atividades de auditoria e inspeção contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial, pessoal e de tecnologia da informação, abrangendo todas as receitas e despesas públicas; apresentar anualmente ao Primeiro-Secretário o Relatório das Auditorias, Atividades e Ações de Controle Interno (RAInt) realizadas no período, com informações das recomendações feitas e da avaliação das providências tomadas pela Administração; **propor normas e procedimentos para o adequado gerenciamento de riscos, o aprimoramento da governança e o aperfeiçoamento dos controles internos administrativos** sobre os atos que impliquem despesa ou obrigações; **criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União**; promover a integração de ações com os demais órgãos do Sistema de Controle Interno dos Poderes da União; elaborar e manter atualizado o Manual da Secretaria de Controle Interno; realizar outras auditorias, atividades e ações de controle por iniciativa própria ou por determinação da Comissão Diretora e desempenhar outras atividades correlatas.

...

Analisando o dispositivo, nota-se que a SCISF se encontra dentre os órgãos de assessoramento superior, o que condiz com o grau de autonomia de que deve desfrutar um órgão de controle, que a priori não pode estar submetido ao ente que fiscaliza, mas sim à

instância de *superior supervisão e fiscalização dos atos administrativos* (BRASIL, RASF, 2014, Art. 233), que no Senado é a Comissão Diretora.

Como competência da SCISF, o dispositivo emprega verbo “avaliar”<sup>9</sup>, o que difere de participar, cooperar ou apoiar. Quem avalia observa o processo de gestão como um todo e sobre ele opina, conforme o escopo predefinido para a avaliação, sem nele interferir ou dele participar.

Como resultado das avaliações, são elaborados relatórios fornecendo internamente embasamentos para o ente avaliado, de forma que aperfeiçoe seus processos de gestão, e também para o órgão de governança, para que fortaleça o sistema de controles internos e promova a necessária transparência aos resultados da organização. Externamente, o resultado da avaliação deve apoiar o Controle Externo, criando as condições indispensáveis para a sua eficácia.

O dispositivo destaca que o órgão de controle deve, grifos nossos, *contribuir, respeitando a segregação de funções, para o contínuo aperfeiçoamento da gestão administrativa, atuando com compromisso institucional, independência* (BRASIL, RASF, 2014, Art. 271), fundamentos aqui já vistos em revisão de literatura, e que em breve serão complementados com a opinião que o TCU apresenta acerca dos quais em seus acórdãos.

Por último, merece destaque a competência do órgão para propor normas e procedimentos para o adequado gerenciamento de riscos, o aprimoramento da governança e o aperfeiçoamento dos controles internos administrativos. É nesse teor que o órgão de controle deve se manifestar a partir de consultas da Mesa, da Comissão Diretora e de seus membros, do Presidente e da Diretoria-Geral. A SCISF deve se limitar em dar parecer sobre situações hipotéticas, porém não em caso concreto.

## **5.2. O órgão de controle interno em acórdãos do TCU**

Dos dispositivos que compõem o artigo 74 da Constituição Federal, analisados em revisão na Seção 2.4 deste trabalho, não se depreende que seja atribuição do órgão de controle interno constitucional orientar, apoiar ou convalidar atos de gestão. É para prevenir a perda da independência de opinião do órgão de controle administrativo-constitucional, quanto às suas

---

<sup>9</sup> No dicionário Aurélio, em sua versão eletrônica da rede local do Senado Federal, avaliar significa determinar a valia ou o valor de; apreciar ou estimar o merecimento de; calcular, computar; fazer ideia de; supor; reconhecer a grandeza, a intensidade, a força de; fazer a avaliação de; determinar a valia ou o valor, o preço, o merecimento, etc.; calcular, estimar; fazer a apreciação; ajuizar.

No dicionário Houaiss, em sua versão eletrônica da rede local do Senado Federal, avaliar significa estabelecer a valia, o valor ou o preço determinar a quantidade de; computar; ter ideia de, conjecturar sobre ou determinar a qualidade, a extensão, a intensidade etc.; Apreciar o mérito, o valor de; estimar.

finalidades (dentre as quais a de prestar apoio ao Controle Externo), que o posicionamento da Corte de Contas Federal tem sido invariavelmente pela vedação a que este participe do ciclo de gestão (verificando cálculos e intervindo em etapas intermediárias do processo decisório, por exemplo), como se estivesse a serviço do gestor, assessorando-o em decisões e competências exclusivamente suas.

Em diferentes acórdãos endereçados a órgãos da União, inclusive ao Senado Federal, essa interpretação surge de forma bastante clara:

- Acórdão 5553/2010 - Primeira Câmara/TCU

(Grifos nossos)

[VOTO]...

Em consonância com o normativo em questão [Portaria PRE-SCI nº 1/2001], **todas as contratações efetivadas pelo Tribunal [TRT da 10ª Região] contam com a manifestação da unidade de controle interno, desde a confecção do projeto básico até a efetiva liquidação da despesa.**

**A situação apresentada merece atenção, pois demonstra que a função de auditoria interna, a cargo de auditores, vem se confundindo com a função de controller, esta a cargo do próprio gestor. [...]**

**Esse modelo de atuação adotado pelo TRT da 10ª Região mescla, portanto, funções de auditor interno e de controller ao compartilhar a responsabilidade pelo processo de trabalho e por seus resultados entre o gestor e o auditor, e, em consequência, compromete a independência deste e afronta o princípio da segregação de funções. [...]**

**Ainda que a função primordial do órgão de controle interno seja de prestar assessoramento ao dirigente máximo, as atividades de controle prévio e de conformidade devem ser realizadas pelos sistemas e procedimentos de controles internos, e não pelo órgão de controle interno.**

...

[ACÓRDÃO]...

9.3. **Recomendar ao Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região que evite atribuir ao seu órgão de controle interno procedimentos de controles internos relacionados a atividades de gestão, conforme abordado no item 7 da proposta de deliberação; (Acórdão 5553/2010 - Primeira Câmara – Rel. Min. Weder de Oliveira, DOU de 06/09/2010).**

...

- Acórdão 578/2010 - Plenário/TCU

(Grifos nossos)

[VOTO]...

**Se a Unidade de Auditoria Interna do Inbra tivesse realizado trabalhos no fundo contábil em tela, a independência estaria comprometida, conforme ocorrido no Acórdão TCU nº 1074/2009 - Plenário, caracterizando fragilidade do sistema de controles internos da instituição, tendo em vista a infringência ao princípio basilar da segregação de funções, visto que auditores não devem participar de atividades de gestão pelos quais poderão ser demandados a auditar posteriormente.**

...

[ACÓRDÃO]...

9.6. **Recomendar ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária que adote medidas com vistas a evitar que seus auditores participem de atividades que comprometam o princípio da segregação de funções entre estes e os gestores, como disposto na IN SFC nº 1/2001, seção VIII, item 3.**

...

• Acórdão 5292/2010 - Primeira Câmara/TCU

(Grifos nossos)

[VOTO]...

Conforme consignei na proposta de deliberação constante do Acórdão TCU nº 578/2010 - Plenário, **auditores não devem participar de atividades de gestão pelos quais poderão ser demandados a auditar posteriormente, pois tal fato caracteriza fragilidade do sistema de controles internos da instituição, tendo em vista a infringência ao princípio basilar da segregação de funções.**

...

• Acórdão 1663/2006 - Primeira Câmara/TCU

(Grifos nossos)

[VOTO]...

14. Ainda no relatório precedente, **observa-se uma aparente subordinação da Subsecretaria de Controle Interno aos gestores do órgão auditado, ao fazer análises com base em amostras selecionadas pela administração, relativamente ao item processos licitatórios (fl. 40). Tal conduta, todavia, também é inaceitável, uma vez que o Controle Interno, sendo uma instituição de estatura constitucional, ex-vi do art. 74, incisos I a IV e § 1º da Constituição Federal, deve trabalhar com absoluta independência, pois, dentre outras atribuições, tem o dever de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, sujeitando-se, também, à responsabilização solidária todo aquele que deixar de comunicar ao TCU eventuais irregularidades de que tenha conhecimento.**

15. **O terceiro fato relevante levantado pela unidade técnica diz respeito a possível desvio de funções do controle interno mediante prestação de consultoria jurídica, a pedido dos gestores, especificamente para realizar análises prévias de minutas de editais e contratos, bem como de processos de dispensa e inexigibilidade de licitação. Tal prática compromete sua isenção quando da avaliação dos procedimentos administrativos adotados pelo Órgão. Por esse motivo, também deve ser imediatamente extinta, em face dessa atribuição pertencer exclusivamente à Assessoria Jurídica do órgão, conforme parágrafo único do art. 38 da lei das licitações, fato esse já alertado ao Órgão por meio da Decisão nº 155/2001-TCU-Segunda Câmara.**

16. **Todavia, não podemos perder de vista que o Controle Interno é um parceiro deste Tribunal no exercício da nobre função de fiscalização dos recursos públicos federais,** cujos trabalhos precisam ser respeitados e valorizados pela sociedade.

...

[ACÓRDÃO]...

9.4.7. **Abstenha-se de solicitar consultoria jurídica aos membros responsáveis pelo Controle Interno, valendo-se, para tanto, de sua Assessoria Jurídica;**

9.4.8. **Abstenha-se de interferir nas trabalhos a cargo dos membros do Controle Interno, sobretudo na indicação de amostras a serem objeto de análises e avaliações quando da realização do Relatório de Auditoria de Gestão, ou de praticar qualquer outro ato que implique cerceamento de liberdade da ação fiscalizatória;** (Acórdão 1663/2006 - Primeira Câmara/TCU, Rel. Min. Augusto Nardes, Dou 26/06/2006 – grifos apostos).

