

1. **Título da Prática: Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno das Administrações Públicas Municipais e Estadual do Estado do Rio de Janeiro**
2. **Tempo de Implantação: 2015 a 2018 (e ainda em andamento)**
3. **Órgãos que participaram da prática:** Secretaria-Geral de Controle Externo, Coordenadoria de Auditorias Temáticas e Operacionais-CTO, Auditoria Geral do Estado, Alerj.

4. Relato da Prática:

4.1 Delimitação do problema

Em 2015, após análise sistemática das causas dos problemas (achados) identificados em sede de auditoria, verificou-se que a fragilidade dos sistemas de controle interno (SCI) dos entes jurisdicionados era frequentemente identificada como causa principal das irregularidades apresentadas. Entretanto, essas fragilidades não eram detalhadas, ou seja, os aspectos do controle interno (ambiente, estrutura, atividade...) que geravam a irregularidade não eram apontados, mas sim apresentados genericamente como causa principal em grande parte dos achados de auditoria. Isto porque a forma de estruturação e funcionamento dos SCI do estado e municípios prejudicava a investigação das causas com a precisão e objetividade esperada.

Além disso, verificou-se que os trabalhos de auditoria de conformidade desenvolvidos pelo TCE-RJ acabavam focando itens de verificação que integravam a esfera de competências do controle interno a cargo do próprio órgão ou ente jurisdicionado, ou seja, a fragilidade dos SCI gerava um efeito prático: as atividades de auditoria governamental realizadas pelo TCE-RJ substituíam as atividades constitucionais atribuídas aos órgãos de controle interno dos jurisdicionados.

Por outro lado, os órgãos de controle interno dos jurisdicionados desempenhavam as atividades que cabiam ao gestor público, ou seja, ao titular do órgão ou entidade. Isto porque, segundo as normas nacionais e internacionais que regulam a atividade de controle interno, em especial o COSO, a responsabilidade primária por criar e dar efetividade aos controles internos administrativos é da administração da organização que, no setor público, corresponde aos Prefeitos, Secretários de Estado, Diretores, Ministros, Presidentes de autarquias, Fundações etc.

Significa dizer que os controles internos dos jurisdicionados do TCE-RJ não exerciam o “apoio” à atividade de controle externo, como determina a Constituição Federal, pois na ausência de estruturação e funcionamento adequados dos órgãos integrantes SCI, o TCE-RJ os substituíam na prática, exercendo as atividades de competências daqueles órgãos como se fossem

suas funções de controle externo, configurando uma inversão ilegítima de papéis.

Esse fato gerava um dano à atividade de controle externo, pois ao realizar atividades de controle próprias de controle interno (por exemplo, a avaliação dos procedimentos adotados na fase interna de licitação em caráter formal) o TCE-RJ deixava de empregar recursos e esforços na realização de análises próprias de controle externo tais como a verificação da regularidade da execução das despesas públicas.

Outros problemas decorriam da estruturação inadequada dos SCI: inexistência de regras de *compliance* no setor público, fragilidades ou inexistência de políticas voltadas especificamente ao combate à corrupção, à garantia de qualidade dos serviços públicos, da regularidade na aplicação de recursos públicos e, ainda, a falta de transparência nas administrações públicas municipais e estadual etc.

Com base nas análises realizadas e tendo em vista os riscos decorrentes da referida irregularidade na estruturação e funcionamento dos SCI, os servidores Cláudia Suhett Franco e Carlos Leandro dos Santos Reginaldo propuseram a realização de auditoria governamental, do tipo operacional, com a finalidade de caracterizar as irregularidades na forma de estruturação e funcionamento do SCI estadual para, a partir dos resultados obtidos, apresentar propostas de soluções que mitigassem os principais problemas delas decorrentes, em especial:

- a) A redefinição do papel do TCE-RJ e dos órgãos integrantes do SCI na fiscalização orçamentária, financeira, contábil, operacional e patrimonial das unidades da administração pública;
- b) Propor soluções sólidas e permanentes para o fortalecimento e aperfeiçoamento do SCI estadual;
- c) Apresentar soluções alternativas para aperfeiçoamento dos SCI da administração pública municipal.

