



**Centro Universitário de Brasília – UniCEUB**

**Faculdade Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS**

**ANA LETÍCIA DE CARVALHO SILVA**

**A TRANSPARÊNCIA DOS RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES NO PROCESSO DE  
PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DO SISTEMA “S”**

**Brasília  
2018**

**ANA LETÍCIA DE CARVALHO SILVA**

**A TRANSPARÊNCIA DOS RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES NO PROCESSO DE  
PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DO SISTEMA “S”**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do Curso de Direito da Faculdade de  
Ciências Jurídicas e Sociais do Centro  
Universitário de Brasília – UniCeUB.

**Brasília  
2018**

**ANA LETÍCIA DE CARVALHO SILVA**

**A TRANSPARÊNCIA DOS RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES NO PROCESSO DE  
PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DO SISTEMA “S”**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do Curso de Direito da Faculdade de  
Ciências Jurídicas e Sociais do Centro  
Universitário de Brasília – UniCeUB.

**Brasília, 28 de abril de 2018.**

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Orientador: João Ferreira Braga, Me.

---

Prof. Examinador: Salomão Almeida Barbosa, Me.

## AGRADECIMENTO

Agradeço aos meus amados pais Maria de Fátima e Suêd José, pelos esforços e exemplos por meio dos quais moldaram a minha formação moral, acadêmica e profissional. À minha mãe, sobretudo pela dedicação como avó maravilhosa da minha princesa sapeca Maria Alice, apoio essencial para a elaboração deste trabalho. Ao meu pai, também pelo amor sempre presente no meu coração.

Aos meus familiares, e principalmente agradeço aos irmãos Andréa Fernanda e Leonardo Ivo, às primas Melissa Carvalho e Rita Beatriz e aos queridos Alex Toth e Adriana Misson pelo suporte e orientações importantes. Ao companheiro Fábio Silveira pelo apoio nesse período de desafios.

Especialmente ao Nilton Carlos e ao Cláudio Costa, e também à Janaína Lucas, agradeço pela parceria e disponibilidade para reflexões sobre temas do Controle Interno, que possibilitaram ampliar minha compreensão e aprimorar esta pesquisa.

Ao convívio amigo e divertido, dentro e fora do UniCEUB, com Amanda Luna, Antonio Ostrowski, Bruna Machado, Adriana Lopes, Greichemam Pereira e Jordana Rodrigues.

Agradeço por toda a felicidade que Deus me proporciona com as relações de amor e amizade, que fazem parte das minhas experiências e conquistas.

## RESUMO

O presente trabalho de pesquisa trata da transparência pública relacionada aos processos de prestações de contas anuais das entidades que compõem o Sistema “S”, com o advento da Lei nº 12.527, de 18/11/2011, denominada Lei de Acesso à Informação (LAI). Tem como objetivo analisar o dever de transparência ativa atribuída pela LAI ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), tendo em vista o conteúdo de manifestações e recursos administrativos interpostos por entidades do Sistema “S” contrárias à divulgação das peças relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno, na rede mundial de computadores, antes do julgamento das contas pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Desse modo, a pesquisa buscou fundamentação, principalmente na legislação aplicável ao controle interno e na doutrina, notadamente do direito constitucional, administrativo, processual administrativo e também tributário, com o objetivo de analisar a aplicabilidade do acesso, pelo cidadão e independentemente de requerimentos, a resultados de avaliações da CGU relativas a prestações de contas públicas, direito fundamental e dever do Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Transparência. Controle Interno. Sistema “S”. Auditoria.

## **SUBSTRACT**

This study reviews public transparency combined with yearly accountability of the entities that encompass the Brazilian “S System”. It takes into consideration the advent of Law number 12.527, which went into effective on November 18, 2017. This law is also known as the “Access of Information Law”. This study presents a review of how this law grants active transparency powers to the Office of the Comptroller General (CGU), relative to administrative petitions and appeals submitted by the “S System”. Some of the entities that comprise the Brazilian “S System” are against releasing CGU audit reports and certificates on the Internet prior to them being examined by the Federal Audit Court. This study is supported by relevant audit legislation and legal literature (particularly constitutional, administrative, administrative procedure, and tax laws); and it provides an examination of public access to CGU audits (without prior request), which is a fundamental right and obligation of the Brazilian Legal Democratic State.

**Keywords:** Transparency, Audit, “S System”

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1 O DIREITO DO ACESSO E DA TRANSPARÊNCIA ÀS INFORMAÇÕES PÚBLICAS .....</b>	<b>10</b>
1.1 DO CONCEITO DE INFORMAÇÃO .....	10
1.2 DO DIREITO CONSTITUCIONAL À INFORMAÇÃO .....	11
1.3 HISTÓRICO DO ACESSO À INFORMAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL .....	15
1.4 HISTÓRICO DO ACESSO ÀS CONTAS PÚBLICAS NO BRASIL .....	19
1.5 LEI N.º 12.527, DE 18/11/2011: A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO .....	23
<b>2 O CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA.....</b>	<b>30</b>
2.1 O CONCEITO DE CONTROLE .....	30
2.2 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	30
2.2.1 HISTÓRICO DO CONTROLE PÚBLICO .....	33
2.2.2 HISTÓRICO DO CONTROLE PÚBLICO PÁTRIO .....	34
2.2.2.1 CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL .....	41
2.2.2.2 CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	54
<b>3. OS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS E A PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL</b>	<b>60</b>
3.1 A NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS.....	60
3.2 A NATUREZA DOS RECURSOS FINANCEIROS GERIDOS E A EXIGIBILIDADE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS. ....	68
<b>4 ANÁLISE SOBRE A DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES DA CGU EM PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DO SISTEMA "S".</b>	<b>82</b>
4.1 LAI E A DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES DE AUDITORIA EM PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DO SISTEMA "S" .....	83
4.2 AS INSTÂNCIAS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO NO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS.....	89
4.2.1 A NATUREZA ADMINISTRATIVA DO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS .....	89
4.2.2 O PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS E A ATUAÇÃO DO MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO.....	93
4.3 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E A DIVULGAÇÃO DE PEÇAS DO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS PELA CGU .....	102
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>114</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>117</b>

## INTRODUÇÃO

O acesso a informações públicas compõe o rol de direitos fundamentais expressamente disposto na Constituição de 1988, e igualmente integra textos de convenções e tratados internacionais dos quais o Brasil figura como signatário, o que revela a sua importância para a defesa de interesses individuais e coletivos nos Estados Democráticos de Direito.

A publicação da Lei nº 12.527, de 18/11/2011, denominada Lei de Acesso à Informação (LAI), sistematizou e unificou procedimentos para o acesso a dados e documentos produzidos e/ou custodiados por órgãos federais, dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Entre as determinações da LAI aplicáveis ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), destaca-se o dever de divulgar, independente de requerimentos, os resultados de diferentes tipos de avaliações e de apurações, inclusive relacionadas à prestação de contas de responsáveis pela gestão de recursos públicos. E, seguindo, entre outras, as diretrizes da LAI de “utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação” e de “desenvolvimento do controle social da administração pública”, a CGU passou a divulgar os resultados dessas avaliações e apurações diretamente em sua página na *internet*.

O presente trabalho insere-se nesse contexto de direito de acesso a informações pública, tendo como objetivo geral analisar a aplicabilidade da divulgação pela CGU, na *internet*, de relatórios de auditoria e demais peças produzidas por esse órgão de controle interno, com o fito de instruir processos de prestação de contas de responsáveis pela gestão de entidades paraestatais Serviços Sociais Autônomos, também conhecidas como Sistema “S”.

Informa-se que o tema foi selecionado em decorrência da irrisignação de entidades do Sistema “S” que se manifestaram contrárias à publicidade do integral conteúdo das referidas peças antes do julgamento técnico-administrativo pelo Tribunal de Contas da União (TCU), quando solicitadas suas manifestações formais para a indicação de informações passíveis de serem classificadas como sigilosas nesses documentos.

Como objetivos específicos, almejam-se identificar ações para a construção da cultura da transparência pública e fomento ao controle social; identificar o nexos causal entre o fenômeno da para-fiscalidade e a obrigação de o Sistema “S” prestar contas à sociedade; e



diferenciar as processualidades dos controles interno e externo no processo administrativo de prestação de contas anuais.

Quanto à estruturação deste trabalho, no primeiro capítulo serão elencados os alicerces para o reconhecimento do acesso à informação como direito constitucional. Outrossim, será demonstrada a evolução da transparência pública no Brasil, a qual iniciou restrita à publicidade de normas e atos administrativos e, atualmente, encontra-se respaldada nas disposições da LAI, cujas diretrizes e procedimentos objetivam assegurar o acesso a dados e informações públicas como regra geral, salvo hipóteses legais de sigilo.

No segundo capítulo abordar-se-á o tema controle, destacando características dos controles da Administração Pública com a finalidade de aprofundar questões relativas ao Controle Legislativo Financeiro e, assim, possibilitar a compreensão dos papéis constitucionais desempenhados pelo TCU e CGU, sujeitos do processo de prestação de contas.

No terceiro capítulo serão apresentadas informações sobre o cenário da criação do Sistema “S”, a natureza jurídica dessas entidades e dos recursos por elas geridos, aspectos necessários para enquadrá-las também como sujeitos desse processo de contas.

Por fim, no quarto capítulo será realizada a análise da aplicabilidade da divulgação pela CGU, na *internet*, das peças da prestação de contas anuais do Sistema “S”, sopesando questões legais e procedimentais, a saber: as disposições da LAI, as competências e a forma de atuação desse órgão de controle interno, diante das normas e dos princípios norteadores do processo administrativo.

Adotar-se-á como tipo de pesquisa a dogmática (instrumental), a partir do levantamento de informações na doutrina, principalmente do direito constitucional, administrativo, processual administrativo e também tributário. Igualmente buscar-se-ão legislações especialmente relacionadas ao histórico do controle financeiro e jurisprudências correlatas ao tema. Considerando os objetivos deste trabalho, dar-se-á às análises enfoque no mundo empírico, não limitado, assim, as conclusões à compreensão meramente adstrita às fontes desta pesquisa jurídica.

A análise quanto à divulgação de peças de processos de contas independentemente de uma decisão que ratifique os termos nelas contidos aborda aspectos que transcendem às questões de eficácia da norma jurídica, tendo em vista envolverem questões de autonomia e independência funcional na administração pública, com potencial para interferir no alcance e na efetividade do controle social na gestão de contribuições parafiscais.

# 1 O DIREITO DO ACESSO E DA TRANSPARÊNCIA ÀS INFORMAÇÕES PÚBLICAS

## 1.1 Do conceito de Informação

Por representar um conjunto organizado de dados e ideias, a informação constitui fenômeno indispensável às relações humanas, à construção do conhecimento e do desenvolvimento social.

Sem pretensões de adentrar no estudo da Teoria da Informação e da Comunicação, cita-se Araujo, segundo a qual o termo informação tem origem no latim *informare*, que significa dar “*forma ou aparência, criar, representar, apresentar*”.<sup>1</sup> A sua transmissão pressupõe um processo de comunicação (emissor e receptor), bem como integrar um sistema qualquer de sinais ou de codificação, bem como um canal de comunicação.<sup>2</sup>

Seja qual for a mensagem ou o canal utilizado, transmitir informação denota interação social. Atualmente, o conceito de informação para a Administração Pública está determinado no art. 4º da Lei nº 12.527, de 18/11/2011, qual seja: “*dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato.*”<sup>3</sup>

A informação, de maneira isolada, não é capaz, necessariamente, de gerar conhecimento. Por conseguinte, pode ser associada a um processo que envolve três momentos. O primeiro momento se refere à informação potencial, porquanto ainda sem valor agregado. Em seguida, a informação consolidada, já com valor agregado; e, por último, a informação que se transforma em conhecimento propriamente dito, deixando de ser fim e tornando-se meio.<sup>4</sup>

Esse processo de conhecimento tem o condão de fomentar, no âmbito político, o fenômeno participativo, afastando os indivíduos da pobreza política, da vivência na condição de massa de manobra, de objeto de manipulação e dominação a serviço de outros.<sup>5</sup> No âmbito

---

<sup>1</sup> ARAUJO, Vânia Maria Rodrigues Hermes de. *Sistemas de Informação: nova abordagem teórico-conceitual*. Ciência da Informação, 1995. apud VARELA, Aida. *Informação e construção da cidadania*. Brasília: Thesaurus Editora, 2007. p. 30.

<sup>2</sup> PIGNATATI, DÉCIO. *Informação linguagem comunicação*. 6. ed. São Paulo: Cultrix Ltda., n/d. p. 12.

<sup>3</sup> BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>4</sup> VARELA, op. cit., p. 48.

<sup>5</sup> DEMO, Pedro. *Avaliação Qualitativa: Polêmicas do nosso tempo*. 5. ed. São Paulo: Editora Autores Associados, 1995. p. 15.

econômico-social, o desenvolvimento de tecnologias e as estratégias de planejamento voltadas à melhoria das condições humanas são outras potencialidades do emprego da informação.

Dado o potencial transformador, tanto para o indivíduo como no âmbito da coletividade, o reconhecimento do acesso à informação como resultado de um processo histórico complexo motivou a sua chancela como direito do homem, constitucionalmente reconhecido no direito brasileiro, mediante normatização ultra e infraconstitucional.

## 1.2 Do direito constitucional à informação

O acesso à informação, hoje consagrado como direito fundamental do homem<sup>6</sup> e disposto nos incisos, XXXIII, XXXIV, LXXII, LXXVII do art. 5º da Constituição de 1988, possui raízes na Revolução Francesa, momento de intensas agitações políticas e sociais, do estabelecimento de limitações ao poder estatal e da definição de direitos e garantias do homem<sup>7</sup>.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, aprovada pela Assembleia Nacional Constituinte da França, em 26/08/1789, a qual solidificou as bases do constitucionalismo moderno<sup>8</sup>, dispôs que “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.”<sup>9</sup> Depreende-se que a finalidade e a forma de aplicação de recursos estatais já figuravam entre os problemas da sociedade francesa burguesa, haja vista a malversação de recursos disponíveis impactarem negativamente no desenvolvimento econômico e no bem estar social.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> “Com efeito, não se poderá encontrar absoluta identidade entre “direitos fundamentais”, “direitos do homem” ou “direitos humanos”, porquanto a designação de “fundamentais” é dedicada àquele conjunto de direito assim considerados por específico sistema normativo-constitucional, ao passo que “direitos do homem” ou “direitos humanos” são terminologias recorrentemente empregadas nos tratados e convenções internacionais.” SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 599.

<sup>7</sup> “[...] Iniciada pelos “patrícios”, como observou Chateaubriand, aparece como o último episódio da luta sustentada pela aristocracia contra a monarquia capetiana, e, assim, encerra a história do antigo reinado. Rematada pelos “plebeus”, assegura a ascensão da burguesia; inaugurando dessa maneira a história moderna da França, não salienta menos o período anterior, porque a germinação de tal classe, no seio do mundo feudal por ela minado, constituía um dos traços dominantes de uma longa evolução.” LEFEBVRE, Georges. *A Revolução Francesa*. São Paulo: Instituição Brasileira de Difusão Cultural S.A., 1966. p. 17.

<sup>8</sup> MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 25. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010. p. 1.

<sup>9</sup> CALDERON, Mariana Paranhos. *A Lei de acesso à informação e seu impacto na atividade de inteligência*. 1. ed. Campinas: Millennium, 2014. p. 3.

<sup>10</sup> Quanto à sociedade da época, especialmente às condições de camponeses: “[...] O campo pagava quase todo o imposto; aos nobres solicitavam-se apenas pequena parte das taxas e dos vigésimos; o

Sobre a finalidade da aplicação dos recursos, a Declaração de 1789 elencou a necessidade de uma contribuição comum e dividida entre os cidadãos, com o objetivo de manutenção da força pública e o custeio de despesas de administração. E, no que se refere à forma de execução, definiu-se, como direito dos cidadãos o poder de se verificar a necessidade e a razoabilidade da mencionada contribuição, bem como o seu emprego pelo estado, diretamente ou por meio de seus representantes.<sup>11</sup>

Outrossim, na Declaração consta determinação sobre a liberdade de comunicar opiniões e ideias, considerada como um dos direitos do homem mais preciosos, autorizando, assim, “falar, escrever, imprimir livremente, respondendo, todavia, pelos abusos desta liberdade nos termos previstos na lei.”

Não obstante, de acordo com Toby Mendel, a noção de “liberdade de informação” foi reconhecida durante a primeira sessão da Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas, materializada na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 10/12/1948.<sup>12</sup>

Para esse autor, a Declaração Universal constituiu marco histórico por dispor acerca da liberdade de expressão e opinião, incluindo em seus termos o direito à informação: “Art. XIX. Toda pessoa tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e idéias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras.”<sup>13</sup>

Além de reforçar o direito de expressão e de liberdade de opinião já elencado na Declaração Francesa de 1789, observa-se o emprego do termo “informações” de maneira generalista, e sem fazer alusão a dados e documentos produzidos pelo Estado em atividades de administração.<sup>14</sup>

---

burguês era dirigido, e o clero se limitava ao dote gratuito.” LEFEBVRE, Georges. *A Revolução Francesa*. São Paulo: Instituição Brasileira de Difusão Cultural S.A., 1966. p. 60.

<sup>11</sup>UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. *Declaração de direitos do homem e do cidadão - 1798*. São Paulo. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/>>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>12</sup>MENDEL, Toby. *Liberdade de informação: um estudo de direito comparado*. 2. ed. Brasília: Unesco, 2009. p. 8. Apud CALDERON, Mariana Paranhos. *A Lei de acesso à informação e seu impacto na atividade de inteligência*. 1. ed. Campinas: Millennium, 2014. p. 2.

<sup>13</sup>CALDERON, op. cit., p. 2.

<sup>14</sup>BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 588.

De todo modo, as Declarações dos Direitos Humanos trouxeram consigo não uma noção abstrata ou de otimismo ideológico<sup>15</sup> do acesso à informação e demais direitos individuais, mas os alicerces das demais gerações de direitos,<sup>16</sup> indispensáveis para assegurar a instituição e a manutenção do Estado Democrático de Direito.

Sobre o tema, citam-se também a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção e a Declaração de Princípios sobre Liberdade de Expressão assinadas pelo Brasil.

Na Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, recepcionada pelo Decreto nº 5.687, de 31/01/2006, dispôs-se acerca da adoção de medidas necessárias para aumentar a transparência e a participação da sociedade com base no acesso a informações públicas.<sup>17</sup>

A Declaração de Princípios sobre Liberdade de Expressão, aprovada pela Comissão Interamericana de Direitos Humanos em seu 108º período ordinário de sessões, celebrado de 16 a 27/10/2000, afirma que “O acesso à informação em poder do Estado é um direito fundamental do indivíduo. Os Estados estão obrigados a garantir o exercício desse direito [...]”, sendo que as limitações excepcionalmente admitidas devem estar previamente estabelecidas em lei.<sup>18</sup>

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, está previsto no art. 5º, inciso XIV, que “[...] é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.”<sup>19</sup>

<sup>15</sup>BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 589.

<sup>16</sup>Os direitos fundamentais de segunda geração são os direitos sociais, econômicos e culturais. CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Princípios Gerais de direito público*, 1966. In MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas S.A., 2010. p. 31. Os de terceira geração são chamados de direitos de solidariedade ou fraternidade, que englobam o direito a um meio ambiente equilibrado, e uma saudável qualidade de vida, ao progresso, à paz, à autodeterminação dos povos e a outros direitos difusos. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, RTJ 155/206. In MORAES, Alexandre de, op. cit., p. 31 – 32.

<sup>17</sup>BRASIL. *Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>18</sup>COMISSÃO INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. *Declaração de Princípios Sobre Liberdade de Expressão*. Disponível em: <<http://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/s.Convencao.Libertade.de.Expressao.htm>>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>19</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

Não obstante a chancela constitucional, o direito de acesso à informação também apresenta limitações na própria Carta Magna e em tratados internacionais de direitos humanos, principalmente quando há risco de impactos na segurança e defesa nacional, na privacidade e outros interesses privados legítimos, bem como nas atividades de inteligência investigativa.

Nessa esteira, cita-se, entre outros, que o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, adotado pela XXI Sessão da Assembleia-Geral das Nações Unidas em 16/12/1966, e ratificado pelo Brasil, em 06/07/1992, por meio do Decreto n.º 592, já determinava o acesso à informação como direito, com as restrições legais:<sup>20</sup>

2. Toda pessoa terá direito à liberdade de expressão; esse direito incluirá a liberdade de procurar, receber e difundir informações e idéias de qualquer natureza, independentemente de considerações de fronteiras, verbalmente ou por escrito, em forma impressa ou artística, ou por qualquer outro meio de sua escolha.

3. O exercício do direito previsto no parágrafo 2 do presente artigo implicará deveres e responsabilidades especiais. Conseqüentemente, poderá estar sujeito a certas restrições, que devem, entretanto, ser expressamente previstas em lei e que se façam necessárias para: a) assegurar o respeito dos direitos e da reputação das demais pessoas; b) proteger a segurança nacional, a ordem, a saúde ou a moral públicas.<sup>21</sup>

Outro aspecto de relevo no acesso à informação é a sua intrínseca vinculação ao exercício da cidadania, “[...] expressão que identifica a qualidade da pessoa que, estando na posse de plena capacidade civil, também se encontra investida no uso e gozo de seus direitos políticos [...]”.<sup>22</sup> Acresce-se ao conceito de cidadania o dever de o cidadão exercer seus direitos, como ocorre nas eleições de representantes dos Poderes Legislativo e Executivo, pelo sufrágio universal, voto direto, secreto e obrigatório.<sup>23</sup>

Num contexto mais amplo, o exercício da cidadania constitui ferramenta essencial perante o desafio de amenizar ou superar graves problemas sociais, políticos e econômicos comuns à população brasileira. E, para tanto, certos componentes são considerados cruciais, quais sejam, a educação, a organização política, a identidade cultural, a informação e

<sup>20</sup>CALDERON, Mariana Paranhos. *A Lei de acesso à informação e seu impacto na atividade de inteligência*. 1. ed. Campinas: Millennium, 2014. p. 8.

<sup>21</sup>BRASIL. *Decreto n.º 592, de 6 de julho de 1992*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0592.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0592.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>22</sup>SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico Conciso*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 155.

<sup>23</sup>No Brasil, há dispositivos de direitos de cidadania nas Constituições do Império e da República, sendo que sua ampliação ocorreu por meio da Constituição de 1934 e de 1946. VARELA, Aida. *Informação e construção da cidadania*. 1. ed. Brasília: Thesaurus, 2007. p. 67.

a comunicação.<sup>24</sup> Pondera-se, por conseguinte, que o acesso à informação é ferramenta relevante para o funcionamento de uma política democrática, com a fruição de direitos e garantias.

Restringindo as análises do direito à informação ao âmbito de interação entre a sociedade e o Estado, retomam-se as disposições da Declaração Francesa no século XVIII com o objetivo de adentrar na seara no Direito Administrativo, a respeito da transparência na gestão e na prestação de contas de recursos públicos.

### 1.3 Histórico do acesso à informação pública no Brasil

Conforme já explicitado, o acesso à informação é direito constitucional, e quanto maior for a acessibilidade, mais democrático será o regime, e maior a possibilidade da participação da sociedade na formação dos atos e das decisões administrativas e políticas.<sup>25</sup>

No que se refere aos documentos produzidos pela Administração Pública, a legislação brasileira voltada às regras da divulgação data do século XIX, e abrange diversos assuntos e procedimentos vinculados à história da imprensa oficial ainda no período da Colônia.

Com a assinatura do Decreto de 13/05/1808, pelo Príncipe Regente Dom João, foi criada a Imprensa Régia no Rio de Janeiro, com o objetivo de divulgar, com exclusividade, os atos normativos, administrativos e oficiais daquele governo.<sup>26</sup> Na sua obra, Hely Lopes Meirelles aponta que, a partir da vigência do Decreto nº 572, de 12/07/1890, fixou-se o momento de validade de leis da União e decretos do Governo Federal, qual seja, posteriormente à publicação oficial.<sup>27</sup>

Já a uniformização de nomenclaturas e a classificação da natureza de correspondências oficiais, quanto ao grau de sigilo (secreta, confidencial, reservada e ostensiva

---

<sup>24</sup> DEMO, Pedro. *Cidadania Tutelada e Cidadania Assistida*. Campinas: Autores Associados, 1995. apud VARELA, Aida. *Informação e construção da cidadania*. 1. ed. Brasília: Thesaurus Editora, 2007. p. 68.

<sup>25</sup> NOGUEIRA, Alberto, Jr. *Cidadania e o direito de acesso aos documentos administrativos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 12.

<sup>26</sup> BRASIL. *Collecção das Leis do Brazil de 1808*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. p. 29-30. Disponível em: <[http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18319/collecao\\_leis\\_1808\\_parte1.pdf?sequence=4](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18319/collecao_leis_1808_parte1.pdf?sequence=4)>. Acesso em 22 maio 2018.

<sup>27</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 100.

ou ordinária) ocorreu com a publicação do Decreto nº 1.081, de 03/09/1936.<sup>28</sup> Não há, nessa norma, prazos de restrição para a desclassificação ou procedimento voltado ao acesso público a informações com restrição, sendo facultado a cada ministério baixar instruções especiais sobre a matéria.<sup>29</sup>

Consoante o direito de peticionar ao poder público, o art. 141, § 36 da Constituição de 1946, relativo a direitos e garantias individuais, determinou que a lei asseguraria “[...] a ciência aos interessados dos despachos e das informações a que eles se refiram; a expedição das certidões requeridas para defesa de direito; e a expedição das certidões requeridas para esclarecimento de negócios administrativos, salvo se o interesse público impuser sigilo.” Requeria-se, portanto, para a expedição de certidões, a comprovação da legitimidade e do interesse jurídico, mantido na Constituição Federal de 1967 e na Constituição de 1969.<sup>30</sup>

Com o advento da Lei nº 94, de 16/09/1947, e atendendo às peculiaridades de cada caso, consentiu-se a Juízes das Varas das Fazendas Públicas a formal requisição de processos administrativos relacionados a demandas submetidas ao Judiciário, em que fossem interessadas a União, os Estados, os Municípios, ou suas autarquias. Naquela época, o Judiciário deveria usar “[...] com descrição da requisição dos processos...” e que não seria lícito “[...] paralisar um processo administrativo para satisfazer a curiosidade de membros de outro poder.”

31

O Decreto nº 27.583, de 14/12/1949, aprovou o Regulamento para a Salvaguardas das Informações que Interessam à Segurança Nacional (R. S. I. S. N.), apresentando as classificações de documentos quanto ao grau de sigilo em ultra secreto, secreto, confidencial e reservado. Essa norma franqueou a baixa de classificação, ou seja, a atenuação do grau de sigilo de documento ou material, e até a sua desclassificação quando recomendável.<sup>32</sup>

<sup>28</sup> NOGUEIRA, Alberto, Jr. *Cidadania e o direito de acesso aos documentos administrativos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 332.

<sup>29</sup> BRASIL. *Decreto nº 1.081, de 3 de setembro de 1936*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-1081-3-setembro-1936-450604-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>30</sup> NOGUEIRA, Alberto, Jr. *Cidadania e o direito de acesso aos documentos administrativos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p.333 e 344.

<sup>31</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Processo Administrativo: Requisição pelo poder Legislativo. Sigilo sobre atos Administrativos. Separação e Independência dos Poderes*. Revista de Direito Administrativo n. 17, jul/set. 1949. In NOGUEIRA, Alberto, Jr, op. cit., p. 341.

<sup>32</sup> BRASIL. *Decreto nº 27.583, de 3 de dezembro 1949*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D27583impresao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D27583impresao.htm)>. Acesso em 22 maio 2018.



Como resquícios dos efeitos dos Regulamentos para as Salvaguardas das Informações editados pelos Decretos nº 27.930/1950, nº 60.417/1967, nº 69.534/1971 e nº 70.099/1977<sup>33</sup>, destaca-se que muitos documentos sigilosos produzidos ao logo da ditadura militar pelo Serviço Nacional de Informação (SNI) foram destruídos sem motivação específica, bastando a lavratura de “Termo de Destruição” assinado também por testemunha.<sup>34</sup>

Desse modo, para o acesso a informações necessárias à elaboração do Relatório da Comissão Nacional da Verdade<sup>35</sup>, e a identificação dos perfis de 434 mortos e desaparecidos políticos no Brasil e no exterior de 18/09/1946 a 05/10/1988, considerando ainda o “padrão de resposta negativa ou insuficiente vigente há cinquenta anos”, foram analisados, entre outros, documentos enviados por:

[...] organizações de familiares de mortos e desaparecidos políticos; comissões estaduais, municipais e setoriais da verdade; comitês populares de memória, verdade e justiça; sindicatos; entidades de direitos humanos; universidades; órgãos das administrações federal, estaduais e municipais de todo o país; instituições legislativas, judiciárias e do Ministério Público; arquivos públicos; Estados estrangeiros; organizações internacionais; imprensa.<sup>36</sup>

Até a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, não se identificavam disposições de acesso a documentos públicos, constando apenas a proteção especial dos documentos pelo Poder Público como medida de amparo à cultura, bem como de preservação de “[...] obras e os locais de valor histórico ou artístico, os monumentos e as paisagens naturais notáveis, bem como as jazidas arqueológicas.”<sup>37</sup>

Com a promulgação da Constituição de 1988, além de os documentos públicos figurarem como patrimônio cultural brasileiro<sup>38</sup>, o Estado deveria geri-los e franquear-

<sup>33</sup>Consoante texto do Decreto nº 70.099, de 06/01/1977, constata-se flagrante discricionariedade na investigação para se conceder o credenciamento de segurança, a saber, “lealdade e confiança; caráter e integridade moral; hábitos e atitudes no trato com assunto sigiloso; e ligações e amizades.” NOGUEIRA, Alberto, Jr. *Cidadania e o direito de acesso aos documentos administrativos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 351.

<sup>34</sup>FOLHA DE S. PAULO. *Ditadura destruiu mais de 19 mil documentos secretos*. Brasília, 7 set. 2012. Brasil. Disponível: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2012/07/1113575-ditadura-destruiu-mais-de-19-mil-documentos-secretos.shtml>>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>35</sup>Criada pela Lei n.º 12.528, de 18/11/2011, com o objetivo de promover a apuração e o esclarecimento público das graves violações de direitos humanos ocorridas entre 1946 e 1988.

<sup>36</sup>BRASIL. Comissão Nacional da Verdade. *Relatório da Comissão Nacional da Verdade*, de 10 de dezembro de 2014, v 3, p. 28-29. Disponível: <<http://www.cnv.gov.br/>>. Acesso em 22 maio 2018.

<sup>37</sup>BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>38</sup>A Emenda Constitucional nº 71, de 29/11/2012, acresceu o art. 216-A à Constituição com o objetivo

lhes o acesso. Segundo Manoel Jorge Silva Neto, o presente dispositivo constitucional figura norma “agendi”, ao definir que haverá garantia ao pleno acesso aos direitos culturais e às suas fontes; e “facultas agendi”, ao tutelar o direito à cultura, incluído no rol de direitos fundamentais.<sup>39</sup>

Nessa esteira, foi publicada a Lei nº 8.159, de 08/01/1991, que dispunha sobre a política nacional de arquivos públicos<sup>40</sup> e privados, regulada pelo Decreto nº 2.134, de 24/01/1997 e, posteriormente, pelo Decreto nº 4.553, de 27/12/2002, que determinou o direito de acesso pleno aos documentos públicos, com as ressalvas regulamentadas quanto ao sigilo.<sup>41</sup> O Capítulo V, “Do Acesso e do Sigilo dos Documentos Públicos” foi revogado pela Lei nº 12.527, de 18/11/2012, a Lei de Acesso à Informação (LAI).

A Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/1988, alterou o § 3º do art. 37 da Constituição de 1988, ampliando o seu sentido ao tratar da participação do usuário na administração pública direta e indireta, quanto a reclamações associadas à prestação de serviços públicos, e necessária regulamentação legal do acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, com observância ao art. 5º, incisos X e XXXIII.<sup>42</sup>

A regulamentação da parte final do inciso XXXIII do art. 5º da Constituição de 1988, pertinente às ressalvas ao acesso a informações diante da segurança da sociedade e do Estado, foi efetivada pela Medida Provisória nº 228, de 09/12/2004, que, por sua vez, foi

---

de instituir o Sistema Nacional de Cultura, voltado à gestão e promoção conjunta de políticas públicas de cultura pactuadas entre os entes da Federação e a sociedade. Como princípio, inclui-se a transparência e o compartilhamento de informações. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>39</sup>SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 833.