• Acórdão 1.074/2009 - Plenário/TCU

(Grifos nossos, dirigido especificamente ao Senado Federal)

[VOTO]...

3) Determinar aos órgãos/unidades de controle interno dos órgãos listados a seguir [dentre os quais o Senado Federal], com base no inciso II do art. 250 do RI/TCU, que, no prazo de 180 dias:

a) emitam disposições normativas sobre a atividade da auditoria interna (em forma de regulamento ou qualquer outro documento interno formal), as quais tratem, pelo

menos:

- a.1) da posição da unidade de auditoria interna na organização;
- a.2) da autoridade da unidade de auditoria interna na organização, incluindo
  - a.2.1) autorização de acesso irrestrito a registros, pessoal, informações e propriedades físicas relevantes para executar suas auditorias;
  - a.2.2) obrigação dos departamentos da organização de divulgarem as informações solicitadas pela auditoria de forma tempestiva e completa sob pena de falta funcional;
  - a.2.3) possibilidade de obter apoio necessário dos funcionários dos departamentos onde a auditoria está sendo realizada e de assistência de especialistas/profissionais quando considerado necessário de dentro ou de fora da organização.
- a.3) compromisso de confidencialidade por parte dos auditores;
- a.4) âmbito de atuação das atividades da auditoria interna, inclusive prevendo trabalhos de avaliação de sistemas de controles internos;
- a.5) a natureza de eventuais trabalhos de consultoria que a unidade de auditoria interna preste à organização;
- a.6) **proibição de participação em atividades que possam caracterizar cogestão e por isso inviabilizem sua avaliação posterior.**
- b) emita um documento formal contendo as regras de objetividade e confidencialidade exigidas dos auditores internos no desempenho de suas funções;
- 4) Determinar aos órgãos/unidades de controle interno dos órgãos listados a seguir, [dentre os quais o Senado Federal], com base no inciso II do art. 250 do RI/TCU, que sejam realizadas auditorias de avaliação de sistemas de controles internos.
- 5) **Determinar ao dirigente máximo dos órgãos listados, [dentre os quais o Senado Federal] com base no inciso II do art. 250 do RI/TCU, que não permita que a unidade de controle interno exerça atividades próprias e típicas de gestores.**

### **5.3. Disposições afetas à SCISF em atos administrativo-normativos infralegais**

Inobstante a farta recomendação, tanto da literatura (já referenciada na Seção 2.2 deste trabalho) quanto do TCU por meio de seus acórdãos abordados na Seção imediatamente anterior, sempre no sentido de que a administração das organizações abstenha-se de inserir o órgão de controle no ciclo de gestão, vigem atos administrativos que introduzem para o órgão correspondente no Senado Federal as finalidades de apoio, assessoria e verificação de cálculos, em socorro ao processo de gestão, como forma de suprir a ausência de controles internos administrativos sob responsabilidade da própria gestão.

Pesquisas realizadas no banco de Normas Administrativas do Senado Federal (NADM) na Intranet resultaram nos seguintes achados, que são atos administrativos infralegais acima mencionados:

- **A SCISF como fiscal de contratos de obras**

(Ato do Presidente do Senado Federal - APR nº 345, de 1995)

Diz o dispositivo:

Art. 1º - As obras e reformas realizadas no Conjunto Arquitetônico do Senado Federal, incluídos os blocos C, D e G da Superquadra Sul 309, cujos valores forem iguais ou superiores ao limite de convite, serão fiscalizados por Assistentes de Auditoria da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, indicados pelo Diretor-Geral, nos termos do § 2º do art. 6º da Resolução nº 42/93 - Plano de Carreira dos Servidores do Senado Federal.

§ 1º Os Assistentes de Auditoria indicados na forma do caput deste artigo desenvolverão suas atribuições junto à Subsecretaria de Engenharia do Senado,

mantendo o vínculo com a Secretaria de Controle Interno.

...

Art. 2º - Caberá aos Diretores da Secretaria de Serviços Especiais e da Subsecretaria de Engenharia e aos Chefes de Serviços vinculados a cada um desses Órgãos, em conjunto com os Assistentes de Auditoria indicados na forma do caput do art. 1º deste Ato, entre outras, as seguintes atribuições:

- a) realizar ampla pesquisa de preços sobre a reforma ou obra a ser executada, estabelecendo os valores estimados, que constarão do respectivo Edital de licitação, cuidando para que tal pesquisa descreva os nomes das firmas contactadas, seu respectivo telefone, o nome do empregado consultado e os valores fornecidos, bem como os nomes dos servidores do Senado que a realizaram;
- b) exigir da(s) licitante(s) vencedora(s) a qualificação da mão-de-obra na execução;
- c) fiscalizar e acompanhar diariamente a execução do cronograma estabelecido; e
- d) exercer rigoroso controle das especificações e da qualidade dos materiais adquiridos.

• A SCISF no cálculo de reajustes de contratos

(Ato da Comissão Diretora - ATC nº 24, de 1998)

Diz o dispositivo:

...

Art. 35 - Calculado o valor do reajuste, caberá à Secretaria de Administração de Contratações instruir o processo indicando, inclusive, como condição para a sua concessão, se o novo preço atende ao interesse público. (Redação dada pelo ATC nº 13/ 2005 , a partir de 12/08/2005 )

§ 1º Na apuração do índice de reajuste, poderá ser utilizado o artifício de recuo de mês, respeitado o interstício de tempo correspondente. ( In cluído pelo ATC nº 13/ 2005 , a partir de 12/08/2005 )

§ 2º Poderão ser levadas a se manifestar, conforme o caso, a Advocacia do Senado Federal e a Secretaria de Controle Interno, no âmbito de suas atribuições, nos termos dos artigos 60 e 98 da Resolução nº 09, de 31 de janeiro de 1997, do Senado Federal.” (Incluído pelo ATC nº 13/ 2005 , a partir de 12/08/2005 )

...

• A SCISF como assessoria do gestor<sup>10</sup>

(Ato da Comissão Diretora - ATC nº 14, de 2013)

Diz o dispositivo, que vigorou com essa redação entre 29 de maio, de 2013, e 17 de dezembro de 2014:

...

Art. 271. À Secretaria de Controle Interno do Senado Federal compete prestar consultoria e assessoramento à Mesa, à Comissão Diretora, ao Presidente, à Diretoria-Geral e aos demais órgãos da estrutura administrativa da Casa sob os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da eficiência e da eficácia, no âmbito do Senado Federal

...

• A SCISF como unidade de consultoria

(Instrução Normativa do Diretor-Geral - INO nº 1, de 2013)

<sup>10</sup> Em 2014, as implicações do ATC nº 14, de 2013, em prejuízo à independência do órgão de controle do Senado foram minuciosamente estudadas em trabalho de conclusão de curso de especialização em Administração Legislativa do ILB, de autoria do servidor **João Vicente da Rocha Pessoa**, então titular da Coordenação de Auditoria de Pessoal da SCISF. Esse importante trabalho compõe a fundamentação teórica desta monografia.

O ATC nº 14, de 2013, com alterações subsequentes à sua publicação, vigeu entre 29 de maio de 2013, e 18 de dezembro de 2014.



Diz o dispositivo:

Art. 1º Esta Instrução Normativa estabelece requisito a ser observado pelas unidades administrativas do Senado Federal no encaminhamento de autos de processo administrativo à Diretoria-Geral, para deliberação.

Art. 2º No expediente ou despacho de encaminhamento de processos administrativos à deliberação da Diretoria-Geral, as unidades administrativas deverão manifestar-se conclusivamente quanto ao atendimento de todos os requisitos legais e regulamentares necessários à prática do ato proposto, e ao mérito, quando couber.

Parágrafo único. Para subsidiar a manifestação conclusiva de que trata este artigo, poderão ser efetuadas consultas à Advocacia do Senado Federal e à Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, conforme disposições contidas nos artigos 270 e 271 do Regulamento Administrativo do Senado Federal, aprovado pelo Ato da Comissão Diretora nº 14/2013.

...

• *A Presidência do Senado na interlocução com o TCU*

(ATC nº 20, de 2004 e ATC nº 5, de 2008)

Dizem os dispositivos:

ATC nº 20, de 2004

Art. 1º - É da competência exclusiva do Presidente assinar ofícios e correspondências dirigidas pelo Senado Federal a quaisquer autoridades e agentes públicos, inclusive quando se tratar de resposta a requerimento de informações sobre atos praticados no âmbito administrativo, sem prejuízo da competência prevista no art. 48, inciso XXIX, do Regimento Interno.

Art. 2º - As respostas a eventuais pedidos de informações dirigidas a outros órgãos do Senado Federal limitar-se-ão a informar a necessidade de a solicitação ser encaminhada à Presidência.

Art. 3º - O descumprimento do disposto neste Ato, por parte de servidor do Senado Federal, ensejará a aplicação das sanções administrativas cabíveis, além da responsabilidade penal e civil decorrentes do ato praticado.

ATC nº 5, de 2008

...

Art. 2º - À Advocacia do Senado compete a elaboração de resposta a requisições e requerimentos de informações dirigidos a órgãos do Senado Federal, observado o que dispõe o Ato da Comissão Diretora nº 20 de 2004.

Art. 3º - Os órgãos do Senado Federal encaminharão à Advocacia do Senado todos os documentos necessários ao cumprimento deste Ato, no prazo que lhes for deferido.

Observa-se, portanto, que existem normas internas infralegais vigentes no Senado Federal que, se adotadas, envolvem a SCISF em atribuições de conferência de cálculos e fiscalização de obras, e que também impõem obstáculo ao ordenamento constitucional de comunicação direta entre o órgão de controle e a Corte de Contas, como as quais apontadas nesta Seção. Ressalte-se que esse envolvimento é vetado pela doutrina posta em revisão neste trabalho, e também pelo órgão de Controle Externo, como também aqui visto.

