ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

Cap Art ANTHONY VIEIRA LEAL

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: A INDEPENDÊNCIA DOS CGCFEx

Rio de Janeiro

2021

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

Cap Art ANTHONY VIEIRA LEAL

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: A INDEPENDÊNCIA DOS CGCFEx

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como requisito parcial para a obtenção do grau especialização em Ciências Militares.

Orientador: Maj Art CARLOS **EDUARDO** DA SILVA LOURENÇO

Rio de Janeiro

2021

Cap Art ANTHONY VIEIRA LEAL

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: A INDEPENDÊNCIA DOS CGCFEx

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como requisito parcial para a obtenção do grau de especialização em Ciências Militares.

Aprovado em ____/____/____

Comissão de Avaliação

_____
GEDEEL MACHADO BRITO VALIN – TC
Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais do Exército
Presidente

_____
CARLOS EDUARDO DA SILVA LOURENÇO – Maj
Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais do Exército
Membro

_____
EGBERTO BEZERRA DA SILVA – Maj
Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais do Exército
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por todas as bençãos concedidas a mim e a minha família.

Aos meus pais, que se dedicaram diuturnamente para que eu tivesse acesso a uma boa educação. Incansáveis, um exemplo para mim e uma referência para minha vida.

A minha esposa, mulher incansável, amável e compreensiva. Sempre ao meu lado me dando forças e me apoiando em todos os momentos.

Aos Oficiais do curso de Artilharia da Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais, pela cooperação e pelo profissionalismo na execução de todas as missões a nós delegadas.

RESUMO

Não há dúvidas de que a Administração Pública impõe ao gestor público a necessidade de executar suas atividades com excelência e eficiência. A busca pelo aperfeiçoamento contínuo dos processos administrativos tem como objetivo agregar mais valor ao serviço público que será prestado para sociedade. Além das ações de administrar os recursos públicos, outra função que tem ganhado relevância no cenário nacional é a função de controlar. Assim, após a execução dos atos administrativos, há a função fiscalizadora, que visa verificar se estas ações estão em conformidade com a legislação que rege determinado assunto. Para que esse controle não venha a ter sua imagem maculada, é imprescindível que haja uma independência para seus auditores, para que estes possam construir seus relatórios, conforme os ditames legais. Este trabalho, por meio de uma pesquisa qualitativa, terá como objetivo verificar se a subordinação hierárquica dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças Do Exército (CGCFEx) à Secretaria de Economia e Finanças (SEF) pode prejudicar a independência dos auditores desse Centro, à luz da doutrina e dos normativos que tratam do assunto em vigor.

Palavras chaves: Controle Interno, CGCFEx, SEF, independência.

.

ABSTRACT

There is no doubt that Public Administration imposes on public managers the need to carry out their activities with excellence and efficiency. The search for continuous improvement of administrative processes aims to add more value to the public service that will be provided to society. In addition to the actions of managing public resources, another function that has gained relevance in the national scenario is the control function. Thus, after the execution of administrative acts, there is a supervisory function, which aims to verify whether these actions are in compliance with the legislation governing a certain matter. So that this Control does not have its image tarnished, it is essential that the auditors be independent, so that they can build their reports, in accordance with legal requirements. This work, through a qualitative research, will aim to verify whether the hierarchical subordination of the Army Management, Accounting and Finance Centers (CGCFEx) to the Secretariat of Economy and Finance (SEF) can harm the independence of the auditors of this Center, the light of the doctrine and regulations that deal with the subject in force.

Keywords: Internal Control, CGCFEx, SEF, independence.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Estrutura da SEF..... 8
FIGURA 2 – Organograma do Exército Brasileiro..... 27

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO..... 7

1.1 PROBLEMA..... 9

1.1.1 **Antecedentes do Problema**..... 9

1.1.2 **Formulação do Problema**..... 10

1.2 OBJETIVOS..... 10

1.2.1 **Objetivo Geral**..... 11

1.2.2 **Objetivos Específicos**..... 11

1.3 QUESTÕES DE ESTUDO..... 11

1.4 METODOLOGIA..... 11

1.4.1 **Objeto formal de estudo**..... 12

1.4.2 **Amostra**..... 12

1.4.3 **Delineamento da pesquisa**..... 12

1.4.4 **Procedimentos para revisão da literatura**..... 13

1.4.5 **Procedimentos Metodológicos**..... 13

1.4.6 **Instrumentos**..... 14

1.4.7 **Análise de dados**..... 14

1.5 JUSTIFICATIVA..... 14

2. REFERENCIAL TEÓRICO..... 15

2.1 CONTROLE INTERNO..... 15

2.1.1 **Princípios do controle interno**..... 16

2.1.2 **Estrutura do Controle interno**..... 18

2.1.3 **Estrutura do sistema de controle interno do Exército Brasileiro**..... 20

2.2 AUDITORIAS NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO..... 22

2.2.1 **Princípios do Código de Ética dos Auditores.**..... 23

2.3 A INDEPENDÊNCIA DOS CGCFEx..... 25

3. ANÁLISE E RESULTADOS..... 27

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES..... 29

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 31

1. INTRODUÇÃO

O setor público vem sendo cada vez mais demandado pela sociedade por serviços de qualidade e eficientes. Os gestores se deparam com necessidades ilimitadas e recursos cada vez mais escassos. A solução para esses fatores assimétricos está no aperfeiçoamento dos processos administrativos.

Dessa forma, para que se possa aperfeiçoar os processos administrativos, é imprescidível que a Administração Pública se atente para seus princípios consagrados no *caput,* do artigo 37, da Constituição Federal de 1988, a saber: “legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. (BRASIL, 1988). O princípio da eficiência norteará a preocupação do gestor com o bem público, ao permitir que se possa fazer mais benfeitorias para os cidadãos com menos recursos.

Maximiano (2011, p. 52), para explicar como funciona o processo administrativo, utiliza-se da contribuição feita por Shewhart, a saber:

> Shewhart desenvolveu um conceito específico para ser aplicado à administração da qualidade. Segundo esse conceito, para a qualidade aprimorar-se continuamente, é preciso planejar, executar, controlar e agir, num ciclo que se repete, chamado ciclo PDCA.

É de suma importância que o gestor possa empregar corretamente essas quatro grandes funções administrativas: planejar, executar, controlar e agir. A partir do entendimento de cada fase do processo administrativo, será possível implementá-la com eficiência. Este trabalho terá como área de estudo a função Controlar.

Na administração civil ou militar, há servidores ou Órgãos Públicos incumbidos de realizar o Controle dos atos administrativos produzidos. Esse Controle pode ser classificado tanto Interno como Externo. Essa fiscalização não tem como razão principal identificar impropriedades ou irregularidades, embora possa encontrá-las; mas, sim, buscar agregar mais valor ao serviço público a ser prestado.

No âmbito do Exército Brasileiro, há um sistema que coordena todas as ações e esforços dos Órgãos de Controle, o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEx). Este sistema terá o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx) e as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) que passaram a ser denominadas de Centro De Gestão, Contabilidade e Finanças Do

Exército (CGCFEx), por meio da Portaria – C Ex Nº 1.206, de 16 de novembro de 2021, para realizar as atividades de auditoria interna governamental.