<sup>40</sup>Como arquivo, dispunha o Art. 2º: “*Consideram-se arquivos, para os fins desta Lei, os conjuntos de documentos produzidos e recebidos por órgãos públicos, instituições de caráter público e entidades privadas, em decorrência do exercício de atividades específicas, bem como por pessoa física, qualquer que seja o suporte da informação ou a natureza dos documentos.*” BRASIL. *Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8159.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8159.htm)>. Acesso em 22 maio 2018.

<sup>41</sup>Além dos citados incisos da Constituição de 1988, Calderon faz menção ao inciso XVI do art. 5º, o qual dispõe sobre o direito de reunião em locais abertos ao público. CALDERON, Mariana Paranhos. *A Lei de acesso à informação e seu impacto na atividade de inteligência*. 1. ed. Campinas: Millennium, 2014. p. 12.

<sup>42</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 22 maio 2018.

regulamentada pelo Decreto nº 5.301 na mesma data, e, posteriormente, convertida na Lei nº 11.111, de 05/05/2005, também revogada pela Lei de Acesso à Informação (LAI).<sup>43</sup>

#### **1.4 Histórico do acesso às contas públicas no Brasil**

Como serviço público conceitua-se toda e qualquer atividade que, por sua essencialidade ou exclusividade, é efetuada pela Administração, direta ou indiretamente, de modo a satisfazer as necessidades e os interesses coletivos ou públicos, os quais, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, correspondem “[...] a dimensão pública dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da Sociedade”, pois configuram os anseios do todo, do conjunto social.<sup>44</sup>

Nesse sentido, a gestão transparente da Administração implica o rompimento com velhas práticas que tratavam a informação pública como propriedade governamental, com o fito de fomentar a participação da sociedade e a *accountability*, “[...] palavra de origem inglesa e sem tradução para o português, mas comumente associada à obrigação dos governantes de prestar contas de suas ações e de por elas se responsabilizarem, perante a sociedade.”<sup>45</sup>

Tendo em vista que as atividades atribuídas ao poder público integram o texto constitucional, nada mais apropriado que também estejam nele normatizadas a previsão de receitas e a execução de despesas, associadas às diretrizes para a concretização de políticas e demais objetivos do Estado.<sup>46</sup> E esse planejamento de gastos voltados ao fim público corresponde a primeira função administrativa, e integra o conceito de orçamento público, ou

---

<sup>43</sup>CALDERON, Mariana Paranhos. *A Lei de acesso à informação e seu impacto na atividade de inteligência*. 1. ed. Campinas: Millennium, 2014. p. 13.

<sup>44</sup>DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 57-58.

<sup>45</sup>ROCHA, Heloisa Helena Nascimento. *Transparência e accountability no Estado Democrático de direito: reflexões à luz da Lei de Acesso à Informação*. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, n. 1, 90-93, nov. 2012.

<sup>46</sup>Vide art. 21, incisos X, XI, XII, XV e XXIII c/c art. 25, § 2º c/c art. 175 da Constituição de 1988. DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 140-150.

finanças públicas.<sup>47</sup> Dada a sua imprescindibilidade, o orçamento<sup>48</sup> é instrumento governamental presente desde a Constituição Política do Império do Brasil de 1824.<sup>49</sup>

Pertinente destacar que, com a edição da Lei nº 4.320, de 17/03/1964, o orçamento e o planejamento foram integrados, compondo “[...] um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários”, denominado como orçamento-programa.<sup>50</sup> Até então, o orçamento era o clássico ou tradicional, pois “[...] apenas dotava um órgão qualquer com as dotações suficientes para o pagamento de pessoal e compras de material de consumo e permanente para o exercício financeiro, sem maiores preocupações com o objetivo a ser alcançado com o gasto”.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup>CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 25. Baleeiro, sobre o Direito Financeiro: ramo que “[...] abrange todas as normas jurídicas pertinentes à atividade exercida pelas pessoas de Direito Público – inclusive, hoje, até as de ordem internacional, - para obtenção e emprego dos recursos necessários ao desempenho de suas atribuições. Por força de compreensão, abarca o imenso campo dos tributos, mas também o das rendas não tributárias, o dos empréstimos, o das despesas públicas, o do orçamento e, a meu ver, o da criação da moeda fiduciária”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. XXXVI da Introdução.

<sup>48</sup>O orçamento público é o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, e de forma pormenorizada, as despesas destinadas ao serviço público e outros fins da política econômica, bem como a arrecadação de receitas já criadas por lei. CAMPOS, Djalma. *Direito Financeiro orçamentário*. São Paulo: Atlas, 1995.p. 69. apud FARAG, Cláudio. *Roteiro de Direito Financeiro*. 2. ed. Brasília: Fortium: 2005.p.15.

<sup>49</sup>Naquele momento, a elaboração da proposta orçamentária competia ao Poder Legislativo, a qual passou para o Poder Executivo mediante reforma constitucional em 1826. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 89. A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, contrariamente, estabeleceu a elaboração da proposta orçamentária pelo Congresso Nacional. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 1. Assim, ao legislativo competia privativamente orçar anualmente a receita e fixar anualmente a despesa, segundo o art. 34. BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em 22 maio. 2018. A Constituição de 1934 fixou a consolidação das propostas orçamentárias dos demais Ministérios, a qual era encaminhada pelo Presidente para a Câmara dos Deputados, posteriormente apreciada pelo Congresso Nacional. Por sua vez, a Constituição de 1937 passou para a Câmara dos Deputados a competência para a aprovação do orçamento. A Constituição de 1946 devolveu ao Congresso a competência de aprovador final, cenário mantido pela Constituição de 1967. CARVALHO, op. cit., p. 02.

<sup>50</sup>“Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.” BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 22 maio 2018.

<sup>51</sup>RIBEIRO. Renato Jorge Brown. *AFO: Administração Financeira e Orçamentária*. Brasília: Vesticon, 2003. p. 22-23. A Constituição de 1988 devolveu ao Legislativo a prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento sobre as despesas, retirada pela Constituição de 1967. RIBEIRO, op. cit., 26.

Quanto à transparência das contas públicas, cita-se que o art. 82 da Lei 4.320, de 17/03/1964, tratou da prestação de contas anuais, ou seja, da vinculação de recursos públicos na execução da atividade administrativa<sup>52</sup>: “O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.”

A Constituição de 1988, na seara do Direito Financeiro, trouxe, sobretudo, avanços com a criação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), estabelecidos por leis de iniciativa do Poder Executivo.<sup>53</sup>

O PPA é instrumento destinado a organizar e a viabilizar a ação estatal, mediante a definição de um conjunto das políticas públicas para um período de 04 anos.<sup>54</sup> Outrossim, a LDO constitui ferramenta de planejamento estratégico e de transição entre o PPA e a LOA.<sup>55</sup>

Não obstante todos os avanços no orçamento público, por meio dos quais se

---

<sup>52</sup>Em sentido objetivo, a Administração Pública compreende as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas, correspondendo à função administrativa. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 88.

<sup>53</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>54</sup>BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *O PPA*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/migracao/planejamento-e-investimentos/plano-plurianual/o-ppa/o-ppa>>. Acesso em: 04 jun. 2015. Constituição de 1988, Art. 165, § 1º: “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.”

<sup>55</sup>RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *AFO: Administração Financeira e Orçamentária*. Brasília: Vesticon, 2003. p. 22-23. p. 41. Constituição de 1988, Art. 165, § 2º: “A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018. Já com relação à LOA, vide Art. 165, § 5º: “A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

tornou possível identificar as estratégias e as regras para os dispêndios do governo, a transparência pública das ações orçamentárias e os seus resultados ainda careciam de medidas concretas.

Em observância à Constituição de 1988, foi publicada a Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.<sup>56</sup> A LRF abrangeu disposições sobre planejamento (PPA, LDO e LOA), controle das contas públicas, dívida e endividamento público, responsabilização dos gestores públicos e transparência na gestão.

Com o objetivo de promover o acompanhamento da execução financeira dos programas e ações governamentais pelo cidadão, estimulando, assim, a transparência da gestão pública com a participação e o controle social, foi lançado o Portal da Transparência do Governo Federal em novembro de 2004.<sup>57</sup> O Decreto nº 5.482, de 30/06/2005, e a Portaria Interministerial nº 140, de 16/03/2006, determinaram a órgãos e entidades da administração pública federal a manutenção de página denominada Transparência Pública na rede mundial de computadores.<sup>58</sup>

Antes, contudo, houve iniciativas governamentais para a transparência da informação pública na *internet*. Já a partir de 1993, vários Ministérios, entre eles o da Fazenda e o da Ciência e Tecnologia, iniciaram a divulgação virtual de informações de suas competências.<sup>59</sup> Em 1997, foi criado o embrião do Programa InterLegis, que objetivou

---

<sup>56</sup> “[...] pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.” BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>57</sup> A gestão do Portal da Transparência (<http://www.portaldatransparencia.gov.br/>) é de competência do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), sendo que os órgãos e entidades da administração pública federal deverão fornecer, até o 15º dia do mês subsequente ao da execução orçamentária, os dados necessários para a alimentação do Portal. BRASIL. *Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>58</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu-mpog\\_140\\_2006.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu-mpog_140_2006.pdf)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>59</sup> OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. “*Controle Social em rede da administração Pública Virtual*.” In: ROVER, José Aires (Org.). *Direito e Informática*. Barueri: Manole, 2004. p. 170.

constituir-se numa comunidade virtual para facilitar troca de conhecimento notadamente sobre educação, comunicação e tecnologia, bem como para a disseminação de informações atinentes ao controle do orçamento público.<sup>60</sup> Em 2001, o Portal Contas Públicas do Tribunal de Contas da União (TCU) foi implantado em cumprimento à Lei n.º 9.755, de 16/12/1998.<sup>61</sup>

A Lei Complementar n.º 131, de 27/05/2009, conferiu alterações na LRF relacionadas à transparência na atuação administrativa ao determinar a ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos, dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; das prestações de contas e o respectivo parecer prévio; do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal; e das versões simplificadas desses documentos.

A transparência a informações públicas constitui, assim, um processo evolutivo que compreendeu desde a vigência formal de normas e atos administrativos, a classificação de materiais e documentos e, recentemente, o seu franqueamento ao público em geral como regra com a publicação da Lei n.º 12.527/2011, a Lei de Acesso à Informação.

### **1.5 Lei n.º 12.527, de 18/11/2011: A Lei de Acesso à Informação.**

Conforme já relatado, o acesso a informações públicas integra o rol de direitos constitucionais e está previsto em convenções e tratados dos quais o Brasil é signatário, haja vista ser direito fundamental do homem e do cidadão. Portanto, a sua efetivação constitui dever do Estado na busca do fortalecimento do sistema democrático e participativo.<sup>62</sup>

Nesse sentido, em 26/02/2003 foi proposto o Projeto de Lei – PL n.º 219/2003, com a seguinte ementa: “Regulamenta o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, dispondo sobre prestação de informações detidas pelos órgãos da Administração Pública.”<sup>63</sup> A esse PL, foram pensados os anteprojetos de Lei n.º 1019/2007, n.º 1924/2007 e n.º 316/2009.

<sup>60</sup>OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. *Controle Social em rede da administração Pública Virtual*. In: ROVER, José Aires (Org.). *Direito e Informática*. Barueri: Manole, 2004. p 161-162.

<sup>61</sup>Para a divulgação dos dados e informações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a título de contas públicas relativas a tributos arrecadados; relatórios resumidos da execução orçamentária; o balanço consolidado das contas; os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos; e as relações mensais de todas as compras feitas pela Administração direta ou indireta: <http://www.contaspublicas.gov.br>. BRASIL. *Lei n.º 9.755, de 16 de dezembro de 1998*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9755.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9755.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2015.

<sup>62</sup>BRASIL. Governo Federal. *Acesso à Informação Pública: Uma introdução à Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: <<http://www.acessoinformacao.gov.br/central-de-conteudo/publicacoes/arquivos/cartilhaacessoinformacao.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>63</sup>BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projetos de Leis e Outras Proposições*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=105237>>. Acesso em:

Conforme a exposição de motivos, o PL nº 219/2003 é resultado do grupo de trabalho formado para estudo de propostas e normatização do tema acesso à informação, enviado originalmente à Casa Civil pela então Controladoria-Geral da União (CGU), principalmente a partir de debates no Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção e Ministério da Justiça.<sup>64</sup>

Em 18/11/2011 foi promulgada a Lei Ordinária nº 12.527, também denominada Lei de Acesso à Informação (LAI),<sup>65</sup> regulamentada pelo Decreto nº 7.724, de 16/05/2012<sup>66</sup>, o qual disciplina, no âmbito do Poder Executivo Federal, os procedimentos para a garantia do acesso à informação, classificação e desclassificação do grau de sigilo, da responsabilização de agentes públicos e ações de monitoramento para a eficácia da norma.

A LAI tem como objetivo reger os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios com vistas a garantir o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216, todos da Constituição Federal de 1988. Da mesma forma, alterou a Lei nº 8.112, de 11/12/1990<sup>67</sup>; revogou a Lei nº 11.111, de 5/05/2005, e também dispositivos da Lei nº 8.159, de 8/01/1991, entre outras providências.

Suas determinações abrangem os órgãos públicos integrantes da

---

23 mar. 2018.

<sup>64</sup> O documento EMI nº 00007 CC/MJ/MRE/MD/AGU/SEDH/GSI/SECOM/CGU-PR, de 05 de maio de 2009, que submeteu ao Chefe do Poder Executivo o anteprojeto de Lei (Mensagem 316/2009), foi assinado por: Ministra de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República, Ministro de Estado da Defesa, Ministro-Chefe do Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República, Ministro de Estado da Justiça, Advogado-Geral da União, Ministro de Estado Chefe da Secretaria de Comunicação Social, Ministro de Estado das Relações Exteriores, Secretário Especial dos Direitos Humanos e Ministro de Estado Chefe do Controle e da Transparência. BRASIL. Governo Federal. *Acesso à Informação*. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/central-de-conteudo/publicacoes/arquivos/exposicao-motivos-projeto-lei-acesso-informacao.pdf/view>>. Acesso em 22 maio 2018.

<sup>65</sup> BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>66</sup> BRASIL. *Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>67</sup> Determina o Art. 43 da LAI que o inciso VI do Art. 116 da Lei nº 8.112, de 11/12/1990, passa a vigorar com a seguinte redação: “VI - levar as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo ao conhecimento da autoridade superior ou, quando houver suspeita de envolvimento desta, ao conhecimento de outra autoridade competente para apuração.” A redação anterior à LAI: “VI - levar ao conhecimento da autoridade superior as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo.” BRASIL. *Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.



administração direta dos Poderes Executivo, Legislativo, incluindo as Cortes de Contas, e Judiciário e do Ministério Público; bem como as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Mais do que garantir a publicidade das informações públicas, o regramento apresenta a finalidade de assegurar a ciência quanto à gestão de recursos públicos, tendo em vista que as suas disposições aplicam-se, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam tais recursos, diretamente do orçamento ou mediante contrato de gestão, termo de parceria, convênios, ou outros instrumentos congêneres, para realização de ações de interesse público.

A execução dos procedimentos definidos nesta Lei deve obediência aos princípios básicos da Administração Pública, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e também às seguintes diretrizes: a publicidade como regra e o sigilo como exceção; proatividade na divulgação de informações de interesse público; emprego da tecnologia da informação; fomento à cultura de transparência; e controle social.

A referida proatividade está associada ao conceito de “transparência ativa”, e, de acordo com a LAI, “[...] é dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, [...] de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.” Já a “transparência passiva” associa-se ao acesso à informação disponibilizada pela Administração Pública e demais entidades vinculadas em face de pedido específico.<sup>68</sup>

Importante salientar a impossibilidade de os órgãos governamentais exigirem a apresentação de motivos determinantes da solicitação de informações, cujo acesso está respaldado pela LAI tendo em vista a prevalência do interesse público.

A LAI define os conceitos relativos à natureza (sigilosa, pessoal) e à qualidade das informações (disponibilidade, autenticidade, integridade e primariedade),<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> A regulamentação da matéria consta no art. 7º ao art. 24 do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012. BRASIL. *Decreto nº 7.845, de 14 de novembro de 2012*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>69</sup> Segundo a LAI, disponibilidade corresponde à “qualidade da informação que pode ser conhecida e utilizada por indivíduos, equipamentos ou sistemas autorizados”; autenticidade refere-se à “qualidade da informação que tenha sido produzida, expedida, recebida ou modificada por determinado indivíduo, equipamento ou sistema”; integridade associa-se à “qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à origem, trânsito e destino”; e primariedade é a “qualidade da informação coletada

acrescendo e atualizando conceitos já presentes no mencionado Decreto nº 4.553, de 27/12/2002, revogado pelo Decreto nº 7.845, de 14/11/2012.

Já o dever de o Estado garantir o direito de acesso à informação está explícito na LAI, compreendendo simultaneamente as atividades de gestão transparente e a proteção da informação, especialmente no que se refere a sigilo. Também veda a negativa de acesso às informações necessárias à tutela judicial ou administrativa de direitos fundamentais, e que tratem de condutas que impliquem violação dos direitos humanos praticada por agentes públicos ou a mando de autoridades públicas. Exceto, contudo, a regra da transparência ao restringir o acesso a informações referentes a projetos de pesquisa e desenvolvimento científicos ou tecnológicos, cujo sigilo seja imperioso à segurança da sociedade e do Estado.

Não integram o escopo da LAI as hipóteses legais de sigilo (de natureza fiscal e bancária, como exemplos), de segredo de justiça e de segredo industrial decorrentes da exploração direta de atividade econômica pelo Estado ou por pessoa física ou entidade privada que tenha qualquer vínculo com o poder público.

Sobre sigilo bancário, e em que pese o exposto, registra-se que a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal negou, por maioria, o Mandado de Segurança (MS) 33340, impetrado pela empresa pública federal Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), contra acórdão do Tribunal de Contas da União (TCU) que determinou o envio, pela instituição financeira, de informações sobre operações de crédito realizadas com o grupo JBS/Friboi. De acordo com o voto do relator, o ministro Luiz Fux, o envio de informações originárias de recursos públicos não é coberto pelo sigilo bancário e que o acesso a tais dados é indispensável à atuação do TCU na fiscalização das atividades do BNDES.<sup>70</sup>

No caso concreto, o STF afastou o sigilo das operações de instituições financeiras disposto no art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que regulamenta o

---

na fonte, com o máximo de detalhamento possível, sem modificações”. BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>70</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Notícias STF*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=292332&caixaBusca=N>>. Acesso em: 22 maio 2018. Ao exposto, acrescenta-se que a decisão do STF não acolheu as teses de resguardo da credibilidade do sistema financeiro nacional sobre o sigilo das informações bancárias e de incompetência do TCU para o acesso e a análise de matéria tipicamente conferida ao poder regulatório já conferido ao Banco Central e à Comissão de Valores Mobiliários, às quais o BNDES não alega sigilo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Notícias STF*. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=280610&caixaBusca=N>>. Acesso em: 22 maio 2018.

art. 192 da Constituição vigente, e no art. 22 da LAI e no art. 6º, I, do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012, o que demonstra que a cultura da publicidade e da transparência, no interesse público, tende a ampliar o escopo da LAI.

Acerca dos critérios e procedimentos para a classificação, reclassificação e desclassificação de informações quanto ao grau de sigilo, quais sejam, ultrassecreta, secreta e reservada, com prazos máximos de restrição de 25, 15 e 5 anos, respectivamente, estes devem primar pelo interesse público e ser o menos restritivo possível.

O sigilo de informações pessoais, independentemente de classificação e com prazo máximo de 100 anos a contar da data da sua produção, pode ser excetuado pelo consentimento pessoal expresso e em decorrência de processo de apuração de irregularidades em que o titular das informações estiver envolvido, bem como em ações destinadas à recuperação de fatos históricos de maior relevância. Assim, são passíveis de regulamentação os procedimentos para o tratamento de informação pessoal.

Para a execução dos procedimentos destinados a garantir o acesso a informações, foram criados os Serviços de Informação ao Cidadão nos órgãos e entidades governamentais (SIC) e o Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC), disponível na rede mundial de computadores.<sup>71</sup> Todos os procedimentos são gratuitos<sup>72</sup>, e incluem prazos de disponibilização de dados pela Administração e os de interposição de recursos cabíveis e respectivas análises, no caso de negativa ou de acesso parcial, segundo o consignado na LAI.

As deliberações em segunda instância cabem ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), porquanto após submetido o recurso no órgão ou

---

<sup>71</sup>O e-SIC foi instituído pela Portaria Interministerial nº 1.254, de 18/05/2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19/05/2015. BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria Interministerial nº 1.254, de 18 de maio de 2015. Diário Oficial da União (DOU), Brasília, 19 maio 2015. nº 93, seção 01, p. 01. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=1&data=19/05/2015>>. Acesso em: 22 maio 2018. O sistema permite a pessoas físicas e jurídicas nele cadastradas o encaminhamento de pedidos de acesso à informação, acompanhamento de prazos, o recebimento da resposta e o registro das respectivas decisões. BRASIL. Governo Federal. *Acesso à Informação*. Disponível em: <<http://www.acaoainformacao.gov.br/>>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>72</sup>O ressarcimento dos custos previstos no art. 12 da LAI não se aplica a pessoas com declarações regidas pela Lei nº 7.115, de 29/08/1983: “Art. 1º - A declaração destinada a fazer prova de vida, residência, pobreza, dependência econômica, homonímia ou bons antecedentes, quando firmada pelo próprio interesse ou por procurador bastante, e sob as penas da Lei, presume-se verdadeira.” BRASIL. *Lei nº 7.115, de 29 de agosto de 1983*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7115.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7115.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

entidade a pelo menos uma autoridade hierarquicamente superior àquela que negou o acesso solicitado, em caso de procedência das razões recursais, o Ministério determinará a adoção de providências necessárias ao cumprimento da LAI. Na hipótese de manutenção da decisão impugnada, cabe recurso à Comissão Mista de Reavaliação de Informações (CMRI).<sup>73</sup>

Outrossim, a LAI dispõe sobre a responsabilização de agentes públicos, prevendo condutas ilícitas, entre elas, a de recusar o fornecimento de informações e destruir documentos concernentes a possíveis violações de direitos humanos cometidas por agentes do Estado, bem como a responsabilização por danos causados em decorrência de divulgação de informações sujeitas a sigilo. As disposições aplicam-se a pessoas físicas e entidades privadas com vínculo com a administração, detentoras de informações públicas sujeitas à divulgação e à restrição de sigilo.

Além da vinculação ao princípio constitucional da publicidade, depreende-se das determinações contidas na Lei nº 12.527/2011 a sua conexão com o princípio republicano e o da probidade administrativa.<sup>74</sup>

Isso porque o princípio republicano, insito no art. 1º da Constituição de 1988 não deve ser entendido do ponto de vista puramente formal, pela sua oposição à forma monárquica,<sup>75</sup> mas igualmente por traduzir, nos fundamentos da cidadania e dignidade da pessoa humana, “[...] exigências de controle popular sobre os atos administrativos e governamentais como meio de assegurar o direito fundamental a uma boa administração pública”.<sup>76</sup>

E a probidade, equivalente ao princípio da moralidade administrativa, atrela-se ao acesso a informações do Estado ou por ele custodiadas, com vistas a fomentar a boa administração e a ordem na condução da “*res publica*”, a qual deve balizar-se na conduta ética, de lealdade, de boa-fé dos seus agentes, ampliando a abrangência da legalidade formal e restrita

---

<sup>73</sup>As demais atribuições a CGU estão previstas no art. 41: promoção de campanha de abrangência nacional de fomento à cultura da transparência; treinamento de agentes públicos; monitoramento da aplicação da lei no âmbito da administração pública federal; e encaminhamento de relatório anual ao Congresso Nacional. E as da CMRI referem-se ao tratamento e a classificação de informações sigilosas.

<sup>74</sup>CALDERON, Mariana Paranhos. *A Lei de acesso à informação e seu impacto na atividade de inteligência*. 1. ed. Campinas: Millennium, 2014. p. 13.

<sup>75</sup>SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 105.

<sup>76</sup>CASTRO, Leonardo Bellini de. *Inovações republicanas da lei de acesso à informação*. Revista Jurídica ESMP-SP, São Paulo, vol. 3, p. 14, 2013. apud CALDERON, op. cit., p.13.

da atuação administrativa.<sup>77</sup>

Da leitura do texto da LAI, não se observa uma definição para transparência, todavia, é possível avaliar que o termo está associado a procedimentos objetivos, ágeis e de forma clara, e também à linguagem de fácil compreensão. Desse modo, a transparência está conexas ao tratamento e à qualidade dos dados utilizados para a produção e a melhor transmissão do conhecimento proposto, sem os quais a eficácia da LAI restaria comprometida.

A transparência, por conseguinte, não é a mera divulgação de dados, espontaneamente pelo Estado (transparência ativa) ou a partir dos pedidos de pessoas físicas e jurídicas (transparência passiva), haja vista a necessidade de atenção a certos atributos de qualidade no tratamento da informação para a construção de conhecimento e a participação da sociedade no controle da gestão pública.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015. p. 969.

<sup>78</sup>ROCHA, Heloisa Helena Nascimento. *Transparência e accountability no Estado Democrático de direito: reflexões à luz da Lei de Acesso à Informação*. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, n. 1, 90-93, nov. 2012.

## 2 O CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA

### 2.1 O conceito de controle

Etimologicamente, o termo controle tem origem no latim *rotumum*, que designava a listagem de contribuintes de impostos. Nasceu assim, com sentido atrelado a finanças. De significado mais amplo, pode, ainda, denotar direção, limitação, vigilância, dominação, verificação ou mesmo registro.<sup>79</sup>

O doutrinador Hely Lopes Meirelles relata que a palavra controle introduzida em nosso idioma é de origem francesa (contrôle), e que, no Direito pátrio, esse vocábulo foi inicialmente utilizado por Miguel Seabra Fagundes, em 1941, na sua obra “O Controle dos atos Administrativos pelo Poder Judiciário”.<sup>80</sup>

Relevante também na Ciência da Administração, pois, para ela, o controle consiste em verificar se o pensado, o executado e o avaliado estão em conformidade com o concebido, e, para tanto, devem ser utilizadas as ferramentas capazes de medir erros, corrigir desvio com o intuito de propiciar o desenvolvimento das atividades do processo administrativo.<sup>81</sup>

### 2.2 O Controle da Administração Pública

A Administração Pública apresenta uma multiplicidade de tipos e formas de controle no desempenho das suas funções. Classifica-se, considerando o órgão que o exerce, como Controle Judicial, Controle Administrativo e Controle Legislativo.<sup>82</sup>

O Controle Judicial é exercido privativamente pelos órgãos do Poder Judiciário sobre os atos administrativos dos Poderes Executivo e Legislativo, bem como do próprio Judiciário no desempenho de atividades administrativas. Atua sobre a avaliação da legalidade do ato administrativo em relação à norma legal aplicável, e sua importância reside

---

<sup>79</sup>CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 323.

<sup>80</sup>MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 795.

<sup>81</sup>MINIZ, Adir Jaime de Oliveira; FARIA Hermínio Augusto. *Teoria Geral da administração: noções básicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 89.

<sup>82</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 878.

na preservação dos direitos individuais ou outros, de natureza pública ou privada, de quem o pleiteia judicialmente.<sup>83</sup>

Conceitua-se Controle Administrativo “[...] o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre a sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação”.<sup>84</sup>

Os recursos administrativos são os instrumentos que podem ser utilizados para provocar o reexame pela Administração Pública de seus próprios atos, e sua fundamentação reside nas disposições da Constituição de 1988. Segundo o art. 5º, inciso LV, é assegurado o contraditório e a ampla defesa, aos litigantes e acusados em geral e em processos judiciais e administrativos, mediante os recursos e os meios pertinentes ao caso concreto.<sup>85</sup>

O Controle Legislativo, também denominado controle parlamentar, é exercido pelo Congresso Nacional, Senado Federal, Câmara dos Deputados, Assembleia Legislativa, Câmara Distrital e Câmara de Vereadores, observada as esferas de competência.<sup>86</sup>

Hely Lopes Meirelles, parafraseando Carl L. Beckert, aponta que “[...] nos regimes democráticos, o povo delega poderes, não só de legislação, mas, e sobretudo, de fiscalização, a seus mandatários nas Câmaras, para assegurarem um governo probo e eficiente [...]”<sup>87</sup>

O Controle Legislativo abrange basicamente dois tipos, quais sejam, o controle político e o financeiro.<sup>88</sup> O primeiro, cujas hipóteses estão previstas na Constituição de 1988, consiste na apreciação das decisões administrativas sob o aspecto de legalidade, mérito

<sup>83</sup>Como meios de controle judicial, Di Pietro relaciona os remédios constitucionais: Habeas Corpus (art. art. 5º, inciso LXXVII), Habeas Data (art. 5º, inciso LXXII), Mandado de Injunção (art. 5º, inciso LXXI), Mandado de Segurança Individual (art. 5º, inciso LXIX), Mandado de Segurança Coletivo (art. 5º, inciso LXX), Ação Popular (art. 5º, inciso LXXIII), Ação Civil Pública (Lei nº 7.347, de 24/07/1985 c/c incisos II e III, e § 1º, todos do art. 129 da CF/88). DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p.918-968.

<sup>84</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 881.

<sup>85</sup>O direito de petição, previsto no inciso XXXIV, é garantido a todos, independentemente do pagamento de taxas, sendo suas modalidades de recursos administrativos a representação (Lei nº 4898, de 09/12/1965, e art. 103-B, § 4º, inciso III e art. 130-A, § 2º, inciso III da Constituição de 1988); a reclamação administrativa (Decreto nº 20.910, de 06/01/1932); o pedido de reconsideração (art. 106 da Lei nº 8112, de 11/12/1990); os recursos hierárquicos próprios e impróprios e o recurso de revisão (arts. 174-182 da Lei nº 8112/1990, no âmbito da administração pública federal). DI PIETRO, op. cit., p. 884-889.

<sup>86</sup>GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 17. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1054.

<sup>87</sup>MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 839-840.

<sup>88</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 893.

e discricionariedade, a fim de avaliar a oportunidade e conveniência do ato diante do interesse público.<sup>89</sup>

Já sobre o controle financeiro, na lição de José dos Santos Carvalho Filho, “[...] é aquele exercido pelo Poder Legislativo sobre o Executivo e o Judiciário e sobre sua própria administração no que se refere à receita, à despesa e à gestão dos recursos públicos.”<sup>90</sup> A Constituição de 1988 disciplinou, no capítulo referente ao Poder Legislativo, nos arts. 70 a 75, os termos desse controle, os quais estão intrinsecamente relacionados aos objetivos deste trabalho.

Esses controles Judicial, Administrativo e Legislativo, conforme seus fundamentos, classificam-se em hierárquicos ou finalísticos; consoante o momento de produção de efeitos, em prévios, concomitantes e posteriores ou subsequentes; quanto ao aspecto controlado, podem ser de legalidade ou de mérito; e, segundo a localização do órgão que o exerce, em internos ou externos.<sup>91</sup>

Por controle hierárquico entende-se o resultante do escalonamento vertical dos órgãos, em que os inferiores estão subordinados aos superiores, e pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, fiscalização, orientação, aprovação, entre outras atividades de “policiamento” dos órgãos subordinados.<sup>92</sup> Sem fundamento hierárquico, o controle finalístico é teleológico, de verificação da correspondência dos atos de instituições autônomas, como as autarquias, com um programa geral de governo, visando ao atingimento das finalidades da entidade controlada.<sup>93</sup>

O controle prévio, ou “*a priori*”, é aquele exercido antes da consumação da conduta administrativa, e, por essa razão, possui natureza preventiva. O controle concomitante é processado à medida que a ação administrativa é realizada, tal como ocorre nas fiscalizações “*in loco*” de obras públicas em execução. O controle posterior tem o objetivo de revisão dos

---

<sup>89</sup>São exemplos a apuração de irregularidades pelas Comissões Parlamentares de Inquérito, as quais encaminham suas conclusões documentos comprobatórios ao Ministério Público (art. 58, § 3º); e a competência do Congresso Nacional para sustar atos normativos emanados do Executivo os quais extrapolem o poder regulamentar ou os limites de delegação legislativa conferidos (art. 49, inciso V). DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 892-893.

<sup>90</sup>CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 1019.

<sup>91</sup>MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 796.

<sup>92</sup>MEIRELLES, op. cit., p. 796-797.