#### 5.4. Averiguação da primeira hipótese

Diz a primeira hipótese deste trabalho:

1. Vigem atos administrativos no Senado Federal que, se empregados, comprometem a independência do órgão constitucional de controle interno.

São conclusões às quais chegamos acerca da primeira hipótese:

- Tanto a literatura da área de controle interno, quanto o TCU em sede de acórdãos endereçados a órgãos da União, desaprovam ações de cogestão, pois comprometem a independência do auditor perante o auditado, devido ao compartilhamento de responsabilidades no ciclo de gestão, quando auditores do órgão de controle são chamados a prestar assessoria jurídica e contábil, a validar cálculos e analisar amostras previamente selecionadas pela administração.
- Vigem os seguintes atos administrativos que impõem à SCISF responsabilidades de cogestão:
  - ✓ APR nº 345, de 1995, quanto à participação do órgão em de atos de gestão relativos a obras e reformas de engenharia;
  - ✓ ATC nº 24, de 1998, quanto à participação do órgão em de atos de gestão relativos à verificação de cálculos de reajuste de contratos;
  - ✓ INO nº 1, de 2013, quanto à manifestação do órgão dentro do ciclo de gestão, mediante demanda das unidades administrativas da Casa, opinando em casos concretos sobre o atendimento de requisitos legais e regulamentares necessários à prática de atos de gestão, inclusive no que diga respeito ao mérito.

Em face ao que foi até aqui exposto, **confirmamos a primeira hipótese.**

#### 5.5. Averiguação da segunda hipótese

Diz a segunda hipótese deste trabalho:

2. Vigem atos administrativos no Senado Federal que, se empregados, impedem o acesso direto do dirigente do órgão constitucional de controle interno ao TCU.

É a conclusão à qual chegamos acerca da segunda hipótese:

- É comando constitucional inequívoco do Art. nº 74, parágrafo primeiro, o acesso direto e sem intermediários do dirigente do órgão de controle ao TCU, sujeito que ele está à responsabilidade solidária, caso não comunique ao Tribunal as irregularidades e ilegalidades de que tome conhecimento.
- Vigem os seguintes atos administrativos que vedam ao dirigente do órgão de

controle administrativo constitucional o acesso direto ao TCU como ente constitucional de Controle Externo:

✓ ATC nº 20, de 2004, que atribui

exclusivamente ao Presidente do Senado assinar ofícios e correspondências dirigidas pelo Senado Federal a quaisquer autoridades e agentes públicos, inclusive quando se tratar de resposta a requerimento de informações sobre atos praticados no âmbito administrativo;

✓ ATC nº 5, de 2008, que atribui

à Advocacia do Senado compete a elaboração de resposta a requisições e requerimentos de informações dirigidos a órgãos do Senado Federal, observado o que dispõe o Ato da Comissão Diretora nº 20 de 2004.

Em face ao que foi até aqui exposto, **confirmamos a segunda hipótese.**



## 6 – OS CONTROLES INTERNOS NO SENADO FEDERAL

Até aqui, revisamos conceitualmente o modelo COSO de controles internos e analisamos a estrutura básica do Senado Federal. Buscaremos, a partir de agora, conciliar esses fundamentos para verificar em que medida esse modelo de controles internos inerentes à gestão adere à estrutura orgânica da Casa, testando a terceira hipótese, que é a seguinte:

3. O RASF não possibilita a estruturação de um sistema de controles internos conforme o modelo proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO).

### 6.1. O modelo COSO no Regulamento Orgânico

De início, há que se resgatar o que foi destacado no referencial teórico do modelo COSO de controles internos, que compõe o capítulo três deste trabalho, onde se afirmou que o COSO é adaptável à estrutura da entidade. A princípio, então, qualquer que seja a estrutura administrativa existente no Senado, esta comportará a adoção do modelo.

#### 6.1.1. Ambiente de controle

A estrutura da organização compõe o ambiente de controle, da qual a COSO (2013, p.32) e D'Avila, e Oliveira (2002) se reportaram nos seguintes termos, com grifos nossos:

A **estrutura organizacional de uma entidade** provê o arcabouço para planejar, executar, controlar e monitorar suas atividades. Uma estrutura organizacional relevante inclui a definição de áreas fundamentais de autoridade e responsabilidade, bem como a definição de linhas apropriadas de comunicação. Por exemplo, a função de auditoria interna deve ser estruturada a fim de poder alcançar objetividade organizacional e permitir acesso irrestrito à alta administração e ao comitê de auditoria do conselho de administração, devendo o executivo chefe de auditoria reportar-se a um nível da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir com suas responsabilidades. (COSO, 2013-A, p.32)

Um aspecto significativo do **organograma** inclui a definição de áreas-chave de responsabilidade e autoridade, e o estabelecimento de linhas de recorte apropriadas. Por exemplo, o departamento de auditoria interna deve ter acesso direto e irrestrito ao presidente da empresa, e não ao executivo responsável pela administração, e ter autoridade suficiente para dar adequada cobertura aos seus procedimentos de auditoria, de forma a poder acompanhar a solução de suas recomendações. (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002, p.49)

Ambas as citações tratam do órgão de auditoria interna como componente do organograma. No Senado essa é a Secretaria de Controle Interno (SCISF) que, vinculada diretamente à instância de superintendência política, a Comissão Diretora, está corretamente posicionada na estrutura. Dessa forma, atos administrativos emanados da alta gestão (Diretoria-Geral) não submetem em hierarquia o órgão de auditoria interna. Isso, de certa forma, lhe assegura a autonomia.

É certo, porém, que esta seja uma autonomia relativa, uma vez que o órgão se vale das estruturas de suporte e apoio logístico da Diretoria-Geral. É nesse aspecto que o Controle Interno do Poder Legislativo difere do existente no Poder Executivo – a CGU. No Executivo,

o órgão de auditoria interna do Poder possui autonomia de pessoal, suporte e logística, não dependendo do apoio, estrutura e ação por parte do órgão ao qual fiscaliza para funcionar.

Exemplo disso, assim dispõe o Decreto nº 8.109, de 2013, que cuida do quadro de pessoal da CGU, quanto à requisição de servidores de outros órgãos da União, com grifos nossos:

Art. 26. As requisições de pessoal para ter exercício na Controladoria-Geral da União **são irrecusáveis**, por tempo indeterminado e **deverão ser prontamente atendidas**, exceto nos casos previstos em lei. (BRASIL, 2013)

Embora o conselho de administração do Senado, que por similaridade e analogia reside no Comitê de Governança e Gestão Estratégica, não possua um comitê de auditoria, o diretor da SCISF compõe o colegiado de governança como membro permanente, em posicionamento hierárquico que faculta ao órgão de auditoria cumprir com suas incumbências constitucionais e também de apoio à governança.

COSO (2013) inclui na estrutura a definição de áreas fundamentais de autoridade e responsabilidade, o que passa pela segregação entre governança e gestão já discutida neste trabalho como fundamento da atividade de controle. Contudo, é na segregação entre gestão e governança na estrutura do Senado que se encontra a principal dificuldade para a implantação de um modelo eficaz de gestão de riscos, com um sistema de controles internos. COSO (2013), aponta que a governança assegure sua independência em relação aos executivos, lhes supervisionando e sobre os quais exercendo monitoramento e do controle. Fica evidenciado, assim, que a governança deve fiscalizar e avaliar a gestão, sem estar a ela submetida.

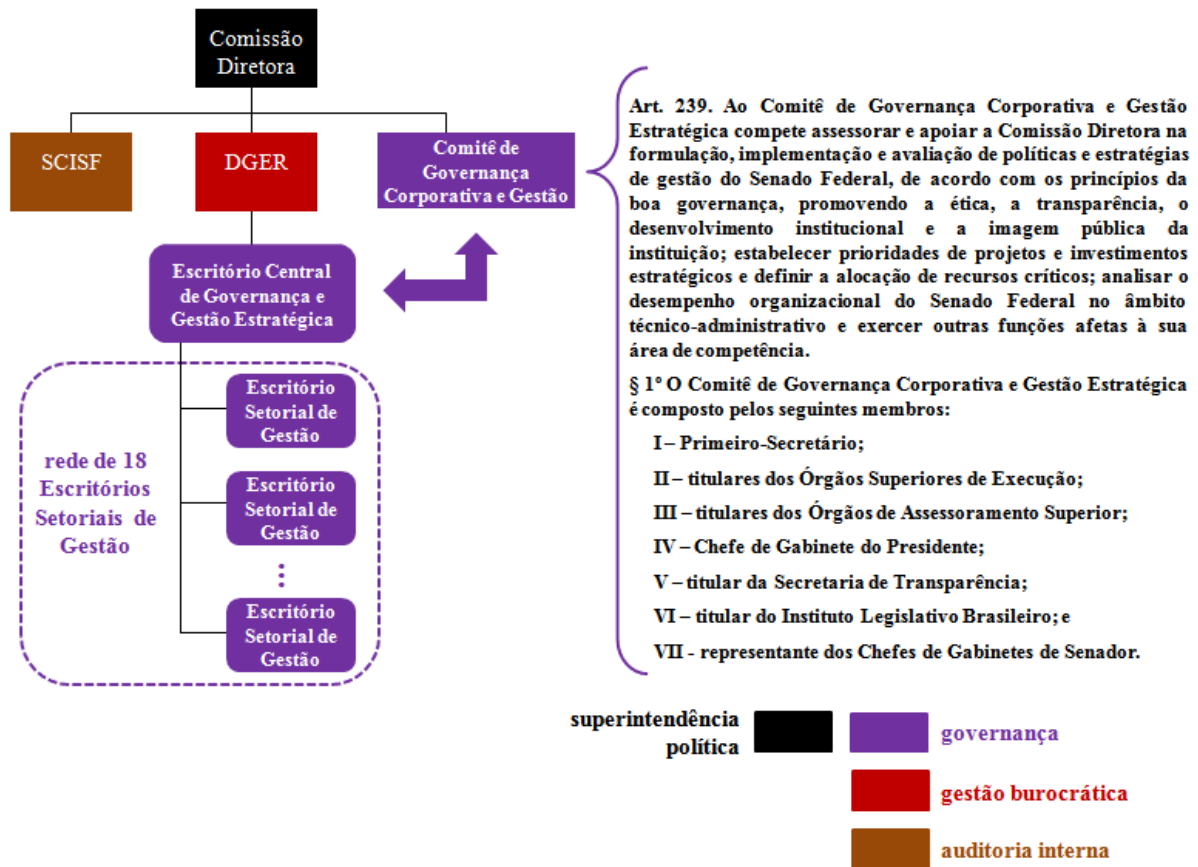
No desenho do Senado, como visto, o colegiado de governança, que é o Comitê de Governança e Gestão Estratégica, se acha desconectado do órgão técnico de governança, o Escritório Central de Governança e Gestão Estratégica, hierarquicamente subordinado à Diretoria-Geral. Nessa situação, a proposição e elaboração técnica de políticas de governança alcançam o Comitê (quando alcançam) somente depois de passar pelo crivo da gestão, órgão que a essas políticas terá que se submeter. Enfatizando essa captura de competências, figura dentre as atribuições da Diretoria-Geral *prover o Senado Federal com métodos, técnicas e ferramentas de governança corporativa e gestão estratégica* (BRASIL, RASF, 2014, Art. 252).