4.2 Realização da auditoria governamental operacional (AOP)

A AOP foi realizada no ano de 2015 e teve por finalidade avaliar o desempenho da Auditoria Geral do Estado no cumprimento de sua missão institucional e foi cadastrada no SCAP sob o nº 103.130-8/15. Participaram da equipe inicialmente os servidores Carlos Leandro dos Santos Reginaldo, Cláudia Cordeiro Suhett Franco e Denísio Magalhães Pinto. Os achados de auditoria apontaram, em especial, as seguintes situações:

- a) o sistema de controle interno estadual não contempla atividades consideradas essenciais para o cumprimento efetivo da missão institucional de um sistema de controle;

- b) Inexistência de pessoal com formação multidisciplinar para realizar atividades de controle interno nas diversas áreas administrativas e de atuação governamental tais como obras públicas, tecnologia da informação, meio ambiente, saúde etc.
- c) Inobservância ao princípio da segregação de funções: a Sefaz, na qualidade de órgão gestor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, concentra as atividades de contabilidade, arrecadação, pagamento, auditoria;
- d) Dependência administrativa entre o órgão de controle interno e os órgãos que fiscaliza, comprometendo a eficácia de sua função institucional;
- e) o sistema de controle interno proposto não contempla atividades consideradas essenciais para o cumprimento efetivo da missão institucional de um sistema de controle. Isso porque a auditoria é somente uma das atividades que compõem o sistema de controle interno. Assim, embora não exista um modelo ideal de estruturação de controles internos, segundo o Conaci, aquele considerado mais adequado à realidade contemporânea inclui as atividades de auditoria, controladoria, ouvidoria e correição, todas sob a coordenação de um órgão central de controle;
- f) As certificações realizadas pela AGE, órgão central de auditoria do SCI estadual, não são suportadas por relatórios contendo avaliações de resultados nos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

Como causas dos problemas identificados, destacam-se:

- a) Os normativos estaduais que estruturam e regem o funcionamento e organização do SCI, que geram incompatibilidades práticas do SCI existente com as normas constitucionais, legais e os com as boas práticas internacionais e nacionais sobre a temática;

Destaca-se ainda que, os normativos do TCE-RJ atribuíam atividades aos servidores do órgão de controle interno do GERJ que seriam de competência dos gestores estaduais. Isso gerava uma inversão prática de papéis: o órgão de controle interno exercia as atribuições dos gestores públicos e o TCE-RJ acabava realizando atividades de controle interno como se fossem funções próprias de controle externo.

Com base em todos os problemas identificados e suas causas, os servidores incluíram propostas de encaminhamento no relatório de auditoria que garantissem o adequado funcionamento e estruturação do SCI Estadual e, ainda, que reduzisse o impacto negativo da incipiência daquele SCI nas atividades de controle externo a cargo deste TCE. Neste sentido,

propôs ao Plenário que a seguinte recomendação ao Governador do Estado:

- a) Promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da Auditoria Geral do Estado - AGE junto ao órgão máximo do Poder Executivo, retirando-a da Secretaria de Estado de Fazenda - Sefaz, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional do órgão, em face da busca de maior eficácia no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal;
- b) Reveja a atual estruturação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, com a adequação dos normativos vigentes de forma a adequar as atribuições do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual à visão contemporânea de estruturação de controle interno e gestão de riscos corporativos, incluindo atividades como ouvidoria-geral, controladoria, correição e combate à corrupção.

Todas as propostas de encaminhamento foram acompanhadas no Voto da Conselheira Marianna Montebello, relatora do processo da referida auditoria governamental, e aprovadas em plenário por unanimidade.