Tem-se, também, o Art. 2º, da Portaria nº 813, de 28 de setembro de 2012, que trata da estrutura do controle interno do Exército Brasileiro, a saber:

> Art. 2º O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx), como unidade setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, como unidade de controle interno, integra o Controle Interno do Comando doExército.
> § 1º O CCIEx é responsável por superintender e realizar as atividades de controle interno, relativas aos recursos de qualquer natureza alocados ao Comando do Exército, as suas entidades vinculadas e ao Fundo do Exército (FEx).
> § 2º Integram, ainda, o Controle Interno do Comando do Exército, as inspetorias de contabilidade e finanças do Exército (ICFEx), responsáveis pelo desenvolvimento de atividades de auditoria e fiscalização."(BRASIL, 2012)

Ao analisar a estrutura da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), constata-se que o os CGCFEx se encontram subordinado à SEF sob coordenação técnica do CCIEx, conforme pode ser observado na figura abaixo:

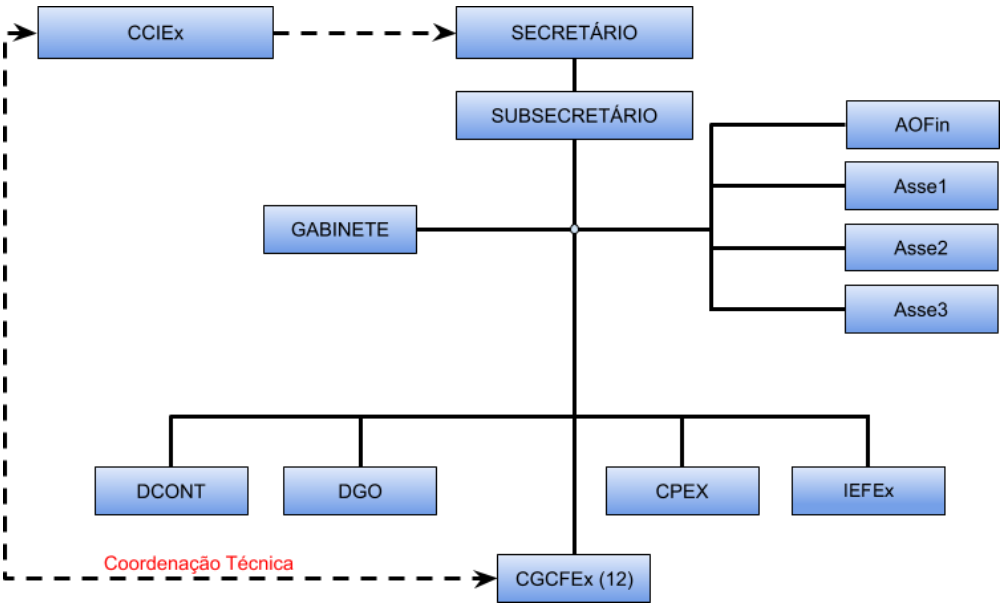

Figura 1- Estrutura da SEF
Fonte: BRASIL, 2021.

De acordo com a figura exposta, neste estudo será abordado essa temática de forma a elucidar se a subordinação hierárquica dos CGCFEx à SEF gera prejuízo para a independência de fato dos auditores daquele Centro, quando esses auditores fiscalizam Órgãos que estão sob a gestão dessa Secretaria.

1.1 PROBLEMA

Marconi e Lakatos (2017, p.135) entendem que:

> Determinar com precisão significa enunciar um problema, isto é, determinar o objetivo central da indagação. Assim, enquanto o tema de uma pesquisa é uma proposição até certo ponto abrangente, **a formulação do problema é mais específica: indica exatamente qual a dificuldade que se pretende resolver**. (grifo do autor)

A independência é uma condição *sine qua non* para o bom exercício de um trabalho de audioria. O autor Attie (2018, p.13) assevera que:

> "O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo. **A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações**." (grifo do autor)

Para uma melhor compreensão do problema que permeia este estudo, faz-se necessário identificar a importância da independência funcional para um profissional que realiza auditoria interna.

Em atenção ao Art. 4°, das Instruções Gerais para a atividade de Auditoria Interna Governamental – EB10-IG-13.001 -, 1ª Ed., 2021, o qual afirma que:

> Os CGCFEx sujeitam-se à supervisão técnica e à orientação normativa do CCIEx, sem prejuízo de sua subordinação à Secretaria de Economia e Finanças

Desta forma, será analisado se a subordinação hierárquica dos CGCFEx à SEF gera prejuízo para a independência de fato dos auditores deste Centro, ao fiscalizar Órgãos que estão sob a gestão daquela Secretaria.

1.1.1 **Antecedentes do Problema**

O Decreto nº 86.979, de 3 de março de 1982, cria Diretoria de Auditoria (D Aud) e as Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército Brasileiro, ambas subordinadas à SEF. Como órgãos do Controle Interno do Exército, eram responsáveis pelas Auditorias Internas, no âmbito da Força.

Em 2009, o Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário, de 20 de maio de 2009, fez um relatório de levantamento em que avaliou a estrutura de governança do controle interno do Exército Brasileiro. Na oportunidade, foram apontadas diversas

medidas que deveriam ser tomadas pela Força, com o intuito de evitar possíveis prejuízos à independência do Controle Interno.

Cabe aqui trazer uma das recomendações da Corte de Contas:

> [...] aos **Comandos da Aeronáutica e Exército** que envidem esforços para alterar a estrutura organizacional, **de modo a que a unidade de controle interno seja uma unidade independente, separada de qualquer outra que exerça atividade de gestão**, e seja subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade, como já exigido dos órgãos do Poder Executivo (grifo do autor).

Com o Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010, é criado o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx), deixando de existir a D Aud, a fim de buscar o alinhamento com a recomendação do TCU. Conforme disposição prevista no *site* institucional do CCIEx, este Órgão atuará como:

> Órgão de Assistência Direta e Imediata (OADI) ao Comandante do Exército, integrante do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e unidade setorial da Secretaria de Controle Interno (CISET) do Ministério da Defesa.

Todavia, apenas o CCIEx tornou-se independente das atividades de gestão, os CGCFEx permaneceram ainda subordinadas à SEF e apenas sob coordenação técnica deste Centro.

1.1.2 **Formulação do Problema**

Diante deste cenário de possível incompatibilidade com a recomendação do TCU, constata-se o seguinte problema de pesquisa: a subordinação hierárquica dos CGCFEx à SEF gera prejuízo para a independência de fato e independência na aparência dos auditores deste Centro, ao fiscalizar ógãos que estão sob a gestão daquela Secretaria?

1.2. OBJETIVOS

Marconi e Lakatos (2017, p.271) afirmam que: “A formulação dos objetivos significa definir com precisão o que se visa com o trabalho sob dois aspectos: geral e específico”. Assim, os objetivos elencados mais abaixo irão nortear o que se busca elucidar com o presente estudo.

1.2.1 **Objetivo Geral**

Este trabalho terá como objetivo geral verificar se a subordinação hierárquica dos CGCFEx em relação à SEF causa prejuízo para a auditoria independente dos auditores deste Centro.

1.2.2 **Objetivos Específicos**

De forma concatenada com o objetivo geral, serão propostos os objetivos específicos abaixo para subsidiar o arcabouço teórico para esclarecer o objetivo geral deste estudo.

a) Verificar quais são princípios mais relevantes presentes no Código de Ética dos Auditores.

b) Verificar se há independência para os Auditores Internos dos CGCFEx.