Além disso, é o Diretor-Geral quem vice preside o Comitê, numa situação inusitada em que o agente político é formalmente substituído por um agente burocrático, e não por outro agente político. Como secretário executivo do Comitê está também um preposto da DGER, que é o titular do Escritório Corporativo de Governança e Gestão Estratégica.

Art. 239 ...

§ 2º A presidência do Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica caberá ao Primeiro-Secretário da Mesa do Senado Federal, a vice-presidência ao Diretor-Geral e a secretaria executiva ao titular do Escritório Corporativo de Governança e Gestão Estratégica. Grifos nossos. (BRASIL, RASF, Art. 239)

**Figura 5 – Relação orgânica entre governança, gestão e auditoria interna**



Fonte: Elaboração própria

À luz da estrutura conceitual do COSO, é imprópria a subordinação da governança à gestão, inclusive em face da definição que o próprio RASF faz de governança, no qual delega à instância de governança o monitoramento e controle da gestão, como se vê:

Para os fins deste Regulamento, Governança Corporativa é a sistemática pela qual a gestão da Casa é dirigida, monitorada, controlada e incentivada a atuar no interesse da sociedade brasileira, baseada nos princípios constitucionais da administração pública e nos princípios da transparência, responsabilização, equidade e responsabilidade socioambiental, com vistas a garantir, entre outros, o alinhamento das ações organizacionais à estratégia institucional, à eficiência no uso de recursos, à gestão dos riscos corporativos e à avaliação de desempenho organizacional. (BRASIL, RASF, 2014, Art. 239, § 7º)

Na abordagem que a COSO (2013) faz da estrutura, a entidade destaca a importância da definição de linhas apropriadas de comunicação. Contudo, o modelo da COSO não estabelece um desenho de estrutura organizacional ideal, uma vez que

as corporações desenvolvem estruturas organizacionais compatíveis com as suas necessidades. Algumas são centralizadas, outras descentralizadas; algumas apresentam reporte direto, enquanto que outras são matriciais. Outras organizações, inclusive muitas unidades governamentais, são estruturadas por

**função.** Grifos nossos. (COSO, 2013-A, p.32)

Acerca da liberdade de arquitetura orgânica afirmada pela COSO (2013), observa-se na organização do Senado o insulamento de dois grupos específicos de estruturas: o Órgão Supervisionado (BRASIL, RASF, 2014, Art. 279), que é Instituto Legislativo Brasileiro, e os Órgãos de Assessoramento Superior (BRASIL, RASF, 2014, Art. 267), todos eles afastados da alçada de competências da Diretoria-Geral.

No RASF, a escola de governo do Senado, que atua na capacitação dos servidores, o Instituto Legislativo Brasileiro (ILB), e a Universidade do Legislativo Brasileiro (UNILEGIS) que, com enfoque no ensino superior de pós-graduação conveniou cursos de especialização *lato sensu* com instituições de ensino superior brasileiras para os servidores da Casa, foram fundidas ao Programa de Integração e Modernização do Poder Legislativo Brasileiro (Interlegis), agregando a esse Programa a área de formação funcional do Senado que passou, desde então, a estar separada da estrutura sob a gestão da Diretoria-Geral. Nesse sentido, as políticas de capacitação de servidores, notadamente afetas à Secretaria de Gestão de Pessoas (SGEP), que compõe a DGER, com estas não se comunicam formalmente. Pelo contrário, estão sob a condução de um conselho de supervisão, que originalmente regulava apenas ao Programa Interlegis.

O Programa de Integração e Modernização do Poder Legislativo Brasileiro (Interlegis), por seu turno, tem especificamente a atribuição de *fomentar, apoiar e assistir, com o necessário suporte técnico, o processo de modernização do Poder Legislativo Brasileiro, integrando-o em suas instâncias federal, estadual e municipal* (BRASIL, RASF, 2013, Art. 279). Para gerir o ILB, resultado dessa aglutinação, existe um conselho de supervisão, presidido pelo Primeiro Secretário, ao qual

compete estabelecer a política de atuação do Instituto, cabendo-lhe editar diretrizes e normas para o exercício das competências do órgão supervisionado; propor ao Presidente do Senado Federal a indicação do Diretor-Executivo; apreciar e submeter à aprovação da Comissão Diretora a previsão da despesa anual do ILB, para ser incluída no orçamento do Senado Federal; encaminhar à Comissão Diretora os balancetes, o balanço anual e a prestação de contas, inclusive o relatório anual de atividades; autorizar a celebração de contratos de aquisição ou locação de equipamentos; aprovar as tabelas de custos dos serviços executados pelo ILB, exercer outras atribuições relativas à formação de recursos humanos e ao intercâmbio nessa matéria que lhe venham a ser cometidas pela Comissão Diretora (BRASIL, RASF, 2014, Art. 280).

Já para os Órgãos de Assessoramento Superior, o insulamento de que aqui se trata é pertinente àqueles que cuidam do controle e garantia da legalidade (BRASIL, RASF, 2014, Art. 267, II), que são a Advocacia e a Secretaria de Controle Interno, pela imposição da segregação de funções aqui já discutida.



A Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle e a Consultoria Legislativa podem ser compreendidas no caso da *estruturação por função*, que a COSO (2013-A, p.32) reconhece para *muitas unidades governamentais*. Esse também é o caso da Secretaria-Geral da Mesa (SGM) que, ao lado da DGER, é o outro Órgão Superior de Execução (BRASIL, RASF, 2014, Art. 240, I e II).

Merece menção nesta análise de órgãos fora da estrutura da DGER o caso da Secretaria de Comunicação Social, que é mantida dentre os órgãos de assessoramento superior, inobstante desenvolva uma atividade notadamente técnico-produtiva, a de comunicar, que depende fortemente de suporte administrativo e logístico, que é o negócio da Diretoria-Geral. Ressalte-se que a comunicação social de órgãos de governo leva à transparência da atividade pública, devendo estar isenta do viés político.

Quanto ao componente de informação e comunicação do modelo COSO, que é o negócio da SCOM – informar e comunicar –, a secretaria não atua nessa atividade, que é realizada pela diretoria Diretoria-Geral Adjunta de Gestão (BRASIL, RASF, 2014, Art. 253-B).

Considerando então que há estruturas destacadas da linha hierárquica principal dentro da organização do Senado, para a adoção de um modelo integrado de controles internos que as alcance, há que se promover sobre todo o conjunto de segmentos da organização, independente da subordinação hierárquica, o alcance de políticas de governança uníssonas, o que não se consegue vislumbrar no atual organograma da instituição, salvo ocorra na informalidade.

#### 6.1.2. Avaliação de riscos, atividade de controle e monitoramento

Avaliando a incidência de ordenamentos de controle na estrutura das unidades administrativas da Casa, identifica-se dentro do regulamento orgânico a ocorrência de atribuições de controle dispostas ao longo de toda a cadeia hierárquica, indo desde o nível máximo dos entes diretamente vinculados à Comissão Diretora, até o de serviço. A partir desses pontos específicos de controle presentes no regulamento orgânico, deve-se neles localizar ações de controle, tantas quantas sejam necessárias para atender às ordens de controle típicas do modelo COSO: operacionais, divulgação e conformidade. Tais ações, que visam mitigar riscos de desatendimento de objetivos devem, por sua vez, ter suas efetividades monitoradas com regularidade.

Tanto para a avaliação de riscos quanto para a atividade de controle e para o monitoramento, componentes que são do modelo COSO, a estrutura do Senado apresenta a sua rede de dezoito Escritórios Setoriais de Gestão, que servem cada um de “ponte” entre a

tecnicidade da gestão de riscos, advinda do Escritório Central de Governança e Gestão Estratégica, e a especificidade do negócio de cada secretaria onde se localizam. A origem e o destino final desse fluxo de informações de governança deve sempre ser o Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica, com o acompanhamento da DGER, porém sem a sua interferência.