<sup>93</sup>Ibidem. p. 797.



atos já praticados, seja para confirmá-los ou para corrigir seus efeitos ainda modificáveis.<sup>94</sup>

No controle de legalidade, o órgão controlador avalia a conformidade entre a conduta administrativa e uma norma jurídica vigente e eficaz, e, verificada a incompatibilidade, deve a conduta ser revista, visto que se apresenta ilegítima. Diferentemente, o controle de mérito é aquele que se perfaz mediante a verificação da conveniência e oportunidade da ação, sendo, assim, privativa da administração pública.<sup>95</sup>

No que se refere à localização ou extensão, o controle externo opera quando o órgão fiscalizador se situa em administração diversa daquela de onde a conduta se originou. É o caso do controle exercido pelo Judiciário sobre os atos do Poder Executivo em ações judiciais, bem como do Tribunal de Contas sobre os atos dos Poderes Executivo e Judiciário. Como consequência, classifica-se como controle interno<sup>96</sup> aquele que cada poder exerce sobre seus próprios atos.

Essas expressões “controle externo” e “controle interno” serão, nos tópicos seguintes, contextualizadas ao controle da administração quanto à gestão pública.

### 2.2.1 Histórico do controle público

A História do controle está associada à necessidade de arrecadar recursos e de geri-los para a manutenção do poder e a dominação sobre pessoas e diferentes povos. Dessa forma, confunde-se com a história do homem e das civilizações.

No Egito, por volta de 3.200 a.C, com a unificação dos reinos do sul e do norte, o imperador Faraó Menés I adotou dura política centrada na cobrança de impostos e de trabalhos forçados, sendo que a fiscalização dessas atividades competia a uma classe de funcionários públicos, denominados *escribas*.<sup>97</sup>

Na cidade-estado Atenas, há dois mil anos, os tesoureiros (*hellénotamiai*),

<sup>94</sup>CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 958.

<sup>95</sup>CARVALHO FILHO, op. cit., p. 956-957.

<sup>96</sup>O controle interno também é conhecido como controle intraorgânico, controle intra-administrativo. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 17.ed. São Paulo: Afiliada, 2013. p. 424.

<sup>97</sup>BARROS, Lucivaldo Vasconcelos. *TCU: presença na história nacional*. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União*. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 222.

eleitos pela assembleia popular, reuniam-se para prestar contas dos valores recebidos.<sup>98</sup> Na Roma antiga, os ocupantes de cargos de *Tabulari* e *Numerarii* atuavam como verificadores de contas, assistindo aos magistrados na execução de suas atividades e de prestação de contas.<sup>99</sup>

Nas civilizações modernas, a preocupação com a boa gestão da coisa pública pôde ser identificada na instituição da “*chambre de comptes*” na França em 1256. Na Inglaterra, o tribunal “*Exchequer*” funcionava como um controlador oficial de despesas, integrado por barões feudais, os “*barons of the Exchequer*”<sup>100</sup>, mesmo antes da Magna Carta de 1215.<sup>101</sup>

Os reinados absolutistas também instituíram controles financeiros dos recursos. Citam-se a criação da Câmara de Contas, em 1661, pelo Império Austríaco; da Câmara Superior de Contas por Frederico Guilherme I em 1714, a qual, nos anos de 1872 e 1874, passou-se a denominar Corte de Contas do Império da Alemanha.<sup>102</sup>

Já a Revolução Francesa de 1789, como medida destinada à extinção do poder absolutista, transferiu as atribuições da então Câmara de Contas para a Assembleia Constituinte. Posteriormente, no princípio do século XIX, foi instituído tribunal de contas com as funções de controle jurídico das contas públicas.<sup>103</sup>

## 2.2.2 Histórico do controle público pátrio

No Brasil, os registros de controle das contas públicas datam do período colonial. Desde o descobrimento e durante os primeiros trinta anos da nossa história, as atividades estavam mais voltadas à proteção do território contra invasões, e foram realizadas com a organização das feitorias.<sup>104</sup>

---

<sup>98</sup>BARROS, Lucivaldo Vasconcelos. *TCU: presença na história nacional*. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União*. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 223.

<sup>99</sup>BARROS, p. cit., p. 224.

<sup>100</sup>Ibidem p. 224.

<sup>101</sup>SIQUEIRA, Bernardo Rocha. *O Tribunal de Contas da União de ontem e de hoje*. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União*. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 145.

<sup>102</sup>SIQUEIRA, op. cit., 146.

<sup>103</sup>Ibidem, p. 146.

<sup>104</sup>SILVA, Artur Adolfo Cotias e. *O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890 – 1998)*. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União*. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 22.

Com o propósito de povoamento, e após a separação das terras em capitâneas hereditárias (1530), Dom João III estabeleceu o Governo Geral com vigência a partir de 1549, por força do Regimento datado de 17/12/1548. Assim, em março do ano seguinte, iniciou-se a organização administrativa do Brasil Colônia, com a chegada do primeiro governador-geral, Tomé de Souza, juntamente com o ouvidor-geral, responsável pelos negócios da justiça, e com o provedor-mor, encarregado da administração econômica e financeira.<sup>105</sup>

Entre as poucas realizações na seara do controle nesse período colonial, destaca-se a escrituração das finanças da colônia ordenada pelo vice-rei Luís de Vasconcelos e Sousa, cujo relatório revelou acúmulo de déficits nas contas desde 1761, ou seja, desequilíbrio entre receitas e despesas.<sup>106</sup>

Com a chegada da família real no século XIX, foi instituído o *Erario Regio* para a guarda dos tesouros reais, e o Conselho da Fazenda, responsável pelo controle dos gastos públicos, normatizados pelo Alvará Real publicado em 28/06/1808.<sup>107</sup>

Competia ao *Erario Regio* a operacionalização dos negócios da Fazenda, “[...] estruturas contábeis de controle de despesa e de receita, com definição de regras operacionais de prestação de contas e de mecanismos de responsabilização dos agentes.”<sup>108</sup>

Em que pese a estrutura administrativa criada, os gastos não eram a rigor públicos, e se confundiam com os dispêndios da nobreza da época. Em capítulo intitulado “O

---

<sup>105</sup>SILVA, Artur Adolfo Cotias e. *O Tribunal de Contas da união na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890 – 1998)*. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p.22. Sobre as atividades do provedor-mor, cita-se o item 29 do Regimento de 1548, acerca do controle das mercadorias em transporte de cabotagem: “Os que forem a tratar e a negociar suas fazendas pelo mar de umas capitâneas para outras em navios seus ou doutras pessoas ao tempo que os começarem a carregar e assim antes de saírem do porto o farão saber ao provedor de minha Fazenda que estiver na capitania onde o tal navio se aperceber para fazer as diligências que lhe em seu regimento mando acerca das mercadorias que se nos ditos navios hão de carregar e no modo que hão de ter em as descarregarem nos lugares para onde as levarem.” GUIA GEOGRÁFICO. *História do Brasil*. Disponível em: <<http://www.historia-brasil.com/colonia/constituicao-1548.htm>>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>106</sup> SILVA, op. cit., p. 22.

<sup>107</sup> Ibidem, p. 24.

<sup>108</sup> Narra também que ao Conselho competia decidir sobre temas tais como as “[...] habilitações de pessoas (nomeações), definição de ordenados, padrões de juros, autorização de empréstimos, amortização, folha de pagamento, além da relação com as administrações locais e da administração de todos os contratos da coroa [...]”. GARCIA, Leice Maria. *Análise do Controle interno do Poder executivo Federa Brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*. 240 f. Dissertação (Mestrado) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração: Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2011.

ataque ao cofre”, o jornalista Laurentino Gomes explicita que:

A corte chegou ao Brasil empobrecida [...] E todos dependiam do erário real ou esperavam do príncipe regente algum benefício em troca do “sacrifício” da viagem. [...] Consideravam temporária a sua ausência de Portugal e propunham-se mais a enriquecer-se à custa do Estado do que a administrar justiça ou a beneficiar o público.<sup>109</sup>

Após o retorno da família real para Portugal em 1821, durante o Império, Dom Pedro I outorgou, em 25/03/1824, a primeira Constituição Política do Império do Brasil, a qual apresentava as primeiras tentativas efetivas de controle da gestão governamental com a instituição do orçamento público e os respectivos balanços gerais, os quais deveriam ser anualmente publicados.<sup>110</sup>

No período Regencial, foi aprovada a criação do Tribunal do Tesouro Público Nacional mediante a Lei nº 657, sancionada em 04/10/1831, extinguindo-se, desse modo, o *Erario Regio* e o Conselho da Fazenda já mencionados. Nos regulamentos do tribunal foram elencados os critérios para o levantamento e julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros públicos, dentro e fora do Brasil.<sup>111</sup> Contudo, o Tribunal do Tesouro carecia de independência na avaliação das despesas públicas em relação ao Poder Executivo.<sup>112</sup>

As competências do Tribunal do Tesouro Público Nacional foram divididas entre duas instituições: Tribunal de Contas e Ministério da Fazenda, conforme a seguir explicitado.<sup>113</sup>

Com a Proclamação da República, foi instituído o Tribunal de Contas com atribuições de exame, revisão e julgamento das operações de receita e despesa da República, mediante a assinatura do Decreto nº 966-A, em 07/11/1890, pelo Chefe do Governo Provisório, Marechal Manoel Deodoro da Fonseca, e pelo Ministro da Fazenda, Rui Barbosa.<sup>114</sup>

<sup>109</sup>GOMES, Laurentino. *1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a história de Portugal e do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007. p. 169.

<sup>110</sup>SILVA, Artur Adolfo Cotias e. *O Tribunal de Contas da união na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890 – 1998)*. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 27. Sobre Orçamento, vide item 1.4 Histórico do acesso às contas públicas no Brasil, p. 20.

<sup>111</sup>SILVA, op. cit., p. 29.

<sup>112</sup>GARCIA, Leice Maria. *Análise do Controle interno do Poder executivo Federa Brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*, Minas Gerais, 2011.

<sup>113</sup>GARCIA, op. cit., f. 99.

<sup>114</sup>Segundo o autor, o tribunal somente foi efetivamente constituído e instalado pelo Ministro da

A Lei nº 23, de 30/10/1891, reorganizou os serviços da Administração Federal e autorizou a criação do Ministério da Fazenda, e o Decreto nº 1.166, de 17/12/1892 regulamentou a estrutura organizacional e funcional tanto do Ministério quanto do Tribunal de Contas.<sup>115</sup>

E, embora já existente o Tribunal de Contas, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 24/02/1891, dispôs no art. 89, no Título V – Disposições Gerais: “[...] É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legitimidade, antes de serem prestadas ao Congresso.”<sup>116</sup> Tal fato demonstra a importância das atividades de controle na gestão pública, ao dispensá-lo tratamento de matéria constitucional.

Paralelamente ao controle das contas realizado pelo Tribunal de Contas, foi necessário aprofundar os controles contábeis da Fazenda Pública por meio da Contabilidade. Narra-se que, em 1914, “[...] o Ministro da Fazenda não conseguiu realizar operações de créditos com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias de empréstimos”, dada a falta de documentação contábil sistematicamente organizada e apta a comprovar as garantias dessas transações.<sup>117</sup>

Nesse contexto, tem-se como marco da origem da Contabilidade Pública o Decreto nº 15.210, de 28/12/1921, que centralizou a contabilidade geral da União no Ministério da Fazenda, sob a direção da Contadoria Central da República e fiscalização do Tribunal de Contas.<sup>118</sup> Acrescenta-se que o Decreto nº 4.536, de 28/01/1922, organizou o Código de Contabilidade da União,<sup>119</sup> e o Decreto nº 15.783, de 8/11/1922, aprovou o Regulamento Geral

---

Fazenda, Inocêncio Serzedello Corrêa. CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 341.

<sup>115</sup>As competências referem-se às alíneas b) e c) do art. 2 do citado Decreto. BRASIL. *Decreto-lei nº 579, de 30 de julho de 1938*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-579-30-julho-1938-350919-publicacaooriginal-126972-pe.html>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

<sup>116</sup>SILVA, Artur Adolfo Cotias e. *O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890 – 1998)*. In BRASIL. *Tribunal de Contas da União. A história do Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 27. Sobre

<sup>117</sup>CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.384.

<sup>118</sup>BRASIL. *Decreto nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921*. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=428699&id=14424652&idBinario=15800670&mime=application/rtf>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

<sup>119</sup>BRASIL. *Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922*. Disponível em:

de Contabilidade Pública.<sup>120</sup>

Segundo a Constituição de 1934, no seu art. 22, competia ao Congresso Nacional fiscalizar a administração financeira, que incluía a execução do orçamento, com o auxílio do Tribunal de Contas.<sup>121</sup>

Em sentido adverso, durante o Estado Novo<sup>122</sup>, o Poder Executivo reforçou o seu controle sobre a sua execução financeira e orçamentária. O Decreto-lei nº 579, de 30/07/1938, instituiu o Departamento Administrativo do Serviço Público (D.A.S.P), e entre as suas competências, estabeleceu as de “[...] organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados; e “fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.”<sup>123</sup>

Nesse período, houve quebra no princípio de harmonia e independência entre os três Poderes, tendo em vista que o Legislativo e o Judiciário submeteram-se ao Executivo, com a promulgação da Constituição de 1937 (também conhecida como “Polaca”). Atribuiu-se a disputas políticas a rejeição, nesse mesmo ano, das contas de 1936 do Governo Vargas por meio do parecer do Tribunal de Contas<sup>124</sup>, as quais, entretanto, foram aprovadas mediante o Decreto Legislativo nº 101, de 25/08/1937.<sup>125</sup>

---

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-322140-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

<sup>120</sup>CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 384-385.

<sup>121</sup>Esse dispositivo não menciona a expressão “controle externo”, contudo, trata do tema. Também dispõe a Constituição de 1934 que a administração financeira nos Estados e Municípios se daria pela forma estabelecida nas Constituições estaduais. BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2018.

<sup>122</sup>Também conhecido como a Terceira República, historicamente inicia em 10 de novembro de 1937 e termina em 28 de fevereiro ou 29 de outubro de 1945 (conforme interpretações existentes), com a abertura democrática ou com a queda de Getúlio Vargas. CARONE, Edgard. *A Terceira República (1937 – 1945)*. 2. ed. São Paulo: DIFEL Difusão Editorial S.A, 1982. p. 3.

<sup>123</sup>BRASIL. *Decreto-lei nº 579, de 30 de julho de 1938*. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-579-30-julho-1938-350919-publicacaooriginal-126973-pe.html>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

<sup>124</sup>BRASIL. *Decreto Legislativo nº 101, de 25 de agosto de 1937*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=537786>>. Acesso em: 09 mar. 2018..

<sup>125</sup>O ESTADÃO. Em 1937, TCU rejeitou contas de Getúlio por disputas políticas. São Paulo. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,em-1937--tcu-rejeitou-contas-de-getulio-por-disputas-politicas,1776398>>. Acesso em: 22 maio 2018. Após o Governo Vargas, as únicas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas, atualmente denominado Tribunal de Contas da União (TCU),

Contraditoriamente, a visão que se pretendia passar sobre a atuação do Tribunal de Contas nos primeiros anos do Governo Vargas não era a de formalismo, mas de efetiva participação desse tribunal na fiscalização do orçamento. Sobre o tema, cita-se excerto sobre o orçamento federal, produzido com o objetivo de compor obra sobre realizações do referido governo, a partir de 1930:

A fiscalização do orçamento que revela e cria a prosperidade financeira, no dizer de Stourm, está hoje assegurada por diversos diplomas legislativos e é exercida por órgãos de disciplina e vigilância, entre os quais se destaca o Tribunal de Contas. Este Tribunal, tendo perdido com a transformação do Estado brasileiro o seu caráter exclusivo de delegado legislativo para a fiscalização das atividades do executivo em matéria financeira, constituiu-se em um colaborador eficiente e ativo do Governo para a fiel execução de seu plano financeiro. Por seu intermédio são investigadas e apontadas as inobservâncias das limitações contidas nas tabelas orçamentárias e julgados os responsáveis por alcances, desvios e despesas ilegais. O presidente Getúlio Vargas tem prestigiado durante o seu governo a ação do Tribunal e dado o exemplo no acatamento e observância dos seus julgados e decisões. [...] <sup>126</sup>

Quanto às funções do Executivo, manteve-se o sistema de centralização, no Ministério da Fazenda, da contabilidade pública federal, e, por meio do Decreto-lei nº 1.990, de 31/01/1940, transformou-se a Contadoria Central da República em Contadoria Geral da República, cujo regimento foi aprovado pelo Decreto nº 5.226 nessa mesma data. <sup>127</sup>

As competências do Tribunal de Contas foram ampliadas <sup>128</sup> pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18/09/1946 (após a queda de Getúlio Vargas e fim do Estado Novo), a partir de então incluindo o acompanhamento da execução orçamentária, o julgamento das contas dos responsáveis por bens e dinheiro público e o oferecimento de parecer prévio sobre as contas do Presidente da República. <sup>129</sup>

---

foram as do exercício de 2015 do Governo presidido por Dilma Rousseff.

<sup>126</sup>O pesquisador Simon Schwartzman organizou relatos que comporiam a obra sobre o Governo Vargas, cuja elaboração ficou sob a responsabilidade do então Ministro Gustavo Capanema, da Educação e Saúde. Embora muita avançada na revisão, reescrita e organização dos capítulos (produzidos por diversos setores daquele governo), a obra nunca foi publicada. SCHWARTZMAN, Simon (Org). *Estado Novo, um Auto-retrato (Arquivo Gustavo Capanema)*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983, p. 132-13.

<sup>127</sup>SCHWARTZMAN, Simon (Org.). op. cit., p. 131.

<sup>128</sup>Informa-se que a Constituição de 1937 “[...] pouco tratou dos Tribunais de Contas, apenas mencionando-os em um artigo e relegando sua regulamentação a normativos infraconstitucionais.” BRASIL. Tribunal de Contas da União. Museu do Tribunal de Contas da União: *TCU e as constituições*. Brasília. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/tcu-e-as-constituicoes.htm>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

<sup>129</sup>MELO, Verônica Vaz de. *Tribunal de contas: história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro*. Revista Âmbito Jurídico. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11198](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11198)>. Acesso em 22 maio 2018.

A Lei nº 4.320, de 17/03/1964<sup>130</sup> introduziu ferramentas para o planejamento pelo prazo de no mínimo 03 anos, ao determinar, no seu art. 23, que as receitas e despesas de capital<sup>131</sup> seriam “[...] objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo [...]”, com um período mínimo de 1 triênio e ajuste anual.<sup>132</sup>

Essa lei também constitui marco no controle da execução orçamentária, haja vista determinar o cumprimento de programas e metas de realizações de obras e prestação de serviços, ou seja, uma ação planejada com vistas a gerir os recursos para a sociedade. Ademais, tratou do controle da fidelidade funcional de agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos. Assim, superou a classificação de categoria das receitas e despesas contabilizadas e a organização do orçamento.<sup>133</sup>

A Constituição de 1967 retirou das competências do Tribunal de Contas o controle prévio dos contratos administrativos. Em contrapartida, garantiu meios para o Congresso Nacional exercer o controle político sobre o próprio Poder Executivo no que se refere à fiscalização financeira e orçamentária da União.<sup>134</sup>

Isso porque, na esteira da Lei nº 4.320, de 17/03/1964, a Constituição de 1967 alinhou a atuação do “controle interno” (Poder Executivo) ao do “controle externo” (Poder Legislativo a cargo do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas):

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

§ 1º - O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais

<sup>130</sup>No mês seguinte, instala-se a Ditadura Militar no Brasil, com a tomada do poder pelas Forças Armadas em 1º de abril de 1964. FICHTER, George André. *O regime Modernizador do Brasil 1964/1972*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1974. p.53.

<sup>131</sup>Segundo o Art. 12 da Lei nº 4.320, de 17/03/1964, classificam-se como despesas de capital os investimentos, as inversões financeiras e transferências de capital. BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 09 mar. 2018.

<sup>132</sup>BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 09 mar. 2018.

<sup>133</sup>XEREZ, Sebastião Regis Dias. *A evolução do orçamento público e seus instrumentos de planejamento*. Semana Acadêmica. Revista Científica. Disponível em: <[https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo\\_regis\\_1.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_regis_1.pdf)>. Acesso em: 09 mar. 2018.

<sup>134</sup>GARCIA, Leice Maria. *Análise do Controle interno do Poder executivo Federa Brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*. 240 f. Dissertação (Mestrado) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração: Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2011.



responsáveis por bens e valores públicos

[...]

Art. 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:

I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;

II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;

III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.<sup>135</sup>

Tomando por base essa classificação de “controle interno” e “controle externo”, considerando a amplitude do regramento vinculado ao controle interno até a criação do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), bem como a relevância de se explicitar as competências e funções do controle externo realizado pelo TCU a partir da Constituição de 1988, apresenta-se o detalhamento dos controles da Administração Pública nos tópicos a seguir.

### **2.2.2.1 Controle Interno da Administração Pública Federal**

Preliminarmente, registra-se que esta pesquisa tem como objetivo detalhar o histórico do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), dada a sua vinculação ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) e, conseqüentemente, aos objetivos deste trabalho sobre a transparência das avaliações no processo de prestação de contas anuais do Sistema “S”. Nessa orientação, haverá a referência aos sistemas de controle interno do Poder Judiciário e do Poder Legislativo durante a exposição da cronologia normativa, sem, contudo, aprofundamento sobre o tema.

A atuação do controle interno está associada ao alcance dos objetivos da Administração Pública, a qual deve ocorrer estritamente conforme as leis, de forma eficiente e mediante a otimização dos recursos públicos. Corresponde ao controle realizado pelo próprio órgão executor no âmbito de sua própria Administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de

---

<sup>135</sup>No âmbito estadual, dispõe o art. 13 da Constituição de 1967 que: “Os Estados se organizam e se regem pelas Constituições e pelas leis que adotarem, respeitados, dentre outros princípios estabelecidos nesta Constituição, os seguintes: [...] IV - a elaboração orçamentária e a fiscalização orçamentária e financeira, inclusive a aplicação dos recursos recebidos da União e atribuídos aos Municípios”. BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2018.

maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.<sup>136</sup>

O SCI deriva do dever de controle da gestão pública, assinalado na Constituição de 1988 e no ordenamento jurídico infraconstitucional, cujo histórico reflete a evolução do planejamento, execução e monitoramento da arrecadação e aplicação dos recursos públicos no Brasil.

Por oportuno, apresentam-se conceitos iniciais e simplificados para subsidiar entendimentos da evolução histórica do controle interno governamental brasileiro. Nessa esteira, o controle interno administrativo corresponde ao “[...] poder-dever de o administrador em sua entidade controlar todos os processos, atos e fatos administrativos, em todas as áreas – orçamentária, patrimonial, de pessoas etc.” A auditoria interna, por sua vez, “é o conjunto de procedimentos tecnicamente normatizados, que consiste no acompanhamento indireto de processos e na avaliação de resultados na organização [...]” com vistas a assessorar os administradores e agregar valor à gestão. E o sistema de controle interno é mais amplo, e corresponde ao “[...] conjunto de atividades técnicas articuladas por um órgão central, dentro de cada Poder da União – Executivo, Legislativo e Judiciário.”<sup>137</sup>

O termo “controle interno” foi citado pela primeira vez na legislação pátria com a aprovação da já citada Lei 4.320, de 31/03/1964, que formalmente o atribuiu ao Poder Executivo. Ressalta-se a determinação por emprego de práticas de controle em todos os estágios da gestão orçamentária, ou seja, previamente, concomitantemente e posteriormente aos atos do governo.<sup>138</sup>

O Decreto-Lei n. 200, de 25/02/1967, que estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa<sup>139</sup>, instituiu como princípios fundamentais da atividade da

<sup>136</sup>BOTELHO, Milton Mendes. *Manual Prático de controle interno na administração pública municipal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 31. apud PETER, Maria da Glória Arrais. MACHADO, Marcos Vinícius Veras. *Manual de Auditoria Governamental*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 54.

<sup>137</sup>DE ALBUQUERQUE, Marlene Alves. *O CI Governamental no Brasil*. Palestra ministrada por Marlene Alves de Albuquerque no Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno na União Europeia e no Brasil, realizado em Brasília em dezembro de 2014. *O CI Governamental no Brasil*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao\\_seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf](http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao_seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf)>. Acesso em: 29 mar. 2018.

<sup>138</sup>BRASIL. *Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De10200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2018.

<sup>139</sup>“Até o advento do Dec.-lei 200, de 25.2.67, a organização administrativa federal pecava pela excessiva concentração de atribuições nos órgãos de cúpula [...] propugnava-se, na realidade, por uma ampla desconcentração administrativa, de modo a distinguir as atividades de direção das de execução, as atividades-fins das atividades-meios.” MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*.

Administração Pública o planejamento, a coordenação, a descentralização, a delegação de competências e o controle.<sup>140</sup>

Sobre o controle da Administração Pública Federal, dispôs sobre a existência de níveis de controle em todos os órgãos, quais sejam, pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (sistema de controle interno). Ademais, previu, na estrutura de cada Ministério Civil, uma Inspeção-Geral de Finanças (IGF), sendo a IGF do Ministério da Fazenda o Órgão Central do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria.

Quanto à relação do controle interno com o externo, especificamente o Tribunal de Contas, na norma em comento definiu-se como obrigação ministerial a transmissão àquele Tribunal de informações relativas à administração financeira, patrimonial; a obrigação de os órgãos da Administração Federal informarem sobre a administração dos créditos orçamentários, bem como de facilitarem a realização das inspeções pelo controle externo. Além disso, “[...] definiu como competência do sistema de auditoria a certificação da regularidade dos atos praticados por esses agentes, antes do encaminhamento das contas ao Tribunal.”<sup>141</sup>

A primeira constituição a trazer “controle interno” expressamente em seu texto foi a já citada Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. E como objetivos do SCI fixou-se o apoio às atividades do controle externo, a cargo do Congresso Nacional e exercido pelo Tribunal de Contas; o monitoramento da execução de programas de trabalho e do orçamento; a avaliação dos resultados alcançados pelos administradores; e a incumbência de verificar a execução dos contratos.

No âmbito do Poder Executivo, o Decreto nº 62.386, de 19/09/1967 instalou e fixou a estrutura e as atribuições das Inspeção-Geral de Finanças (IGF), que substituíram a Contadoria Geral da República<sup>142</sup>, alinhando-se às disposições relativas a supervisão ministerial

---

42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 887-888.

<sup>140</sup>BRASIL. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2018.

<sup>141</sup>Nos termos dos arts. 25, 75, 81 e 82 do Decreto-Lei n. 200, de 25/02/1967. GARCIA, Leice Maria. *Análise do Controle interno do Poder executivo Federa Brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*. 240 f. Dissertação (Mestrado) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração: Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2011.

<sup>142</sup>BLIACHRIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *Fiscalização Financeira e Orçamentária: Controle Interno, Controle Externo e Controle Social do Orçamento*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facuri (Coord.). *Orçamento Público e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 1225.

do Decreto-Lei n. 200, de 25/02/1967.<sup>143</sup>

A tentativa de descentralização do controle com a criação das IGF's com o advento da Reforma Administrativa, todavia, incorreu no acúmulo de atribuições nessas inspetorias nas atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria. O Regimento Interno da IGF do Ministério da Fazenda, aprovado pelo Decreto nº 64.136, de 25/02/1969<sup>144</sup>, demonstra esse acúmulo e ainda um foco predominantemente contábil<sup>145</sup>, o que desfavorecia a realização auditorias técnico-contábil financeira.

Nesse período, foi instituído o Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional, por meio do Decreto nº 64.441, de 30/04/1969<sup>146</sup>, “[...] retirando da alçada do sistema de controle interno as atividades de fixação, liberação, repasses e sub-repasses de cotas das dotações orçamentárias e de créditos adicionais”<sup>147</sup> Esse sistema tinha como órgão central a Comissão de Programação Financeira, composta pelo Ministro da Fazenda, seu Presidente, o Ministro do Planejamento e Coordenação Geral e o Presidente do Banco Central do Brasil.

Com o objetivo de coordenar os assuntos relativos às atividades dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria, foi instituída a Comissão de Coordenação das Inspetorias-Gerais de Finanças (INGECOR) pelo Decreto nº 64.777, de

<sup>143</sup>“Art. 4º. As Inspetorias Gerais de Finanças serão integradas por uma Divisão de Administração Financeira, uma Divisão de Contabilidade, uma Divisão de Auditoria e um Serviço de Administração. [...] Art. 11. A Contadoria Geral da República (Órgão Central), e suas Delegações, incorporam-se às Inspetorias Gerais de Finanças pela forma seguinte: I - A Contadoria Geral da República (Órgão Central) e suas Delegações junto às unidades administrativas do Ministério da Fazenda, passam a integrar a Inspetoria Geral de Finanças do mesmo Ministério; II - As Delegações da Contadoria Geral da República junto aos Ministérios civis e suas unidades administrativas passam a integrar as Inspetorias Gerais de Finanças dos mesmos Ministérios. BRASIL. *Decreto nº 62.386, de 19 de setembro de 1967*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-61386-19-setembro-1967-402646-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

<sup>144</sup>BRASIL. *Decreto nº 64.136, de 25 de fevereiro de 1969*. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D64136.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D64136.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2018.

<sup>145</sup> CRUZ, Carlos Eduardo Rodrigues. *Sistema de Controle Interno Integrado da União: necessidade ou simples obrigatoriedade?* 122 f. Monografia (Pós-Graduação) - Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

<sup>146</sup> BRASIL. *Decreto nº 64.441/1969, de 30 de abril de 1969*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-64441-30-abril-1969-405776-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

<sup>147</sup>LIMA NETO, Ruitá Leite. *O Sistema de Controle Interno no anteprojeto de lei orgânica as Administração Pública Federal: percepção dos servidores da Controladoria-Regional da União no Estado de Pernambuco*. 138 f. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – EBAPE: Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2012.

03/07/1969, para, por meio de consultas e entendimentos prévios, buscar soluções integradas.<sup>148</sup>

A regulamentação dos sistemas de controle interno foi estabelecida por meio do Decreto nº 67.090, de 20/08/1970, mantendo-se os três níveis de controle para a fiscalização das atividades dos órgãos e entidades da Administração Federal, direta ou indireta, e atribuindo competências de fiscalização também aos órgãos de controle interno dos Poderes Legislativo e Judiciário:

Art. 1º A fiscalização das atividades dos órgãos e entidade da Administração Federal, direta ou indireta, será exercida em todos os níveis:

I - Pelas chefias competentes, quanto à execução dos programas e realização dos objetivos do órgão sob sua responsabilidade, observadas as normas aplicáveis;

II - Pelos órgãos próprios de cada sistema, quanto a observância das normas que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III - Pelas Inspetorias Gerais de Finanças dos Ministérios Cíveis e órgãos equivalentes da Presidência da República, dos Ministérios Militares e dos Poderes Legislativo e Judiciário, quanto à aplicação dos dinheiros e valores públicos e da guarda dos bens da União.

§ 1º A fiscalização prevista nos incisos I e II será exercida independentemente e não eliminará a constata do inciso III.<sup>149</sup>

Esta norma também fixou os procedimentos de auditoria<sup>150</sup> para o Serviço Público Federal, a cargo das IGF's ou órgãos equivalentes, “[...]visando a salvaguarda dos bens, à verificação da exatidão e regularidade das contas, à boa execução do orçamento e ao fiel cumprimento das leis e regulamentos pertinentes.”<sup>151</sup>

<sup>148</sup>A INGECOR funcionava junto a IGF/MF e era integrada pelos titulares das Inspetorias-Gerais de Finanças dos Ministérios Cíveis e dirigentes das Divisões do Órgão-Central e de sua Assessoria de Organização. Em 1971, foram incluídos os titulares dos órgãos equivalentes dos Ministérios Militares. BRASIL. *Decreto nº 64.777, de 03 de julho de 1969*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D64777.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D64777.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2018. BRASIL. *Decreto nº 68.441, de 29 de março de 1971*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-68441-29-marco-1971-410400-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

<sup>149</sup>BRASIL. *Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970*. Disponível em:<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=489729&id=14315772&idBinario=15669998&mime=application/rtf>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

<sup>150</sup> “[...] O conceito de fiscalização foi acolhido como atividade a ser exercida por todos os órgãos e em todos os níveis da administração. [...] o sistema de auditoria com dupla natureza [...] responsável pelas atividades de apoio ao TCU e pela etapa final do processo de controle interno do Poder Executivo Federal, com atividades de apoio tanto aos gestores federais e à supervisão ministerial, competência dos ministros de Estado, quanto para a administração das finanças públicas pelo Ministério da Fazenda.” GARCIA, Leice Maria. *Análise do Controle interno do Poder executivo Federal Brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*, Minas Gerais, 2011.