1.3 QUESTÕES DE ESTUDO

Será feita uma pesquisa bibliográfica, a respeito do tema atrelado às perguntas abaixo, a fim de encontrar as respostas para as questões apresentadas.

a) O que é o Controle Interno?
b) Quais são os princípios do Controle Interno?
c) Como é a estrutura do Controle Interno?
d) Como é a estrutura do SisCIEx?
e) Como são planejadas as Auditorias no âmbito do Exército Brasileiro?
f) Quais são os princípios do Código de Ética dos Auditores?
g) Há Independência para os CGCFEx?

1.4 METODOLOGIA

Losada (2019, p.30) discorre sobre a forma que será realizada uma investigação. A autora afirma que é necessário um método, um caminho a ser seguido para que a pesquisa possa chegar ao local para o qual foi preestabelecido. Para que isso seja possível, é imprescindível que tenha a aplicação de um método. Com o intuito de construir um arcabouço teórico a respeito do tema proposto, será

feita uma pesquisa qualitativa. Serão utilizados artigos, periódicos, a doutrina, livros, para fundamentar a tese a ser discorrida.

1.4.1 **Objeto formal de estudo**

Marconi e Lakatos (2017, p.104) asseveram que a variável independente é aquela que é crucial para que determinado resultado ocorra; já, a variável dependente trata-se uma consequência da variável independente. No contexto deste estudo, uma variável independente seria, hoje, um ato administrativo do Comandante do Exército Brasileiro que alterasse o organagrama do SisCIEx: tornando as CGCFEx subordinadas hierarquicamente ao CCIEx. Esse fato seria decisivo para que a variável dependente, independência funcional dos auditores dos CGCFEx, pudesse ser fortalecida.

1.4.2 **Amostra**

Atualmente, a Força Terrestre conta com 12 (doze) CGCFEx para auxiliar o CCIEx na condução das auditorias de controle interno. Dessa forma, este estudo analisará, no âmbito dos CGCFEx, se há prejuízo para a auditoria independente aquele Centro estar subordinado à SEF.

1.4.3 **Delineamento da pesquisa**

Marconi e Lakatos (2017, p.93) apresenta o esquema do estudioso Popper acerca do método hipotético-dedutivo. Nesta obra, há um enredo que se inicia pelo conhecimento prévio. Esse conhecimento, no tema deste trabalho, é simbolizado pelos normativos que regem o controle interno tanto na esfera nacional, quanto, internacional. Do conhecimento prévio podem surgir problemas fáticos. Estes são derivados das inconsistências entre a realidade e a doutrina. A sua contextualização é representada pela possível limitação da independência funcional dos auditores do CGCFEx. Para viabilizar o cenário conflituoso, são propostas soluções, tecnicamente denominadas como conjectura, que pacificariam o problema exposto.

Uma ideia seria a de retirar a subordinação hierárquica dos CGCFEx em

relação à SEF. E, por fim, com a observação e experimentação da nova conjectura, seriam feitos testes de falseamento, a fim de ratificar ou retificar a solução proposta.

Este estudo realizará uma pesquisa aplicada acerca do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro, a fim de verificar sua conformidade com preceitos éticos que regem a auditoria independente. Será feita uma pesquisa qualitativa com uma análise dedutiva de um estudo de caso.

1.4.4 **Procedimentos para revisão da literatura**

Para construir o arcabouço teórico que fundamentará todo trabalho proposto, será feita uma pesquisa bibliográfica em livros, artigos que tratem deste tema. A partir desta pesquisa, serão selecionados textos pertinentes e feito o respectivo fichamento bibliográfico, a fim de que as principais ideias possam enriquecer a base de dados.

Para buscar esses normativos e doutrinas acerca do controle interno, tanto no âmbito nacional, como internacional, será utilizado a ferramenta de busca do site da Scielo, uma biblioteca eletrônica científica, o site do Google acadêmico, a biblioteca do Exército, revistas, entre outros.

1.4.5 **Procedimentos Metodológicos**

Nas ferramentas de busca por artigos, periódicos, livros, serão utilizadas palavras-chaves, como: Controle Interno, Código de Ética, auditoria independente, CCIEx, CGCFEx, organograma do Exército Brasileiro, com o objetivo de selecionar teses que tenham pertinência temática com o presente estudo.

De uma forma dedutiva, partindo do genérico para o particular, utilizando-se de um estudo de caso, serão separadas teses similares para uma análise da real independência dos CGCFEx, como um órgão de controle interno. Esse procedimento permitirá, à luz de princípios e valores que regem uma auditoria independente, elucidar o problema proposto neste estudo.

Assuntos que extrapolam as perguntas-chaves ora expostas, embora tenham gerado conhecimentos de extrema relevância para o interesse público, serão excluídas da contrução da base de dados por não apresentarem relação com o

estudo de caso.

1.4.6 **Instrumentos**

Os autores Marconi e Lakatos (2017, p. 313) asseveram que:

> [...] a observação qualitativa, também chamada observação de campo, é uma técnica de coleta de dados que tem como objetivo explorar e descrever fenômenos, ambientes, aspectos da vida social de um grupo.

Dessa forma, conforme esclarecimento retrocitado, este trabalho fará uma observação qualitativa com o objetivo de esmiuçar a relação existente entre os Órgãos que pertencem ao SisCIEx e buscará elucidar o problema para o qual fora concebido.

1.4.7 **Análise dos Dados**

Para a apresentação dos dados extraídos da observação qualitativa, poderão ser utilizados gráficos. Terão uma construção simples e orientarão o leitor para as deduzidas relevantes para as quais este estudo propõe. Eles condessarão as informações mais importantes para o leitor.

Alinhado com o que se pretende, Marconi e Lakatos (2017, p. 211) entende os gráficos como:

> A representação dos dados com elementos geométricos permite uma descrição imediata do fenômeno. Representa uma forma atrativa e expressiva, uma vez que facilita a visão do conjunto com apenas uma olhada e possibilita ver o abstrato com facilidade.

1.5 JUSTIFICATIVA

O Controle Interno é de suma importância para aumento da credibilidade de qualquer organização, civil ou militar. Se, porventura, há algum arranjo Institucional que possa ferir algum preceito ético, alguma ação administrativa deve ser adotada.

É importante que os auditores não tenham relação com os gestores, a fim de preservar sua conduta imparcial do controle interno durante os trabalhos de auditoria. Essa conduta fortalece tanto a independência de fato quanto a independência na aparência. Não é suficiente apenas ser independente, também há a necessidade de parecer ser independente com o intuito de fortalecer a objetividade

e o ceticismo profissional dos auditores internos do Exército.

Assim, um diagnóstico do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro se faz imperioso, pois ele será a condição que será confrontada com normativos que regem o assunto.

Ao fortalecer o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro, haverá uma menor necessidade de esforços do Controle Externo, perante os trabalhos da Força, o que gera mais eficiência para Estado Brasileiro. Essa afirmação pode ser ratificada no Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001), (2013, p.20), quando é asseverado que:

> É importante ressaltar que, o grau de confiabilidade decorrente dos testes de observância dimensiona o esforço na aplicação dos testes substantivos. Isto é, quanto maior a confiabilidade, menor o esforço a ser despedido.