A partir de objetivos claramente definidos, o Escritório Setorial de cada secretaria da estrutura, na forma das práticas de boa governança oriundas do Comitê de Governança e Gestão Estratégica, deveria propor, avaliar e atualizar o mapa de riscos inerentes a cada objetivo, *selecionando e desenvolvendo atividades de controle que contribuam para a redução a níveis aceitáveis dos riscos à realização dos objetivos* (COSO, 2013-A, p.10).

Devido ao processo de elaboração do RASF, inexistente registro material de como tenha sido sua discussão, uma vez que a tramitação não seguiu o devido processo legislativo que facultaria amplo conhecimento dos debates, com notas taquigráficas e audiências públicas. Disso existem apenas breves e superficiais relatos em atas de reuniões da Comissão Diretora. Essa é uma limitação que torna impossível analisar em que medida houve preocupação com atividades de controle inerentes à gestão na construção da estrutura orgânica.

Contudo, chegaremos a uma conclusão acerca disso a partir da averiguação de dispositivos do RASF, tratando-se aqui de um levantamento mínimo, e não da totalidade de pontos de controle existentes dentre as atribuições dos órgãos da estrutura.

Fazendo uma análise pouco profunda, pois o que nos interessa aqui é saber minimamente da preocupação dos elaboradores do regulamento com ações de controle, realizamos uma pesquisa da incidência de verbos de controle (**controlar, fiscalizar, conferir, verificar, monitorar, avaliar, acompanhar e supervisionar**) e seus respectivos substantivos (**controle, fiscalização, conferência, verificação, monitoramento, avaliação, acompanhamento e supervisão**), nos **1.458 dispositivos do Regulamento**. Foram localizadas **846 ocorrências** dessas palavras. Isso perfaz um indicativo de ação de controle a cada **1,7 dispositivos**.

Fazendo a mesma análise no regulamento orgânico anterior, localizam-se **363 ocorrências** em **1.321 dispositivos**, perfazendo um indicativo de ação de controle a cada **3,6 dispositivos**. Nota-se, assim, que a preocupação com a atividade de controle dobrou da versão anterior para a atual do Regulamento Orgânico.

No regulamento, esses pontos de controle são encontrados em todos os Órgãos Superiores de Execução, nos Órgãos de Assessoramento Superior e também no Órgão Supervisionado, o ILB, que compõem a primeira linha hierárquico-burocrática da

administração da Casa.

Nas tabelas de 2 a 5, a seguir, estão alguns exemplos de tais comandos de controle existentes no Regulamento Orgânico. Grifos nossos.

**Tabela 2 – Pontos de controle na Secretaria-Geral da Mesa**

<b>SGM</b> Art. 241.	À Secretaria-Geral da Mesa compete [...]; executar as <b>atividades de gestão</b> do processo legislativo; [...]; <b>organizar os registros</b> das sessões e reuniões realizadas e sua <b>publicação</b> em diários e anais; promover a <b>gestão do processo legislativo eletrônico</b> , coordenando as atividades relacionadas ao provimento de informações pertinentes às matérias legislativas, do Senado Federal e do Congresso Nacional, às normas jurídicas, aos pronunciamentos e ao exercício do mandato parlamentar, bem como o atendimento ao usuário do processo legislativo;
<b>SGM</b> Art. 242, II	À Assessoria Técnica compete acompanhar e <b>controlar</b> as providências decorrentes dos trabalhos de Comissões Parlamentares de Inquérito ou de outras Comissões Temporárias já extintas;
<b>SGM</b> Art. 242, V	À Coordenação do Sistema de Votações Eletrônicas compete supervisionar, planejar e <b>controlar</b> o desenvolvimento, suporte, manutenção e operação do Sistema de Votações Eletrônicas – SVE em articulação com o órgão responsável pela tecnologia da informação no Senado Federal;
<b>SGM</b> Art. 242, VI	À Coordenação de Apoio à Mesa compete <b>controlar</b> os processados das proposições e matérias legislativas e da documentação sob sua guarda; [...]; elaborar e <b>controlar</b> certidões emitidas pelo Primeiro-Secretário;
<b>SGM</b> Art. 243, §2º, I	Ao Serviço de Apoio Logístico compete <b>controlar</b> as correspondências e documentos recebidos pela Secretaria-Geral da Mesa, para atendimento de solicitações e providências afetas ao órgão; solicitar, receber e encaminhar correspondências e documentos, inclusive os processados, à Coordenação de Arquivo;
<b>SGM</b> Art. 243, §2º, II	Ao Serviço de Gestão de Pessoas compete gerenciar, <b>controlar</b> e <b>fiscalizar</b> a frequência dos servidores do Gabinete, da Assessoria, das Coordenações e dos Serviços diretamente subordinados à Secretaria-Geral da Mesa; <b>controlar</b> e <b>fiscalizar</b> a frequência e/ou afastamentos dos colaboradores terceirizados, bem como <b>zelar pelo cumprimento das normas estipuladas</b> por meio de contrato firmado entre o Senado Federal e as empresas prestadoras de serviços;

Fonte: Elaboração própria a partir do RASF.

**Tabela 3 – Pontos de controle na Diretoria-Geral**

<b>DGER</b> Art. 252.	À Diretoria-Geral compete a <b>superior coordenação, supervisão e controle</b> da gestão administrativa do Senado Federal, bem como executar as ações administrativas em consonância com as diretrizes e políticas de gestão estabelecidas pela Comissão Diretora do Senado Federal;
<b>DGER</b> Art. 253.	À Diretoria-Geral Adjunta de Contratações e à Diretoria-Geral Adjunta de Gestão compete auxiliar a Diretoria-Geral no desempenho de suas <b>atribuições de superior coordenação, supervisão e controle</b> , podendo receber competências ou atribuições específicas; elaborar estudos técnicos; substituir o Diretor em seus afastamentos, faltas e impedimentos.
<b>DGER</b> Art. 257.	À Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade compete planejar, organizar, dirigir, executar e <b>controlar</b> as atividades inerentes à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Senado Federal nos aspectos [...];
<b>DGER</b> Art. 258.	À Secretaria de Patrimônio compete planejar, coordenar, orientar e <b>controlar</b> a execução das atividades dos sistemas de administração de materiais e patrimônio e de zeladoria, portaria, conservação, limpeza e transporte do Senado Federal;
<b>DGER</b> Art. 259.	À Secretaria de Administração de Contratações compete planejar, dirigir e <b>controlar</b> a execução das atividades relacionadas com aquisição de materiais, contratação de serviços e administração dos fornecimentos e serviços contratados; controlar prazos de validade dos contratos e gerenciar a tramitação de prorrogação de avenças e de instauração e andamento de novos procedimentos licitatórios, de maneira a assegurar a tempestividade das contratações;
<b>DGER</b> Art. 260.	À Secretaria de Gestão de Pessoas compete [...]; <b>controlar</b> as funções comissionadas e cargos efetivos e em comissão;

<b>DGER</b> Art. 261.	À Secretaria Integrada de Saúde compete prever, coordenar, <b>controlar</b> e dirigir os serviços relativos à prestação de assistência médica de urgência, nas dependências do Senado Federal, exercer as atividades necessárias à execução do plano de assistência à saúde dos servidores ativos e inativos do Senado Federal, bem como dos pensionistas;
<b>DGER</b> Art. 262.	À Secretaria de Infraestrutura compete dirigir, <b>controlar</b> e <b>supervisionar</b> a execução direta e indireta dos serviços de conservação arquitetônica, reforma e atualização das instalações internas, edificações e áreas externas do complexo arquitetônico do Senado Federal; dirigir, <b>controlar</b> e <b>supervisionar</b> a execução direta e indireta dos serviços de [...];

Fonte: Elaboração própria a partir do RASF

**Tabela 4 – Pontos de controle nos Órgãos de Assessoramento Superior**

<b>CONLEG</b> Art. 268, §4º, VII, b	Serviço de Apoio Gerencial, ao qual compete [...]; receber e registrar as solicitações de trabalho nos <b>sistemas de controle</b> ; <b>zelar</b> pela atualização e pela integridade das informações constantes dos <b>sistemas de controle</b> de trabalho da Consultoria; [...]; proceder à <b>revisão editorial</b> dos trabalhos, fazendo a adequação aos padrões e normas vigentes; [...]; receber, <b>controlar</b> e distribuir correspondências e material de expediente;
<b>CONOR</b> Art. 269, § 4º, I	ao Gabinete Administrativo compete [...]; <b>controlar</b> e distribuir o material e o expediente do órgão, obedecida a sistemática estabelecida pelo titular; <b>controlar</b> o trâmite de documentos dentro do órgão e entre este e as demais unidades do Senado;
<b>ADVOF</b> Art. 270, §3º, I, b	ao Serviço de Apoio Técnico Administrativo compete [...]; registrar e controlar o empréstimo de documentos arquivados; [...]; <b>controlar</b> os prazos para confecção dos trabalhos requisitados ao órgão; efetuar o <b>controle patrimonial</b> e a administração de recursos humanos da Advocacia do Senado Federal;
<b>SCISF</b> Art. 271.	À Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, órgão de assessoramento superior, compete avaliar a regular e efetiva aplicação dos recursos públicos do Senado Federal, por meio de auditorias, atividades e <b>demais ações de controle</b> , de forma a contribuir, respeitando a segregação de funções, para o contínuo aperfeiçoamento da gestão administrativa, atuando com compromisso institucional, independência do órgão de controle interno, ética profissional, imparcialidade do auditor e objetividade nas ações de controle;
<b>SCISF</b> Art. 271. §2º, II	Ao Gabinete Administrativo compete [...]; controlar e distribuir o material e o expediente do órgão, obedecida a sistemática estabelecida pelo Diretor da Secretaria; <b>controlar</b> o trâmite de documentos dentro do órgão e entre este e as demais unidades do Senado e executar tarefas correlatas.
<b>SCOM</b> Art. 272, §2º, VIII	Ao Serviço de Apoio Técnico compete orientar, coordenar e <b>controlar</b> as atividades de provimento de dados e análises básicas necessárias à realização dos trabalhos da Secretaria; e executar outras atividades correlatas.