<sup>151</sup>BRASIL. *Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970*. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=489729&id=14315772&idBin>>

Sobre auditoria das IGF's, a sua localização na estrutura dos ministérios fragilizava a autonomia e a independência funcional dos auditores, haja vista a subordinação direta do chefe, o Inspetor Geral de Finanças, ao Ministro de Estado, fato que demandava, portanto, a necessidade de segregação da atividade de auditoria em relação às de gestão.<sup>152</sup>

Mudanças estruturais no SCI ocorreram com a publicação do Decreto nº 84.362, de 31/12/1979.<sup>153</sup> O órgão central dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria (IGF/MF) passou a denominar-se Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), com subordinação direta ao Ministro-Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN).

A INGECOR passou a denominar-se Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON), sendo presidida pelo Ministro-Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. Não houve modificação da composição e estrutura da Comissão de Programação Financeira.

As IGF's subordinadas aos Ministros de Estado passaram a denominar-se Secretarias de Controle Interno (CISSET), agora somente com atribuições relacionadas às atividades de administração financeira e de contabilidade. Por sua vez, os trabalhos de auditoria foram centralizados em dez Delegacias Regionais de Auditoria vinculadas à SECIN, inicialmente nas capitais dos estados do AM, BA, CE, DF, MG, PA, PE, RS, RJ e SP.<sup>154</sup>

Por meio do Decreto nº 92.452, de 10/03/1986, extinguiu-se a SECIN e criou-se a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de controle interno (Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria), diretamente subordinada ao Ministro de Estado da Fazenda. As atividades de auditoria contábil e de programas voltaram para as Secretarias de Controle Interno (CISSETs).<sup>155</sup>

---

ario=15669998&mime=application/rtf>. Acesso em: 12 mar. 2018.

<sup>152</sup>GARCIA, Leice Maria. *Análise do Controle interno do Poder executivo Federal Brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*. 240 f. Dissertação (Mestrado) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração: Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2011.

<sup>153</sup>BRASIL. *Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-84362-31-dezembro-1979-433708-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

<sup>154</sup>BRASIL. *Decreto nº 85.234, de 6 de outubro de 1980*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-85234-6-outubro-1980-434645-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

<sup>155</sup>BRASIL. *Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm)>. Acesso em: 13

O SCI passou por nova organização, porquanto a STN abrangeu, além do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria (Decreto-lei nº 200, de 25/02/1967), o Sistema de Programação Financeira (Decreto nº 64.441, de 30/04/1969), em decorrência do Decreto nº 93.874, de 23/12/1986.<sup>156</sup>

Nessa reorganização, mantiveram-se as Ciset's na estrutura dos ministérios e instituíram-se as Delegacia do Tesouro Nacional (DTN), unidades da STN no Distrito Federal e nas capitais dos estados, como órgãos setoriais.

A Constituição Federal determinou a cada Poder a competência para estabelecer seu sistema de controle interno, associado à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta. As atribuições do controle interno, nesse momento, ainda abrangiam, além do sistema de auditoria, os de contabilidade e finanças, em conformidade com as normas editadas pelo Poder Executivo Federal explicitadas na sequência.

A Medida Provisória nº 480, de 27/04/1994<sup>157</sup>, reorganizou o SCI posicionando o Ministério da Fazenda como órgão central. Criou a Secretaria Federal de Controle (SFC) para atuar nas áreas de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão.

Integravam a SFC: as Secretarias de Controle Interno (Ciset's) unidades seccionais do controle dos órgãos da Presidência da República (exceto a da Secretaria Geral da Presidência da República), dos ministérios civis (exceto a do Ministério das Relações Exteriores); Delegacia Regional de Controle (unidades regionais nos estados); e Corregedoria Geral do Controle Interno. Nessa reestruturação, a STN restringiu-se às atribuições de administração financeira e de contabilidade.

A MP 480, de 27/04/1994, também instituiu o Conselho Consultivo do Sistema de Controle Interno, integrado pelos titulares da SFC, STN, e por três conselheiros dentre os titulares de unidades setoriais, seccionais e regionais de controle interno. Sua finalidade era, entre outros, promover a integração e editar normas sobre assuntos das áreas

---

mar. 2018.

<sup>156</sup>BRASIL. *Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986*: Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-93874-23-dezembro-1986-444634-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

<sup>157</sup>BRASIL. *Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1994/medidaprovisoria-480-27-abril-1994-374303-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018. Após diversas reedições, a MP 2.112-88, de 26/01/2001, foi convertida na Lei nº 10.180, de 07/02/2001.

coordenadas pela SFC e STN.

O SCI também compreendia as unidades de controle interno dos ministérios militares, da Secretaria Geral da Presidência da República e do Ministério das Relações Exteriores, como órgãos setoriais, sujeitos à supervisão técnica e à orientação normativa da SFC e STN nas suas respectivas áreas de atuação.

Entre as modificações no sistema de controle interno citam-se: a separação do Sistema de Administração Financeira do Sistema de Contabilidade Federal; a definição da SFC como órgão central do SCI, ainda na estrutura do Ministério da Fazenda; e a extinção das Ciset's<sup>158</sup>, cujos servidores foram incorporados na SFC<sup>159</sup>; e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), órgão colegiado criado para a coordenação do SCI, com o objetivo de promover a integração e a padronização de entendimentos.<sup>160</sup>

O Decreto nº 3.591, de 06/09/2000 retirou os Sistemas de Administração Financeira e de Contabilidade Federal do âmbito do controle interno, e instituiu o cargo de Assessor Especial de Controle interno em cada ministério civil (segundo nível de controle, conforme Decreto-Lei n. 200/1967). A SFC passou a denominar-se Secretaria Federal de Controle Interno.<sup>161</sup>

Como resultado das reestruturações do papel do SCI, a Lei nº 10.180, de 06/02/2001, estabeleceu a finalidade principal de avaliação de programas de governo, com observância ao planejamento orçamentário, deixando, assim, a característica predominantemente contábil que o marcou por um longo período.<sup>162</sup>

<sup>158</sup>Permaneceram as Secretarias de Controle Interno (Ciset's) do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil. BRASIL. *Medida Provisória nº 1.893-70, de 24 de setembro de 1999*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1999/medidaprovisoria-1893-70-24-setembro-1999-344979-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>159</sup>CRUZ, Carlos Eduardo Rodrigues. *Sistema de Controle Interno Integrado da União: necessidade ou simples obrigatoriedade?* 122 f. Monografia (Pós-Graduação) - Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

<sup>160</sup>BRASIL. *Medida Provisória nº 1.893-67, de 29 de junho de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas/1893-67.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas/1893-67.html)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>161</sup>O Decreto nº 3.591, de 6/09/2000 também tratou das técnicas de trabalho para a consecução das finalidades Sistema de Controle Interno: a auditoria “a qual visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”; e a fiscalização, que “visa a comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes”.

<sup>162</sup>As competências dos órgãos e às unidades do SCI estão dispostas no Art. 24 dessa Lei nº 10.180, de



O Decreto nº 4.113, de 05/02/2002, transferiu tanto a SFC como a CCCI da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República. Contudo, no mês seguinte, foram transferidas para a estrutura da Corregedoria-Geral da União<sup>163</sup> as competências de controle interno e auditoria pública da Casa Civil, por força do Decreto nº 4.177, de 28/03/2002.<sup>164</sup>

A Medida Provisória nº 37, de 8/05/2002 transformou a Corregedoria-Geral da União, órgão integrante da estrutura da Presidência da República, em Controladoria-Geral da União (CGU), a qual passou a ser o órgão central do SCI a partir da publicação do Decreto nº 4.304, de 16/07/2002, que alterou dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6/09/2000.<sup>165</sup>

A Medida Provisória nº 103, de 01/01/2003 foi convertida na Lei nº 10.683, de 28/05/2003, a qual é referenciada como marco da criação da CGU e que elencou as seguintes competências:

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, às atividades de ouvidoria geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal.<sup>166</sup>

Ressalta-se que a CGU compunha órgão da Administração Pública Federal, com *status* de Ministério, tendo como titular o Ministro de Estado do Controle e da

---

06/02/2001.

<sup>163</sup> O Decreto nº 4.177, de 28/03/2002 incorporou à Corregedoria-Geral da União as atividades de controle interno e de ouvidoria, desempenhadas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e pela Ouvidoria-Geral da União (OGU), respectivamente. Antes essas duas unidades estavam vinculadas ao Ministério da Fazenda (SFC) e ao Ministério da Justiça (OGU). BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Histórico*. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/historico>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>164</sup> CRUZ, Carlos Eduardo Rodrigues. *Sistema de Controle Interno Integrado da União: necessidade ou simples obrigatoriedade?* 122 f. Monografia (Pós-Graduação) - Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

<sup>165</sup> “[...] na conversão da Medida Provisória nº 37 pela Lei nº 10.539, de 23/09/2002, foram retirados os parágrafos que tratavam da nova denominação, voltando o nome a ser Corregedoria Geral da União. [...] a partir de 1º/01/2003, por intermédio da Medida Provisória nº 103, novamente a Corregedoria foi transformada em Controladoria-Geral da União (CGU), sendo a conversão efetivada pela Lei nº 10.683, de 28/05/2003.” CRUZ, Carlos Eduardo Rodrigues. *Sistema de Controle Interno Integrado da União: necessidade ou simples obrigatoriedade?* 122 f. Monografia (Pós-Graduação) - Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

<sup>166</sup> BRASIL. *Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/2003/L10.683.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2011.

Transparência, com denominação alterada para Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União.

A Controladoria-Geral da União foi extinta pela Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016, sendo criado o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), tendo como titular da pasta o Ministro de Estado da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União.<sup>167</sup>

Nova mudança de nomenclatura ocorreu com a publicação da Lei nº 13.502, de 1º/11/2017, que transformou o órgão central do SCI em Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (adotando-se a mesma sigla CGU), chefiado pelo Ministro de Estado da Transparência e Controladoria-Geral da União, com competências de típica agência anticorrupção do país:<sup>168</sup>

Art. 66. Constituem área de competência do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União:

I - providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção<sup>169</sup>, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal;

II - decisão preliminar acerca de representações ou denúncias fundamentadas que receber, com indicação das providências cabíveis;

III - instauração de procedimentos e processos administrativos a seu cargo, constituindo comissões, e requisição de instauração daqueles

<sup>167</sup>BRASIL. *Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm)> Acesso em 22 maio 2018.

<sup>168</sup>Há divergência quanto à classificação da CGU como Agência Anticorrupção (AAC), isso porque “[...] um sistema de combate à corrupção deve reunir atividades de fiscalização, investigação e punição. No âmbito da Administração Pública Federal brasileira, a fiscalização é desempenhada por vários órgãos, com destaque às atuações do Tribunal de Contas da União (TCU) e da CGU. A investigação fica a cargo, sobretudo, da Polícia Federal (PF) e do Ministério Público Federal (MPF). E atualmente a punição está mais concentrada no Judiciário, com a possibilidade de imposição de sanções por instâncias administrativas, incluindo-se dentre elas o TCU e a CGU, mas sempre passíveis de serem revisadas e anuladas pelo Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF). Por tudo isso, o sistema brasileiro de combate à corrupção caracteriza-se como um sistema multiagências, uma vez que há efetiva multiplicidade institucional no desempenho das atividades de fiscalização, investigação e punição da corrupção.” OLIVEIRA, Gustavo Justino; SOUSA, Otavio Augusto Venturini de. *Controladoria-Geral da União: uma Agência Anticorrupção?*. Universidade de São Paulo (USP – e-Disciplinas), 2015. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3881752/mod\\_resource/content/0/Artigo\\_CGU\\_Corrupc\\_a\\_o\\_Oliveira\\_Sousa\\_Pagani%20%2020%2011%2015.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3881752/mod_resource/content/0/Artigo_CGU_Corrupc_a_o_Oliveira_Sousa_Pagani%20%2020%2011%2015.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>169</sup>As competências de correição, à prevenção e ao combate à corrupção foram acrescidas pela Lei nº 11.204, de 05/12/2005. BRASIL. *Lei 11.204, de 05 de dezembro de 2005*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/L11204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11204.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2011.

injustificadamente retardados pela autoridade responsável;

IV - acompanhamento de procedimentos e processos administrativos em curso em órgãos ou entidades da administração pública federal;

V - realização de inspeções e avocação de procedimentos e processos em curso na administração pública federal, para exame de sua regularidade, e proposição de providências ou a correção de falhas;

VI - efetivação ou promoção da declaração da nulidade de procedimento ou processo administrativo e, se for o caso, da apuração imediata e regular dos fatos envolvidos nos autos e na nulidade declarada;

VII - requisição de dados, informações e documentos relativos a procedimentos e processos administrativos já arquivados por autoridade da administração pública federal;

VIII - requisição a órgão ou entidade da administração pública federal de informações e documentos necessários a seus trabalhos ou atividades;

IX - requisição a órgãos ou entidades da administração pública federal de servidores ou empregados necessários à constituição de comissões, incluídas as que são objeto do disposto no inciso III deste artigo, e de qualquer servidor ou empregado indispensável à instrução de processo ou procedimento;

X - proposição de medidas legislativas ou administrativas e sugestão de ações necessárias a evitar a repetição de irregularidades constatadas;

XI - recebimento de reclamações relativas à prestação de serviços públicos em geral e à apuração do exercício negligente de cargo, emprego ou função na administração pública federal, quando não houver disposição legal que atribua competências específicas a outros órgãos; e

XII - execução das atividades de controladoria no âmbito do Poder Executivo federal.<sup>170</sup>

Sobre o SCI, há divergência de entendimento quanto à atual titularidade do órgão central, vejamos. Fixou-se essa titularidade à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) na Lei nº 10.180, de 06/02/2001, quando então integrada à estrutura do Ministério da Fazenda:<sup>171</sup>

Art. 22. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central;

<sup>170</sup>BRASIL. *Lei 13.502, de 1 de novembro de 2017*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>171</sup>Vigia à época a Instrução Normativa nº 01, de 06/04/2001 (SFC/MF), e conferia-se à SCI a seguinte composição: a) órgão central: a Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda - SFC/MF[...]; b) órgãos setoriais: as Ciset's do Ministério da Defesa, do Ministério das Relações Exteriores, da Casa Civil e da Advocacia - Geral da União; c) unidades setoriais: as Unidades de Controle Interno dos comandos militares como setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa; d) unidades regionais do órgão central: as Gerências Regionais de Controle Interno - GRCI, nos Estados. BRASIL. Ministério da Fazenda. *Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

## II - órgãos setoriais.<sup>172</sup>

O Decreto nº 4.304, de 16/07/2002 do Chefe do Poder Executivo<sup>173</sup>, alterando o Decreto 3.591, de 06/09/2000, atribuiu à Controladoria-Geral da União (CGU), órgão da estrutura da Presidência da República, a titularidade do SCI. Couberam à SFC “as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, [...]além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal” fora da competência dos órgãos setoriais:

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;

II - as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;

III - as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa;

Nesse contexto, o SCI teve sua área de atuação ampliada, haja vista a hodierna organização institucional do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) abarcar, além da SFC, os órgãos singulares (Ouvidoria-Geral da União, Corregedoria-Geral da União e Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção); as unidades descentralizadas (Controladorias-Regionais da União nos Estados); e os órgãos colegiados (Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, Comissão de Coordenação de Controle Interno, e Comissão de Coordenação de Correição).<sup>174</sup>

Em direção oposta à múltipla natureza da CGU, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União aprovou o documento “Referencial Técnico da

<sup>172</sup>“Art. 22, § 2º Os órgãos setoriais são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil. § 3º O órgão de controle interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica. § 4º Os órgãos central e setoriais podem subdividir-se em unidades setoriais e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.”

<sup>173</sup> Considerando as suas competências constitucionais, Art. 84, inciso VI “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”; e inciso VI, alínea a “organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos. BRASIL. *Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4304.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4304.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>174</sup>BRASIL. *Decreto nº 8.910, de 22 de novembro de 2016*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/Decreto/D8910.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Decreto/D8910.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo”, anexo da Instrução Normativa - IN nº 03, de 09/06/2017.<sup>175</sup>

Nesse Referencial Técnico, apresenta-se como órgão central do SCI a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Na composição do SCI também elenca os órgãos setoriais (as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa); e unidades setoriais da CISSET do Ministério da Defesa (as unidades de controle interno dos comandos militares). Nessa lógica, reduzir-se-iam as competências do SCI às atividades de auditoria governamental.<sup>176</sup>

É imperioso relatar que, em consonância com a “hierarquia das normas jurídicas”, a IN nº 03/2017 não revoga o conteúdo do Decreto nº 4.304, de 16/07/2002, publicado “modus-faciendi” às disposições constitucionais relativas às competências do Chefe do Poder Executivo<sup>177</sup>, e tampouco revoga o disposto na Lei nº 10.180/2001.

E, dessa forma, a princípio caberia ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União a titularidade do órgão central do SCI, na ausência de norma com hierarquia igual ou superior às citadas que estabeleça o conteúdo do Referencial Técnico sob exame. Por conseguinte, adotar-se-á esse entendimento no presente trabalho.

---

<sup>175</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>176</sup>Apesar de o texto do Referencial Técnico classificar as Controladorias Regionais da União nos estados como Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), elas não estão no rol das integrantes do SCI, embora na estrutura da CGU. Extraído do Glossário: “Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG): Unidade responsável pela prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria, desenvolvidos para adicionar valor e melhorar as operações da organização e que reúna as prerrogativas de gerenciamento e de operacionalização da atividade de auditoria interna governamental no âmbito de um órgão ou entidade da Administração Pública Federal. Consideram-se UAIG as unidades integrantes do SCI e os órgãos auxiliares. As UAIG estão posicionadas na terceira linha de defesa do Poder Executivo Federal.” BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>177</sup>A IN 03/2017 não se enquadra na hipótese de delegação de competência do Presidente da República a Ministro de Estado para, por meio de Decreto, dispor sobre a “*organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos*”, prevista no parágrafo único do art. 84. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

### 2.2.2.2 Controle Externo da Administração Pública Federal a partir da Constituição de 1988

Como Sistema de Controle Externo conceitua-se o “conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando à fiscalização, verificação e correção dos atos”.<sup>178</sup>

No Brasil adota-se o sistema de controle de Corte de Contas, também denominado Tribunais de Contas<sup>179</sup>. Conforme já relatado, expressamente as atribuições do controle externo já figuravam na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, competindo ao Congresso Nacional a fiscalização financeira e orçamentária da União, com o auxílio do Tribunal de Contas.

A Constituição de 1988 ampliou as competências de controle do Tribunal de Contas da União, nomenclatura atual conferida pelo Decreto-lei nº 199, de 25/02/1967<sup>180</sup>. Também acresceu o direito de “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na forma de lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (TCU)”.<sup>181</sup>

Outrossim, determina que, para o âmbito estadual e municipal, as respectivas constituições disporão sobre os Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal (TCE e TCDF) e Tribunais de Contas dos Municípios (TCM) e/ou Conselhos de Contas, consoante as

<sup>178</sup>FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência*. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005, p. 30. apud LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo, Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas*. 6ª ed. São Paulo: Editora Método, 2015. p. 10.

<sup>179</sup>O sistema de Tribunal de Contas possui como características principais o caráter colegiado de suas decisões e o seu poder coercitivo para impor sanções, inclusive multas em decorrência da má gestão dos recursos públicos. Além do Brasil, adotam esse sistema o Uruguai, Portugal, França, Espanha, Japão, Holanda, Grécia, Coréia. Também existe o sistema de Auditoria Geral ou Controladoria Geral, que possui caráter opinativo e consultivo, sem dispor de poderes jurisdicionais e coercitivos, haja vista a suas manifestações adotarem modelo de parecer ou recomendação, subscritos de forma monocrática. Adotam esse modelo os Estados Unidos, Argentina, África do Sul, Austrália, Bolívia, Suécia, Reino Unido, México, Índia entre outros. LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo, Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas*. 6ª ed. São Paulo: Editora Método, 2015. p. 10-12.

<sup>180</sup>BRASIL. *Decreto-lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/De10199.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10199.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

<sup>181</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 14 mar. 2018.

normas preestabelecidas para o âmbito federal, no que couber.<sup>182</sup> Citam-se os TCE's nos estados do PI, GO, BA e MG, bem como os TCM's da BA, CE e PA.<sup>183</sup>

Acrescenta-se à doutrinária classificação do controle externo o conceito do controle social efetuado pela população, o qual se manifesta, entre outros, na escolha dos governantes e representantes do Executivo e Legislativo pelo exercício do voto,<sup>184</sup> nas petições aos órgãos públicos já mencionados, e na fiscalização de atos administrativos a partir da disponibilização de informações por força da Lei de Acesso à Informação (LAI).

Portanto, o controle da Administração Pública, além de atribuição do Estado, também é de responsabilidade dos cidadãos, com o fito de garantir a conformidade da atuação governamental com as normas e princípios norteadores.

Outro mecanismo relevante de controle externo são os realizados pelos Conselhos Fiscais, que são obrigatórios para as empresas com ações negociadas em bolsas de ações, e suas atuações se dão em torno das informações contábeis e dos respectivos trabalhos de auditoria.<sup>185</sup>

Retomando ao controle externo da Administração Pública Federal, observa-se que o Congresso Nacional detém a sua titularidade, e, por conseguinte, como Poder Legislativo, exerce controle político. A importância do TCU como integrante desse sistema de controle reside em conferir caráter técnico à gestão da coisa pública por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

O aspecto contábil do controle refere-se à conferência de lançamentos e registros das movimentações contábeis. O financeiro associa-se a entradas e saídas de recursos, ou seja, as receitas e as despesas. O controle da execução orçamentária almeja verificar se as

---

<sup>182</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

<sup>183</sup>LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo, Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas*. 6. ed. São Paulo: Editora Método, 2015. p. 19.

<sup>184</sup>CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 341-342.

<sup>185</sup>CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 343-345.

movimentações de recursos estão em consonância com o orçamento aprovado.<sup>186</sup> O aspecto operacional relaciona-se à ideia de desempenho, de atingimento de resultados. Por fim, o patrimonial associa-se ao controle para a guarda, conservação e movimentação de bens públicos.<sup>187</sup> Listam-se as competências do controle externo elencadas no art. 71 da Constituição de 1988:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

---

<sup>186</sup>Segundo o art. 75 da Lei 4320, de 17/03/1964 compreende: “I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.” BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 06 mar. 2018.

<sup>187</sup>WURMAN, Samy. *Controle Externo do TCU*. Brasília: Vesticon, 2005, p. 14-16. apud SILVA. Moacir Marques da. *Controle Externo das Contas Públicas: O Processo nos Tribunais de Contas do Brasil*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 46-47.



VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Encontra-se submetido ao controle externo pessoa física ou jurídica, pública ou privada, “[...] que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”, e por essa razão, deve prestar contas a esse controle.<sup>188</sup>

Ressalta-se que a gestão dos recursos públicos e o respectivo controle ocorre de forma ampla, abarcando outrossim a participação de pessoas físicas e jurídicas responsáveis por dispêndios em função, por exemplo, da celebração de convênios ou outros acordos com o Governo Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O TCU é órgão de controle externo, com natureza administrativa. Segundo a majoritária doutrina do Direito Administrativo, o TCU é órgão independente e autônomo<sup>189</sup>, portanto, não pertencente ao Poder Legislativo, e que, por sua vez, auxilia o Congresso Nacional no exercício do controle externo dos Poderes Executivo e Legislativo Federais, além das contas do Ministério Público da União.<sup>190</sup> Sobre o tema, Diogo de Figueiredo Moreira Neto explicita:

[...] a Constituição instituiu uma distinção estrutural de cunho político entre o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas; e o fez, não só por estar mencioná-los separadamente, o que seria um dado puramente formal, como, e principalmente, por que quis estabelecer entre ambos uma relação, que não sendo paritária nem, tampouco, de hierarquia ou de subordinação, só pode ser de cooperação, o que claramente se expressa na voz auxílio.<sup>191</sup> (Grifo do autor)

<sup>188</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2018.

<sup>189</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Ouvidoria Dúvidas Frequentes*. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/ouvidoria/duvidas-frequentes/autonomia-e-vinculacao.htm>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

<sup>190</sup>SILVA, G. S.; CAVALCANTE FILHO, J. T. *Manual de Direito Administrativo*. 1. ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2012. p. 1173.

<sup>191</sup>MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho os Tribunais de Contas*. In: SOUZA, Alfredo José de, CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e; FERRAZ, Sérgio; CAMPELO, Valmir. *O Novo Tribunal de Contas: Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais*. Brasília: Editora Fórum, 2003, p. 64.

Um dos argumentos para a defesa da autonomia do TCU está na ausência de dispositivo constitucional que o vincule administrativamente ao Poder Legislativo, tendo em vista que a redação do art. 44 limita o exercício desse poder ao Congresso Nacional, composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal.

Dada as já citadas competências constitucionais conferidas no art. 71 da Constituição de 1988, ao TCU podem ser conferidas as seguintes funções básicas: fiscalizadora (incisos III, IV, V, VI), judicante (inciso II), consultiva (inciso I), informativa (incisos VII e XI), sancionadora (inciso VIII) e corretiva (inciso IX e X). As funções normativa e de ouvidoria do TCU decorrem da Lei Orgânica (Lei nº 8.443/1992), respectivamente, do disposto no art. 3º e art. 53 e seguintes:<sup>192</sup>

Art. 3º Ao Tribunal de Contas da União, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar, podendo, em consequência, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade.

[...]

Art. 53. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Quanto à função judicante, o TCU tem jurisdição em todo o território nacional, sobre matérias e pessoas (inclusive seus sucessores)<sup>193</sup> sujeitas a sua competência que, de alguma forma, gerenciem recursos públicos federais. A matéria encontra-se disciplinada nos arts. 4º e 5º da respectiva Lei Orgânica, e, considerando o objeto deste trabalho, destaca-se o poder de atuação do TCU sobre os Serviços Sociais Autônomos, também conhecidos como Entidades do Sistema “S”, conforme excerto a seguir:

Art. 4º O Tribunal de Contas da União tem jurisdição própria e privativa, em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência.

Art. 5º A jurisdição do Tribunal abrange:

[...]

<sup>192</sup>CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. *Direito Financeiro – Teoria e Prática: Planejamento, elaboração, controle e gestão do Orçamento Público, Exercícios e Questões com Respostas*. 1. ed. Rio de Janeiro: FORENSE, 2009. p. 242-246.

<sup>193</sup> “Art, 5º, XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 08 mar. 2018.

V - os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;<sup>194</sup>

Essas entidades de natureza privada estão abrangidas pela jurisdição do TCU haja vista o gerenciamento de contribuições parafiscais, de natureza pública, na consecução de suas missões de interesse de categorias profissionais. Tanto as unidades nacionais do Sistema “S” como regionais em cada estado da federação são abrangidas pela atuação do TCU, excluindo-se, portanto, da jurisdição dos TCE’s.

---

<sup>194</sup>BRASIL. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8443.htm)>. Acesso em: 08 mar. 2018.

### 3. OS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS E A PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL

#### 3.1 A Natureza Jurídica dos Serviços Sociais Autônomos

Confere-se ao Estado Social Brasileiro<sup>195</sup> o caráter de intervencionismo estatal na ordem econômica e social. Segundo Eloísa Helena, o regime de proteção social no Brasil ocorreu no período de governos autoritário e tecnocratas, os quais conduziram as ações de proteção social de forma a atender a setores corporativos e organizados.

Historicamente, a proteção social deixou de ser pontual e ganhou contornos de atividade estatal a partir da separação entre o Estado e Igreja Católica, com a publicação do Decreto nº 119-A, de 7/02/1890. A citada autora salientou que, nesse período, as ordens religiosas ainda eram responsáveis por casas de misericórdia, asilos, escolas e registros públicos.<sup>196</sup>

Quando já superado o modelo econômico essencialmente agrícola, do período colonial até a década de 30, o Estado interveio na economia e na sociedade mediante a instituição de sistemas públicos de educação e investimentos em infraestrutura, ocorrendo o processo de industrialização principalmente no estado de São Paulo.

Entretanto, o modelo de desenvolvimento adotado foi o corporativista, no qual a saúde, a assistência e a seguridade social destinaram-se a categorias profissionais dos setores produtivos e público determinados, não observando critérios de universalidade.

Nesse sentido, o art. 129 da Constituição de 1937 já empunhava ao Poder Público o dever de garantir a educação, sendo a de cunho profissional mediante a participação de indústrias e dos sindicatos econômicos:

Art 129 - A infância e à juventude, a que faltarem os recursos necessários à educação em instituições particulares, é dever da Nação, dos Estados e dos Municípios assegurar, pela fundação de instituições públicas de ensino em todos os seus graus, a possibilidade de receber uma educação adequada às suas faculdades, aptidões e tendências vocacionais.

---

<sup>195</sup>“[...] em 1934, 1946 e 1988, em todas essas três Constituições domina o ânimo do constituinte uma vocação política, [...] de disciplinar no texto fundamental [...] o primado da Sociedade sobre o Estado e o indivíduo ou que fazem o homem o destinatário da norma constitucional [...]” BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 368. apud MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro Setor e a Imunidade Tributária: Teoria e Prática*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005. p. 34.

<sup>196</sup>CABRAL, Eloisa Helena de Souza. *Terceiro Setor: gestão e controle*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 56-57.

O ensino pré-vocacional profissional destinado às classes menos favorecidas é em matéria de educação o primeiro dever de Estado. Cumpre-lhe dar execução a esse dever, fundando institutos de ensino profissional e subsidiando os de iniciativa dos Estados, dos Municípios e dos indivíduos ou associações particulares e profissionais.

É dever das indústrias e dos sindicatos econômicos criar, na esfera da sua especialidade, escolas de aprendizes, destinadas aos filhos de seus operários ou de seus associados. A lei regulará o cumprimento desse dever e os poderes que caberão ao Estado, sobre essas escolas, bem como os auxílios, facilidades e subsídios a lhes serem concedidos pelo Poder Público.<sup>197</sup>

Ocorreram, assim, negociações e debates com vistas à implementação de escolas profissionalizantes para trabalhadores da indústria, que resultaram na criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Cita-se, desse período, a publicação do Decreto-lei nº 1.238, de 2/05/1939, que determinava a criação de cursos de aperfeiçoamento profissional para trabalhadores em estabelecimentos industriais com mais de 500 empregados.

198

Essa entidade foi criada por meio do Decreto-lei nº 4.048, de 22/01/1942, com o objetivo de “organizar e administrar, em todo o país, escolas de aprendizagem para industriários”<sup>199</sup>. Atribuiu-se a sua organização e direção à Confederação Nacional da Indústria (CNI), e a primeira unidade, a Escola SENAI “Roberto Simonsen”, foi fundada na capital de São Paulo em 02/08/1943.<sup>200</sup>

O excerto a seguir demonstra o cenário de negociação e pressão daquele período, de conflituosa articulação ocorrida entre o setor público e privado, durante o Estado Novo, o qual tinha como objetivo incrementar a atividade econômica do país tendo a educação profissionalizante como um dos fatores:

A pressão e intervenção governamental vanguardista no processo inicial de criação da aprendizagem industrial foi intensa. Podemos conjecturar que parte disso se devia a urgência da situação econômica e política do Brasil e seus representantes que não queriam de forma alguma mais um item para onerar suas receitas. Porém estes, diante da determinação de Vargas para obter a cooperação dos industriais neste projeto, sabiam que poderiam negociar

<sup>197</sup>BRASIL. Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em: 16 mar. 2018.

<sup>198</sup>DE CARVALHO, Marcelo Augusto Monteiro. *A Criação do SENAI no Contexto da Era Vargas*. 192 f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de História: Faculdade de Filosofia, letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

<sup>199</sup>BRASIL. *Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/De14048.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De14048.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2018.

<sup>200</sup>SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL. São Paulo: *Histórico*. Disponível em: <<https://bras.sp.senai.br/institucional/1351/0/historico>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

dentro de uma margem de manobra suas reivindicações ao Chefe da nação via FIESP [...] <sup>201</sup>

Com o SENAI, nasciam os denominados Serviços Sociais Autônomos, os quais, na lição de Hely Lopes Meirelles, são “instituídos por lei, com personalidade jurídica de direito privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotação orçamentária ou contribuições parafiscais”.<sup>202</sup>

O mesmo doutrinador acrescentou que são “[...] *entes paraestatais de cooperação com o Poder Público*, com administração e patrimônio próprios”<sup>203</sup>, e, portanto, não se confundem com o Estado, mas atuam como colaboradoras no desempenho de atividades não exclusivamente estatais.