Entretanto, não bastava atribuir *status* de segundo nível ao órgão de controle interno do Estado, pois os mesmos problemas e causas foram identificados no nível de administração municipal. Além disso, era necessário um olhar interno, para os processos de trabalho e dos normativos em vigor do TCE-RJ. Dessa forma, seria necessário apresentar um projeto de aperfeiçoamento do sistema de controle externo estadual e municipal. Assim, os senhores Carlos Leandro e Cláudia Suhet apresentaram ao Secretário-Geral de Controle Externo, por meio do Nice/SGE, um projeto de aperfeiçoamento do SCI dos jurisdicionados do TCE-RJ que continha, dentre outras, as seguintes iniciativas:

- 1- Elaboração de Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno, contendo orientações gerais de aperfeiçoamento dos SCI estadual e municipais;
- 2- Criação de um indicador de avaliação de SCI, que promova uma cultura de melhoria contínua;
- 3- Revisão dos normativos do TCE-RJ no que diz respeito ao papel dos órgãos de controle interno;
- 4- Realização de um seminário com a finalidade de chamar a atenção para a relevância do tema controle interno.

5. RESULTADOS: Ações e iniciativas em busca do aperfeiçoamento do sistema de controle interno estadual e municipais:

Os servidores Carlos Leandro e Cláudia Suhet começaram a participar de debates externos sobre o tema controle interno. Houve participação no 9º, 10º

e 11º Encontros dos Órgãos de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (EOCIN). Na ocasião foram apresentadas propostas de melhoria dos SCI estadual e municipal tanto pelo Sr. Carlos Leandro, quanto pelos servidores de controle interno de diversos municípios fluminenses. Os encontros foram organizados pela Sra. Márcia Andrea, Controladora-Geral do Município do Rio de Janeiro e tiveram a participação de membros do Ministério Público Estadual e do Legislativo Estadual. Houve, ainda, participações ativas como palestrantes e conferencista em evento promovido pelo CAO-Cidadania do Ministério Público Estadual (2017) e em outro evento promovido pelo MPRJ em parceria com o TCE-RJ e CRC-RJ (2018).

Além disso, a proposta de encaminhamento do relatório de auditoria governamental sugeriu o encaminhamento do processo de auditoria à Alerj e ao MPERJ. Com base nas discussões dos encontros e, ainda, nas orientações contidas no relatório de auditoria governamental (proc. TCE-RJ nº 103.130-8/15) foi apresentada a PEC 25/2016, de autoria do Deputado Edson Albertassi, que alterou a redação do art. 77, inciso “XXVIII” da Constituição Estadual, que passou a apresentar a seguinte redação:

Art. 77.

...

XXVIII – as atividades do sistema de controle interno, previstas no art. 129, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de lei complementar, e por outros servidores e militares, devidamente habilitados para essas atividades, em exercício nas unidades de controle interno dos Comandos militares.”

No primeiro parágrafo da justificativa da Proposta de Emenda à Constituição Estadual, o parlamentar faz expressa remissão ao processo de auditoria governamental nos seguintes termos:

“A Proposta de Emenda Constitucional ora apresentada tem o objetivo de inscrever no texto constitucional um preceito inerente ao regime democrático de Direito, de fiscalização permanente da atuação do Estado e de seus agentes na aplicação dos recursos públicos. A proposição dá força ao sistema de controle interno da administração pública estadual, valorizando suas instituições e servidores. Como é sabido, o Estado do Rio de Janeiro, embora não de forma isolada, vem atravessando momento de crise e com cenário nada favorável a curto prazo.