Fonte: Elaboração própria a partir do RASF

**Tabela 5 – pontos de controle no Órgão Supervisionado**

<b>ILB</b> Art. 281, §2º	Diretoria-Adjunta, à qual compete auxiliar o titular do órgão na execução das atividades de coordenação, supervisão e <b>controle</b> ;
<b>ILB</b> Art. 281, §2º, IX	Coordenação de Planejamento e Fomento, à qual compete [...]; auxiliar a Diretoria Executiva no planejamento, orientação e <b>controle</b> das ações educacionais e do Programa Interlegis;
<b>ILB</b> Art. 282, I	Ao Comitê Científico-Pedagógico compete deliberar e orientar assuntos acadêmicos e disciplinares de cunho pedagógico, tais como aprovar e <b>acompanhar</b> os projetos pedagógicos e as atividades docentes, <b>verificando suas coerências com as normas educacionais e as orientações do Ministério da Educação</b> ;

Fonte: Elaboração própria a partir do RASF

### 6.1.3. Informação e comunicação

O art. 253-B do RASF atribui à Diretoria-Geral Adjunta de Gestão competências de comunicação institucional. Nesse *framework* de informação e comunicação, o organograma da Casa oferece o recurso da rede de escritórios setoriais de gestão para fazer a ligação

informativa e comunicacional entre a governança e a linha de produção operacional, dando fluidez informacional ao sistema.

Para dar suporte de TI à informação e comunicação, há na estrutura a Secretaria de Tecnologia da Informação (PRODASEN), a quem *compete prover, por meio de recursos próprios ou de terceiros, serviços, soluções, suporte e infraestrutura de tecnologia da informação; gerir a tecnologia da informação do Senado Federal* (BRASIL, RASF, 2014, Art. 264). Nesse quesito, o regulamento orgânico também adere ao modelo COSO.

## 6.2. O modelo COSO no Regulamento de Cargos e Funções

Vimos na revisão teórica do modelo COSO que controle interno é uma atividade realizada por pessoas. Para verificar a aderência do regulamento de cargos e funções ao modelo, identificamos nas declarações de competências funcionais das carreiras de servidores do Senado as seguintes referências a atribuições de controle, o que possibilita avaliar a aderência de um sistema de controles internos modelo COSO ao RASF, em termos de competências funcionais. Destaque-se que aqui são trazidas (tabelas 7-8) exemplos de competências de controle na seara da gestão, sem considerar as competências da auditoria interna, que é segregada. Grifos nossos.

**Tabela 6 – Competências de controle para cargos em comissão e função comissionada.**

Art. 349.	Ao Secretário-Geral da Mesa compete assistir às Mesas do Senado Federal e do Congresso Nacional nos trabalhos de Plenário; planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades compreendidas nas linhas de competência das unidades administrativas da Secretaria-Geral da Mesa;
Art. 350.	Ao Diretor-Geral compete planejar, supervisionar, coordenar, integrar e <b>controlar</b> a execução das atividades administrativas do Senado Federal, com o apoio dos demais órgãos da estrutura geral e conforme diretrizes estabelecidas pelo Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica; [...]; instituir a Comissão Permanente de Recepção e <b>Controle</b> das Declarações de Bens e Rendas;
Art. 351.	Ao Consultor-Geral Legislativo compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades de competência da Consultoria Legislativa e de suas unidades administrativas; prestar assessoria no âmbito das competências da Consultoria Legislativa, às reuniões da Mesa e da Comissão Diretora, quando solicitado;
Art. 352.	Ao Consultor-Geral de Orçamentos, Fiscalização e Controle compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades de competência do órgão e de suas unidades administrativas e servidores;
Art. 354.	Aos Chefes das Assessorias e do Cerimonial da Presidência compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades de assessoramento previstas no âmbito de suas respectivas atribuições.
Art. 356.	Ao Advogado-Geral compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades de competência da Advocacia do Senado Federal; [...]; <b>fiscalizar</b> atrasos injustificados na execução de atividades a cargo dos Advogados e demais servidores lotados na Advocacia;
Art. 358.	Ao Diretor da Secretaria de Polícia Legislativa compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades de competência das unidades da Secretaria de Polícia;

Art. 362.	Ao Gestor de Núcleo compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades compreendidas nas competências de suas respectivas unidades; [...]; <b>controlar</b> a qualidade dos trabalhos de responsabilidade do Núcleo; [...]; acompanhar e <b>controlar</b> a disponibilidade de recursos humanos por área de especialização; Parágrafo único. Ao Membro de Núcleo ou de Comissão compete auxiliar o Presidente da Comissão ou o Gestor do Núcleo no exercício de suas atribuições; auxiliar no <b>controle dos prazos</b> a serem cumpridos;
Art. 363.	Ao Chefe de Serviço compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das tarefas decorrentes do exercício das competências do respectivo Serviço;
Art. 365.	Ao Assistente Técnico compete atividades relacionadas ao desenvolvimento das atribuições do órgão a que estiver vinculado, sob orientação do titular da unidade, incluindo a análise de dados e processos, redação de minutas e <b>conferência de informações</b> a serem submetidas à autoridade superior. Parágrafo único. Ao Assistente Técnico Parlamentar incumbe prestar assistência ao Gabinete em matérias parlamentares e administrativas; organizar e <b>controlar</b> a correspondência [...];
Art. 366.	Ao Secretário de Comissão compete dirigir as atividades de apoio à Comissão, submeter ao despacho do respectivo Presidente as proposições e os documentos recebidos; [...]; <b>controlar</b> os prazos das proposições em tramitação nas Comissões; [...]; manter atualizados os registros necessários ao <b>controle</b> de designação de relatores; [...]; <b>fiscalizar</b> a execução das tarefas de sua competência administrativa;
Art. 368.	Ao Chefe de Gabinete Parlamentar, dos membros da Comissão Diretora e das Lideranças compete dirigir, <b>controlar, supervisionar,</b> coordenar, planejar e orientar a execução das atividades de assessoria, de assistência e de apoio ao exercício do mandato parlamentar, compreendendo as atividades legislativas, administrativas, de recursos humanos, operacionais, estratégicas e de divulgação;
Art. 368, § 3º	Ao Chefe de Gabinete Administrativo compete supervisionar, coordenar, <b>controlar</b> e orientar a execução das atividades de suporte administrativo vinculadas às atribuições da Secretaria; desempenhar atividades de assistência e apoio ao diretor; <b>controlar</b> e executar as atividades administrativas, compreendendo o <b>controle</b> do pessoal, material e expedientes; administrar os serviços de reprografia; <b>controlar</b> e acompanhar o andamento dos processos de interesse da Secretaria; e executar outras atividades correlatas.
Art. 369.	Ao Coordenador compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades compreendidas nas competências da respectiva unidade;
Art. 369-A.	Ao Coordenador de Núcleo compete planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das atividades compreendidas nas competências de suas respectivas unidades; [...]; acompanhar a realização dos trabalhos, verificar sua adequação e <b>controlar</b> seu encaminhamento aos demandantes nos prazos fixados;
Art. 370.	Ao Supervisor Noturno da Coordenação Industrial da Secretaria de Editoração e Publicações compete supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução das tarefas decorrentes do exercício das competências da respectiva unidade;
Art. 372.	Chefe do Serviço do Escritório Setorial de Gestão planejar, supervisionar, coordenar e <b>controlar</b> a execução dos projetos e das atividades de assessoramento previstas no âmbito de suas atribuições.
Art. 374.	Ao Assessor Parlamentar e ao Assessor Legislativo, símbolo SF-02, compete prestar assessoramento ao Titular em matérias parlamentares e administrativas; organizar e <b>controlar</b> a correspondência do titular;
Art. 376, VI	de Auxiliar Parlamentar Intermediário, símbolo AP-06, ao qual compete desempenhar as atividades de <b>controle</b> documental, ajudante de ordens, apoio de secretariado necessárias à atuação parlamentar e outras atividades correlatas determinadas pelo titular do Gabinete.
Art. 376, X	de Assistente Parlamentar Intermediário, símbolo AP-10, ao qual compete desempenhar as atividades de gestão administrativa especializadas em <b>controle</b> documental, ajudante de ordens, apoio de secretariado necessárias à atuação parlamentar e outras atividades correlatas determinadas pelo titular do Gabinete.