Logo, é imprescindível trazer à baila a análise independência do11º CGCFEx, como um órgão de controle, e que isso tenha a oportunidade de ser debatido com a riqueza de detalhes que o tema merece. Caso seja encontrada alguma inconformidade no SisCIEx, esse diagnóstico norteará a adoção de ações administrativas, o que fortalecerá ainda mais a imagem da Força, como uma das instituições com maior credibilidade no cenário nacional. Sendo assim, esse estudo se justifica por ter uma aplicabilidade direta na condução dos processos de Controles Internos, no âmbito do Exército Brasileiro.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O autor De Sordi (2013, p.114) afirma que, nesta parte, do trabalho é importante que sejam destacadas toda diversidade de normativos e da doutrina que se debruça sobre o tema proposto. Para isso, os capítulos a seguir apresentarão o arcabouço teórico que trata do assunto controle interno e auditorias no âmbito do Exército Brasileiro.

2.1 CONTROLE INTERNO

O autor Castro (2018, p. 279) cita a importância do Controle Interno, a saber:

> O controle interno é importante tanto para os gestores quanto para os auditores, pois o principal papel de uma auditoria interna é garantir para os dirigentes da entidade que os controles internos estão funcionando adequadamente. Quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos.

Logo, antes de qualquer menção à independência funcional dos auditores internos das CGCFEx, é importante fazer um diagnóstico do que é e como funciona o controle inteno. Esse panorama irá auxiliar em uma análise holística de como os processos e os órgãos de controle interno executam suas atividades.

Já Lima (2019, p.332) define o Controle Interno, como:

> [...] um conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. Derivam do poder de autotutela da Administração. São executados de forma contínua pelos dirigentes e servidores dos órgãos e entidades do poder público.

Neste trecho destacado, observa-se o quanto é importante o controle interno para uma boa administração. São processos sistêmicos ininterruptos que agregam mais valor ao serviço público prestado. Para que possuam a efetividade esperada, há uma rede de servidores que executam suas atribuições com vistas a resguardar qualquer recurso, seja financeiro, pessoal, material, de uma organização.

Castro (2018, p.278) afirma que a missão do Controle Interno encontra-se na verificação dos atos administrativos. Toda administração traça seus objetivos e os persegue com o apoio de seus colaboradores. O Controle Interno auxiliará na condução das ações dos servidores ao que foi planejado, organizado e dirigido, a fim de que alcancem aos objetivos pactuados no planejamento estratégico.

2.1.1 **Princípios do Controle Interno**

Os princípios do Controle Interno, alinhados com os princípios da Administração Pública - Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência -, são regras e valores que todo profissional, desta área, deve buscar tê-los. Tratam-se dos pilares que sustentam uma boa execução das atividades de fiscalização dos atos administrativos. Caso haja a negligência de não os perseguir de forma diuturna, prejuízos de cunho pecuniário serão uma realidade para a organização.

Nascimento e Reginato (2013, p. 113) dividem os princípios de controle interno em três grandes ramos que irão estruturar todo sistema de controle interno, a saber: princípios de controle em ambiente de controle, princípios operacionais e princípios relacionados aos recursos humanos.

No que tange aos princípios de controle em um ambiente de controle, os autores citados anteriormente afirmam que:

> O sistema de controles internos é fortemente influenciado pelo ambiente de controle, formando um ambiente favorável ou desfavorável para a implantação e execução dos procedimentos de controle. Considera-se, portanto, o ambiente de controle como a principal diretriz, isto é, o princípio mais importante para a formatação e a implementação dos controles internos, visto que é com base nele que serão determinados todos os demais princípios. (NASCIMENTO E REGINATO, 2013, p.113).

Ainda, segundo os autores, neste princípio encontra-se toda estrutura do controle interno. Há tantos os recursos tangíveis, como os característicos da organização formal; quanto os recursos intangíveis para administração, como as atitudes e o compromisso dos colaboradores da organização. Assim, há uma grande complexidade no enlace entre os mais diversos atores com a própria administração.

Ao iniciar a análise dos princípios operacionais, é importante destacar que, antes de tudo, tem que ser verificado o custo-benefício do Controle. Isso é imprescindível, pois o Controle não pode ser considerado o objetivo central, a atividade fim de uma organização, mas sim uma ferramenta, um meio que auxiliará o gestor a conduzir todos seus recursos no caminho correto.

Nascimento e Reginato (2013, p. 117) associam este tipo de princípio aos recursos físicos inerentes à atividade de controle na organização, dentre eles, podem ser destacados: os mecanismos de monitoramento, a sistemática de revisão e os manuais de rotinas, procedimentos e de conduta.

Por fim, esses autores enumeram os seguintes controles: controles relacionados àcontratação de pessoal competente e de confiança, à adequada distribuição de tarefas e responsabilidades, uma segregação de funções, um controle de rodízio de funcionários nos cargos, bem como a limitação do pessoal ao acesso físico a ativos e registros.

Observa-se que são muitas as preocupações que estes profissionais devem ter para que possam executar um idealcontrole dos atos de gestão produzidos e zelar pelar conformidade documental dos registros.

2.1.2 **Estrutura do Controle Interno**

Para compreender a evolução do Controle Interno no ordenamento jurídico brasileiro, faz-se necessário uma abordagem que perpassa pela Carta Magna, por atos legais e finaliza com atos infralegais. Todas essas normas são alvos de uma doutrina que se debruça sobre o assunto.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), dentro do capítulo da organização dos Poderes, na seção de Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, mais especificamente em seu art. 74, discorre acerca da finalidade do Controle Interno, a saber:

> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário **manterão**, de forma integrada**, sistema de controle interno** com a **finalidade** de:
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
> § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
> § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (grifo do autor. BRASIL, 1988).

Constata-se que, o constituinte, ciente da importância do controle interno para organização dos três Poderes, enumera uma série de finalidades para esta atividade. Cabe salientar que pode ser imputada uma pena solidária aos responsáveis pelo controle interno em casos de omissão, ao deixar de informar ao controle externo atos ilegais ou irregulares que tomarem ciência. Ainda é proporcionado a qualquer cidadão, além de outros atores, a prerrogativa de denunciar irregularidades junto ao Tribunal de Contas da União. A partir destas finalidades, uma série de atos legais e infralegais permeiam o tema.

O controle possui essa divisão entre interno e externo. Ambos se completam, se apoiam e permitem uma melhor otimização dos recursos públicos. O TCU, como representante técnico do Controle Externo na esfera Federal, possui sua Lei Orgância que cita o Controle Interno e preconiza o seguinte:

> Art. 50. No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

> I - (Vetado)
> II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;
> III - alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do art. 8° desta Lei. (BRASIL, 1992)

Ainda na esfera legal, tem a Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal que aumenta as responsabilidades do Controle Interno. Em seu art. 59, é elencada uma série de atribuições ao desse Controle e a outros Poderes, acerca da responsabilidade da fiscalização das normas desta complementar, quais sejam:

> [...]
> I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
> II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
> III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
> IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
> V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
> VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000)

Visando à necessidade de disciplinar o Controle Interno do Poder Executivo Federal, foi promulgada a Lei n° 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que tratou da Organização e da Disciplina dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, além de dar outras providências. No art. 22 desta Lei, consta que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é composto pela Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central, e pelos órgãos setoriais (Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil). (BRASIL, 2001).