Em paralelo às dificuldades do momento, é vasta a divulgação de situações de evidente fragilidade do Controle Interno Estadual, inclusive, como objeto de auditoria do Tribunal de Contas do Estado (Pr. TCE-RJ Nº 103.130-8/15) que resultou em voto proferido pela Douta Conselheira MARIANNA M. WILLEMANN e aprovado pelo Pleno daquela Corte, onde, entre outras recomendações, destaca-se a revisão da atual estruturação do Sistema de Controle Interno de forma a adequar suas atribuições à visão contemporânea de controle interno e gestão de riscos corporativos.” (grifamos) (disponível em: http://www3.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=4&url=L3NjcHJvMTUxOS5uc2YvNjQxMDE3Y2EyNjk3ZTI2OTgzMjU2NmVjMDAxOGQ4M2EvNThjMDY4ZDM5Y2ZjNWlxOTgzMjU3ZjcwMDA2YWVmMjE/T3BlbkRvY3VtZW50)

A partir de então, diversos debates passaram a ocorrer, sejam nos encontros de controle interno promovidos pelo Ministério Público Estadual, pelo CRC-RJ, pelo TCE-RJ ou pela Associação dos Servidores de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro-ASCIERJ, sempre com a participação do servidor Carlos Leandro dos Santos Reginaldo como palestrante.

Além disso, para orientar os gestores estaduais e municipais, os servidores Carlos Leandro e Cláudia Suhet elaboraram o “Manual de Implementação de Sistemas de Controle Interno das Administrações Públicas Municipais e Estadual”, atendendo não apenas as orientações da Atricon acerca da atuação dos TCs na temática controle interno, como também uma necessidade da sociedade fluminense em um momento histórico de exposição da fragilidade das instituições de controle e de atos de corrupção no ERJ que resultaram na prisão de um ex-governador. O Manual foi publicado pelo TCE-RJ em março de 2017.

O referido manual é o principal produto do projeto de fortalecimento dos SCI e, a partir de sua elaboração e publicação, diversas melhorias foram observadas tanto no âmbito do TCE-RJ, quando das administrações públicas municipais e estadual, conforme se verificará neste relato.

O Manual de Controle Interno contém orientações para estruturação de sistemas de controle interno que foram utilizados como base para reestruturação de todo Sistema de Controle Interno Estadual (Lei Estadual nº 7.989 de 14 de junho de 2018) e, ainda, para estruturação do sistema de controle interno da Prefeitura da Niterói.

No manual são encontradas propostas de leis para estruturação dos SCI, de atos normativos que regulam seu funcionamento, modelos de Decretos do Executivo para regulamentação do respectivo SCI, além de conceitos, metodologias, cronogramas, normas aplicáveis, modelos organizacionais, propostas relativas à gestão de pessoal para atividades de controle interno e outras orientações com a finalidade de facilitar o processo de implantação do sistema de controle interno pelo gestor.

Significa dizer que todas as informações, orientações e diretrizes que seriam propostas por uma consultoria privada, constam do Manual de Controle Interno do TCE-RJ, o que por si só, já representa uma significativa contribuição no que diz respeito à redução de despesas com contratação de eventuais empresas de consultoria para conferir a orientação necessária à estruturação dos sistemas de controle interno nos noventa e um municípios fluminenses jurisdicionados deste TCE-RJ.

Além de todo o exposto, com base nas orientações contidas no Manual, foram apresentadas propostas de aperfeiçoamento dos normativos do TCE-RJ no que se refere aos papéis atribuídos aos órgãos centrais de controle interno por determinação do Tribunal: as deliberações nº 277 a 281 contemplam normas que são compatíveis com o Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno e com as boas práticas nacionais e internacionais no que se refere às funções atribuídas aos sistemas de controle interno da administração pública.

A aprovação das referidas deliberações significou um grande avanço para o adequado funcionamento dos SCI dos entes jurisdicionados. Isto porque o TCE-RJ acabava impedindo, com os normativos até então vigentes, que os SCI dos jurisdicionados exercessem as funções institucionais que realmente lhes competiam. Uma das causas para este fato, segundo o Secretário- Geral de Controle Externo, Sr. Sérgio Sacramento, em palavras proferidas na abertura do I Seminário de Controle Interno do TCE-RJ, realizado em maio de 2017, era que, no final dos anos 90 do século XX, os municípios fluminenses não possuíam sequer um órgão central de controle interno. Em razão disso e, para garantir a eficácia do art. 74 da Constituição Federal, o TCE-RJ determinou aos prefeitos que estruturassem seus sistemas de controle interno.