Fonte: Elaboração própria a partir do RASF

### **Tabela 7 – Competências de controle para titulares de cargos de provimento efetivo**

Art. 380.	Ao Advogado do Senado Federal compete [...]; prestar informações em ações de <b>controle</b> de constitucionalidade;
-----------	--

Art. 385.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Biblioteconomia, compete [...]; <b>fiscalização</b> técnica de contratos; e outras atividades correlatas.
Art. 387.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Administração, competem [...]; realizar atividades relacionadas a planejamento, formulação, organização, coordenação, gestão, supervisão, execução, acompanhamento, <b>controle</b> e avaliação nas áreas de: organização, sistemas e métodos; tecnologia; [...]; <b>governança corporativa</b> e <b>controle interno</b> ; [...]; <b>fiscalização</b> técnica de contratos; e outras atividades correlatas.
Art. 389.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Medicina, competem [...]; <b>fiscalização</b> técnica de contratos; e outras atividades correlatas.
Art. 391.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Farmácia, competem [...]; <b>controle</b> , armazenamento e dispensação de produtos farmacêuticos; e outras atividades correlatas.
Art. 397.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Arquitetura, competem atividades de execução e assessoramento de nível superior e especializado, em matérias relacionadas a orientação, coordenação, supervisão, formulação, <b>controle</b> , acompanhamento e regulação no âmbito das atividades técnicas de arquitetura; [...]; execução, condução e <b>fiscalização de obras</b> e serviços técnicos; [...]; <b>fiscalização técnica de contratos</b> ; e outras atividades correlatas.
Art. 398.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Engenharia, competem atividades de execução e assessoramento de nível superior e especializado, em matérias relacionadas a orientação, supervisão, formulação, coordenação, <b>controle</b> , acompanhamento e regulação no âmbito das atividades técnicas de engenharia; [...]; <b>fiscalização</b> , direção e execução de obras e serviços técnicos; [...]; <b>fiscalização técnica de contratos</b> ; <b>realização de auditorias e perícias</b> ;
Art. 399.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Manutenção de Máquinas Gráficas, competem [...]; <b>fiscalização técnica de contratos</b> ; e outras atividades correlatas.
Art. 400.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Comunicação Social, competem [...]; realizar atividades relacionadas a <b>supervisão</b> , planejamento, <b>controle</b> , acompanhamento, proposição de normas internas, coordenação e execução especializada, em graus variados de complexidade, referentes a trabalhos em comunicação social em Rádio e TV, Relações Públicas, Assessoria de Imprensa, Marketing, Publicidade e Propaganda, Pesquisa e Opinião Pública, Mídias Sociais, Jornalismo e produção de conteúdos para serem divulgados e distribuídos por meios impressos e eletrônicos;
Art. 401.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Processo Industrial Gráfico, competem [...]; <b>fiscalização técnica de contratos</b> ;
Art. 403.	Ao Analista Legislativo, Especialidade Informática Legislativa, competem [...]; <b>fiscalização técnica de contratos</b> ;
Art. 404.	Ao Técnico legislativo, Especialidade Informática Legislativa, competem [...]; <b>fiscalização técnica de contratos</b> ; e outras atividades correlatas.
Art. 407.	Ao Técnico Legislativo, Especialidade Administração, competem [...]; gestão estratégica, governança corporativa e <b>controle interno</b> ; [...]; fiscalização técnica de contratos;
Art. 413.	Ao Técnico Legislativo, Especialidade Eletrônica e Telecomunicações, competem atividades relacionadas a coordenação e <b>fiscalização de equipes operacionais</b> e operação e manutenção de máquinas, aparelhos diversos, motores e sistemas elétricos em geral;
Art. 414.	Ao Técnico Legislativo, Especialidade Edificações, competem [...]; execução de trabalhos de mensuração e <b>controle de qualidade</b> ; [...]; apoio à fiscalização da execução de obras e serviços de engenharia e manutenção;
Art. 417.	Ao Técnico Legislativo, Especialidade Processo Industrial Gráfico, competem atividades de orientação, supervisão e <b>controle</b> das tarefas técnico-operacionais inerentes ao fluxo industrial gráfico; [...]; <b>controle da qualidade</b> da produção e a operação eventual de equipamentos gráficos.

Fonte: Elaboração própria a partir do RASF

### Tabela 8 – Competência de controle do Diretor-Geral, dentre as disposições finais

Art. 427.	O Diretor-Geral exercerá o <b>controle da legalidade</b> dos atos administrativos praticados por diretores, coordenadores ou chefes, no uso de suas competências exclusivas, representando, de imediato, à Comissão Diretora, sobre a ilegalidade verificada.
-----------	---

Fonte: Elaboração própria a partir do RASF

Pelo mesmo método anteriormente descrito para a análise do Regulamento Orgânico, levantamos a incidência dos mesmos verbos e substantivos de controle no Regulamento de

Cargos e Funções, identificando a incidência de **218 atribuições de controle** distribuídas nos **83 dispositivos** do regulamento. Isso perfaz um indicativo de controle a cada **2,6 dispositivos**.

Os achados aqui trazidos, com atribuições de controle no Regulamento de Cargos e Funções, apontam para a confirmação de que o Regulamento adere ao modelo COSO no que diz respeito à primeira camada, o ambiente de controle, uma vez que é nesse ponto que se afirma ser o controle uma ação humana.

Daí decorre, inclusive, a necessidade de que a seleção de servidores por concurso compreenda competências e saberes específicos da área de controle. Da mesma forma ocorre nas camadas de avaliação de riscos, atividade de controle e monitoramento, para as quais são também necessárias qualificação técnica específica.

Cabe notar que no Regulamento não figura o cargo de Analista Legislativo, Especialidade Controle, o que seria uma adequação muito bem-vinda. Na Casa, esses profissionais poderiam ser lotados na governança, propondo políticas de governança voltadas à gestão de riscos; na gestão, operando e monitorando o sistema de controles internos; na Secretaria de Controle Interno, atuando nas auditorias e fiscalizações que o órgão realiza em apoio ao Controle Externo. Indo além, como compete ao Senado fiscalizar o Executivo, também na área legislativa existe espaço institucional para a lotação servidores qualificados em controle – no caso, atuando nas competências de controle externo.

### 6.3. Averiguação da terceira hipótese

Diz a terceira hipótese deste trabalho:

O RASF não possibilita a estruturação de um sistema de controles internos conforme o modelo proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO).

Em face ao que foi até aqui exposto em revisão de literatura, na legislação e em análises efetuadas, tanto no regulamento orgânico, quanto no regulamento de cargos e funções do Senado Federal e, levando em consideração que:

- O modelo de controles internos COSO (2013, p.32) *é adaptável à estrutura da entidade, inclusive unidades governamentais, estruturadas por função;*
- O órgão de auditoria do Senado é segregado da gestão e se encontra corretamente posicionado na estrutura orgânica, reportando-se ao ente de superintendência, a Comissão-Diretora;
- Há pontos de controle em quantidade dentre as atribuições dos órgãos da administração, havendo, em média, uma para cada 1,7 dispositivos do regulamento orgânico;



- Há atribuições de controle distribuídas pelos cargos e funções, no regulamento de cargos e funções, capazes de prover as competências necessárias para a operacionalização de um sistema integrado de controles internos administrativos.

Está, então, **rejeitada a terceira hipótese.**

A primeira hipótese adotou um pressuposto de negativa quanto à aderência do modelo COSO ao Regulamento Orgânico, e ao Regulamento de Cargos e Funções, surgido da ausência de uma discussão ampla dos textos, uma vez que a elaboração do RASF não adotou dispositivos do devido processo legislativo, como a discussão parlamentar de mérito, a realização de audiência pública e a possibilidade de que se tivessem sido apresentadas emendas<sup>11</sup>.

Não obstante, a hipótese não se sustentou. Com as ressalvas aqui apontadas quanto à impropriedade do modelo de governança vigente onde acontece a captura de competências de governança pela alta gestão, e da carência de uma categoria específica de Analista Administrativo Especialidade Controle, concluímos que a estrutura orgânica e a de cargos e funções do Senado Federal comportam que em sua administração seja adotado um sistema de controles internos COSO.

---

<sup>11</sup> Como visto aqui, o projeto do RASF foi levado extrapauta ao Plenário a partir de acordos de líderes.



## 7 – CONCLUSÃO

Encerramos aqui uma empreitada intelectual de especialização em conhecimentos profissionais na área da Ciência Política, com enfoque nas relações de poder da Administração Pública burocrática, que agregou saberes assimilados com a vivência e a experimentação, ao teor acadêmico. Foi nesse contexto que, a partir de noções preliminares da atividade de controle na Administração Pública exercida na burocracia do Senado Federal e das discussões informalmente havidas no processo de elaboração do atual Regulamento Administrativo da Casa, que lançamos uma indagação de pesquisa e propusemos três hipóteses, respectivamente:

A atividade de controle interno na administração do Senado desenvolve-se em conformidade com modelos internacionalmente aceitos e com padrões de independência, autonomia e articulação com o controle externo?

1. Vigem atos administrativos no Senado Federal que, se empregados, comprometem a independência do órgão constitucional de controle interno.

2. Vigem atos administrativos no Senado Federal que, se empregados, impedem o acesso direto do dirigente do órgão constitucional de controle interno ao TCU.

3. O RASF não possibilita a estruturação de um sistema de controles internos conforme o modelo proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO).

Como recorte, nas análises de normativos internos nos ativemos tão somente a atos infralegais que afetam o órgão de controle e ao Regulamento Orgânico do Senado Federal – a Resolução nº 40, de 2014, quanto à estrutura orgânica, parte II, e quanto à estrutura de cargos e funções, parte III.

Uma das metas deste trabalho foi distinguir dentro daquilo que significa a expressão ampla “controle interno”, a função de controle interno constitucional, que deve precipuamente apoiar o Controle Externo, do conjunto de controles internos inerentes à gestão.

1. A função de controle interno dos órgãos da União, em que estão inseridos os órgãos de auditoria interna, é comando constitucional. Quem a realiza, ao mesmo tempo em que avalia a administração e a efetividade da sistemática adotada na gestão dos riscos organizacionais que atentam contra a realização de objetivos, apoia o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União.

Em necessária medida, é com independência e autonomia que o controle interno constitucional naturalmente apoia a governança, uma vez que suas análises embasam as políticas de governança, que por sua vez direcionam a alta gestão. São os achados de auditoria sobre fatos acontecidos, com suas respectivas recomendações, que subsidiam a adoção de melhores práticas administrativas. Nesse sentido, a auditoria interna contribui com a gestão no

que diz respeito aos controles corretivos e preventivos.