Os Serviços Sociais Autônomos também não se confundem com as entidades sociais, sociedades declaradas como de utilidade pública por decreto do Poder Executivo quando cumpridas as regras estabelecidas na Lei nº 91, de 28/08/1935<sup>204</sup>: adquirir personalidade jurídica, estar em funcionamento e desinteressadamente à coletividade; bem como cargos de diretoria não remunerados.<sup>205</sup> A concessão de subsídios governamentais para as ações dessas entidades foi aprovada pelo Decreto-lei nº 525, de 01/07/1938.<sup>206</sup>

A aprendizagem voltada aos interesses das categorias profissionais do setor do comércio ficou ao encargo da Confederação Nacional do Comércio (CNC), a qual se atribuiu competência para criar e organizar o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), por força do Decreto-lei nº 8.621, de 10/01/1946.

---

<sup>201</sup>DE CARVALHO, Marcelo Augusto Monteiro. *A Criação do SENAI no Contexto da Era Vargas*. 192 f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de História: faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

<sup>202</sup>MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015 p. 481

<sup>203</sup>MEIRELLES, op. cit., p. 481-482.

<sup>204</sup>Revogada pela Lei nº 13.204/2015. BRASIL. *Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art9](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art9)>. Acesso em 15 mar. 2018.

<sup>205</sup>BRASIL. *Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1930-1949/L0091.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0091.htm)>. Acesso em: 16 mar. 2018.

<sup>206</sup>CABRAL, Eloisa Helena de Souza. *Terceiro Setor: gestão e controle*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 58.

As funções dessas entidades, inicialmente planejadas para a educação profissional, foram ampliadas para a oferta de serviços voltados à qualidade de vida do trabalhador e seus dependentes, de cunho social, artístico, cultural e de pesquisa.

O Decreto-lei nº 9.403, de 25/09/1946 atribuiu à CNI o encargo de criar, organizar e dirigir do Serviço Social da Indústria (SESI), “[...] com a finalidade de estudar planejar e executar direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas [...]”. Cita-se, algumas das considerações da publicação desse normativo:

Considerando as dificuldades que os encargos de após-guerra têm criado na vida social e econômica do país, com intensas repercussões nas condições de vida da coletividade, em especial das classes menos favorecidas;

Considerando que é dever do Estado concorrer não só diretamente para a solução desses problemas, como favorecer e estimular a cooperação das classes em iniciativas tendentes a promover o bem estar dos trabalhadores e de suas famílias;

Considerando que a execução de medidas que contribuam para êsse objetivo, em relação aos trabalhadores na, indústria e atividades assemelhadas, constitui uma necessidade indeclinável, favorecendo, outrossim, a melhoria do padrão geral de vida no país;

Considerando que a Confederação Nacional da Indústria, como entidade representativa dos interesses das atividades produtoras, em todo o país, oferece o seu concurso a essa obra, dispondo-se a organizar, com recursos auferidos dos empregadores, um, serviço próprio, destinado a proporcionar assistência social e melhores condições de habitação, nutrição, higiene dos trabalhadores e, bem assim, desenvolver o esforço de solidariedade entre empregados e empregadores.<sup>207</sup>

O Decreto-lei nº 9.403, de 13/09/1946, atribui à Confederação Nacional do Comércio (CNC) o encargo de criar e organizar o Serviço Social do Comércio (SESC), por sua vez, “[...] com a finalidade de planejar e executar direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem estar social e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e suas famílias, e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico da coletividade.”

No período da promulgação da Constituição de 1988, ocorreu o auge da crise do Estado Brasileiro (presente desde a década de 70), e, entre as suas manifestações mais evidentes, referenciam-se “[...] uma crise fiscal, caracterizada pela crescente perda do crédito por parte do Estado e pela poupança pública que se tornava negativa” e a necessidade de superar

---

<sup>207</sup>BRASIL. *Decreto-Lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/De19403.htmf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De19403.htmf)>. Acesso em 15 mar. 2018.

a forma burocrática<sup>208</sup> de administrar o Estado, com a centralização de funções e a rigidez de procedimentos.<sup>209</sup>

Surgiram indagações sobre a necessidade da participação da sociedade civil organizada, e com incentivo do próprio Estado, a qual, por não compor a estrutura da Administração Pública direta ou indireta (Primeiro Setor), e por não se enquadrar como entidade privada voltada ao acúmulo de capital (Segundo Setor), compôs o Terceiro Setor. Na análise de Émerson Gabardo:

Nesse contexto é que aparece de forma muito contundente na mentalidade pós-moderna o chamado terceiro setor (setor público não estatal). A importância da participação de todos no processo de qualificação do bem estar torna-se um novo consenso. E nesse processo o Estado torna-se protagonista, devido à carência de uma tradição solidarista espontânea na cultura de vários países em desenvolvimento e notadamente o Brasil.<sup>210</sup>

Como resultado, a Reforma do Estado significou a redefinição de seu papel, a partir de agora menos executor e mais regulador. Com o processo de publicização, o Estado descentralizou para o setor público não estatal atividades não relacionadas propriamente ao exercício de poder.

Nesse cenário, surge o Terceiro Setor brasileiro, “[...]constituído das organizações que estabeleceram dentro da sociedade civil as ações voluntárias na direção da sustentação econômica e social dos setores de menor renda [...]”, resultante do processo de publicização.<sup>211</sup>

Uma grande diversidade de organizações da sociedade civil se classifica como Terceiro Setor. Além das Organizações Sociais (OS) e das Organizações da Sociedade

---

<sup>208</sup>Administração Burocrática: “[...] surgiu na segunda metade do século XIX, na época do Estado liberal, como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista [...] Os controles administrativos que visam a evitar a corrupção e o nepotismo são sempre a priori. [...] Em consequência, o Estado volta-se para si mesmo, perdendo a noção de sua missão básica, que é servir à sociedade [...] O Estado se limitava a manter a ordem, administrar a justiça e garantir os contratos e a propriedade.” CHIAVENATO, Idalberto. *Administração geral e pública*. 3. ed. Barueri: Manole, 2012. p. 107.

<sup>209</sup>CHIAVENATO, op. cit., p. 103.

<sup>210</sup>GARBADO, Émerson. *Eficiência e Legitimidade do Estado: uma análise das Estruturas Simbólicas do Direito Público*. Barueri: Manole, 2003. p. 167. Apud MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro Setor e a Imunidade Tributária: Teoria e Prática*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005. p. 34.

<sup>211</sup>CABRAL, Eloisa Helena de Souza. *Terceiro Setor: gestão e controle*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 64.



Civil de Interesse Público (OSCIP)<sup>212</sup>, elencam-se as do tipo Organização não-governamental (ONG) e Organização da Sociedade Civil (OSC)<sup>213</sup>.

Não integrando o Primeiro e nem o Segundo Setor, dada a personalidade de direito privado e sem fins lucrativos, os Serviços Sociais Autônomos, por exclusão, também compõem o Terceiro Setor, embora não se incluam na classificação de organizações da sociedade civil.

Nessa conjuntura nacional, ampliaram-se as categorias profissionais beneficiadas com qualificação profissional e/ou melhoria da qualidade de vida do trabalhador e seus dependentes, a partir da criação de outros Serviços Sociais Autônomos após a Constituição de 1988.

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) foi criado a partir do Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (CEBRAE), órgão desvinculado do Ministério da Indústria e Comércio (MDIC) por meio do Decreto nº 99.570, de 9/10/1990:

Art. 2º Compete ao Sebrae planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica.<sup>214</sup>

A Lei nº 8.315, de 23/12/1991, criou o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), nos termos do art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>215</sup>:

---

<sup>212</sup>BRASIL. *Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9637.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9637.htm)>. Acesso em 16 mar. 2018.

<sup>213</sup>Organização não-governamental (ONG): “[...]o termo ONG não está definido na legislação brasileira, assim, toda ONG existe ou sob a forma de uma associação ou sob a forma de uma fundação. Entretanto, O termo ONG, entretanto, não pode ser aplicado a todas associações e fundações, mesmo que sejam organizações privadas sem fins lucrativos, a exemplo de clubes, hospitais, escolas filantrópicas, sindicatos, cooperativas, etc.[...]” Organização da Sociedade Civil (OSC): “[...] Esta expressão foi adotada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), no início da década de 90 e significa a mesma coisa que ONG – termo que se tornou mais conhecido devido ao fato de ser utilizado pela ONU e pelo Banco Mundial.” OBSERVATÓRIO DO TERCEIRO SETOR. *Legislação. Definições de ONG – OS – OSC – OSCIP*. Disponível em: <<http://observatorio3setor.org.br/o-3-setor-2/legislacao/>>. Acesso em 16 mar. 2018.

<sup>214</sup>BRASIL. *Decreto nº 99.570, de 9 de outubro de 1990*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d99570.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d99570.htm)>. Acesso em 16 mar. 2018.

<sup>215</sup>“Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 16 mar. 2018.

Art. 1º “[...] com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.”<sup>216</sup>

Por meio da Medida Provisória (MP) nº 1.715, de 3/09/1998 (com sucessivas reedições e revogações de MP’s até 2001), ficou autorizada a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP):<sup>217</sup>

Art. 7º “[...] com personalidade jurídica de direito privado, composto por entidades vinculadas ao sistema sindical, sem prejuízo da fiscalização da aplicação de seus recursos pelo Tribunal de Contas da União, com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados.”<sup>218</sup>

A criação do Serviço Social do Transporte (SEST) e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT) foi cometida à Confederação Nacional do Transporte (CNT), pela Lei nº 8.706, de 14/09/1993:

Art. 2º Compete ao Sest, atuando em estreita cooperação com os órgãos do Poder Público e com a iniciativa privada, gerenciar, desenvolver, executar, direta ou indiretamente, e apoiar programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, notadamente nos campos da alimentação, saúde, cultura, lazer e segurança no trabalho.

Art. 3º Compete ao Senat, atuando em estreita cooperação com os órgãos do Poder Público e com a iniciativa privada, gerenciar, desenvolver, executar, direta ou indiretamente, e apoiar programas voltados à aprendizagem do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, notadamente nos campos de preparação, treinamento, aperfeiçoamento e formação profissional.<sup>219</sup>

Os Serviços Sociais Autônomos também são conhecidos como Sistema “S”, haja vista as suas entidades terem seus nomes e siglas iniciadas pela letra “s”: entes criados antes da Constituição de 1988, SENAI, SENAC, SESI, SESC; e depois, o SEBRAE, SENAR, SESCOOP, SEST e SENAT. Adotar-se-á, a partir desse ponto, a nomenclatura Sistema “S”.

<sup>216</sup>BRASIL. *Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8315.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8315.htm)>. Acesso em: 16 mar. 2018.

<sup>217</sup>O texto do Regimento do SESCOOP, aprovado pelo Decreto nº 3.017, de 06/04/1999, atribui à Medida Provisória nº 1.715, de 3 de setembro de 1998, a criação dessa entidade. BRASIL. *Decreto nº 3.017, de 06 de abril de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3017.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3017.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2018.

<sup>218</sup>BRASIL. *Medida Provisória nº 1.781-7, de 11 de março de 1999*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1999/medidaprovisoria-1781-7-11-marco-1999-371839-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 16 mar. 2018.

<sup>219</sup>BRASIL. *Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1989\\_1994/L8706.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8706.htm)>. Acesso em 16 mar. 2018.

Acrescenta-se à lista do Sistema “S” a Agência da Promoção das Exportações Brasileiras (Apex-Brasil) e a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), não relacionadas a nenhuma entidade confederativa de categoria econômica, assim como o SEBRAE.<sup>220</sup>

A Lei nº 10.668, de 14/05/2003, autorizou o Poder Executivo a instituir a Apex-Brasil, “[...] pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, de interesse coletivo e de utilidade pública”, fato ocorrido por meio do Decreto nº 4.584, de 5/02/2003:

Art. 2º Compete à Apex-Brasil a execução de políticas de promoção de exportações em cooperação com o Poder Público, inclusive ações para promoção de investimentos. (Redação dada pelo Decreto nº 8.788, de 21/06/2016)<sup>221</sup>

Da mesma forma, a Lei nº 11.080, de 30/12/2004, autorizou o Poder Executivo a instituir a ABDI, “[...] com a finalidade de promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial, especialmente as que contribuam para a geração de empregos, em consonância com as políticas de comércio exterior e de ciência e tecnologia.”<sup>222</sup> A sua criação operou-se por meio do Decreto nº 5.352, de 24/01/2005.<sup>223</sup>

Dada a natureza das entidades do Sistema “S, conclui-se sobre suas principais características: não integram a Administração Pública; são dotados de personalidade jurídica de direito privado; desenvolvem atividades privadas de interesse coletivo, que justifica o fomento a essas atividades; e o fomento tem origem no próprio segmento econômico incentivado (esta última não aplicável ao SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI).<sup>224</sup> Acrescenta-se que essas entidades

---

<sup>220</sup>MILHOMEM, Ana Léa de Vasconcelos. *As entidades do Sistema “S” (ESS) e a obrigação de prestar contas ao Tribunal de Contas da União (TCU)*. Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Disponível em: [http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1353/Artigo\\_Ana%20L%C3%A9a%20de%20Vasconcelos%20Milhomem.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1353/Artigo_Ana%20L%C3%A9a%20de%20Vasconcelos%20Milhomem.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>221</sup>Antes do Decreto 8.788, de 21/06/2016, a APEX-Brasil deveria dar especial enfoque às atividades de exportação que favorecessem as empresas de pequeno porte e a geração de empregos. BRASIL. *Decreto nº 4.584, de 5 de fevereiro de 2003*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/d4584.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4584.htm). Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>222</sup>BRASIL. *Lei nº 11.080, de 30 de dezembro de 2004*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/111080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111080.htm). Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>223</sup>BRASIL. *Decreto nº 5.352, de 24 de janeiro de 2005*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/decreto/D5352.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/D5352.htm). Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>224</sup>SOUTO, Marcos Juruena Villela. “*Outras entidades públicas*” e os serviços sociais autônomos. *Revista de Direito do Estado*, p. 137-153. apud BORGES, Alice Gonzalez. *Serviços sociais autônomos: natureza jurídica*. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 8, n. 30, p. 139 – 153, jun./set. 2010.

possuem autonomia administrativa para editar seus próprios normativos e, assim, regular diferentes áreas de suas gestões.

A seguir tratar-se-á da natureza dos recursos financeiros recebidos a título de fomento, as contribuições parafiscais, por meio das quais o Poder Público garantiu a manutenção das atividades do Sistema “S”.

Igualmente apresentar-se-ão as razões para a exigibilidade da prestação de contas dessas entidades, e assim, os fundamentos que amparam a ação dos controles interno e externo da Administração Pública Federal, competentes para avaliar a aplicação desses recursos.

### **3.2 A natureza dos recursos financeiros geridos e a exigibilidade da prestação de contas.**

Conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional (CNT), Lei nº 5.172, de 25/10/1966, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Quanto à natureza jurídica, classificam-se em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Listam-se as espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação:

- a) impostos (Constituição Federal, arts. 145, I; 153; 154; 155; e 156);
- b) taxas (CF, art. 145, II);
- c) contribuições:
  - c.1) de melhoria (CF, art. 145, III);
  - c.2) parafiscais (CF, art. 149):
    - c.2.1) sociais:
      - c.2.1.1) de seguridade social (CF, art. 195, I, II e III);
      - c.2.1.2) outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º);
      - c.2.1.3) sociais gerais (FGTS, salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, CF, art. 240);
    - c.3) especiais:
      - c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149);
      - c.3.2) corporativas (CF, art. 149);
  - d) empréstimos compulsórios (CF, art. 148).<sup>225</sup>

---

<sup>225</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE – RE nº 138284-8/CE. Tribunal

O presente trabalho tratará das contribuições parafiscais, especificamente da espécie contribuição social (c.2.1.3), a qual constitui uma das principais fontes de receita das entidades do Sistema “S”.

Sobre a contribuição parafiscal, a denominação desse tributo associa-se ao termo parafiscalidade, originário no direito francês. Redigiu-se *parafiscalité* pela primeira vez no Inventário de Schumann em 1947,<sup>226</sup> [...] que levantou e classificou os encargos assumidos por entidades autônomas e depositárias de poder tributário, por delegação do Estado, como parafiscais.”<sup>227</sup>

Conceitua-se o fenômeno da parafiscalidade “[...] atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, da capacidade tributária ativa<sup>228</sup>, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público) [...]”<sup>229</sup>

O fenômeno está disposto no art. 7º do CTN, sendo que as contribuições parafiscais inserem-se no conceito de parafiscalidade tributária haja vista instituídas pelo Poder Público e integrarem o orçamento de ente público descentralizado ou de natureza privada.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra [...]

---

Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Petróleo Dois Irmãos. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 1 de julho de 1992. apud BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Informação. *Acórdão 3214/2013. Plenário*. Interessado: Tribunal de Contas da União. Relator: José Múcio Monteiro. Brasília, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/arrecada%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520direta%2520%2520e%2520sesi%2520e%2520senai/ANOACORDAO%253A2013/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

<sup>226</sup>Com o objetivo de gerar recursos para a recuperação econômica e social da França após a Segunda Guerra Mundial. LIPPERT, Franz August Gernot. *As Contribuições Parafiscais no Direito Brasileiro*. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 12, p. 121-126, 1996. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/viewFile/69175/39064>>. Acesso em 21 mar. 2018

<sup>227</sup>BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 69.

<sup>228</sup>“A capacidade tributária ativa consiste na aptidão para cobrar, arrecadar e fiscalizar o tributo, ou seja, trata-se da aptidão para ser credor na relação tributária, figurando, portanto, no polo ativo [...] Já a capacidade tributária passiva, por seu turno, consiste na aptidão atribuída ao sujeito para figurar no polo passivo da relação jurídico-tributário, por ter realizado o fato gerador previsto hipoteticamente na norma de incidência do tributo, independentemente de sua capacidade civil.” VASQUES. Lécio José de Oliveira Moraes. *Capacidade tributária Passiva*. Âmbito Jurídico.com.br. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=17025&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17025&revista_caderno=26)>. Acesso em: 05 abr. 2018.

<sup>229</sup>CARRAZZA, Roque A. *O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997. p. 40. apud BALEEIRO, op. cit., p. 70.

De acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes, caracterizam a contribuição parafiscal os seguintes elementos: “1) o caráter compulsório da exigência, à semelhança do imposto ou da taxa; 2) a não-integração dessa receita no orçamento do Estado; 3) a destinação das receitas arrecadadas ao custeio de certos grupos, setores ou categorias sociais; 4) a administração de sua receita por entidades descentralizada e até não-estatais por delegação do Estado.”<sup>230</sup>

Quanto ao caráter compulsório (1), as contribuições parafiscais, em observância ao princípio da legalidade e assim como todos os outros tributos, são instituídas por lei, tendo em vista que o poder tributário é inerente ao poder público, indelegável e inalienável. Nesse sentido, incumbe à lei descrever as hipóteses de incidência, fixar alíquotas e determinar os sujeitos com capacidade tributária passiva.<sup>231</sup>

Essas contribuições não integram o orçamento do Estado (2). Segundo Franz August G. Lippert, “A preposição grega "para" pode ser traduzida como "perto", [...] ou "ao lado", indicando, conseqüentemente, [...], uma receita "ao lado do orçamento", "fora do orçamento", "fora do quadro das receitas tributárias tradicionais", [...]”.<sup>232</sup>

Acerca da destinação das receitas (3), é um requisito essencial da parafiscalidade o princípio da destinação pública do tributo, mesmo que os entes arrecadadores possuam natureza jurídica privada.<sup>233</sup> Quanto à administração da receita de contribuição (4), o fenômeno da parafiscalidade possibilita duas situações distintas. Sobre o tema, cita-se ensinamento de Paulo de Barros Carvalho:

[...] a) o sujeito ativo, que não é titular da competência, recebe atribuições de arrecadar e fiscalizar o tributo, executando as normas legais correspondentes (CTN, art. 7º), com as garantias e privilégios processuais que competem à pessoa que legislou (CTN, art. 7º, § 1º), mas não fica com o produto arrecadado, isto é, transfere os recursos ao ente político; ou b) o

<sup>230</sup>MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Forense, p. 623. Apud LIPPERT, Franz August Gernot. *As Contribuições Parafiscais no Direito Brasileiro*. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 12, p. 121-126, 1996. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/viewFile/69175/39064>>. Acesso em 21 mar. 2018.

<sup>231</sup>FERREIRA, Fabiana Falcowski. *A natureza tributária e as espécies de contribuições especiais*. Boletim Jurídico, Uberaba, a.5, nº 208. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1665>> Acesso em: 22 mar. 2018.

<sup>232</sup>LIPPERT, Franz August Gernot. *As Contribuições Parafiscais no Direito Brasileiro*. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 12, p. 121-126, 1996. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/viewFile/69175/39064>>. Acesso em 21 mar. 2018.

<sup>233</sup>ATALIBA, Geraldo. *Regime constitucional da parafiscalidade*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 86, p. 16-33, jul. 1966. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/29113/27963>>. Acesso em: 19 mar. 2018.

sujeito ativo indicado recebe as mesmas atribuições do item a, acrescidas da disponibilidade sobre os valores arrecadados, para que os aplique no desempenho de suas atividades específicas.<sup>234</sup>

Os elementos da parafiscalidade aplicam-se à natureza dos recursos geridos pelas entidades do Sistema “S”, porquanto suas contribuições parafiscais são compulsoriamente recolhidas; as receitas provenientes dessas contribuições integram o orçamento dessas entidades paraestatais; a aplicação dos referidos recursos deve limitar-se à prestação de serviços de utilidade pública, não exclusivos do Estado, no interesse de certas categorias profissionais; e a alocação das receitas provenientes das contribuições parafiscais segue planejamento próprio, haja vista a autonomia, administrativa e financeira do Sistema “S”, por força de lei.

As contribuições parafiscais do Sistema “S” classificam-se entre as contribuições sociais, cuja instituição compete à União, conforme art. 149 da Constituição de 1988: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...]”<sup>235</sup>

Embora classificadas como contribuições sociais, a Constituição não vincula tais contribuições ao financiamento da Seguridade Social, consoante o disposto no art. 195 c/c art. 240. As receitas de contribuições parafiscais do Sistema “S”, em sua maioria, são calculadas com base na folha de pagamentos mensal dos empregados dos estabelecimentos contribuintes, os quais se encontram vinculados a determinados setores econômicos.

Com relação ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI)<sup>236</sup> e ao Serviço Social da Indústria (SESI),<sup>237</sup> fixaram-se alíquotas de 1% e 1,5%, respectivamente, sobre o montante dos salários dos empregados das empresas industriais.

<sup>234</sup>BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985, 2002. apud FERREIRA, Fabiana Falcoski A natureza tributária e as espécies de contribuições especiais. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 5, nº 208. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1665>> Acesso em: 5 abr. 2018.

<sup>235</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 19 mar. 2018.

<sup>236</sup>SISTEMA INDUSTRIA. *Aspectos Legais - Contribuição Geral - SENAI*. Disponível em: <<https://contribuicao2.sistemaindustria.org.br/SEGR8GRCCp001.ASP?NumSequencia=43>>. Acesso em 19 mar. 2018.

<sup>237</sup>SISTEMA INDUSTRIA. *Aspectos Legais - Contribuição Geral - SESI*. Disponível em: <<https://contribuicao2.sistemaindustria.org.br/SEGR8GRCCp001.ASP?NumSequencia=45>>. Acesso em 19 mar. 2018.

Quanto ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC)<sup>238</sup> e ao Serviço Social do Comércio (SESC), igualmente fixaram-se alíquotas de 1% e 1,5%, respectivamente sobre o montante dos salários dos empregados das empresas comerciais.

As mesmas alíquotas, de 1% e 1,5%, foram fixadas para a arrecadação dessas contribuições sociais destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT) e ao Serviço Social do Transporte (SEST), respectivamente. Nesses casos, os contribuintes são tanto pessoas jurídicas como físicas, respectivamente, com incidência da alíquota sobre folha pagamento e com incidência da alíquota sobre salário de contribuição previdenciária dos transportadores rodoviários autônomos.<sup>239</sup>

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) agrega a missão de realizar educação profissional e também de promoção social às pessoas do meio rural. Sua contribuição compulsória é fixada em única alíquota de 2,5% sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam as seguintes atividades: agroindustriais; agropecuárias; extrativistas vegetais e animais; cooperativistas rurais; sindicais patronais rurais. Contudo, a arrecadação das contribuições sociais do SENAR também provém da comercialização da produção rural.<sup>240</sup>

O Serviço Social de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), além da formação profissional e da promoção social dos cooperados e suas comunidades, abrange o monitoramento (fiscalização) das cooperativas. Para o cálculo da sua contribuição compulsória, fixou-se a alíquota de 2,5% sobre o montante da folha de pagamento das cooperativas. Antes da criação do SESCOOP, pela Medida Provisória nº 1.715/1998, as cooperativas recolhiam a contribuições sociais, dependendo da sua área de atuação, às seguintes entidades: SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT e SEST, SENAR e SEBRAE.

Como regra, as contribuições sociais são recolhidas mensalmente pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que exerce capacidade tributária ativa por meio da

<sup>238</sup>SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL. *Cartilha do Contribuinte Senac*. Rio de Janeiro, 2017. 68 p. Disponível em: <[https://www.mg.senac.br/internet/arquivos/cart\\_contribuinte.pdf](https://www.mg.senac.br/internet/arquivos/cart_contribuinte.pdf)>. Acesso em: 19 mar. 2018.

<sup>239</sup>SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE E SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO TRANSPORTE. *Contribuição Compulsória. Cartilha Contribuição Legal – Valorize quem Transporta*. Brasília, 2017. 32 p. Disponível em: <<http://www.sestsenat.org.br/Paginas/contribuicao-compulsoriaf>>. Acesso em: 19 mar. 2018.

<sup>240</sup>SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL. *Arrecadação. Manual de Orientação das Contribuições*. Brasília, 2016. 180 p. Disponível em: <<http://www.senar.org.br/sobre-senar/arrecadacao>>. Acesso em: 20 mar. 2018.



Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), remunerada pelo serviço de arrecadação ao custo correspondente a 3,5% do montante arrecadado.<sup>241</sup>

Procedimentalmente, os contribuintes do Sistema “S” preenchem a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP)<sup>242</sup>, via Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), e realizam o recolhimento da contribuição social por meio da Guia da Previdência Social (GPS).

Excetuando-se da regra do recolhimento das contribuições sociais, as entidades SENAI, SESI, SENAT e SEST possuem previsão normativa para duas modalidades de arrecadação, porquanto, além da GFIP-SEFIP e GPS, está prevista a celebração de convênios de arrecadação entre os contribuintes e as próprias entidades parafiscais.

O Decreto nº 494, de 10/02/1962, que aprovou o Regimento do SENAI, dispõe sobre a possibilidade de arrecadação das contribuições compulsórias diretamente por essa entidade em situações especiais: “Art. 50. Visando ao atendimento de situações especiais, determinadas empresas poderão recolher as suas contribuições diretamente aos cofres do SENAI.”<sup>243</sup>

O Decreto nº 57.375, de 2/12/1965, que aprovou o Regulamento do SESI, dispõe sobre hipótese de recolhimento de contribuições diretamente à entidade, também em face de circunstâncias especiais.<sup>244</sup>

Diferentemente das entidades SENAI e SESI, a previsão da capacidade tributária ativa do SEST e SENAT está prevista em lei.<sup>245</sup>

<sup>241</sup>“Art. 3º - A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.” BRASIL. *Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2018.

<sup>242</sup>Sobre a GFIP: “A Lei nº 9.528/97 introduziu a obrigatoriedade de apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.” BRASIL. Receita Federal, Ministério da Fazenda. *GFIP e SEFIP - Orientações Gerais*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/orientacoes-gerais>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

<sup>243</sup>BRASIL. *Decreto nº 494, de 10 de fevereiro de 1962*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2018.

<sup>244</sup>BRASIL. *Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2018.

<sup>245</sup>BRASIL. *Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993*. Disponível em:

Na prática, somente SESI e SENAI apresentam aos contribuintes a alternativa de celebrarem convênios de arrecadação, e, para tanto, implementaram um conjunto de processos para análise, aprovação e monitoramento dos valores recolhidos, os quais ocorrem por meio de guias da arrecadação emitidas por sistema informatizado próprio. Todo esse processo recebe o nome de arrecadação direta, e, por sua vez, a arrecadação via RFB denomina-se arrecadação indireta.

Atualmente, o volume das arrecadações diretas superou o das arrecadações indiretas nessas duas entidades. Em 2016, o SESI registrou 2,32 e 2,23 bilhões de reais em arrecadação direta e indireta, respectivamente. Já o SENAI computou 1,85 e 1,55 bilhões de reais, respectivamente, em arrecadação direta e indireta.<sup>246</sup>

A arrecadação direta, contudo, é controversa jurídica e administrativamente. O Tribunal de Contas da União (TCU) apontou que somente lei poderia ter delegado a essas entidades a capacidade tributária ativa. Contudo, a arrecadação direta é realizada com base em normas internas, Regimento do SENAI e Regulamento do SESI, aprovados por decretos, fato que contraria o princípio da legalidade tributária. Cita-se excerto do Relatório do Acórdão 3214/2013 – TCU – Plenário:

5.2.13 Na doutrina tributarista, o entendimento é pacífico, como se observa nas lições de Roque Antonio Carrazza [...]

‘somente a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lançá-los, cobrá-los e fiscalizar seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis, e assim por diante.<sup>247</sup> (Grifo do autor)

Além disso, avaliou-se a arrecadação direta como uma estratégia antieconômica. As despesas para a manutenção de estrutura de cobrança própria e também os

---

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1989\\_1994/L8706.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8706.htm)>. Acesso em 16 mar. 2018.

<sup>246</sup>Segundo a reportagem, as fontes dos dados são Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Confederação Nacional da Indústria (CNI). VICTOR, Fabio. *Cresce a arrecadação do Sistema S que não passa por controle do fisco*. Revista Folha de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/07/1901639-cresce-a-arrecadacao-do-sistema-s-que-nao-passa-por-controle-do-fisco.shtml>>. Acesso em 21 mar. 2018.

<sup>247</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 247. In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Informação. *Acórdão 3214/2013*. Plenário. Interessado: Tribunal de Contas da União. Relator: José Múcio Monteiro. Brasília, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/arrecada%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520direta%2520%2520e%2520sesi%2520e%2520senai/ANOACORDAO%253A2013/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

descontos concedidos pelos SESI e SENAI aos contribuintes nessa modalidade de arrecadação representariam despesas maiores do que as da arrecadação via RFB, com taxa de 3,5% sobre o montante arrecadado.<sup>248</sup>

Também há controvérsia sobre a natureza e a legalidade dos descontos nos valores das contribuições devidas: se corresponderiam ou não a benefícios fiscais, só concedidos por lei. Com previsão nos termos de convênios de arrecadação direta, os descontos são concedidos a contribuintes que informarem despesas com “[...]programas de desenvolvimento de pessoal, no caso do Senai, e daquelas realizadas com a manutenção de serviços assistenciais prestados pela empresa aos seus empregados e respectivos dependentes, no caso do Sesi”.<sup>249</sup>

Quanto à classificação das receitas do Sistema “S” como contribuições sociais, ressaltam-se, entretanto, aquelas destinadas ao SEBRAE, à Apex- Brasil e à ABDI.

Reiteradas jurisprudências do Supremo Tribunal Federal (STF) consolidaram o entendimento de que o adicional de alíquotas das contribuições sociais devidas ao SENAI, SESI, SENAC e SESC, arrecadado e repassado, mensalmente, ao SEBRAE, à Apex-Brasil e à ABDI, na proporção de 85,75%, 12,25% e 2%, respectivamente<sup>250</sup>, tem a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE).<sup>251</sup>

As alíquotas dessas contribuições incidem sobre o montante da folha de pagamento das empresas contribuintes. Contudo, o STF reconheceu a existência de repercussão

<sup>248</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria. *Acórdão 2079/2015. Plenário*. Interessado: Congresso Nacional. Relator: Marcos Bemquerer. Brasília, 19 de agosto de 2015. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/arrecada%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520direta%2520%2520e%2520sesi%2520e%2520senai/ANOACORDAO%253A2015/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/4/false>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

<sup>249</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Informação. *Acórdão 3214/2013. Plenário*. Interessado: Tribunal de Contas da União. Relator: José Múcio Monteiro. Brasília, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/arrecada%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520direta%2520%2520e%2520sesi%2520e%2520senai/ANOACORDAO%253A2013/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

<sup>250</sup>Conforme o §4º, art. 8º da Lei 8.029/1990. Brasil. *Lei 8.029 de 12 de abril de 1990*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8029cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8029cons.htm)>. Acesso em 23 mar. 2018.