No âmbito infralegal, tem o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Em seu art 8º, inciso III, é acrescentado as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

2.1.3 **Estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro**

O Manual de Auditoria do Exército Brasileiro- (EB10-MT-13.001) -, aprovado pela Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013, consolida inúmeros ensinamentos acerca do Controle Interno e das técnicas de Auditoria. Cita que, para a estrutura do sistema de controle interno do Exército Brasileiro, foi concebido o CCIEx, como um Órgão Central, o qual é um Órgão de Assistência Direta e Imediata do Comandante da Força, e uma unidade setorial; além dos CGCFEx, que são as unidades de controle interno que atuam junto as Unidades Gestoras as quais se encontram vinculadas. (MINISTÉRIO DA DEFESA, 2013).

Com estes órgãos buscam-se dar efetividade a todas as finalidades já citadas em diversos normativos do controle interno. O próprio manual citado anteriormentecita quais são as atribuições do CCIEx e dos CGCFEx, com o intuito de impedir qualquer conflito de competências entres os Órgãos.

Ao tratar do CCIEx, consoante o Manual de Auditoria do Exército Brasileiro, é imperioso trazer à baila algumas de suas atribuições para uma melhor compreensão de seu papel no SisCIEx, como por exemplo:

> 2.2.1 Coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército,utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização.
> 2.2.2 Orientar tecnicamente as ICFEx nos assuntos relativos à auditoria e à fiscalização.
> 2.2.3 Indicar áreas, programas ou escopo de trabalho a serem incluídos nas atividades de planejamento oudeterminar a realização de testes específicos a serem executados nas atividades de auditorial.
> 2.2.4 Realizar a auditoria e a fiscalização sobre a gestão dos recursos de responsabilidade das entidadesvinculadas e do FEx.
> 2.2.5 Examinar e emitir certificado de auditoria sobre a prestação de contas anual (PCA) das entidadesvinculadas e do FEx.
> 2.2.6 Atualizar os procedimentos relacionados à supervisão, acompanhamento e avaliação das atividadesde auditoria e fiscalização desenvolvidas pelas ICFEx.
> 2.2.7 Orientar e propor procedimentos na área de auditoria e fiscalização às Entidades vinculadas e aoFEx.
> 2.2.8 Consolidar e aprovar as propostas do Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA) elaboradopelasICFEx e acompanhar a consequente execução.
> 2.2.9 Analisar os relatórios das visitas de auditoria e, quando for o caso, operacionalizar as providênciascabíveis.
> 2.2.10 Verificar o desempenho da gestão das UG, consubstanciando-se em indicadores de desempenho,examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade dagestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos.
> 2.2.11 Zelar pelo cuidado na observância dos princípios e das normas pertinentes aos controles internosadministrativos e sobre o entendimento e

> aplicação referente aos julgados do TCU, acerca da gestãopública em geral. (MINISTÉRIO DA DEFESA, 2013).

Nota-se que o CCIEx realiza trabalhos de auditoria, bem como supervisiona e faz um controle de qualidade nos trabalhos executados pelos CGCFEx. Estes Centros são as unidades que efetivamente farão o controle interno nas mais diversas Organizações Militares as quais estão vinculadas.

As CGCFEx, da mesma forma que o CCIEx, possuem uma série de atribuições, previstas no Manual de Auditoria do Exército Brasileiro. Conhecê-las facilita a compreensão de sua importância para o SisCIEx. Assim, segue abaixo algumas das responsabilidades desses Centros:

> 2.3.1 Realizar os trabalhos de auditoria e fiscalização em conformidade com o PAAA, ou por determinação de autoridade competente nas situações previstas no item 3.2 deste manual.
> 2.3.2 Elaborar o PAAA e encaminhá-lo ao CCIEx para aprovação, de acordo com as diretrizes para elaboração expedidas pelo Chefe do CCIEx.
> 2.3.3 Encaminhar para o CCIEx e às UG auditadas, incluindo as seções de inativos e pensionistas (SIP) e os órgãos pagadores de inativos e pensionistas (OPIP), os relatórios de auditoria que serão elaborados de forma clara, objetiva e conclusiva, observando o descrito a seguir:
> 2.3.3.1 Constar, quando for o caso, nos citados relatórios, o registro das irregularidades, enfatizando se houve, ou não, a ocorrência de dano ao Erário. Neste caso, a ICFEx adotará as providências cabíveis, destacando no ofício de encaminhamento a natureza e o vulto do referido dano.
> 2.3.4 Acompanhar se as recomendações decorrentes das auditorias realizadas foram efetivamente implementadas, em especial aquelas com prazos determinados, bem como manter o CCIEx informado sobre essa implementação.
> 2.3.5 Examinar e emitir certificado de auditoria sobre as tomadas de contas anual (TCA) das UG do Comando do Exército sob sua responsabilidade e encaminhá-las ao CCIEx. (MINISTÉRIO DA DEFESA, 2013).

Observa-se que há uma interdependência entre os trabalhos dos CGCFEx e do CCIEx. São Órgãos com missões semelhantes e que pertencem ao SisCIEx. Todavia, embora haja uma grande necessidade de coordenação entre os trabalhos, a ligação entre os órgãos é uma mera coordenação técnica. Não há uma subordinação e, como consequência, um menor controle do CCIEx sobre a atuação dos CGCFEx.

Percebe-se uma perda no que seria um emprego centralizado dos recursos do controle interno. Caso existisse essa forma de emprego, haveria uma melhor flexibilidade e uma maior otimização dos recursos humanos e materiais. Trata-se de um princípio geral de muito uso para o cunho operacional; todavia, é perfeitamente utilizável para atividades e tarefas de cunho meramente administrativo.

2.2 AUDITORIAS NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO

É importante ter claro a diferença entre Controle Interno e Auditoria. Attie (2018, p.239) expõe essa diferença de forma cristalina, quando enuncia que:

> Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que, o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Sendo assim, constata-se que a auditoria se trata, em uma de suas finalidades, de uma ferramenta para análise crítica da efetividade do controle interno de organização. Como já salientado, o controle interno é uma atividade perene que auxilia a organização a alcançar seus objetivos. Já, a auditoria é empregada para a averiguação dos procedimentos de controle interno da organização.

Um dos momentos que ocorre a apreciação dos controles internos é no planejamento da execução de uma auditoria. A equipe de auditoria, nesta fase, realiza uma avaliação preliminar quanto à eficácia dos controles. O manual de Auditoria denomina essa atividade como testes de observância e o explica desta forma:

> **TESTES DE OBSERVÂNCIA** (aderência ou de conformidade) - o teste de observância é um procedimento que propicia ao auditor ter razoável segurança **quanto à efetiva utilização dos procedimentos previstos como controles internos administrativos**, previamente especificados nas normasinternas. Visam, portanto, garantir que os procedimentos de controle interno estabelecidos estão sendo observados. (ATTIE, 2018, grifo do autor).

Como consequência da aderência do controle interno às normas e procedimentos que devem ser seguidos, a auditoria pode identificar uma maior ou menor confiabiabilidade do controle e isso é determinante para um emprego menor ou maior de testes substantivos, durante a execução dos trabalhos de auditoria.