Aqui chegamos com evidências à conclusão de que vigoram atos normativos internos que impõem que o controle interno constitucional participe de atos de gestão. Isso compromete a independência do órgão que, caso participe do processo de gestão, perde a independência de que necessita para fiscalizar o processo como um todo, pelo conflito de interesses, posto que o que participa tende a corroborar. **Isso confirmou a hipótese nº 1.**

Em seguida, identificou-se a vigência de atos normativos internos que impedem a comunicação imediata entre o órgão de controle e o TCU. Isso colide com o comando constitucional de interlocução direta entre um e outro, sob pena de responsabilidade solidária por parte do dirigente do órgão. **Isso confirmou a hipótese nº 2.**

2. Acerca da aderência do RASF ao modelo COSO de controles internos inerentes aos processos de gestão, que é internacionalmente consagrado e referendado no Brasil pelo TCU, há que se considerar que esteja correto o posicionamento do órgão de controle na estrutura orgânica da Casa, submetido que está à instância de superintendência política.

Quanto à captura de competências de governança pelo órgão superior de execução, que é a Diretoria-Geral, há que se considerar que, em primeiro lugar, a necessidade de segregação entre auditoria, gestão e governança na Administração Pública deriva do princípio constitucional da moralidade, inscrito no Artigo 37 das Carta.

Observamos haver na estrutura do Senado um delineamento entre gestão e governança difuso, com a captura da função de governança pelo ente de gestão. Há na estrutura um Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica ineficaz, o que se pôde concluir a partir da inexistência de atas de reuniões, que meramente não aconteceram num período de intensas deliberações de governança, o biênio 2013/2014, no qual se elaborou o Regulamento Administrativo com partes aqui sob análise.

Além desse esvaziamento de agenda do órgão de governança, o Regulamento Orgânico formalmente atribui à Diretoria-Geral *prover o Senado Federal com métodos, técnicas e ferramentas de governança corporativa e gestão estratégica* e inclui sob a sua estrutura o Escritório Central de Governança e Gestão Estratégica que, desconectado do Comitê de Governança Corporativa e Gestão Estratégica, submete as políticas de governança que desenvolve ao crivo preliminar da gestão.

Nesse quesito, para a adequação ideal da estrutura ao modelo COSO, há que se mover as estruturas de apoio à governança, ora na DGER, compostas pelo Escritório Central de Governança e Gestão Estratégica com sua rede de escritórios setoriais de gestão, para a estrutura do Comitê de Governança. Ao mesmo tempo, há que se suprimir as competências de

governança corporativa institucionalizadas na Diretoria-Geral, sendo também necessário que o Comitê de Governança passe a realizar uma agenda eficaz.

No que diz respeito ao alcance das políticas de governança e gestão estratégica aos órgãos de assessoramento superior e ao órgão supervisionado, isso hoje se dá informalmente, uma vez que inexistente linha evidente de comunicação da governança corporativa e esses órgãos na estrutura atual.

Quanto à estruturação de pontos de controle no regulamento orgânico e competências de controle no regulamento de cargos e funções, as análises de dispositivos em ambos os regulamentos apontam que essa estruturação existe, não tendo sido objeto deste estudo a análise de efetividade ou de nível de abrangência, contudo. Evidenciou-se aqui que existem dispositivos de controle em ambos os regulamentos, que servem de pontos de referência para a elaboração e instalação de um sistema de controles internos no modelo COSO.

Para o levantamento de riscos, modelagem de controles e monitoramento, com integração de comunicação, há no regulamento orgânico uma rede de escritórios setoriais de gestão, que representa o ente integrador ideal do sistema.

Ressalte-se que o atual Regulamento Administrativo do Senado Federal foi elaborado na prática já habitual da alteração de legislação (Resoluções do Senado) por atos normativos infralegais, na expectativa de posterior ratificação pelo Plenário, no teor de anexos de resoluções com tramitação sumária. Essa prática representa desvio do devido processo legislativo. É incontroverso que o princípio constitucional da legalidade seja basilar quando se trata da estruturação de órgão da atividade pública, sendo o achado de ilegalidade o primeiro que surge na função de controle da Administração. Assim, é recomendável que a Comissão Diretora doravante se abstenha de promover alterações de resoluções por atos infralegais e passe a submeter projetos de resolução ao crivo do devido processo legislativo.

Por último, é a resposta à indagação da pesquisa:

**Sim, a atividade de controle interno do Senado Federal em seus dois aspectos, tanto o da fiscalização da gestão e apoio ao Controle Externo, quanto à sistemática de controles internos administrativos inerentes aos processos de gestão, se adéqua a padrões internacionais, tomando como modelo o proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO)*.**

Carece-se, porém, que as modificações aqui apontadas em termos de estrutura orgânica sejam levadas a efeito para a uma maior efetividade, especialmente no que diz respeito à segregação entre governança e gestão, bem como pela inclusão no regulamento de cargos e funções do Analista Administrativo, Especialidade Controle.

Quanto ao órgão de controle interno, este está corretamente posicionado na estrutura e adota padrões de independência, apesar de estarem em vigor atos administrativos que, se empregados, comprometem a autonomia e a articulação do órgão com o ente de Controle Externo.

## 7. BIBLIOGRAFIA

BALBE, Ronald da Silva. *Controle Interno: O foco nos resultados*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

BESSA, Francisco Eduardo de Holanda. *Auditoria interna x auditoria externa – a questão da independência*. In *Controle interno: Estudos e reflexões*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo. *Projetos governamentais descentralizados – o que a gerência de riscos pode contribuir para a qualidade dos serviços prestados nesse modelo?* In *Controle interno: Estudos e reflexões*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n<sup>os</sup> 1/92 a 84/2015 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n<sup>os</sup> 1 a 6/94. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2015.

Disponível em: <http://www.senado.gov.br>. Acesso em jun/2015.

BRASIL. Decreto n<sup>o</sup> 8.109, de 17 de setembro de 2013. *Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União e remaneja cargos em comissão*. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br>. Acesso em jun/2015.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br>. Acesso em jun/2015.

BRASIL. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. *Dispõe sobre a Lei orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br>. Acesso em jun/2015.

BRASIL. Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. *Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br>. Acesso em jun/2015.

BRASIL. RSF n<sup>o</sup> 93, de 1970. *Dispõe sobre o Regimento Interno do Senado Federal*. Disponível em <http://www.senado.gov.br>. Acesso em jun/2015.

BRASIL. RSF n<sup>o</sup> 40, de 2014. *Dispõe sobre o Regulamento Administrativo do Senado Federal*. Disponível em <http://www.senado.gov.br>. Acesso em jun/2015

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa n<sup>o</sup> 63, de 2010*. Disponível em: [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br). Acesso em 25-jul-2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial Básico de Governança/Tribunal de Contas da União*.-Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste, 2013. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br>. Acesso em: jul 2015.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Sistema de controle interno: Uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

COSTA, Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da. *Resultado sustentável: Uma proposta de avaliação da qualidade do gasto no setor público*. In *Controle interno: Estudos e reflexões*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

COMITEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TRADEWAY COMMISSION (COSO), (Org.). *Controle Interno – Estrutura Integrada – Sumário Executivo*. 2013. Disponível em: <http://www.iiabrazil.org.br>. Acesso em: jun 2015.

COMITEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TRADEWAY COMMISSION (COSO), (Org.). *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*. Disponível em: [www.portalgestaopublica.com.br/index.php](http://www.portalgestaopublica.com.br/index.php). Acesso em: jun 2015.

D'AVILA, Marcos Zahler e OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. *Conceitos e técnicas de controles internos de organizações*. São Paulo: Nobel, 2002.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV), (Org.). *Revisão da Estrutura Organizacional Administrativa e Sistemática de Classificação e Remuneração de Cargos de Provisão em Comissão e Funções Comissionadas do Senado Federal*. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

FLORIANO, José Cebaldir e LOZECKYI, Jeferson. *A Importância dos Instrumentos de Controle Interno para Gestão Empresarial*. UNICENTRO – Revista eletrônica Latus Sensus, 2008. Disponível em: <http://moodle.fgv.br>. Acesso em jun/2015.

GARCIA, Leice Maria. *Reflexão sobre o controle interno da administração federal direta sob a perspectiva de Pierre Bourdieu*. In *Controle interno: Estudos e reflexões*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (Org.). *Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. Disponível em: <http://www.iiabrazil.org.br>. Acesso em: jun/2015.

LEMO, Leany B. S. *O controle legislativo no Brasil pós-1988*. In: NICOLAU, Jairo; POWER, Timothy (Org.). *Instituições Representativas no Brasil: Balanço e Reformas*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2007.

MAXIMINIANO, Antônio Cesar Amaru. *Introdução à administração*. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVIERI, Cecília. *A Lógica Política do Controle Interno – O monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro*. São Paulo: ANNABLUME, 2010.

PAREDES, Lorena Pinho Morbach. *A evolução dos controles internos como uma ferramenta de gestão na Administração Pública*. In *Controle interno: Estudos e reflexões*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

PEREIRA, Romilson Rodrigues. *Governança no Setor Público – Origem, Teorias, Modalidades e Aplicações*. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, set/dez. p.122-131. 2011.

PESSOA, João Vicente da Rocha. *Estudo sobre as implicações da reforma administrativa do Senado Federal na atuação da Secretaria de Controle Interno – SCISF*. Brasília: Instituto Legislativo Brasileiro (ILB). 2014.

TOSTES, Luiz Eduardo da Silva. *O (des)alinhamento das agendas política e burocrática no Senado: Uma análise à luz da teoria da agência, sob o ponto de vista do agente*. Brasília: Instituto Legislativo Brasileiro (ILB). 2014.