Entretanto, naquela época os gestores municipais aprovaram leis que instituíam os SCI nos respectivos poderes executivos em caráter meramente formal, ou seja, os órgãos de controle interno passaram a existir, mas tão somente no papel, pois não contavam com funções próprias e nem com pessoal qualificado. Em razão disso e, mais uma vez, com a finalidade de tornar eficaz o art. 74 da CR/88, o TCE-RJ passou a atribuir funções aos órgãos centrais de controle interno por meio de deliberações (como a Deliberação TCE-RJ nº 204/96).

No entanto, as referidas funções atribuídas aos órgãos centrais foram identificadas como empecilhos ao desempenho de sua missão institucional. Este fato fora evidenciado não apenas quando da realização da auditoria operacional, como também em discussões travadas nos encontros realizados com os servidores e titulares dos órgãos de controle interno. O empecilho ocorria porque os órgãos centrais de controle interno exerciam funções que, pela normas e boas práticas nacionais e internacionais apontadas no Manual de Controle Interno do TCE-RJ, caberiam aos gestores públicos (Secretários, diretores, presidentes de autarquias etc).

Significa dizer que os normativos do TCE-RJ foram efetivos no que diz respeito à finalidade que pretendiam: tirar do papel os SCI dos entes jurisdicionados e lhes dar eficácia. Entretanto, tais normativos se tornaram incompatíveis com as normas contemporâneas e as boas práticas no que diz respeito à estrutura e funcionamentos dos SCI e acabou gerando um efeito negativo, conforme já relatado, provocando uma inversão de papéis e funções entre o controle interno e externo: o órgãos de controle interno acabavam exercendo funções dos gestores públicos, e o TCE-RJ realizava funções de controle interno como se fossem próprias de controle externo.

Foi em razão disso que a necessidade de alterar os normativos vigentes era urgente e evidente. Sem a alteração dos referidos normativos, a probabilidade de ineficácia do projeto de fortalecimento dos SCI e de enfraquecimento da finalidade do Manual de Controle Interno, e conseqüentemente do próprio controle externo a cargo do TCE-RJ, mostrou-se elevada.

Com a alteração dos normativos, foi possível implementar algumas práticas e melhorias na forma de atuação do controle externo, resultando ainda, na elaboração do Manual de Seleção de Objetos de Auditoria, publicado na Intranet, em que um dos autores é o Sr. Carlos Leandro, subscritor dessa prática. O documento evidencia que, com a mudança de paradigma em relação ao papel do SCI e do TCE-RJ, iniciava-se uma nova fase em que as atividades de controle externo, especialmente a seleção de objetos e a realização de auditorias governamentais, não incluíssem técnicas e métodos que, em última instância, se confundissem com as atribuições dos órgãos de controle interno dos entes jurisdicionados.

Por fim, a experiência da equipe na temática resultou em um convite para participar de um grupo de trabalho da Rede de Controle que conta com a participação de diversos órgãos, tais como MPF, PF, TCE-RJ, TCM-RJ, MPRJ, PCERJ, TCU e Defensoria Pública da União, dentre outros órgãos.

A Rede de Controle discute atividades de interesse nacional e regional para os órgãos de controle e para a sociedade. Em razão da relevância do tema, foi criado o Grupo de Trabalho de Controle Interno, sob coordenação da Sra. Márcia Andrea, Controladora-Geral do Município do Rio de Janeiro. Em junho de 2017, em razão dos resultados apresentados e da experiência profissional, o Sr. Carlos Leandro foi indicado para participar do grupo e apresentou proposta de aperfeiçoamento dos sistemas de controle interno a nível nacional, proposta esta ainda em debate.