Superada essa distinção entre auditoria e controle interno, há toda uma previsão normativa a ser seguida no que tange à execução das auditorias nas Organizações militares. Para sua execução é feito um planejamento, o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), no ano anterior, que orientará as atividades a serem desenvolvidas pelo SisCIEx.

Para a construção desses PAAA, o Chefe do CCIEx informa quais são as diretrizes para a elaboração deste Plano. Ciente das orientações do Órgão Central do SisCIEx, as ICFEx elaboram as propostas das atividades a serem desenvolvidas, dentro dos critérios de materialidade, relevância e vulnerabilidade, conforme o próprio Manual de Auditoria do Exército já declara como imprescindíveis para uma adequada seleção. Após a elaboração da proposta do PAAA, esta é remetida para o CCIEx para análise e aprovação.

Este é o planejamento ordinário seguido pelos órgãos de controle militares. Entretanto, nada impede que auditorias não previstas no PAAA possam ser executadas, para este tipo de fiscalização tem-se o nome de auditorias não programadas. O manual de auditoria as descreve como:

> NÃO PROGRAMADAS - Quando não previstas no PAAA. Serão realizadas na ocorrência desituações extraordinárias ou na identificação de indícios de comprometimento da gestão das UGvinculadas, com possíveis prejuízos ao Erário.
> 3.2.2.1 As auditorias, classificadas como atividades não programadas, podem ser:
> a) determinadas pelo Comandante do Exército ou pelo Chefe do CCIEx;
> b) solicitadas pelos órgãos de direção geral (ODG), órgãos de direção setorial (ODS) e/ou
> comandos militares de área (C Mil A); e
> c) propostas pelas ICFEx, para aprovação do CCIEx. (MINISTÉRIO DA DEFESA, 2013).

2.2.1 **Princípios do Código de Ética dos Auditores**

Após análise de como é feito o planejamento das auditorias no âmbito do Exército, é imperioso um estudo acerca do ativo mais importante para a execução desta atividade: o auditor. Não adianta possuir recursos, otimizar os processos, coordenar as ações, se o executor direto deste trabalho não possuir as competências necessárias.

Os auditores internos possuem um código de ética que pautam como suas ações devem ser executadas, durante a execução dos trabalhos. Maffei (2015, p.20) pontua a importância deste código de ético para a profissão de auditoria interna:

> O Código de Ética, associado ao Manual de Práticas Profissionais, e outros relevantes pronunciamentos do IIA proporcionam orientação aos auditores internos **sobre 'servir aos outros**'. **Um código de ética é necessário para profissão de auditoria interna**, fundamentada como está na confiança colocada em assegurar o objetivo sobre gerenciamento de risco, controle e governançacorporativa. (grifo do autor)

Nesse Código, há princípios que não podem ser negligenciados pelo profissional de auditoria, como: integridade, objetividade, confidenciabilidade, competência. O conhecimento de cada atributo destacado perimitirá tanto o auditor, quanto o auditado saber quais serão as ações a serem executadas nesta interação.

Em relação ao princípio da integridade, é importante que os auditores se valham de critérios com lastro legal para a confrontação com a condição existente na organização verificada. O resultado desse trabalho será uma opinião com segurança razoável pautado em atributos de honestidade, presteza e responsabilidade.

O princípio da confidencialidade está vinculado à discrição do auditor com as informações obtidas no transcorrer do seu trabalho. Para que possa certificar a respeito da aderência do trabalho do gestor às normas em vigor, é essencial o acesso a todos os documentos ostensivos e de acesso restrito. Nesses documentos de acesso restrito, há informações que se forem cedidas a terceiros por negligência podem comprometer a missão da organizacional. Assim, cabea esses profissionais o sigilo das informações a que teve o acesso.

Há, também, o princípio da competência. Este princípio está atrelado ao conhecimento, às habilidades e à atitude do auditor. Nesse princípio há muito mais a ser considerado do que a conformidade dos registros aos critérios preestabelecidos. Faz-se importante considerar a cultura organizacional, o clima organizacional, no momento que o gestor tomou determinada decisão. Todos esses fatores devem ser levados em consideração no relatório a ser emitido pelo profissional de auditoria.

Por fim, acerca dos princípios que norteam o código de ética, tem-se a objetividade. Esse princípio tem estreita ligação com a independência do auditor. Ele é essencial para uma correta e fidedigna avaliação do objeto de auditoria. Quando o auditor possui independência para exercer sua função, é afastado possíveis conflitos de interesse na relação auditor e auditado.

Para Attie (2018, p.13), independência para os auditores é um dos princípios éticos fundamentais. Esse atributo precede qualquer outro conhecimento ou competência, de tal forma que sua ausência tem a possibilidade de macular qualquer trabalho a ser executado, independente do quão profissional seja o auditor interno. O autor discorre mais um pouco para ressaltar a importância deste atributo:

> O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo. A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual

> em suas afirmações. Seu trabalho precisa ser encaminhado com observância às normas de auditoria e aos padrões e técnicas aplicáveis ao exercício de sua função, valendo-se, se for o caso, de opiniões de outras profissões técnicas quando o momento assim o exigir.

Esse princípio é tão importante para esse ramo de averiguação, que ele extrapola a pessoa que ocupa o cargo de auditor e contempla, também, o órgão de controle interno, como se observa nas palavras de Netska (2009, p. 40):

> O Órgão de Controle Interno regulamentará as atividades e para tanto se faz necessario que esse tenha autonomia, ou seja, há de ser urnórgao dotado de independência funcional e econômica, com uma equipe profissional comprometida e imparcial, para que se proporcione uma razoável seguranga de que os objetivos e metas da direçaoserao atingidos.

Attie (2018, p.59) cita algumas ameaças que o auditor pode receber, em virtude de não possuir a independência necessária para executar suas atribuições. Seguem abaixo sua contribuição para o tema:

> As ameaças se enquadram em uma ou mais de uma das categorias a seguir:
> (a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;
> (b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;
> (c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
> (d) ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;
> (e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.

2.3 A INDEPENDÊNCIA DOS CGCFEX

A independência é um dos princípios mais importantes para que uma auditoria possa cumprir seu papel institucional: mitigar a assimetria de informações entre o interesse do principal – simbolizado pela sociedade – com o interesse do agente – simbolizado pelo gestor dos recursos públicos, no contexto deste trabalho: o militar, como uma agente da administração.

Preocupado com a relação entre Gestor e o Controle, o TCU, por meio do Acórdão nº 1074/2009 – plenário, de 20 de maio de 2009, em um relatório de

levantamento acerca das estruturas de governança dos órgãos e unidades de controle interno dos Poderes Executivo, mais especificamente do Comando do Exército, identificou evidências de desrespeito às normas que regem o controle interno (BRASIL, 2009, p. 12). Na oportunidade, este Acórdão fez a seguinte ponderação acerca da condição encontrada: “unidades de controle interno dos Comandos da Aeronáutica e Exército inseridos na mesma Secretaria que executa atividades típicas de gestão, entre as quais a de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade”.