<sup>251</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 635.682/RJ. Plenário*. Recorrente: Trelsa – Transportes Especializados de Líquidos S/A. Recorrido: Instituto Nacional de Seguro Social – INSS. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 25 de abril de 2013. Disponível em: <[file:///C:/Users/Let%C3%ADcia%20Carvalho/Downloads/texto\\_142159384.pdf](file:///C:/Users/Let%C3%ADcia%20Carvalho/Downloads/texto_142159384.pdf)>. Acesso em: 23 mar. 2018.

geral da questão constitucional no Recurso Extraordinário – RE 603.624/SC, tendo em vista que a Emenda Constitucional nº 33/01 incluiu o §2º, inciso III ao art. 149 da Constituição de 1988, o qual dispõe que a CIDE poderá ter alíquota tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Desse modo, a constitucionalidade das contribuições dessas três entidades paraestatais está pendente de julgamento.<sup>252</sup>

A natureza das receitas da Apex-Brasil<sup>253</sup> e da ABDI<sup>254</sup> também é alvo de críticas. Além dos recursos oriundos das contribuições sociais, recebem recursos de dotações consignadas no Orçamento-Geral da União, créditos especiais, créditos adicionais, transferências ou repasses entre outros.

Há posicionamentos no sentido de que, ao gerirem recursos do Orçamento da União, tais entidades configurariam distorção jurídica se comparadas as demais do Sistema “S”, cujas receitas não se vinculam a esse orçamento. Sobre o tema, Alice Gonzalez cita Fernando Scaff:

Parece-me que são tipos diferentes, que se utilizam da mesma nomenclatura – o que vem causando uma enorme confusão. No primeiro caso, há efetivamente um sentido de colaboração entre o Poder público e a iniciativa privada, que gere recursos que lhe foram atribuídos pelo estado no uso de capacidade tributária. No segundo caso, há uma contrafação, um simulacro de descentralização, pois é o próprio Poder Público que extingue um de seus entes, atribuindo a outro ente, também por ele próprio criado, a função de atividade anteriormente delegada ao órgão extinto. Dá-se-lhe a roupagem de “ente privado”, batiza-se-lhe de “serviço social autônomo, transfere-se-lhe verbas públicas através do sistema orçamentário e, em um passe de mágica, os controles públicos são afastados - ou, pelo menos, reduzidos.<sup>255</sup>

<sup>252</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário. RE 603.624 RG/SC. Tribunal Pleno. Recorrente: Fiação São Bento S.A. Recorrido: União; Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE); Agência de Promoção de Exportação do Brasil (APEX-Brasil); Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 21 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616962>>. Acesso em 23 mar. 2018.

<sup>253</sup>BRASIL. Lei nº 10.668, de 14 de maio de 2003. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.668.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.668.htm)>. Acesso em: 05 abr. 2018.

<sup>254</sup>BRASIL. Lei nº 11.080, de 30 de dezembro de 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/111080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111080.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>255</sup>CAFF, Fernando Facury. *Contrato de Gestão, serviços sociais autônomos e intervenção do Estado*. Revista de Direito Administrativo, p. 277 e seq. apud BORGES, Alice Gonzalez. *Serviços sociais autônomos: natureza jurídica*. Revista Brasileira de Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 8, n. 30, p. 139 – 153, jun./set. 2010.

Além da vinculação ao orçamento da União e a criação a partir da transformação de entidade da administração pública em de direito privado, a Apex-Brasil e a ABDI submetem-se ao controle finalístico do desempenho pelo Poder Executivo Federal:

Os conselhos Deliberativo e Fiscal das entidades são compostos, em sua maioria, de representantes do Poder Executivo. Os presidentes das diretorias executivas, que são os presidentes das agências, e seus diretores são nomeados pelo presidente da República, demissíveis ad nutum.<sup>256</sup>

Independente da norma da classificação das receitas (contribuições sociais ou CIDE), todas as entidades do Sistema “S” estão obrigadas a prestar contas pela gestão dos recursos parafiscais ao Poder Público e também à sociedade, apesar de essas contribuições integrarem o patrimônio dessas entidades de direito privado.

Essa obrigação decorre da natureza pública das contribuições parafiscais geridas, que são tributos compulsoriamente recolhidos dos contribuintes dos diferentes setores da economia, para a prestação de serviços de educação profissionalizante e/ou serviços sociais voltados à qualidade de vida do trabalhador e de seus dependentes (SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAR, SENAT, SEST, SESCOOP e SEBRAE), bem como para a intervenção no domínio econômico (Apex-Brasil e ABDI).

Na legislação, o controle estatal sobre as contribuições parafiscais data dos anos 50. A Lei nº 2.613, de 23/09/1955, determinou a SENAI, SESI, SENAC e SESC a remessa ao Tribunal de Contas, no primeiro trimestre do ano seguinte, das contas da gestão anual, acompanhadas de sucinto relatório contendo os benefícios realizados.<sup>257</sup>

Ao mesmo tempo, a citada lei obrigou as entidades do Sistema “S” a elaborarem anualmente um orçamento geral para aprovação do Chefe do Poder Executivo. Sobre o tema, atualmente os orçamentos são aprovados pelos Ministérios Supervisores: o Ministério do Trabalho (SENAI, SENAC, SENAT, SENAR e SESCOOP); o Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário (SESI, SESC, SEST); e Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (SEBRAE, Apex-Brasil e ABDI). No entanto, a aprovação dos orçamentos é ato meramente formal, sem análise da adequabilidade do conteúdo, conforme excerto do Acórdão nº 3.214/2013 – TCU – Plenário sobre o tema:

---

<sup>256</sup>SANTOS, Paulo Henrique Queiroz P. *Incluir a ABDI e a Apex no Sistema S configura distorção jurídica*. *Revista Consultor Jurídico (Conjur.com.br)*. ago. 2017. Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2017-ago-28/paulo-queiroz-incluir-abdi-apex-sistema-distorcao-juridica#\\_ftn11](https://www.conjur.com.br/2017-ago-28/paulo-queiroz-incluir-abdi-apex-sistema-distorcao-juridica#_ftn11)>. Acesso em 23 mar. 2018.

<sup>257</sup>BRASIL. *Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l2613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l2613.htm)>. Acesso em: 05 abr. 2018.

Em reunião realizada com a Coordenadoria Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade (CGOFC) do Ministério do Trabalho e Emprego, constatou-se que a aprovação dos orçamentos das entidades integrantes do sistema S é um ato meramente formal. Os técnicos do Ministério informaram que os números enviados pelas entidades não são analisados, e tampouco questionados. A CGOFC/MTE elabora uma nota informativa contendo planilha-síntese e encaminha à Consultoria Jurídica do Ministério, para elaboração de parecer e posterior remessa ao gabinete do Ministro para aprovação.<sup>258</sup>

O Decreto-lei 200, de 25/02/1967, o qual estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa, também submeteu as entidades paraestatais à fiscalização do Estado:

Art. 183. As entidades e organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que recebem contribuições para fiscais e prestam serviços de interesse público ou social, estão sujeitas à fiscalização do Estado nos termos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada uma.<sup>259</sup>

O Decreto-lei nº 772, de 19/08/1969, dispôs sobre a sujeição dessas à auditoria externa a cargo da Inspeção Geral de Finanças (IGF) do Ministério a que ficavam sujeitas.<sup>260</sup> O Decreto 67.090, de 20/08/1970, tratando das fiscalizações a cargos das IGF, expressamente dispôs sobre a submissão das entidades paraestatais ao controle interno do Poder Executivo Federal:

Art. 2º A fiscalização a cargo das Inspetorias Gerais de Finanças ou órgãos equivalentes será levada a efeito através de sistemas próprios de administração financeira, contabilidade e, especialmente, procedimentos habituais de auditoria, como etapa final do controle interno da União, visando a salvaguarda dos bens, à verificação da exatidão e regularidade das contas, à boa execução do orçamento e ao fiel cumprimento das leis e regulamentos pertinentes.

Parágrafo único. A fiscalização de que trata este artigo se estenderá às entidades ou organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que recebam contribuições para fiscais e prestem serviços de interesse público ou social, nos termos e condições de leis especiais, as que se utilizem de contribuições para fins sociais, e ainda, àquelas que recebam subvenções ou outras transferências, à conta do Orçamento da União e créditos adicionais.<sup>261</sup>

<sup>258</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Informação. *Acórdão 3.214/2013*. Plenário. Interessado: Tribunal de Contas da União. Relator: José Múcio Monteiro. Brasília, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/arrecada%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520direta%2520%2520e%2520sesi%2520e%2520senai/ANOACORDAO%253A2013/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

<sup>259</sup>BRASIL. *Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>260</sup>BRASIL. *Decreto-lei nº 772, de 19 de agosto de 1969*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0772.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0772.htm)>. Acesso em 24 mar. 2018.

<sup>261</sup>BRASIL. *Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970*. Disponível em:

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Resolução nº 189, de 25/08/1977, dispôs sobre a prestação de contas do SENAI, SESI, SENAC e SESC, constituída de relatório anual, demonstrações de receita e despesa, incluindo peças com pronunciamento do Controle Interno sobre as contas.<sup>262</sup>

Quanto à competência constitucional do TCU para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, a sua Lei Orgânica abrange na jurisdição: “[...] os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social.”<sup>263</sup>

O controle da aplicação das contribuições parafiscais pelo TCU encontra-se formalizado em: normas internas de aprovação própria (Estatuto Social do SEBRAE<sup>264</sup>); normas internas de aprovação por Decreto do Poder Executivo Federal (Regimento do SENAI,<sup>265</sup> Regulamento do SESI<sup>266</sup> e Regulamento do SENAR<sup>267</sup>); Lei (SENAT, SEST<sup>268</sup>, APEX - Brasil e ABDI<sup>269</sup>); e Medida Provisória (SESCOOP<sup>270</sup>).

---

<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=489729>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>262</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Resolução nº 189, de 25 de agosto de 1977*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES1977-189.doc>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>263</sup>BRASIL. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>264</sup>BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Resolução CDN nº 189/2009, de 18 de junho de 2009*. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Estatuto%20Social%20Sebrae.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>265</sup>BRASIL. *Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm)>. Acesso em 25 mar. 2018.

<sup>266</sup>BRASIL. *Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm)>. Acesso em: 25 mar. 2018.

<sup>267</sup>No inciso IV, Art. 5º do Regulamento. BRASIL. *Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0566.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0566.htm)>. Acesso em 24 mar. 2018.

<sup>268</sup>A Lei nº 8.706/1993 também faz referência ao Art. 13 da Lei nº 2.613/1955, e o Decreto-Lei nº 772/1969. BRASIL. *Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1989\\_1994/L8706.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1989_1994/L8706.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>269</sup>Tanto a Lei nº 10.668/2003 como a Lei 11.080/2004 que autorizaram a instituição da APEX - Brasil e da ABDI, respectivamente, dispõem também sobre o contrato de gestão, instrumento que contém dados de planejamento, execução e monitoramento de resultados da aplicação de recursos do Orçamento-Geral da União repassados às agências, cujos termos são definidos pelo Poder Executivo e fiscalizados também pelo TCU.

<sup>270</sup>BRASIL. *Medida Provisória nº 1.715, de 3 de setembro de 1998*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1998/medidaprovisoria-1715-3-setembro-1998-365524-norma-pe.html>> Acesso em: 24 mar. 2018.

Todas essas entidades jurisdicionadas ao TCU também se submetem à avaliação de auditoria a cargo do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do SCI<sup>271</sup>, dadas as competências constitucionais de: comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e apoiar o controle externo.

Diante de toda a fundamentação legal, é irrefutável o reconhecimento da natureza pública das contribuições parafiscais do Sistema “S” e a consequente obrigatoriedade da prestação de contas dos recursos geridos, com jurisprudência pacífica a esse respeito.

O caráter público desses recursos, por sua vez, reforça a necessidade de se garantir maior transparência tanto na fase de arrecadação como na de aplicação das receitas de contribuição parafiscal, com vistas a fomentar a atuação dos órgãos de controle e a fiscalização pela sociedade. Acrescem-se ao exposto a materialidade das arrecadações e a abrangência de contribuintes em diversos setores da economia brasileira:

Como se vê, as unidades fiscalizadas têm uma previsão de arrecadação de 17,26 bilhões de reais para o exercício de 2015 e de 16,40 bilhões para 2016. A materialidade dos orçamentos indica a necessidade de adoção de medidas com vistas a dar transparência à execução orçamentária desses recursos públicos, de forma a viabilizar as ações de controle adequadas a cada um dos entes e a demonstrar para os contribuintes como esses recursos são gastos.<sup>272</sup>

Atualmente a prestação de contas das entidades do Sistema “S” extrapola o processo formal de avaliação a cargo do controle interno e externo, ocorrendo a divulgação de dados orçamentários, demonstrações contábeis e de informações de área meio (licitações, contratos, recursos humanos) e finalísticas no sítio eletrônico dessas entidades, como resultado das determinações contidas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO).<sup>273</sup>

<sup>271</sup> Entendimento para fins acadêmicos, dada a hierarquia das normas jurídicas. Vide subseção 2.2.2.1.

<sup>272</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento. *Acórdão 699 /2016*. Plenário. Interessado: SENAC - Departamento Nacional; SENAT - Conselho Nacional; SENAI- Departamento Nacional; SENAR - Administração Central; SESI - Departamento Nacional; SESC - Departamento Nacional; SEST - Conselho Nacional. Relator: Weder de Oliveira. Brasília, 30 de março de 2016. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A699%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>273</sup> As disposições sobre transparência na LDO de 2009 estavam contidas no Capítulo referente à Estrutura e Organização do Orçamento. Dada a relevância do tema, a LDO de 2018 apresenta capítulo específico “DA TRANSPARÊNCIA” e duas seções sobre o tema. BRASIL. *Lei nº 11.768, de 14 de agosto de 2008*. Disponível em: <[http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/ldo2009/Lei11768/lei\\_11768\\_20](http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/ldo2009/Lei11768/lei_11768_20)>



As diferentes publicações da LDO vêm progressivamente ampliando as determinações ao Sistema “S” para divulgação de dados na *internet* desde 2009. No entanto, como resultado da avaliação do nível de transparência, o TCU apontou que essas entidades paraestatais tendem a cumprir estritamente o que dispõe a LDO, e ainda disponibilizam informações incompletas, o que não confere transparência à gestão, carecendo, portanto de aprimoramento.<sup>274</sup>

---

08.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2018. BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017. Disponível em: <[http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2018/Lei\\_13473/Texto\\_Lei.pdf](http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2018/Lei_13473/Texto_Lei.pdf)> Acesso em: 24 mar. 2018.

<sup>274</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento. *Acórdão 699 /2016*. Plenário. Interessado: SENAC - Departamento Nacional; SENAT - Conselho Nacional; SENAI- Departamento Nacional; SENAR - Administração Central; SESI - Departamento Nacional; SESC - Departamento Nacional; SEST - Conselho Nacional. Relator: Weder de Oliveira. Brasília, 30 de março de 2016. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A699%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

#### **4 ANÁLISE SOBRE A DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES DA CGU EM PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DO SISTEMA "S"**

Com respaldo na Lei de Acesso à Informação (LAI), o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) iniciou, em 2012, a divulgação das peças de prestações de contas do Sistema “S” em sua própria página na *internet*, quais sejam, relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno.

Conforme a LAI, a divulgação deve ocorrer independentemente de requerimento, haja vista o dever de transparência ativa atribuída à Administração Pública e também em observância, entre outras, às diretrizes “utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação” e “desenvolvimento do controle social da administração pública”.<sup>275</sup>

Antes da divulgação das peças, a CGU questiona formalmente as unidades prestadoras de contas (UPC) quanto à ocorrência de informações classificadas legalmente como sigilosas nos relatórios de auditoria. E, com relação às entidades do Sistema “S”, ocorreram as seguintes situações: entidades que não se manifestaram quanto ao sigilo; que indicaram trechos considerados sigilosos; e entidades que se manifestaram contrárias à publicidade do integral conteúdo do relatório antes do julgamento da prestação de contas pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Acerca da manifestação de sigilo do integral teor dos relatórios, em linhas gerais, alegaram que: a LAI se aplicaria somente à administração pública; as conclusões da CGU contidas em relatórios e, por conseguinte, nos respectivos certificados de auditoria e pareceres do dirigente do controle interno, poderiam não ser ratificadas pelo TCU quando do julgamento das contas das entidades e, assim, a divulgação de tais peças poderia ocasionar danos irreparáveis ou de difícil reparação à honra dos gestores e à imagem das entidades; e somente se aplicariam ao Sistema “S” as disposições da LAI sobre transparência de informações na hipótese de recebimento de recursos públicos diretamente do orçamento e mediante convênios (ou outros instrumentos congêneres).

Diante do exposto, apresentam-se as análises sobre a aplicabilidade da divulgação dos resultados das avaliações de auditoria da CGU em processos de prestação de

---

<sup>275</sup>BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm). Acesso em: 05 abr. 2018.

contas anuais do Sistema “S”, que, em síntese, envolverão aspectos relacionados a: disposições da LAI sobre a transparência ativa; competências da CGU atinentes à prestação de contas; e processo de controle para avaliações de auditoria e publicação de peças na *internet*, em face dos princípios norteadores do Direito Processual Administrativo.

#### **4.1 LAI e a divulgação dos resultados das avaliações de auditoria em processos de prestação de contas anuais do Sistema “S”**

Não obstante a legislação pátria acerca da publicação oficial de atos normativos e administrativos datar da criação da Imprensa Régia no Brasil Colônia no século XIX, e, no século seguinte, terem sido detalhadas hipóteses de sigilo para disciplinar o acesso a documentos, antes da Lei de Acesso à Informação (LAI) carecia-se de regulamentação unificada e sistematizada sobre transparência pública.

As disposições da LAI abrangem um conjunto de padrões estabelecidos com base nos melhores critérios e práticas internacionais, entre as quais se destacam a divulgação proativa de dados e informações de interesse coletivo e geral produzidas e/ou custodiadas pelo Estado (transparência ativa); a criação de procedimentos destinados ao acesso a esses dados e informações (transparência passiva), de forma gratuita, salvo custos de reprodução, e sem a exigência de motivação, sendo exceções as hipóteses de sigilo definidas legalmente.<sup>276</sup>

Assim como os demais órgãos e entidades públicas dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo os Tribunais de Contas e o Ministério Público, a CGU deve garantir a transparência ativa sobre informações concernentes a sua organização e serviços, bem como sobre o resultado do desempenho de suas atividades meio e finalísticas.<sup>277</sup>

---

<sup>276</sup>BRASIL. Governo Federal. *Acesso à Informação*. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/assuntos/conheca-seu-direito/principais-aspectos>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

<sup>277</sup>O Decreto nº 7.724, de 16/05/2012, que regulamenta os procedimentos LAI no âmbito do Poder Executivo Federal, enumera informações de interesse coletivo ou geral no § 3º do Art. 7º: I - estrutura organizacional, competências, legislação aplicável, principais cargos e seus ocupantes, endereço e telefones das unidades, horários de atendimento ao público; II - programas, projetos, ações, obras e atividades, com indicação da unidade responsável, principais metas e resultados e, quando existentes, indicadores de resultado e impacto; III - repasses ou transferências de recursos financeiros; IV - execução orçamentária e financeira detalhada; V - licitações realizadas e em andamento, com editais, anexos e resultados, além dos contratos firmados e notas de empenho emitidas; VI - remuneração e subsídio recebidos por ocupante de cargo, posto, graduação, função e emprego público, incluindo auxílios, ajudas de custo, jetons e quaisquer outras vantagens pecuniárias, bem como proventos de aposentadoria e pensões daqueles que estiverem na ativa, de maneira individualizada, conforme ato do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; VII - respostas a perguntas mais frequentes da

Historicamente a publicação de relatórios contendo os resultados de avaliações ocorre na página da CGU na *internet* desde 2003. Naquele ano, foram publicados os relatórios do então “Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos”, o qual utilizava o sistema das loterias da Caixa Econômica Federal para selecionar, de forma aleatória, os municípios a serem fiscalizados quanto à aplicação de recursos federais.<sup>278</sup>

E, mesmo sem as exigências contidas na LAI, já se adotavam medidas voltadas à transparência pública em processos administrativos de prestação de contas. Data do exercício de 2006 a consulta a peças desses processos no sítio eletrônico de UPC, em decorrência da publicação da Portaria CGU nº 262, de 30/08/2005<sup>279</sup>. Nesse sentido também está disposto o art. 20-B do Decreto nº 3.591, de 06/09/2000, acrescido pelo Decreto nº 5.481, de 30/06/2005:

Art. 20-B. Os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, sujeitos a tomada e prestação de contas, darão ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, ao relatório de gestão, ao relatório e ao certificado de auditoria, com parecer do órgão de controle interno, e ao pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, em até trinta dias após envio ao Tribunal de Contas da União.<sup>280</sup>

As normas contidas na Portaria CGU nº 262, de 30/08/2005, relativas aos exercícios de 2005 e posteriores, determinaram às UPC a divulgação do respectivo relatório de gestão, das peças produzidas pelo controle interno (relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno) e do pronunciamento do ministério supervisor na *internet*, em página com o título “Processos de Contas Anuais”. Também

---

sociedade; (Redação dada pelo Decreto nº 8.408, de 24/02/2015); VIII - contato da autoridade de monitoramento, designada nos termos do art. 40 da Lei nº 12.527, de 2011, e telefone e correio eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão - SIC; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.408, de 24/02/2015); IX - programas financiados pelo Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT. (Incluído pelo Decreto nº 8.408, de 24/02/2015). BRASIL. *Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)>. Acesso em: 1 abr. 2018.

<sup>278</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Sorteios*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/programa-de-fiscalizacao-em-entes-federativos/3-ciclo>>. Acesso em: 26 mar. 2018.

<sup>279</sup>A estratégia de publicação de tais relatórios ocorria após o encaminhamento aos clientes no âmbito da administração pública, os Ministérios gestores das políticas públicas, possibilitando, desse modo, a adoção de providências para a correção das irregularidades verificadas. BRASIL. *Portaria nº 262, de 30 de agosto de 2005*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu\\_262\\_2005.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu_262_2005.pdf)>. Acesso em: 1 abr. 2018.

<sup>280</sup>BRASIL. *Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm)>. Acesso em: 01 abr. 2018.

incumbiu a CGU de divulgar as orientações técnicas para a obtenção das peças produzidas no âmbito das suas unidades de controle interno em seu sítio eletrônico.

Tendo em vista que a Portaria em comento aplica-se a órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, suas normas não vinculam as entidades do Sistema “S”, integrantes do Terceiro Setor e, portanto, fora da estrutura da Administração Pública Federal. Por essa razão, não havia a obrigatoriedade da divulgação de nenhuma das peças de processos de prestação de contas anuais em *sites* dessas entidades. Do mesmo modo, a CGU também não disponibilizava as referidas peças com os resultados de avaliação de auditoria na *internet*.

Não obstante, com respaldo na LAI e em observância ao princípio da transparência, a CGU passou a divulgar, em sua página na *internet*, as peças integrantes do processo de prestação de contas anuais e quaisquer outros relatórios de avaliações relativas a entidades do Sistema “S”, notadamente em decorrência do art. 3º c/c art. 7º, inciso VII, alínea b). Citam-se os dispositivos da LAI aplicáveis:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
- IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;
- V - desenvolvimento do controle social da administração pública.

[...]

Art. 7º O acesso à informação de que trata esta Lei compreende, entre outros, os direitos de obter:

[...]

VII - informação relativa:

[...]

b) ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores.<sup>281</sup>

<sup>281</sup>BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)> Acesso em: 05 abr. 2018.

A publicação dessas peças pela CGU obedece ao dever de publicidade a informações e dados de interesse público independente de requerimentos (transparência ativa), e, por consequência, também no interesse das categorias profissionais contribuintes das receitas parafiscais que integram o patrimônio das entidades do Sistema “S”.

Apesar da previsão legal, algumas entidades do Sistema “S” se opuseram à divulgação integral, na rede mundial de computadores, de peças da prestação de contas quando solicitadas formalmente a se manifestarem acerca da existência de informações sigilosas nos relatórios de auditoria.

Na essência, manifestaram que a divulgação violaria o princípio da legalidade, porque o Sistema “S” não estaria abrangido pelas normas da LAI e do seu Decreto regulamentador. Alegaram que a publicação dessas peças teria potencial para expor a honra dos gestores e a imagem das entidades a danos irreparáveis ou de difícil reparação. Isso porque as conclusões sobre falhas e irregularidades constantes das peças poderiam não ser ratificadas pelo TCU em sede de julgamento definitivo sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes.

Por último, declararam que somente se aplicariam as disposições sobre publicidade na hipótese do recebimento de recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres, consoante o art. 2º da LAI e o art. 63 do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012.

Em consonância com as suas competências constitucionais<sup>282</sup>, a transparência ativa a cargo da CGU sempre se vinculará diretamente à natureza dos recursos públicos geridos, e, assim, a natureza jurídica das entidades auditadas pode ser tanto pública como privada.

Portanto, apesar de as entidades do Sistema “S” não constarem da lista de órgãos e entidades subordinadas diretamente a procedimentos da LAI, a CGU não pode se eximir de cumprir suas obrigações legais para garantir à sociedade o acesso à informação. Pelo exposto, não há violação ao princípio da legalidade, mas sim a sua observância.

Não obstante dispositivos da LAI determinarem à CGU e demais órgãos de

---

<sup>282</sup> “[...]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.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 19 mar. 2018.

controle interno e externo a divulgação de resultados de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas, essa determinação decorre da interpretação conjunta de dois de seus artigos, os já citados art. 3º c/c art. 7º, inciso VII, alínea b). Aparentemente a necessidade de interpretação lógica e mesmo teleológica da LAI abre espaço para contestações, pelas entidades Sistema “S”, sobre a aplicabilidade dessa divulgação. Por sua vez, a interpretação “literal” do seu art. 2º não traz dúvida àquelas entidades, de natureza privada e sem fins lucrativos, sobre a sua vinculação à LAI na hipótese de recebimento de recursos públicos provenientes do orçamento ou mediante instrumentos de transferências financeiras:

Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Destaca-se que as repetidas manifestações de entidades do Sistema “S” contrárias à divulgação de relatórios e demais peças de prestações de contas anuais perpetuam controvérsias que têm potencialidade para impactar negativamente nas atividades de controle estatal. Isto porque, embora os relatórios venham sendo divulgados desde o advento da LAI, os impactos se referem a gastos de recursos públicos com a alocação de recursos materiais e humanos para a instauração reiterada de processos administrativos destinados ao exame da mesma matéria.

Uma alternativa viável e capaz de proporcionar a gestores do Sistema “S” interpretação da LAI inequívoca e compatível com os propósitos de criação dessa norma passaria por acréscimo de dispositivo legal ao seu art. 7º, equivalente ao texto elencado a seguir: *§ 7º - O direito de obter informações nos termos do inciso VII, alínea b) do art. 7º desta lei ocorrerá independentemente de solicitações, mediante a divulgação pelos órgãos de controle interno e externo em local de fácil acesso.*

A alegação de danos irreparáveis ou de difícil reparação à honra dos gestores e à imagem das entidades não encontra respaldo legal. As peças produzidas pela CGU possuem caráter técnico, e registram informações e constatações de interesse público, coletivo ou geral, dos atos e fatos das gestões dos responsáveis por essas entidades paraestatais.

A elaboração de peças da prestação de contas observa procedimentos com o propósito de resguardar dados pessoais e, nesse sentido, o escopo dos trabalhos não se associa à vida privada dos gestores. Cita-se a descaracterização de nomes e de números de Cadastro de

Pessoas Físicas (CPF) nesses documentos, priorizando, conseqüentemente, a identificação da função gerencial exercida ou do cargo ocupado na estrutura organizacional.

A ocorrência ou não do julgamento pelo TCU dos processos de prestação de contas anuais dos responsáveis pelas entidades do Sistema “S” não tem o condão de interferir nas competências constitucionais da CGU como órgão de controle interno, e nem de obstar o seu dever de transparência ativa na divulgação das peças desses processos, assunto tratado com maior detalhamento na próxima subseção.

De uma forma geral, os conteúdos de relatórios de auditoria relacionados a temas de gestão dessas entidades (recursos humanos, licitações e contratos, transferências financeiras entre outros) não se enquadram nas hipóteses legais de sigilo classificadas no grau reservado, secreto e ultrassecreto. Não há, deste modo, razão para se contestar a publicidade do inteiro teor dos resultados de avaliações com base em sigilo sem respaldo em hipótese prevista em lei.<sup>283</sup>

A divulgação dos resultados das avaliações realizadas pela CGU na *internet*, além de exigida legalmente, apoia o dever de prestação de contas dos gestores do Sistema “S”. Isso porque permite aos cidadãos a consulta e a participação ativa na fiscalização dos recursos públicos mesmo antes do julgamento pelo TCU, e, assim, essa divulgação tem potencial para incrementar a *accountability* até durante a fase de instrução desse processo de controle.

---

<sup>283</sup>Art. 25. São passíveis de classificação as informações consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade ou do Estado, cuja divulgação ou acesso irrestrito possam: I - pôr em risco a defesa e a soberania nacionais ou a integridade do território nacional; II - prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País; III - prejudicar ou pôr em risco informações fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais; IV - pôr em risco a vida, a segurança ou a saúde da população; V - oferecer elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária do País; VI - prejudicar ou causar risco a planos ou operações estratégicas das Forças Armadas; VII - prejudicar ou causar risco a projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico, assim como a sistemas, bens, instalações ou áreas de interesse estratégico nacional, observado o disposto no inciso II do caput do art. 6º; VIII - pôr em risco a segurança de instituições ou de altas autoridades nacionais ou estrangeiras e seus familiares; ou IX - comprometer atividades de inteligência, de investigação ou de fiscalização em andamento, relacionadas com prevenção ou repressão de infrações. BRASIL. *Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)>. Acesso em: 1 abr. 2018.



## 4.2 As instâncias de Controle Interno e Externo no Processo de Prestação de Contas Anuais

Anualmente, os administradores e responsáveis pela gestão de recursos públicos têm suas contas submetidas ao julgamento do TCU. Na listagem de pessoas físicas e jurídicas abrangidas pela jurisdição do Tribunal, inserem-se os dirigentes e gestores das entidades do Sistema “S”, haja vista “[...] responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social”.<sup>284</sup>

Conforme a Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443, de 16/07/1992), as contas são organizadas de acordo com normas estabelecidas em instrução normativa e podem constituir Processo de Tomada de Contas, Processo de Tomada de Contas Especial e Processo de Prestação de Contas.<sup>285</sup> Desse modo, o julgamento do TCU, como em qualquer instância e esfera de Poder, realiza-se por meio de processo.

Considerando a relevância do instituto do processo, apresentam-se explicações relacionadas à Teoria Geral do Processo e do Processo Administrativo, com o objetivo de fundamentar e contextualizar as competências e as atuações independentes do TCU e da CGU no processo de prestação de contas anuais.

### 4.2.1 A Natureza Administrativa do Processo de Prestação de Contas Anuais

O termo processo tem ascendência medieval italiana, origina-se da “forma latina *“processu(m)”*, cognata do verbo *“procedere”* e possui o sentido de marcha para frente, avanço, progresso. No direito romano, o termo equivalente seria o *“judicium”* ou *“ordo judiciorum”*, porquanto *“processum”* para eles não indicava a lide, ou seja, o conflito de interesses<sup>286</sup>.

<sup>284</sup>Art. 5º, inciso V, da Lei Orgânica do TCU. BRASIL. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2018.

<sup>285</sup>A nomenclatura tomada de contas foi utilizada até o ano de 2010 para se referir a prestação de contas de responsáveis por órgãos da administração direta. A partir da IN nº 63/2010, tomada de contas passou a se referir a processo autuado no TCU quando o órgão ou entidade não prestar contas nos prazos estipulados: Processo de Tomada de Contas Ordinárias. LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo*. Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas. 6. ed. São Paulo: Editora Método, 2015. p. 244-245.

<sup>286</sup>CRETELLA JÚNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo, Vol. VI*. Rio – São Paulo: Forense, 1970. p. 21-22.