6. Impactos alcançados

O Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno apresentou, e ainda apresenta, resultados efetivos e potenciais consideráveis, tanto no que se refere aos entes jurisdicionados, quanto no que se refere às funções institucionais do TCE-RJ. Os resultados gerais podem ser resumidos a seguir:

- a) Provocação de deliberação legislativa sobre o tema, que resultou na aprovação de uma emenda constitucional;
- b) Mudança de paradigma no TCE-RJ sobre o papel dos SCI dos jurisdicionados, gerando alterações dos respectivos normativos;
- c) Mudança de paradigma dos jurisdicionados municipais, que passaram a estruturar seus SCI com base nas orientações previstas no Manual elaborado e publicado pelo TCE-RJ (exemplo: Prefeituras de Niterói, Barra do Piraí e Petrópolis);
- d) Alteração da estrutura e funcionamento do SCI estadual, que resultou na criação da Controladoria-Geral do Estado (Lei 7.989/18), conforme orientações contidas principalmente no Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno e também das propostas apresentadas e discutidas nos Encontros promovidos pelos MPRJ, TCE-RJ, CRC-RJ, CGM-RJ e ASCIERJ, sempre com a participação de um dos servidores que subscrevem esta proposta de boa prática;
- e) Provocação de discussão sobre a temática na Rede de Controle, que congrega diversos órgãos de controle estaduais, municipais e federais;
- f) Contribuição para apresentação de propostas de melhoria da forma de atuação da Secretaria-Geral de Controle Externo no que se refere à seleção de objetos de auditoria, que puderam ser selecionados com base em critérios técnicos tais como risco, relevância etc;
- g) Elaboração do Manual de Seleção de Objetos de Auditoria no âmbito da SGE, em que se evidencia a mudança de paradigma em que o TCE-RJ deixa de realizar auditorias que substitui a função institucional dos órgãos de controle interno e passa a atuar em funções próprias de controle externo;
- h) Contribuição ao fortalecimento institucional do TCE-RJ, pelo reconhecimento externo da qualidade dos trabalhos realizados na temática controle externo.

Por fim, a prática que se apresenta contou com resultados e impactos tanto internos, com contribuições para melhorias na forma de atuação do TCE-RJ, quanto externos, seja na provocação de deliberação legislativa sobre a temática, seja no incentivo à reestruturação dos SCI dos entes jurisdicionados do TCE-RJ conforme orientações contidas no Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno.

7. Possibilidade de Replicação

O Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno pode ser replicado por outros tribunais de contas, isto porque na Resolução Atricon nº 05/2015 são aprovadas as diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”. O documento considera os objetivos definidos no Plano Estratégico da Atricon para o período

2012-2017, com delineamento das ações a serem implementadas no tema pelas Cortes de Contas do país. Dentre esses objetivos, destacam-se:

I. o compromisso assumido pelos Tribunais de Contas de apoiar e fiscalizar a efetiva implementação do Sistema de Controle Interno por parte dos jurisdicionados, à luz dos princípios da boa governança e da prevenção de riscos, contribuindo para a melhoria da qualidade gestão pública, conforme consta da Declaração de Vitória, aprovada no XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado no mês de dezembro de 2013, em Vitória/ES;

II. o objetivo estabelecido no Plano Estratégico Atricon 2012-2017 de “Fortalecer a instituição Tribunal de Contas como instrumento indispensável à cidadania”, bem como a correspondente meta de “incentivar a adoção dos padrões de qualidade e agilidade do controle externo instituídos pela Atricon, por 100% dos Tribunais de Contas até dezembro de 2017” e a iniciativa de **“definir padrões e apoiar a implantação ou o aprimoramento de diretrizes de controle externo (resoluções) relativas ao Sistema de Controle Interno dos Tribunais de Contas e dos fiscalizados”**; (grifamos)

Além disso, o Manual poderá ser utilizado pelos gestores públicos municipais e estaduais de todo o país, pois contém orientações minuciosas sobre a estruturação, organização e funcionamento de SCI contendo, inclusive, modelos de projetos de leis, de atos normativos e de decretos de regulamentação dos SCI e, ainda, de cronograma de atividades para criação de um sistema de controle interno conforme as boas práticas e orientações técnicas e normativos contemporâneos.