Fruto da constatação apontada, o TCU fez a seguinte recomendação, ainda referente ao mesmo acódão:

> Recomendação: aos **Comandos** da Aeronáutica e **Exército** que envidem esforços para **alterar a estrutura organizacional**, de modo a que a **unidade de controle interno seja uma unidade independente, separada de qualquer outra que exerça atividade de gestão**, e seja subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade, como já exigido dos órgãos do Poder Executivo (conforme Decreto 3.591/2000)”. (BRASIL, 2009, p. 13, grifo do autor)

Esse Órgão de Controle Externo buscava, com essa recomendação, proporcionar a independência adequada ao Controle Interno para dar mais legitimidade às Auditorias Internas no âmbito da Força. Tal orientação vai ao encontro da definição de aparência de independência de Attie (2018, p.58). Para este autor é de suma importância quesejam evitadas circunstâncias ou fatos relevantes que possam induzir a um terceiro com conhecimento e experiência a inferir que, devido aos fatos encontrados, a independência e a objetividade do auditor interno estariam maculadas.

O Comando da Força, visando se adequar à recomendação proposta pelo TCU, alterou sua estrutura organizacional. À época, existia a D Aud, órgão de controle central, a qual era subordinada à SEF, Órgão de Gestão. Assim, após esta alteração, este Órgão de Controle passou a assessorar diretamente o Comando da Força, como o OADI, e denominara-se, agora, CCIEx. A foto mais abaixo retrata esta alteração:

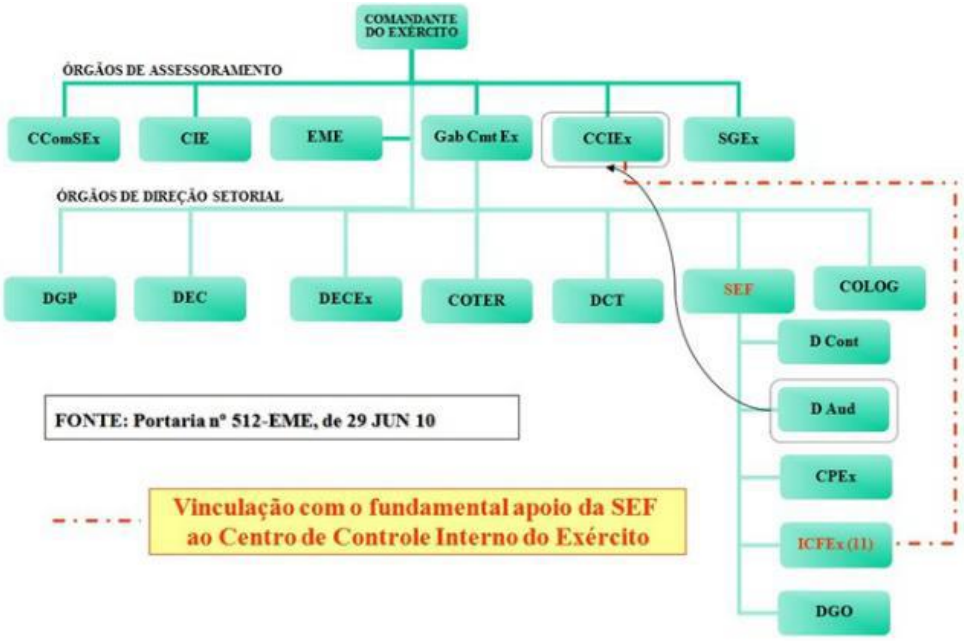

Figura 2: Organograma Exército Brasileiro
Fonte: GUEDES, [20--?].

Todavia, um ponto ainda merece ser evidenciado: os CGCFEX continuam subordinados à SEF. Como já fora salientado na estrutura do controle interno no exército brasileiro, os CGCFEX fazem parte do SisCIEx. Assim, vislumbra-se que o Exército Brasileiro não atendeu em sua integralidade na recomendação do TCU, mais acima explicitada: ainda há Unidade de Controle Interno – leia-se CGCFEX – subordinado à Órganização Militar que exerce atividade de gestão – leia-se SEF -, gerando prejuízo para a independência destes Centros.

3. ANÁLISE E RESULTADOS

Após a construção de todo arcabouço teórico referente ao tema em questão, é possível a construção de uma análise mais robusta e precisa a respeito da independência dos CGCFEx. Constatou-se que para que uma auditoria possa alcançar seus objetivos propostos, é imprescíndível que os seus auditores possam atuar de forma independente, a fim de cumprir a missão que lhe fora designada por meio do Art. 12, da EB10-IG-13.001 - Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, qual seja:

> A Auditoria Interna Governamental do Cmdo Ex tem por **missão** aumentar e proteger o valor organizacional do Exército Brasileiro e de suas Entidades Vinculadas, mediante a prestação de **serviços independentes** e objetivos, de avaliação e de consultoria, auxiliando-os no alcance de seus objetivos,

> agregando valor à gestão, melhorando as operações, fortalecendo a governança, o gerenciamento de riscos e os controles internos da gestão. (grifo do autor. BRASIL, 2021)

Primeiro ponto que é ressaltado, baseado no Acórdão nº 1074/2009 – plenário, de 20 de maio de 2009, é que foi recomendado que unidades de Controle Interno do Exército estejam separadas das Unidades Gestoras; todavia, houve apenas uma mudança parcial nesse tocante. Uma vez que apenas o CCIEx tornou-se independente, permanecendo ainda os CGCFEx subordinados à SEF.

Assim, vislumbra-se a possibilidade de ser imputada a responsabilidade a algum militar do EB por não ter cumprido a recomendação em sua integralidade, fruto da oportunidade de melhoria apontada pelo TCU, conforme recomendação daquela Corte de Controle Externo, conforme previsão do Inciso III, Art. 250, do regimento Interno do TCU.

No relatório do Acórdão nº 1074/2009 – plenário, de 20 de maio de 2009, é utilizado, como critério o *Governance in the Public Sector* (*IFAC*), mais especificamente seu item 248, para avaliar a estrutura do SisCIEx. Na oportunidade, foi destacado o seguinte trecho: “A auditoria interna deve ser objetiva e, quando possível, operacionalmente independente da gerência da organização”. Mais uma vez, é cristalina a inadequação da estrutura dos Órgãos de Controle Internos do EB com as normas internacionais que regem o assunto.

Tem-se, também, a contribuição de Sousa (2016), no qual apresenta a seguinte constatação: “Já as ICFEx, ainda se mantêm subordinadas à SEF, o que representa, segundo evidenciou a pesquisa, potencial situação de risco à independência, à isenção e à objetividade na atuação do auditor.” Entende-se, como já salientado, as ICFEx como os atuais CGCFEx. A troca da denominação trouxe consigo melhoramentos para a atividade de controle interno, principalmente com a entrada em vigor das Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental - EB10-IG-13.001. Todavia, para a análise na qual se debruça o presente estudo, não há qualquer alteração.

Dessa forma, é pacífico que a subordinação hierárquica dos CGCFEx à SEF causa prejuízos para o bom exercício do Controle Interno do Exército Brasileiro, mais especificamente no que tange às atividades independentes de auditoria a serem realizadas.

A estrutura do SisCIEx favorece interpretações errôneas quanto ao possível

conflito de interesses entre auditor e auditado, em virtude da ligação intrínsica entre Órgão Gestor (SEF) e Órgão Controlador (CGCFEx). Tem-se, assim, prejuízos para a confiabilidade e a credibilidade da atividade de auditoria, ferindo princípios do código de ética dos auditores, como o da objetividade, o qual guarda estreita ligação com a tão buscada independência destes servidores da Nação.