Para reger e disciplinar as relações sociais, o Estado se utiliza da legislação, que apresenta regras de condutas definidas para assegurar direitos, garantias e deveres; e da jurisdição, por meio da qual o Estado busca a realização prática da legislação em caso de conflito de interesse. Respectivamente, associam-se essas atividades ao direito material e processual (formal), respectivamente.<sup>287</sup>

O processo opera a partir de um conjunto de atos coordenados com a finalidade de obter decisão a respeito de uma controvérsia jurídica. Necessário distingui-lo do procedimento, que consiste no conjunto de atos sucessivamente interligados, de maneira lógica e consequencial, para se atingir objetivos do processo. “O procedimento é a **exteriorização do processo**, seu **aspecto visível**, considerando-se que a noção de processo é teleológica, voltada para a finalidade de exercício da função jurisdicional no caso concreto [...]” (Grifo do autor)<sup>288</sup>

Di Pietro destaca que o processo, num sentido muito amplo, abrange os instrumentos que os três Poderes utilizam para a consecução de seus fins. Como uma primeira classificação, separa, de um lado, o processo legislativo voltado à elaboração de leis, e, de outro, os processos judiciais e administrativos, de aplicação de leis pelo Judiciário e pelo Executivo, respectivamente.<sup>289</sup>

Listam-se distinções fundamentais entre os processos judicial e o administrativo: no primeiro há sempre o conflito de interesse, sendo que no segundo nem sempre se verifica qualquer conflito por implicar também o desempenho de atividades administrativas; o processo judicial possui relação trilateral (Estado-juiz, demandante e demandado), já a relação no processo administrativo é bilateral (Estado, que é tanto parte como juiz, e o particular).<sup>290</sup>

O direito processual, como ramo do direito público, possui fundamentos na Constituição de 1988, que fixa a estrutura dos órgãos, define as regras basilares de competência, de forma e impõe obrigações.<sup>291</sup> E, considerando os diferentes ramos do direito material, citam-

<sup>287</sup>CINTRA, A.C.de A.; GRINOVER, A.P; DINAMARCO, C. R. *Teoria Geral do Processo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

<sup>288</sup>Conceito vinculado ao da teoria do processo como relação jurídica, creditada a Oskar von Bullow, em sua obra *Teoria dos pressupostos processuais e das exceções dilatórias*. “[...] Para Bullow, a relação de direito material é o objeto de discussão no processo, enquanto a relação de direito processual é a estrutura por meio do qual essa discussão ocorrerá.” NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. 2. ed. São Paulo: Método, 2010. p. 45-47.

<sup>289</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 764.

<sup>290</sup>CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal*. Comentários à Lei nº 9.784, de 29.1.1999. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013. p. 19-21.

<sup>291</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 764.

se como especialidades o Direito Processual Civil; o Direito Processual Penal; o Direito Processual Militar; e o Direito Processual Administrativo.

Trata o Direito Processual Administrativo da relação processual que envolve os interesses públicos, dos administrados e dos servidores públicos, em consonância com os princípios gerais da Administração Pública, entre outros.<sup>292</sup>

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...] <sup>293</sup>

Consta na doutrina administrativista uma diversidade de conceitos para o processo administrativo, ora mais restritivos, ora mais amplos. Cretella Júnior sintetizou esses conceitos:

Processo Administrativo, numa primeira acepção, é o conjunto de documentos que formam a peça administrativa; processo administrativo, sem sentido amplo, é a série ordenada de atividades da administração que prepara a edição do ato administrativo; processo administrativo é o conjunto de atos praticados na esfera administrativa quer pela Administração, quer pela autoridade competente e pelo administrado, até a decisão final da autoridade competente, nessa esfera.<sup>294</sup>

O conceito de processo administrativo por José dos Santos Carvalho Filho: “Processo administrativo é o instrumento formal que, vinculando juridicamente os sujeitos que dele participam, através da sucessão ordenada de atos e atividades, tem por fim alcançar determinado objetivo, previamente identificado pela Administração Pública.”<sup>295</sup>

A Lei nº 9.784, de 29/01/1999, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal (direta e indireta), abrangendo os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário da União, o Ministério Público da União (MPU) e o TCU quando no desempenho de suas funções administrativas.<sup>296</sup>

Essa Lei federal reafirma a submissão da administração aos princípios ínsitos

<sup>292</sup>COSTA, Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas espécies*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001. p. 12-13.

<sup>293</sup>BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 26 mar. 2018.

<sup>294</sup>CRETELLA JÚNIOR, José. *Prática do Processo Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 32-33.

<sup>295</sup>CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal*. Comentários à Lei nº 9.784, de 29.1.1999. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013. p. 21.

<sup>296</sup>BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2018.

no art. 37 da Constituição de 1988 e acrescenta outros próprios do direito processual, conforme a seguir: “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

Outrossim, enumera critérios para o processo administrativo baseados em princípios, entre os quais destacam-se os relacionados ao direito constitucional de acesso a informações públicas, ao contraditório e à ampla defesa.

Art. 2º, Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

[...]

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

[...]

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

De acordo com a obra de Hely Lopes Meirelles, o “[...] processo administrativo é o gênero, que se parte em várias espécies.” Conjugando-se as classificações do autor<sup>297</sup> com as de Odete Medauar, apresentam-se as seguintes modalidades<sup>298</sup>: processo de

<sup>297</sup>Hely Lopes Meirelles enumera quatro modalidades de processo, quais sejam, de expediente; outorga; controle; e punitivo (que abrange o processo administrativo disciplinar e o processo administrativo tributário ou fiscal). Todavia, não reconhece a modalidade processo de gestão, referente a licitações e concursos públicos, tratando-os como procedimentos. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 828-829.

<sup>298</sup>Detalhamento das demais modalidades: i) Processo de expediente - [...] é denominação imprópria que se dá a toda atuação que tramita pelas repartições [...]. Não tem procedimento próprio [...], seguindo pelos canais rotineiros para informação, pareceres, [...] não alteram, nem suprimem direitos.” O exemplo utilizado são os pedidos de certidões. ii) Processo de outorga - pleiteia-se algum direito ou situação individual perante a administração. Possui rito especial, sem contraditório como regra, haja vista a defesa do interessado só se fazer necessária quando há oposição de terceiros ou impugnação da própria administração. Como exemplos, o licenciamento de edificações e registros de marcas e patentes. iii) Processo de Gestão - desenvolvimento das atividades típicas da administração, possui rito formal para coleta de dados e informações com o objetivo de motivar a decisão administrativa. São exemplos as licitações e os concursos públicos. iv) Processo punitivo - promovido por iniciativa da administração para a imposição de penalidade a quem infringir lei, regulamento ou contrato. O rito é formal, com observância ao devido processo legal. Há possibilidade de utilização de preceitos do processo penal quando não contrários às normas administrativas. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 828-830. COSTA, Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas espécies*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 51-54.

expediente; processo de outorga; processo de gestão, processo punitivo<sup>299</sup>; e processo de controle.

Interessa ao presente trabalho as considerações sobre o processo administrativo de controle, de determinação ou de declaração: “[...] é todo aquele em que a Administração realiza verificações e declara situação, direito ou conduta do administrado ou servidor, com caráter vinculante para as partes.” O processo de controle diverge do punitivo porquanto o primeiro “proclama o resultado para efeitos futuros” e poderá depender de outro processo administrativo para executar os efeitos da decisão; por sua vez, o segundo aplica a penalidade cabível.<sup>300</sup>

Incluem-se nessa modalidade de controle os processos de prestação de contas perante o TCU, disciplinado pela Lei nº 8.443, de 16/07/1992 (Lei Orgânica), com aplicação subsidiária dos preceitos da Lei nº 9.784/1999.<sup>301</sup>

#### **4.2.2 O Processo de Prestação de Contas Anuais e a atuação do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União**

Dispõe o inciso II do art. 71 da Constituição de 1988 que compete ao controle externo “[...] julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal [...]”

Outrossim, determinam os incisos II e IV do art. 74 que compete aos sistemas de controle interno de cada Poder “[...] 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” e “[...] apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”

---

<sup>299</sup>Sobre o processo punitivo (iv), para Odete Medauar, subdivide-se, quanto ao acusado, em interno - processo administrativo disciplinar; e externo - sanções decorrentes do poder de polícia ou da administração fiscal/tributária. MEDAUAR, Odete. *Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo, ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 132. In: COSTA, op. cit., p. 51.

<sup>300</sup>MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 829-830.

<sup>301</sup>Os Estados e o Distrito Federal têm competência para legislar sobre procedimentos de matéria processual com base no inciso XI do art. 24 da Constituição de 1988. GUERRA, Evandro Martins. *Os controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003. p. 76.

Como consequência, nesse processo administrativo de controle figuram como partes o TCU e os órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), do qual a CGU é o órgão central.

A obrigatoriedade de prestar contas também está na legislação e em normativos infralegais: Lei Orgânica do TCU, Decreto nº 3.591, de 06/09/2000; Lei nº 10.180, de 06/02/2001; e Regimento Interno do TCU.

Quanto aos procedimentos do processo de prestação de contas, a operacionalização consta de normativos expedidos pelo TCU e pela CGU, que especificam prazos, trâmites e demais assuntos voltados a sua condução e organização.

E, em conformidade com os normativos aplicáveis, anualmente o dirigente máximo da Unidade Prestadora de Contas (UPC) deve prestar contas, aos órgãos de controle e à sociedade, dos resultados alcançados na consecução de atividades sob sua responsabilidade, realizadas com vistas a dar cumprimento aos objetivos institucionais previamente estabelecidos para a unidade sob seu comando, em determinado exercício financeiro.<sup>302</sup>

Existem duas sistemáticas de prestação de contas. Em uma delas, o dirigente máximo disponibiliza o Relatório de Gestão, via sistema e-Contas<sup>303</sup> ao TCU, contendo informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial relativo a determinado exercício financeiro. Em seu sítio eletrônico, o Tribunal dá publicidade aos relatórios, os quais devem ser organizados com a finalidade de permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis pelas unidades.

Por sua vez, para o TCU exercer a competência constitucional de julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pela gestão de dinheiro, bens e valores públicos federais, emprega-se a sistemática de selecionar, anualmente, algumas UPC e instruir para cada qual Processo de Contas (PC), “[...] processo de trabalho do controle externo, destinado a avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão[...]”<sup>304</sup> Nessa seleção

---

<sup>302</sup>Antes da publicação da Decisão Normativa – TCU nº 146/2015, relativa à prestação de contas de 2015, esses órgãos e entidades denominavam-se Unidades Jurisdicionadas, passando, então, a denominação de Unidades Prestadoras de Contas (UPC). BRASIL. *Decisão Normativa – TCU nº 146, de 30 de setembro de 2015*. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

<sup>303</sup>BRASIL. *Decisão Normativa – TCU nº 161, de 01 de novembro de 2017*. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2017.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

<sup>304</sup>BRASIL. *Instrução Normativa – TCU nº 63, de 1 de setembro de 2010*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

consideram-se critérios de materialidade, relevância e criticidade, com vistas a direcionar os esforços das atividades de controle interno e externo.<sup>305</sup>

A avaliação e o julgamento com base no desempenho correspondem à análise da gestão quanto à eficácia, eficiência, efetividade e economicidade, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades.

Como exame de conformidade, entende-se “a análise da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão em relação a padrões [...] expresso nas normas e regulamentos aplicáveis, e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidades.”<sup>306</sup>

No processo de contas, a auditoria corresponde ao conjunto de técnicas que tem por objetivo emitir opinião, com vistas a certificar-se da regularidade, da regularidade com ressalvas ou da irregularidade das contas dos responsáveis pela gestão das UPC, a partir da avaliação de processos e resultados gerenciais relacionados à aplicação de recursos públicos, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional e legal.<sup>307</sup>

Os resultados dessas avaliações são formalizados por meio de relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno competente.

O relatório de auditoria é o documento técnico por meio do qual se “[...] comunicam os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as

---

<sup>305</sup>Como resultados advindos do “Projeto Águila” do TCU para implementar critérios, entre outros, de seletividade de órgãos e entidades para submeter os responsáveis à prestação de contas anuais, cita-se: “[...] O primeiro resultado foi a diminuição de auditorias do processo de contas, conduzidas pela CGU, de 1.180, em 2008, para 519 em 2009 e 518 em 2010, com a consequente racionalização e otimização dos trabalhos, considerando a diminuição da quantidade de auditorias e aumento do foco, tendo em vista um escopo melhor definido e compartilhado entre os órgãos de controle interno e externo.” BRITO, Eveline Martins. *A Contribuição do Programa de Governo “Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção” da CGU no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais*. 94 f. Monografia (Pós-Graduação) – Curso de Especialização em Legislativo e Políticas Públicas: Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados/Cefor: Brasília, 2011. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5584>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

<sup>306</sup>BRASIL. *Instrução Normativa – TCU nº 63, de 1 de setembro de 2010*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em 27 mar. 2018.

<sup>307</sup>CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 438.

recomendações emitidas e os planos de ação propostos.”<sup>308</sup> É a forma mais frequentemente utilizada para comunicar os resultados das auditorias em geral.

O certificado de auditoria é o documento que expressa a opinião quanto à regularidade da gestão, considerando o rol de responsáveis e substitutos pelas gestões da UPC<sup>309</sup>, emitido estritamente com base no escopo dos trabalhos e, assim, conforme o conteúdo do relatório de auditoria. Tem a seguinte tipificação:

- a) Certificado de Regularidade – os atos de gestão observaram adequadamente os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.
- b) Certificado de Regularidade com Ressalvas – nos atos de gestão do(s) responsável(is) pelo órgão ou entidade examinada foram evidenciadas falhas no cumprimento dos parâmetros da legalidade, legitimidade e economicidade, que obstaculizaram o desempenho da unidade.
- c) Certificado de Irregularidade – nos atos e gestão do(s) responsável(is) pelo órgão ou entidade examinada foram evidenciados descumprimento dos parâmetros da legalidade, legitimidade e economicidade, desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte dano quantificável para a Fazenda Nacional e/ou comprometa substancialmente as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período examinado.<sup>310</sup>

Parecer é um sumário executivo destinado a informar aos ocupantes de cargos estratégicos, dirigente máximo da UPC e ao Ministro de Estado, os principais resultados da

---

<sup>308</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. *Manual de orientações técnicas as atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU, 2017. 149p. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2018.

<sup>309</sup>“Art. 10 Serão considerados responsáveis pela gestão os titulares e seus substitutos que desempenharem, durante o período a que se referirem as contas, as seguintes naturezas de responsabilidade, se houver: I. dirigente máximo da unidade jurisdicionada; II. membro de diretoria ou ocupante de cargo de direção no nível de hierarquia imediatamente inferior e sucessivo ao do dirigente de que trata o inciso anterior, com base na estrutura de cargos aprovada para a unidade jurisdicionada; III. membro de órgão colegiado que, por definição legal, regimental ou estatutária, seja responsável por ato de gestão que possa causar impacto na economicidade, eficiência e eficácia da gestão da unidade.” BRASIL. Instrução Normativa – TCU nº 63, de 1 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em 27 mar. 2018.

<sup>310</sup>Pode haver o sobrestamento da manifestação do SCI quando não houver elementos comprobatórios necessários e suficientes para a formação da opinião quanto à gestão da UPC. BRITO, Eveline Martins. *A Contribuição do Programa de Governo “Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção” da CGU no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais*. 94 f. Monografia (Pós-Graduação) – Curso de Especialização em Legislativo e Políticas Públicas: Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados/Cefor: Brasília, 2011. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5584>>. Acesso em: 27 mar. 2018.



avaliação, as boas práticas administrativas advindas da gestão sob exame, as principais constatações e os riscos associados ao controle interno.<sup>311</sup>

Essas peças produzidas pelo controle interno devem constituir os autos iniciais do processo de prestação de contas anuais, juntamente com as peças decorrentes da atribuição da UPC (rol de responsáveis, relatório de gestão, relatório e pareceres de órgãos, entidades ou instâncias que devam se pronunciar sobre as contas e gestão dos responsáveis) e do Ministério Supervisor (pronunciamento expresso do Ministro de Estado supervisor da UPC, ou autoridade de nível hierárquico equivalente).<sup>312</sup>

A realização de auditorias anuais de contas e a produção das três peças (relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno) é uma obrigação do SCI, elencada entre as atividades de apoio ao controle externo enumeradas no art. 50 da Lei Orgânica do TCU, com o objetivo de “[...] fomentar a boa governança pública, aumentar a transparência, provocar melhorias na prestação de contas dos órgãos e entidades federais, induzir a gestão pública para resultados e fornecer opinião sobre como as contas devem ser julgadas pelo Tribunal.”<sup>313</sup>

Apesar da existência de norma que determina a atuação do SCI nesse processo administrativo de contas, as atividades de auditoria são atribuições de competência primária exercidas com fundamento em disposições constitucionais, e, ao mesmo tempo, com base em princípios fundamentais vinculados aos trabalhos de auditoria do setor público.

Assim, entre os princípios fundamentais para a prática da atividade da auditoria, destaca-se o da autonomia técnica dos auditores, qual seja, a capacidade de desenvolver trabalhos de maneira imparcial, livre de interferências na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

---

<sup>311</sup>BRITO, op. cit., f. 53.

<sup>312</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. *Manual de orientações técnicas das atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU, 2017. 149p. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2018.

<sup>313</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa – TCU nº 163, de 6 de dezembro de 2017*. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2017.htm>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

Oportuno salientar que as práticas profissionais da auditoria governamental devem observar padrões nacional e internacionalmente estabelecidos, como os das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a princípio destinadas à auditoria externa governamental, mas também ao SCI considerando as adaptações necessárias as suas peculiaridades. Em suas normas gerais, listam-se as relativas à pessoa do auditor, dotado de independência profissional.<sup>314</sup>

A autonomia e a independência funcional dos auditores também decorrem da evolução histórica do SCI, gradativa e que sobreveio de mudanças na organização do Poder Executivo Federal iniciadas com a Reforma do Estado no final da década de 60. Essas mudanças retiraram os órgãos de controle interno das estruturas dos Ministérios, desvinculando-os da então submissão hierárquica e, assim, fortalecendo-os como órgãos de controle de Estado.<sup>315</sup>

Com efeito, os resultados das avaliações do SCI são independentes no que se refere à UPC, órgão ou entidade da Administração Pública Federal ou quaisquer outras organizações responsáveis pela aplicação de recursos públicos.

E, numa significação mais abrangente, as avaliações realizadas pelo SCI caracterizam atividade independente e objetiva, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas, também auxiliando-as a realizarem seus objetivos, “[...] a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.”<sup>316</sup>

---

<sup>314</sup>Citam-se as fontes internacionais de normas de auditoria: Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC); Instituto dos Auditores Internos (Institute of Internal Auditors – IIA), Securities and Exchange Commission (SEC); Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB); Government Accountability Office (GAO); National Audit Office (NAO). BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Auditoria governamental*. Brasília, 2011: Instituto Serzedello Corrêa, p. 18. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B277355651D>>. Acesso em 29 mar. 2018.

<sup>315</sup>Em síntese, e conforme a pesquisa consignada na subseção 2.3.1 deste trabalho: instituição das Inspetorias-Gerais de Finanças (IGP), transformadas em Inspetoria-Geral de Finanças (IGF), as quais foram sucedidas pelas Secretarias de Controle Interno (CISSET) no final da década de 80, contudo, ainda integradas na estrutura dos Ministérios; a criação da Secretaria Federal de Controle (SFC) em 1994, que passou da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República em 2002, cujas competências de controle interno e auditoria pública foram transferidas para a Corregedoria-Geral da União; e posterior transformação da Corregedoria em Controladoria-Geral da União (CGU) em 2003, órgão com *status* de Ministério sem submissão hierárquica aos demais órgãos e entidades da Administração Pública Federal, que deu origem ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) em 2016.

<sup>316</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle

Igualmente, o SCI possui independência funcional em relação ao controle externo, a cargo do Congresso Nacional e exercido com o auxílio do TCU, respaldando-se, sobretudo, no princípio constitucional da separação dos poderes. Como Ministério civil, a CGU não se subordina a qualquer órgão pertente ou auxiliar dos demais Poderes. Seguindo a mesma regra, o TCU, por sua vez, não se subordina ao Poder Legislativo.

A avaliação da gestão pelo SCI fundamenta-se no poder-dever de controle com base constitucional, sendo, para tanto, indispensáveis os atributos de independência e autonomia no exercício de suas competências.

O SCI também possui poder normativo, no âmbito de suas competências, para regular a organização de processos de controle na Administração Pública Federal, de observância por seus próprios órgãos e corpo técnico e também por gestores de recursos públicos, especialmente no que pertine às normas de execução dos trabalhos.

Apesar de os relatórios de auditoria destinarem-se a compor os processos de contas para fomentar a função jurisdicional administrativa do TCU, a avaliação do SCI não se encerra nessa finalidade. Além disso, a exigência da produção de determinadas peças (relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno) não transmuta ou mitiga a titularidade do SCI quanto aos resultados dos seus trabalhos.

As conclusões provenientes de avaliações realizadas, de modo geral, objetivam o aperfeiçoamento de processos das organizações e possuem influência direta nas tomadas de decisão para o aprimoramento dos controles internos e a consequente melhoria dos serviços públicos e de interesse público.

Independente da ocorrência de julgamento técnico-administrativo pelo TCU, são realizadas atividades de monitoramento das providências adotadas por responsáveis da UPC em razão de impropriedades consignadas em relatórios. Registra-se que esse monitoramento também se dá em relatórios vinculados a outras linhas de atuação da CGU.

As avaliações de auditoria em processo de contas ou em quaisquer outros tipos de avaliações realizadas podem, a depender da especificidade ou criticidade, ser

---

Interno. *Manual de orientações técnicas as atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU, 2017. 149p. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2018.

compartilhadas com diferentes clientes, parcerias interinstitucionais realizadas com o objetivo de promover melhorias na gestão e também ações de combate à corrupção.<sup>317</sup>

Assim, os resultados de trabalhos, com variações de forma e conteúdo, consoante os seus destinatários e finalidade, podem ser dirigidos a: Ministérios gestores e supervisores; Poder Legislativo (Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal); Secretaria da Receita Federal (SRF), Polícias Cíveis e Federais, na hipótese de os achados das avaliações constituírem material para subsidiar a instauração de inquéritos e deflagração de operações especiais; Ministério Público para fins de ações cíveis e penais; e Advocacia-Geral da União (AGU), responsável pela representação judicial e extrajudicial da União.

Do mesmo modo, os resultados dos trabalhos do SCI são instrumentos relevantes para o acompanhamento da execução financeira dos programas e ações governamentais pela sociedade, cliente principal do controle das contas públicas, reconhecidamente, desde o século XVIII, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão consecutória da Revolução Francesa.

Não obstante a relação de *accountability* positivada na Constituição de 1988 atrelar, como atores, o Poder Legislativo, auxiliado pelo TCU, e gestores de recursos públicos federais, o SCI não deve desviar-se do objetivo de privilegiar a sociedade como cliente dos resultados das auditorias de contas.

No setor público, o poder legislativo é quem representa os interesses do cidadão. Assim, é este poder que assume o papel de principal na relação de *accountability* que se estabelece entre o Estado e os gestores públicos de um modo geral. No entanto, a exemplo do que ocorre no setor privado, a auditoria deve trabalhar numa perspectiva de que o seu cliente final são os cidadãos, verdadeiros proprietários dos recursos transferidos ao Estado para realização do bem comum.<sup>318</sup>

---

<sup>317</sup>DE ALBUQUERQUE, Marlene Alves. *O CI Governamental no Brasil*. Palestra ministrada por Marlene Alves de Albuquerque no Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno na União Europeia e no Brasil, realizado em Brasília em dezembro de 2014. *O CI Governamental no Brasil*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao\\_seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf](http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao_seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf)>. Acesso em: 29 mar. 2018.

<sup>318</sup>BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Auditoria governamental*. 355 p. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União: 2011. p. 18. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B277355651D> >. Acesso em 29 mar. 2018.

No contexto atual, e considerando o direito constitucional do acesso à informação, a publicação de relatórios, certificados e pareceres de contas das UPC na *internet*, além de obrigação legal do SCI, tem o potencial para estimular a transparência da gestão pública e o controle social.

E, assim como ocorre com todos os tipos e categorias de avaliações, ressalvadas as situações de sigilo legalmente previstas, os documentos que formalizam os resultados dos trabalhos de avaliação da gestão do Sistema “S” são publicados com todos os demais em um único espaço intitulado “Pesquisa de Relatórios” no *site* institucional da CGU.<sup>319</sup>

Diante de toda a argumentação, o pleito de entidades do Sistema “S” para, somente após proferimento de decisão do TCU, ocorrer a divulgação das peças do processo de contas a cargo da CGU, afronta a Constituição Federal, a legislação estrangeira e pátria sobre transparência e direito de acesso a informações produzidas ou custodiadas pelo Estado.

Acerca do direito à informação, lecionada Silva Neto sobre a sua natureza tripartite, qual seja, o “direito de informar”, o de “se informar” e o de “ser informado”, classificação com fundamento na Constituição Portuguesa de 1976.<sup>320</sup>

Considerando a problemática da presente pesquisa, qual seja, a aplicabilidade da divulgação dos resultados de avaliações da CGU no processo de prestação de contas anuais do Sistema “S”, e adaptando-se à referida classificação, o papel da CGU de informar consistiria “[...] no direito a meios de veicular ou transmitir informações” produzidas ou custodiadas, no caso em tela, em seu sítio oficial da rede mundial de computadores.

O direito de “se informar”, corresponderia à possibilidade de a sociedade buscar informações sem impedimentos ou obstruções de qualquer natureza sobre esses processos de prestação de contas anuais na *internet*, ou seja, a concretização da transparência ativa. E o “direito de ser informado” versaria sobre o incentivo a formas de divulgação, com o

---

<sup>319</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Pesquisa de Relatórios*. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

<sup>320</sup>Art. 37º da Constituição Portuguesa de 1976 (Liberdade de expressão e informação) 1. Todos têm direito de exprimir e divulgar livremente o seu pensamento pela palavra, pela imagem ou por qualquer outro meio, bem como o direito de informar, de se informar e de ser informado, sem impedimentos nem discriminações. ARAUJO, Luis Alberto David & NUNES Jr., Vidal Serrano. Curso de Direito Constitucional, 1994. apud SILVA NETO, Manoel Jorge e. Curso de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008. p. 656.

fito de manter o cidadão ciente da existência de prestação de contas da gestão de receitas de contribuição parafiscal.

Para ilustrar a relevância do direito à informação no âmbito dos trabalhos de órgãos de controle, cita-se pesquisa destinada a avaliar a imagem dos Tribunais de Contas Estaduais, publicada em 2005, e realizada com 644 entrevistados do Legislativo, Executivo, Judiciário, Ministério Público e sociedade civil organizada.<sup>321</sup>

Entre os resultados, a pesquisa apontou que a avaliação foi negativa em todos os aspectos de relacionamento desses tribunais com o cidadão comum, ressaltando-se a percepção negativa sobre “a transparência dada à fiscalização dos recursos públicos realizada pelo Tribunal de Contas e a facilidade de acesso aos trabalhos elaborados dessa instituição.”

A atuação da CGU no apoio ao controle externo mediante a instrução de processos de prestação de contas não afasta a independência funcional e a autonomia desse órgão de auditoria governamental, que se submete à obrigação legal de divulgar os resultados de avaliações e a opinião sobre as gestões do Sistema “S” e de todas as demais avaliações não sujeitas a sigilo. Dessa maneira, contribui para o fortalecimento da *accountability* e do controle social no acompanhamento de atos e fatos de gestão de recursos públicos federais.

### **4.3 Princípios do Processo Administrativo e a divulgação de peças do Processo de Prestação de Contas Anuais pela CGU**

A literatura sobre processo administrativo de controle comumente associa a prestação de contas diretamente às competências do controle externo exercidas pelo TCU, e, como consequência, lista-se o conjunto de atos praticados pelo seu corpo funcional e ministros até a decisão final por um de seus órgãos colegiados.

---

<sup>321</sup>“Esta pesquisa originou-se de projeto desenvolvido pelo Ministério do Planejamento, intitulado Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados e do Distrito Federal (Promoex) 2. Sua elaboração ocorreu em parceria com os dirigentes e técnicos dos 33 TCs subnacionais e conta com o apoio financeiro do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). O objetivo do Promoex é modernizar o controle externo dos governos estaduais e municipais, reformulando a gestão dos TCs, em prol de sua maior eficiência, efetividade, transparência e *accountability*”. ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. *A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais*. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 56, n. 1, jan./mar. 2005. p. 57-83. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/217/222>>. Acesso em: 30 mar. 2018.

Nesse sentido, são detalhados os procedimentos desde a protocolização das peças de prestação de contas (atualmente via sistema e-Contas); encaminhamento a Unidades Técnicas para análise e elaboração de instrução preliminar, com proposta de encaminhamento, ao Relator, de julgamento das contas pela regularidade, regularidade com ressalva ou irregularidade; audiência para apresentação de “razões de justificativa” ou citação para apresentar alegações de defesa nas hipóteses, respectivamente, de impropriedades sem dano ao erário e com prejuízo quantificado ou quantificável pelas Unidades Técnicas; remessa dos autos pelo Relator ao Ministério Público junto ao TCU (MPTCU) para emissão de parecer quanto à regularidade, regularidade com ressalva ou irregularidade das contas; elaboração do Relatório, Voto e minuta de Acórdão para deliberação do colegiado competente; julgamento das contas pelo colegiado e decisão com proferimento do Acórdão; e recursos cabíveis.<sup>322</sup>

Não obstante a relevância do tema, ressalta-se que a atuação do controle interno é essencial nesse processo de contas, considerando que nele são instruídos os resultados das avaliações de auditoria sobre os dados e informações apresentadas pelos administradores públicos federais e demais responsáveis por prestar contas de recursos públicos, bem como sobre os atos e fatos das respectivas gestões.

Para tanto, e utilizando-se, por analogia, os termos da Instrução Normativa – TCU nº 63/2010, na esfera da Administração Pública Federal são instruídos processos de trabalho do controle interno, destinados a avaliar o desempenho e a conformidade da gestão das UPC, anualmente selecionadas pelo TCU e divulgadas por meio de decisão normativa.<sup>323</sup>

Esses processos formalizam o conjunto de atos praticados pelos auditores e dirigentes dos órgãos central, regionais, setoriais e unidades do SCI, e também os atos praticados pelos gestores responsáveis das UPC. Portanto, seguem ritos e diretrizes definidos pela CGU, órgão central SCI, para a realização de avaliações por meio dos instrumentos de auditoria<sup>324</sup>.

---

<sup>322</sup>CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. *Controle Externo da Gestão Pública*. A Fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas da União. Teoria, Jurisprudência e Exercícios. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 309-315.

<sup>323</sup>BRASIL. Instrução Normativa - TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E50B945014E657CEAE9028E>>. Acesso em: 22 maio 2018. As decisões normativas do TCU também apresentam os conteúdos e formas das peças que compõem o processo de prestação de contas e os prazos definidos para a apresentação dessas peças.

<sup>324</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle

Os processos de trabalho do controle interno, por sua natureza, devem observância a princípios do Processo Administrativo. No art. 2º da Lei nº 9.784/1999 estabeleceu-se a observância expressa aos seguintes princípios, sem óbice a outros aplicáveis: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.<sup>325</sup>

O detalhamento das etapas e procedimentos do processo administrativo de controle a seguir considerará a atuação da CGU, de modo a subsidiar as análises quanto à aderência aos princípios expressamente previstos na referida Lei, para a divulgação de relatórios de auditoria e demais peças do processo de prestação de contas.

As ações da CGU iniciam-se com a delimitação do escopo das avaliações de auditoria que serão realizadas em cada UPC, geralmente no exercício anterior ao da realização dos trabalhos.

Para tanto, são realizadas reuniões com unidades técnicas do TCU e, reduzidas em atas, as definições obtidas de modo compartilhado para a definição dos objetivos e escopo de avaliações de auditoria. Sopesam-se critérios de materialidade, relevância criticidade, riscos associados a áreas de gestão, macroprocessos, atividades, entre outros. A pactuação de escopo, que flexibiliza dispositivo sobre o conteúdo das peças previsto na IN – TCU Nº 63/2010, demonstra a expertise do controle interno quanto à natureza jurídica e o negócio das UPC.

Também precedem às avaliações de auditoria os trabalhos de monitoramento pela CGU das providências adotadas pelas UPC em atendimento a recomendações expedidas em avaliações realizadas em exercícios anteriores, as quais compõem os planos de providências dessas unidades. Esse monitoramento ocorre via sistema informatizado específico, e tem o fito de promover melhorias nas gestões, correções de impropriedades constatadas e também

---

Interno. *Manual de orientações técnicas as atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU, 2017. 149 p. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2018.

Entendimento para fins acadêmicos, dada a hierarquia das normas jurídicas. Vide subseção 2.2.2.1.  
<sup>325</sup>BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2018. Outros princípios não expressamente listados no art. 2º da Lei 9.784/1999 regem o processo administrativo: oficialidade, gratuidade, igualdade, dupla instância administrativa, administrador ou juízo natural, unicidade recursal, ônus da prova, entre outros.



subsidiar o planejamento e a execução das avaliações em comento.