Após toda a análise exposta, vislumbra-se a necessidade de um estudo pormenorizado acerca de uma reestruturação do SisCIEx, mais especificamente quanto a quem controlaria as ações operacionais os CGCFEx.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

É indubitável que a função do Controle da Administração Pública tem ganhado cada vez mais relevância no cenário nacional. Esse fato ocorre devido à necessidade de agregar mais valor ao serviço público gerado para a sociedade brasileira.

Essa função percorre de maneira transversal a todos os órgãos da Administração Pública, tanto no âmbito civil, quanto no âmbito militar. Na esfera militar, para que todos os processos referentes à função Controlar possam transcorrer de maneira mais eficiente e efetiva, há um sistema Institucional que rege e coordena o concatenamento das ações desta área – o SisCIEx.

Um dos objetivos dos quais se fundamentou este estudo, é quanto à independência dos auditores dos CGCFEx. A independência é um dos princípios mais importantes para esses servidores, sem a qual todo trabalho fiscalização pode ser comprometido. Desse modo, diante deste fato, a Corte de Contas, em um dos seus relatórios de levantamento acerca das estruturas de governança dos órgãos e unidades de controle interno dos Poderes Executivo, o Acórdão nº 1074/2009, plenário, de 20 de maio de 2009, verificou que existiam Órgãos de Controle subordinados a Órgãos Gestores - à época, tanto o CCIEx quanto às ICFEx (agora denominadas CGCFEx) estavam subordinados à SEF. Houve uma mudança parcial no organograma Institucional no Exército, no qual o CCIEx deixou de ser subordinado à SEF e passou a ser subordinado diretamente ao Comandante do Exército. Todavia, como pode ser facilmente constatado, ainda há Órgão de Controle ainda Subordinado a Órgão Gestor, a saber: CGCFEX subordinados à SEF.

Diante dessa análise, é possível concluir que não houve um completo

acatamento à recomendação do TCU, proferida no Acórdão nº 1074/2009 – plenário, de 20 de maio de 2009. Além disso, esse organograma Institucional do Exército Brasileiro compromete a independência dos auditores dos CGCFEx, de acordo com o que foi exposto, gerando prejuízos para a imagem do Controle Interno, a partir de interpretações errôneas passíveis de acontecer quanto a um possível conflito de interesse entre auditor e auditado.

Outro ponto que é importante ser salientado é quanto à alteração do organograma do Exército Brasileiro, mais especificamente no que tange à subordinação dos CGCFEx, deixando esses Centros de serem subordinados à SEF e passando a serem subornados ao CCIEx.

Como já tratado, o CCIEx é o Órgão Central de Controle Interno do Exército Brasileiro. Ele coordena e controla as ações de fiscalização. Para que seja exequível as atividades de auditorias nas mais diversas Organizações Militares, esse Centro utiliza-se das CGCFEx para executar o Controle Interno. Logo, é imprescindível que sejam feitos estudos quanto à possibilidade de subordinar os CGCFEx ao CCIEx. Todavia, trata-se de uma mudança profunda no organograma do Exército Brasileiro e necessita de uma análise mais aprofundada quanto à sua viabilidade e exequibilidade. Assim, além de atender a recomendação da Corte de contas – citada anteriormente -, possivelmente, tornaria o Controle Interno uma atividade mais centralizada, mais eficiente e mais independente.

_____

ANTHONY VIEIRA LEAL – Cap Art

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, W. **Auditoria:** conceitos e aplicações.7. ed. – São Paulo: Atlas, 2018. P.13

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília: Presidência da República, 2016**.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ Constituiçao.htm/. Acesso em: 05 março de 2021

_____. **Decreto nº 86.979, de 3 de março de 1982**. Cria a Diretoria de Auditoria no Ministério do Exército, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças, o Centro de Pagamento do Exército, e dá outras providências. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-86979-3-marco1982-436515-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Cria%20a%20Diretoria%20de %20Auditoria,Ex%C3%A9rcito%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias. Acesso em 04 Mar 2021

BRASIL. **Decreto no 3.591, de 6 de setembro 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível emhttp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 05 março de 2021

_____. Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 05 março de 2021

_____. **Lei Nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília, 1992, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. /. Acesso em: 05 março de 2021

_____. **Lei Nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em: 05 março de 2021

_____. Secretaria de Economia e Finaças**. Estrutura da SEF**. Brasília, 2021. il. color. Disponível em: http://www.sef.eb.mil.br/organograma.html.

_____. Tribunal de Contas da União. **ACÓRDÃO TCU 1074/2009.** Plenário. Relator: WEDER DE OLIVEIRA Sessão de 20/05/2009. Disponível em https: //pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordaocompleto/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-1128691/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em 04 Mar 2021.

CASTRO, D.P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 7ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018.Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018455/. Acesso em: 05

março de 2021

EXÉRCITO. Centro de Controle Interno do Exército. **Histórico.** 2014. Disponível em: http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/en/historico. Acesso em 04 Mar 2021.

GISELE, L. **Metodologia Científica**. Porto Alegre: Grupo A, 2019. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595029576/. Acesso em: 04 de março de 2021.

GUEDES, J.F; AGUIAR, A.S. **A estrutura de controle interno e as ferramentas de controle do exército brasileiro.** [20--?], p. 9.

LIMA, L.H. **Controle Externo - Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas**. São Paulo: Grupo GEN, 2019. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987077/. Acesso em: 05 março de 2021

MAFFEI, J. **Curso de Auditoria - Introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas**. Brasília: Editora Saraiva, 2015. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502627659/. Acesso em: 06 de março de 2021

MARCONI M.A, LAKATOS E.M. **Fundamentos de Metodologia Científica**, 8ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2017. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010770/. Acesso em: 03 Mar 2021

_____. **Metodologia Científica**, 7ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2017. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011845/. Acesso em: 22 Apr 2021, p. 313

_____. **Metodologia do Trabalho Científico.** 8ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2017. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012408/. Acesso em: 04 de março de 2021

_____. **Técnicas de Pesquisa.** 8º ed. São Paulo: Grupo GEN, 2017. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013535/. Acesso em: 04 de março de 2021

MAXIMIANO, A.C.A. **Introdução à Administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 52.

MINISTÉRIO DA DEFESA (Brasil)**. Manual de Auditoria do Exército Brasileiro** (EB10-MT-13.001), Brasília, DF, 2013.

NASCIMENTO, A.M; REGINATO, L (ORGS.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional.** 3ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2013. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522476688/. Acesso em: 05 março de 2021.

NETSKA, L.M.A**. Proposta de um sistema de controle interno na Administracao pública estadual do Paraná**. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009

OSVALDO, D.S.J. **Elaboração de pesquisa científica, 1ª edição**. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 2013. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br /#/books/9788502210332/. Acesso em: 05 março de 2021

SOUSA, J.A.R (Cap QCO Cont). **A estrutura do Controle Interno do Exército Brasileiro: o posicionamento hierárquico das inspetorias de contabildade e finanças do exército e a independência de atuação do controle Interno**. TESE (Especialização em Ciências Militares) - Escola de Formação Complementar do Exército. Rio de Janeiro, 2016.

WILLIAN, A. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 7ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017229/. Acesso em: 06 de março de 2021