Tendo em vista o dever de “orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas”<sup>326</sup> a CGU, como órgão central do SCI, publica norma de execução para orientar tecnicamente as UPC sobre os procedimentos relacionados e, igualmente, orientar a atuação dos órgãos que compõem o próprio sistema (Controladorias Regionais da União nos estados, órgãos setoriais e unidades setoriais).<sup>327</sup>

Portanto, as UPC podem solicitar apoio para elaborar o relatório de gestão e demais peças aplicáveis, atividade que não as exime da avaliação dessas peças durante a realização de auditorias anuais de contas.

Compõem essas avaliações de auditorias anuais de contas as etapas de planejamento, execução, encaminhamento das peças e publicação na *internet* das peças, atividades desempenhadas em cumprimento a ordens de serviço as quais formalizam, principalmente, dados de duração, objetivos, escopo e procedimentos previstos.

A instrução do processo administrativo de controle com expedientes e diversos tipos de documentos é realizada por meio de sistemas eletrônicos internos de gerenciamento das etapas das avaliações, e também com sistema de uso compartilhado na administração pública federal para a tramitação de processos em geral.<sup>328</sup>

O planejamento de trabalhos de avaliação orienta-se pelas atas contendo o escopo pactuado entre CGU e TCU para cada UPC. A partir delas são elaboradas as matrizes de planejamento, com o registro das técnicas e procedimentos hábeis a responder questões de

---

<sup>326</sup>BRASIL. *Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.

<sup>327</sup>A publicação das Portarias não ocorre anualmente, e, dessa forma, as Normas de Execução possuem vigência variável. Listam-se as pertinentes portarias publicadas pela CGU: Portaria CGU nº 500/2016; Portaria CGU nº 133/2013; Portaria CGU nº 2.546/2010; Portaria CGU nº 2.270/2009; Portaria CGU nº 2.238/2008; Portaria CGU nº 328/2008; Portaria CGU nº 1.950/2007; Portaria nº 555/2006; Portaria CGU nº 03/2006 (NE CGU nº 1, 05.01.2006). BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Portarias*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/portarias#wrapper>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

Entendimento para fins acadêmicos, dada a hierarquia das normas jurídicas. Vide subseção 2.2.2.1.

<sup>328</sup>“A CGU utiliza o Sistema Eletrônico de Informações (SEI) como ferramenta de gestão dos processos eletrônicos. A utilização do meio eletrônico visa à obtenção de maior celeridade, economicidade, transparência, segurança e agilidade na tramitação de processos.” BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *SEI*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/servicos-e-sistemas/sei>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

auditoria<sup>329</sup>, por sua vez elaboradas a fim apoiar as conclusões sobre atos e fatos objeto de exame.

A execução dessas avaliações de auditorias corresponde à fase de apuração, que se inicia quando da entrega do ofício de apresentação da equipe de auditoria ao dirigente máximo da UPC durante a reunião de abertura dos trabalhos de campo. Nessa reunião são informados os objetivos definidos para as avaliações.

Na consecução dos trabalhos, os achados da equipe resultam da aplicação de técnicas e procedimentos de auditoria. Solicitações de Auditoria (SA) são emitidas ao dirigente máximo da UPC com a finalidade de requerer manifestações, que, em geral, referem-se à apresentação de esclarecimentos formais e de documentação comprobatória, principalmente em função de achados de auditoria com indicação de falhas ou impropriedades.<sup>330</sup>

A análise dessas manifestações também pode mitigar o risco de auditoria, porquanto possibilitam correções de possíveis erros de avaliação cometidos pela equipe. Assim, fornecem suporte para a identificação de fragilidades nas evidências que fundamentam os achados, levando a equipe auditoria a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente caso necessário.

Desse modo, os achados de auditoria possibilitarão responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, com vistas a atender ao objetivo estabelecido inicialmente para a avaliação.

---

<sup>329</sup>Questão de Auditoria: “Elemento que define o objetivo da auditoria e constitui a base da estrutura das análises que permitirão chegar à conclusão sobre os controles: se estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos; se estão sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, conforme as respostas a riscos definidas pela administração.” BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. *Manual de orientações técnicas as atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU, 2017 149 p. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf)>. Acesso em: 02 abr. 2018.

<sup>330</sup>Além da Solicitação de Auditoria, também podem ser emitidas Notas de Auditoria (NA) no decorrer dos exames e nas seguintes situações: identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada para evitar danos aos cidadãos ou à administração; ou identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. *Manual de orientações técnicas as atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU, 2017 149 p. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf)>. Acesso em: 03 abr. 2018.

A comunicação dos resultados dos trabalhos opera-se por meio do relatório de auditoria, o qual apresenta registros do tipo “informação” e, no caso de achados contendo não conformidades ou ilegalidades detectadas pela equipe, elenca registros do tipo “constatação”.

São elaboradas duas versões do relatório de auditoria: a versão preliminar é disponibilizada ao dirigente máximo da UPC para possibilitar a apresentação de manifestações finais por meio de expediente oficial, em regra, após reunião com integrantes da equipe de auditoria. Ressalta-se que o dirigente também tem a oportunidade de se manifestar durante essa reunião, inclusive com o suporte técnico de gestores da UPC diretamente responsáveis pelas áreas auditadas, sendo os debates e posicionamentos reduzidos em ata.

Após a reunião, portanto, abre-se prazo para a apresentação das manifestações finais da UPC, que poderá quedar silente, reiterar ou apresentar novos esclarecimentos e documentos à equipe de auditoria, a qual os analisa e elabora versão final do relatório de auditoria. Encerra-se, então, a fase de apuração da auditoria, quando serão também produzidas as peças certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno.

Acrescenta-se que, para fundamentar a certificação pela regularidade com ressalva ou pela irregularidade da gestão, é elaborada matriz de responsabilização, contendo informações sobre o nexo de causalidade entre a ação ou a omissão de gestores elencados no Rol de Responsáveis pela UPC e os achados de auditoria, bem como fatores agravantes e atenuantes relacionados, de modo a garantir razoabilidade e a proporcionalidade na emissão de opiniões do controle interno.

Na etapa de encaminhamento, as três peças elaboradas pela CGU são disponibilizadas ao TCU via sistema e-Contas. Igualmente se dá ciência ao Ministério Supervisor ou órgão equivalente dos resultados obtidos sobre o desempenho e a conformidade da gestão da UPC, com vistas à emissão do pronunciamento, peça determinada no inciso VII, art. 13 da IN – TCU nº 63/2010.<sup>331</sup>

---

<sup>331</sup> “[...] O órgão de controle interno comunicará ao Ministério supervisor da UPC, por intermédio do Assessor Especial de Controle Interno (AECI), ou ao Órgão de nível hierárquico equivalente a disponibilização das peças complementares ao Relatório de Gestão sob sua responsabilidade no sistema e-Contas.” Em casos excepcionais, pode-se expedir Aviso Ministerial para essa comunicação. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Portaria nº 1.921, de 05 de setembro de 2017*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2017/arquivos/36\\_08-09-2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2017/arquivos/36_08-09-2017.pdf)>. Acesso em: 03 abr. 2018.

Por fim, encaminha-se a cada UPC expediente comunicando a conclusão do relatório de auditoria, do certificado de auditoria e do parecer do dirigente do controle interno, e informando a disponibilização dessas peças em determinado endereço eletrônico na *internet*, para posterior publicação na página “Processos de Contas Anuais” de cada unidade.

Diversamente, e por não se submeterem às disposições da Portaria CGU nº 262, de 30/08/2005 e do art. 20-B do Decreto nº 3.591, de 6/09/2000 para a publicação das peças em seus sítios eletrônicos, as entidades do Sistema “S” recebem as peças produzidas pelo controle interno em arquivos via correspondência eletrônica ou “compact disc” (CD).

Por meio desse mesmo expediente demandam-se às UPC atividades de monitoramento das recomendações da CGU em plano de providências, e fixa-se prazo de 15 dias para cada unidade manifestar-se sobre informações sujeitas a sigilo, com vistas à publicação das citadas peças na *internet*. Transcorrido o prazo sem a referida manifestação, o relatório será considerado revisado pela UPC e divulgado na íntegra.<sup>332</sup>

Quando apresentadas manifestações, a publicação do relatório ocorre inicialmente com a supressão de todas as informações indicadas como sigilosas. Após procedimento de análise, o Secretário Federal de Controle Interno (SFC) decidirá pela manutenção do sigilo indicado, ou pela republicação do relatório sem suprimir informações não compreendidas entre as hipóteses legais de sigilo.

No caso de a UPC discordar da decisão do SFC pela publicação de relatório contendo informações já por ela indicadas como sigilosas, ainda cabe recurso administrativo em face de razões de legalidade e de mérito.<sup>333</sup> Salienta-se que a CGU conta com a consultoria jurídica da Advocacia-Geral da União (AGU) para exame das alegações de UPC recorrentes.

Após as informações de procedimentos e normas do processo administrativo de controle da CGU, apresentam-se as análises sobre o processo de prestação de contas considerando os princípios listados no art. 2º da Lei nº 9.784, de 29/01/1999.<sup>334</sup>

---

<sup>332</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). *Portaria nº 500, de 8 de março de 2016*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu\\_500\\_2016\\_-alteracao\\_05-09-2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu_500_2016_-alteracao_05-09-2017.pdf)>. Acesso em: 03 abr. 2018.

<sup>333</sup>BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2018.

<sup>334</sup>Princípios enumerados: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade,

Segundo o princípio constitucional da legalidade, “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.<sup>335</sup> No contexto do processo administrativo de controle objeto de exame, aprecia-se que a Constituição de 1988, ao mesmo tempo que determinou à CGU o poder-dever de avaliar a gestão de recursos públicos federais, igualmente obrigou a prestação de contas por parte dos responsáveis pela gestão de recursos públicos, incluindo, assim, a prestação de contas de contribuições geridas pelo Sistema “S”.

Acrescenta-se que os procedimentos operacionalizados nas auditorias constam de ordens de serviços, e são selecionados conforme pactuação do TCU e CGU, segundo temas passíveis de avaliação previstos em decisões normativas. Objetivam avaliar *compliance*, ou seja, a conformidade das condutas administrativas das UPC com padrões normativos e de eficiência preestabelecidos.

Conforme também já explicitado, os ritos de divulgação das peças que instruem processos de prestação de contas seguem as determinações legais, destacando-se a LAI como marco do acesso a informações públicas no país.

De matriz constitucional, o princípio da segurança jurídica conceitualmente “[...] se pauta pela previsibilidade das ações dos atores do direito, que, por isso, operam seus comportamentos conforme pauta regrada anteriormente pela ciência jurídica”, além da sua acepção rotineira de “[...] barreiras no revisionismo de agir da Administração.”<sup>336</sup>

Traçando um paralelo com o conceito referenciado, as normas publicadas pela CGU que regem as avaliações de auditoria governamental constituem fonte de direito para os diferentes atores do processo de controle interno, ou seja, de observância obrigatória pela Administração Pública Federal, pelos entes privados que gerenciem recursos públicos e pelos próprios auditores. Destaca-se que as atividades de orientação de gestores da UPC para a elaboração do relatório de gestão e demais peças também estruturam o princípio da segurança jurídica, por favorecerem a estabilidade das relações jurídicas nesse processo de prestação de contas.

---

moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2018.

<sup>335</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2018.

<sup>336</sup> BARROS, Wellington Pacheco. *Curso de Direito Administrativo*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005. p. 62.

A necessária conduta ética e profissional dos auditores durante todo o processo administrativo de controle associa-se ao princípio da moralidade administrativa, diretamente vinculado ao da finalidade pública. Requer-se o compromisso com a honestidade e com o interesse público, pois desvios na finalidade configurariam hipóteses de lesão ao princípio do devido processo legal.<sup>337</sup>

As conclusões do controle interno devem ser objetivas e imparciais, e, para tanto, são executados procedimentos e aplicados testes em cumprimento a ordens de serviços, sopesadas as manifestações da UPC, de modo a permitir a apreciação da veracidade de fatos ou situações examinadas, evitando, por conseguinte, posicionamentos meramente pessoais que violariam as condutas previstas no Código de Ética da CGU.<sup>338</sup>

O princípio da eficiência, positivado pela Emenda Constitucional nº 19/1998, está diretamente vinculado ao processo de controle no âmbito da CGU, haja vista o dever de se avaliar a eficiência no emprego de verbas públicas. Segundo assevera Marino Pazzaglini Filho, “[...] não se trata de princípio novo porque a própria Constituição Federal já o admitia quando propugnava a necessidade de eficiência na avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial [...] através do art. 74, II.”<sup>339</sup>

Acerca da eficiência no processo de controle interno, as avaliações de auditoria são planejadas considerando escopo específico, que leva em conta a natureza da UPC, seus objetivos institucionais, relevância e criticidade de macroprocessos e atividades desenvolvidas, riscos do negócios e materialidade de recursos geridos, entre outros critérios, com a finalidade de maximizar o emprego de recursos humanos e materiais disponíveis pela CGU na realização dessas avaliações.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não se encontram expressos na Constituição de 1988. Referem-se, respectivamente, a agir conforme a razão e com adequação. Relacionam-se diretamente com o princípio processual da adequação dos

---

<sup>337</sup>PORTA, Marcos. *Processo Administrativo e o Devido Processo Legal*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.p. 134.

<sup>338</sup>BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Código de Conduta Profissional do Servidor da CGU*. 1. ed. Brasília: CGU, 2010. 15 p. Disponível em: <<https://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/comissao-de-etica/arquivos/codigo-de-conduta-cgu.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

<sup>339</sup>PAZZAGLINI FILHO, Marino. *Princípios Constitucionais Reguladores da Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2000. p.32. apud BARROS, Wellington Pacheco. *Curso de Direito Administrativo*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005. 66.

meios e dos fins, previsto na Lei nº 9.784, de 29/01/1999: “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.”<sup>340</sup>

Como exemplo da aplicação desses princípios no processo de controle interno, cita-se a elaboração da matriz de responsabilização, cujos dados subsidiam a elaboração de certificados de auditoria, considerando o nexo de causalidade entre agentes, condutas praticadas e resultados, bem como a existência de fatores agravantes e atenuantes. De forma análoga, há a gradação de multa em julgamento do TCU pela irregularidade de contas, que deve considerar a gravidade da infração cometida e demais critérios dispostos no Regimento Interno do Tribunal.<sup>341</sup>

No processo administrativo de controle interno, e em observância ao princípio da motivação, os fatos constatados em relatórios de auditoria devem possuir base legal e técnica, e se respaldarem em evidências coletadas durante os trabalhos de avaliação.

O exercício do contraditório e da ampla defesa, previstos em único dispositivo constitucional, é aplicável aos acusados em geral e aos litigantes, em qualquer processo, dada a unidade desse direito instrumental quanto a princípios e normas de jurisdição.<sup>342</sup>

Para a efetivação do contraditório, também denominado princípio da audiência bilateral e com expressão no brocardo romano “*audiatur et altera pars*”, requer-se a ciência dos atos processuais e pressupõe-se, deste modo, o elemento informação.<sup>343</sup>

A ampla defesa, por sua vez, assegura a adoção de todos os meios lícitos para instruir o processo com informações e demais elementos necessários à solução do conflito. Ambos os princípios são corolários do princípio do devido processo legal, e objetivam a

---

<sup>340</sup>BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2018.

<sup>341</sup>BRASIL. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2018.

<sup>342</sup>CINTRA, A.C.de A.; GRINOVER, A.P.; DINAMARCO, C. R. *Teoria Geral do Processo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 75-76. “Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2018.

<sup>343</sup>CINTRA, A.C.de A.; GRINOVER, A.P.; DINAMARCO, C. R. *Teoria Geral do Processo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 61-63.

proteção dos direitos e a busca de qualidade e eficácia das decisões.<sup>344</sup>

A própria elaboração de versão preliminar do relatório de auditoria tem como objetivo fomentar o exercício do contraditório e da ampla defesa, ao permitir a apresentação de esclarecimentos e documentação comprobatória em manifestações formais da UPC diante de resultados, até então, reconhecidamente parciais.

Nesse sentido, os gestores da UPC têm o direito de reiterar manifestações, caso considerem relevante reafirmar seus posicionamentos, ou mesmo apresentar informações e dados novos, contribuindo para a busca da verdade material e da realização do interesse público, também princípios associados ao processo administrativo.

Acrescenta-se à presente análise considerações sobre o princípio da publicidade, que, embora não elencado expressamente na Lei nº 9.784, de 28/01/1999, é norte imprescindível para o pleno exercício do devido processo legal. O seu conceito não se resume à divulgação dos atos administrativos, mas abrange a forma como o ato deve ser notificado a seus interessados<sup>345</sup> e atinge a “[...] publicidade dos comportamentos públicos e o seu conhecimento pelos cidadãos”<sup>346</sup>, direitos fundamentais dos indivíduos.

A publicação do relatório de auditoria pela CGU é objeto de manifestação da UPC, a qual tem a prerrogativa de indicar informações sigilosas previstas em lei que, independente da adequabilidade, ocasionam, num primeiro momento, a disponibilização de relatório na *internet* com informações tarjadas até a apreciação dos motivos alegados pelas instâncias competentes na CGU.

Ressalta-se que manifestações pleiteando sigilo ao inteiro teor do relatório de auditoria até o julgamento das contas pelo TCU apresentada por determinadas entidades do

---

<sup>344</sup>MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 25. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. p. 106-107. Ainda sobre princípio do devido processo legal, a doutrina pátria recente posicionou-se pela aplicabilidade da sua vigência no processo administrativo, e não se restringe, portanto, às possibilidades de privação de liberdade e de bens, na redação do inciso LIV do art. 5º da Constituição de 1988. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 18. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 190.

<sup>345</sup>SUNDFELD, Carlos Ari. *Princípio da Publicidade Administrativa: Direito de Certidão, Vista e Intimação*. apud COSTA, Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas espécies*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 17.

<sup>346</sup>ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Livraria Del Rei Ed., 1994. p. 243, apud COSTA, Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas espécies*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 17.



Sistema “S” extrapola as questões de sigilo, haja vista não haver possibilidade de assim classificar informações como reservadas, secretas e ultrassecretas, porquanto fora dos ritos e critérios previstos na LAI e respectivo Decreto regulamentador.

Ao mesmo tempo, são contrárias às determinações de transparência ativa, aplicável a quaisquer avaliações realizadas pela CGU e demais órgãos de auditoria governamental, e esbarram na autônoma e independência funcional da CGU em relação ao TCU.

Os relatórios de auditoria com relação aos quais se pleiteia sigilo integral dos seus conteúdos somente são publicados uma única vez, após decisão motivada, com base inclusive em parecer jurídico da AGU, no sentido de transparência ativa como regra e de limitação de exceções legais.

O conhecimento público de conteúdos não sigilosos de relatórios de auditoria, assim como de outras inspeções, pode revelar a motivação para o não acolhimento de decisões gerenciais pela UPC, demonstrar o grau de informação que foi levado em consideração para a prática de determinado ato ou sua desnecessidade, ou mesmo o nível de empenho no cumprimento da função administrativa.<sup>347</sup>

Seja qual for a motivação do ato, a acessibilidade a informações é relevante para o exercício da cidadania. Nesse sentido, a publicação de relatórios de prestação de contas de UPC pela CGU na *internet*, incluindo os de unidades integrantes do Sistema “S”, favorece a promoção do controle social da gestão pública, sem prejuízo às situações legais de sigilo.

Os resultados das avaliações da CGU, na forma de relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno, constituem peças hábeis a instruir processos de prestação de contas anuais para julgamento das contas pelo TCU dada a regular condução do processo administrativo de controle interno, o qual ocorre em conformidade com princípios e normas gerais aplicáveis ao Direito Processual Administrativo.

---

<sup>347</sup> NOGUEIRA, Alberto, Jr. *Cidadania e o direito de acesso aos documentos administrativos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 372.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho de pesquisa teve como objetivo analisar a aplicabilidade da divulgação, pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) em sua página na *internet*, das peças produzidas para instruir processos de prestação de contas das entidades do Sistema “S” a partir da publicação da Lei de Acesso à Informação (LAI), independentemente de decisão do Tribunal de Contas da União (TCU) para ratificar os termos nelas contidos.

A pesquisa, realizada com base na legislação, doutrina e jurisprudência sobre controles da gestão pública, também buscou embasamentos na prática processual administrativa, com vistas a examinar possíveis limites ao dever de transparência ativa da CGU considerando o conteúdo de manifestações e recursos administrativos interpostos por entidades do Sistema “S” irresignadas com a divulgação dos resultados de auditorias antes do julgamento das contas, que indicaram o sigilo do inteiro teor de peças da prestação de contas.

Para tanto, no primeiro capítulo foram apresentados os fundamentos constitucionais do direito de acesso a informações produzidas e/ou custodiadas pela Administração Pública. Outrossim, elencou-se o conteúdo de legislações que trataram de diferentes temas de publicidade de atos normativos e administrativos, classificação de documentos quanto ao grau de sigilo, de modo a demonstrar os caminhos percorridos pela transparência pública no Brasil e as estratégias adotadas para fomentar o controle social

O tema controle foi objeto principal da pesquisa apresentada no segundo capítulo, no qual se elencaram as principais características dos controles da Administração Pública, priorizando-se as questões relativas ao Controle Legislativo Financeiro, com o intuito de identificar as competências do TCU e da CGU, sujeitos do processo de prestação de contas.

Por também figurarem como sujeitos da relação processual sob exame, no terceiro capítulo detalharam-se motivos e formas de criação das diferentes entidades do Sistema “S”, antes e após a CF/88, para caracterizar a natureza jurídica dessas entidades paraestatais, classificadas como Terceiro Setor. Considerando o objetivo específico de identificar o nexo causal entre o fenômeno da parafiscalidade e a obrigação de prestar contas à sociedade, utilizou-se de disposições e conceitos tributários para tratar da natureza das receitas de contribuição compulsória geridas por essas entidades.

No quarto capítulo, correlacionaram-se os temas pesquisados sobre transparência, controle da gestão pública e natureza do Sistema “S” e estruturou-se a análise: das disposições contidas na LAI sobre a transparência ativa no contexto das prestações de contas do Sistema “S”; das competências do controle interno em face do texto constitucional e do ordenamento jurídico infraconstitucional sobre prestação de contas; e da análise dos ritos para a elaboração e publicação na *internet* dos resultados das avaliações produzidas pelo controle interno (relatório de auditoria, certificado de auditoria e parecer do dirigente do controle interno), diante dos princípios norteadores do processo de controle a cargo da CGU, com processualidades distintas das do TCU.

Em síntese, foi possível concluir pela aplicabilidade da divulgação, na página da CGU na *internet*, dos resultados das avaliações de auditoria no processo de prestação de contas anuais do Sistema “S”, inaplicando-se o sigilo a partes ou ao inteiro teor de peças caso não haja previsão legal para tanto. Apreciou-se sobretudo:

- o poder-dever constitucional de a CGU auditar o Sistema “S”, dada a natureza tributária e pública das contribuições parafiscais geridas;
- a obrigatoriedade de os responsáveis pela gestão dessas entidades prestarem contas aos órgãos de controle e à sociedade; e
- a autonomia e a independência funcional da CGU para comunicar suas opiniões sobre a regularidade das contas, que se opera com a observância aos princípios do processo administrativo e normas aplicáveis ao processo de contas.

Desenvolveu-se a presente pesquisa com vistas a contribuir para o repertório acadêmico relacionado à atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), que ainda conta com poucos trabalhos relacionados a temas de controle da gestão do Sistema “S.”

Devido à natureza jurídica privada dessas entidades, não são raros os assuntos considerados polêmicos e controversos que têm potencial para impactar nas atividades de controle estatal. Assim, almeja-se igualmente contribuir para a construção de entendimento que respalde a auditoria governamental e evite a alocação de recursos humanos e materiais em procedimentos reiterados de análise da legalidade da publicação das peças do processo de contas produzidas pela CGU, inclusive com a indicação de acréscimo de dispositivo ao texto da LAI para dirimir questionamentos dessa natureza.

Ressalta-se que a transparência ativa prevista na LAI respaldou a CGU a iniciar o processo de divulgação de peças de prestações de contas do Sistema “S” a partir de 2012, o que significou progresso para a *accountability*. Isso porque se somou a esforços de transparência ativa pública já obrigatória para as demais unidades prestadoras de contas que, desde 2005, diretamente publicam em sítios eletrônicos próprios as peças de suas respectivas prestações de contas.

## REFERÊNCIAS

- ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. *A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais*. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 56, n 1, jan./mar. 2005. p. 57-83. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/217/222>>. Acesso em: 30 mar. 2018.
- ATALIBA, Geraldo. *Regime constitucional da parafiscalidade*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 86, p. 16-33, jul. 1966. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/29113/27963>>. Acesso em: 19 mar. 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARROS, Lucivaldo Vasconcelos. *TCU: presença na história nacional*. In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União*. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999.
- BARROS, Wellington Pacheco. *Curso de Direito Administrativo*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005.
- BLIACHRIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *Fiscalização Financeira e Orçamentária: Controle Interno, Controle Externo e Controle Social do Orçamento*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facuri (Coord.). *Orçamento Público e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- BORGES, Alice Gonzalez. *Serviços sociais autônomos: natureza jurídica*. Revista Brasileira de Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 8, n. 30, p. 139 – 153, jun./set. 2010.
- BRASIL. Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em: 16 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 23 maio 2018.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 22 maio 2018.
- \_\_\_\_\_. *Collecção das Leis do Brazil de 1808*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. p. 29-30. Disponível em:

<[http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18319/collecao\\_leis\\_1808\\_parte1.pdf?sequence=4](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18319/collecao_leis_1808_parte1.pdf?sequence=4)>. Acesso em 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921*. Disponível em <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=428699&id=14424652&idBinario=15800670&mime=application/rtf>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

BRASIL. *Decreto nº 1.081, de 3 de setembro de 1936*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-1081-3-setembro-1936-450604-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 23 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 27.583, de 3 de dezembro 1949*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D27583impresao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D27583impresao.htm)>. Acesso em 23 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 494, de 10 de fevereiro de 1962*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm)>. Acesso em 20 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm)>. Acesso em 20 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 64.136, de 25 de fevereiro de 1969*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D64136.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D64136.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 64.441/1969, de 30 de abril de 1969*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-64441-30-abril-1969-405776-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 64.777, de 03 de julho de 1969*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D64777.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D64777.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970*. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=489729&id=14315772&idBinario=15669998&mime=application/rtf>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-84362-31-dezembro-1979-433708-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 85.234, de 6 de outubro de 1980*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-85234-6-outubro-1980-434645-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986*. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-93874-23-dezembro-1986-444634-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 99.570, de 9 de outubro de 1990*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d99570.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d99570.htm)>. Acesso em 16 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 3.017, de 06 de abril de 1999*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3017.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3017.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0566.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0566.htm)>. Acesso em 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4304.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4304.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 4.584, de 5 de fevereiro de 2003*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/d4584.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4584.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 5.352, de 24 de janeiro de 2005*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/decreto/D5352.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/D5352.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)>. Acesso em: 1 abr. 2018

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 8.910, de 22 de novembro de 2016*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/Decreto/D8910.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Decreto/D8910.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-lei nº 579, de 30 de julho de 1938*. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-579-30-julho-1938-350919-publicacaooriginal-126972-pe.html>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0199.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0199.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/Del4048.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4048.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946*. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/De19403.htmf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De19403.htmf)>. Acesso em 15 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Governo Federal. *Acesso à Informação*. Disponível em: <<http://www.acessoinformacao.gov.br/assuntos/conheca-seu-direito/principais-aspectos>>. Acesso em 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Governo Federal. *Acesso à Informação Pública: Uma introdução à Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em: <<http://www.acessoinformacao.gov.br/central-de-conteudo/publicacoes/arquivos/cartilhaacessoinformacao.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l2613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l2613.htm)>. Acesso em: 05 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.029 de 12 de abril de 1990*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8029cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8029cons.htm)>. Acesso em 23 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8159.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8159.htm)>. Acesso em 23 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8315.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8315.htm)>. Acesso em: 16 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1989\\_1994/L8706.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8706.htm)>. Acesso em 16 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9637.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9637.htm)>. Acesso em 16 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm)>. Acesso em 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/2003/L10.683.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.080, de 30 de dezembro de 2004*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l11080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11080.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.204, de 05 de dezembro de 2005*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/L11204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11204.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm)>. Acesso em: 22 maio 2018.



- \_\_\_\_\_. *Lei nº 11.768, de 14 de agosto de 2008*. Disponível em:  
<[http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/ldo2009/Lei11768/lei\\_11768\\_2008.pdf](http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/ldo2009/Lei11768/lei_11768_2008.pdf)>. Acesso em: 24 mar. 2018. BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017. Disponível em:  
<[http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2018/Lei\\_13473/Texto\\_Lei.pdf](http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2018/Lei_13473/Texto_Lei.pdf)> Acesso em: 24 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 05 abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art9](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art9)>. Acesso em 15 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm) Acesso em 22 maio 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017*. Disponível em:  
<[http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2018/Lei\\_13473/Texto\\_Lei.pdf](http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2018/Lei_13473/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em: 01 abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Lei 13.502, de 1 de novembro de 2017*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm). Acesso em: 22 maio 2018.
- \_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994*. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1994/medidaprovisoria-480-27-abril-1994-374303-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 13 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 1.715, de 3 de setembro de 1998*. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1998/medidaprovisoria-1715-3-setembro-1998-365524-norma-pe.html>> Acesso em: 24 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 1.781-7, de 11 de março de 1999*. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1999/medidaprovisoria-1781-7-11-marco-1999-371839-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 16 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 1.893-67, de 29 de junho de 1999*. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas/1893-67.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas/1893-67.html)>. Acesso em: 14 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 1.893-70, de 24 de setembro de 1999*. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1999/medidaprovisoria-1893-70-24-setembro-1999-344979-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 14 mar. 2018.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. *Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017*. Disponível em:

<[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Histórico*. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/historico>>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Portaria nº 262, de 30 de agosto de 2005*. Disponível em:

<[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu\\_262\\_2005.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu_262_2005.pdf)>. Acesso em: 01 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Portaria nº 1.921, de 05 de setembro de 2017*. Disponível em: Disponível em:

<[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2017/arquivos/36\\_08-09-2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2017/arquivos/36_08-09-2017.pdf)>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Portarias*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/portarias#wrapper>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. SEI. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/servicos-e-sistemas/sei>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Sorteios*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/programa-de-fiscalizacao-em-entes-federativos/3-ciclo>>. Acesso em: 26 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Pesquisa de Relatórios*. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Receita Federal, Ministério da Fazenda. *GFIP e SEFIP - Orientações Gerais*.

\_\_\_\_\_. Comissão Nacional da Verdade. *Relatório da Comissão Nacional da Verdade*, de 10 de dezembro de 2014, v 3, p. 28-29. Disponível: <<http://www.cnv.gov.br/>>. Acesso em 23 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Resolução CDN nº 189/2009, de 18 de junho de 2009*. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Estatuto%20Social%20Sebrae.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário. *RE 603.624 RG/SC*. Tribunal Pleno. Recorrente: Fiação São Bento S.A. Recorrido: União;

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE); Agência de Promoção de Exportação do Brasil (APEX-Brasil); Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 21 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616962>>. Acesso

em 23 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 635.682/RJ*. Plenário. Recorrente: Trelsa – Transportes Especializados de Líquidos S/A. Recorrido: Instituto Nacional de Seguro Social – INSS. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 25 de abril de 2013. Disponível em: <[file:///C:/Users/Let%C3%ADcia%20Carvalho/Downloads/texto\\_142159384.pdf](file:///C:/Users/Let%C3%ADcia%20Carvalho/Downloads/texto_142159384.pdf)>. Acesso em: 23 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria. *Acórdão 2079/2015*. Plenário. Interessado: Congresso Nacional. Relator: Marcos Bemquerer. Brasília, 19 de agosto de 2015. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/arrecada%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520direta%2520%2520e%2520sesi%2520e%2520senai/ANOACORDAO%253A2015/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/4/false>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Auditoria governamental*. 355 p. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União: 2011. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B277355651D>>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Contas*. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2550E2D79015512BD8DB67D15>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa – TCU nº 146, de 30 de setembro de 2015*. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa – TCU nº 161, de 01 de novembro de 2017*. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2017.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa – TCU nº 163, de 6 de dezembro de 2017*. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2017.htm>>. Acesso em: 22 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa – TCU nº 63, de 1 de setembro de 2010*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em 27 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Levantamento de Informação. *Acórdão 3214/2013*. Plenário. Interessado: Tribunal de Contas da União. Relator: José Múcio Monteiro. Brasília, 27 de novembro de 2013. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/arrecada%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520direta%2520%2520e%2520sesi%2520e%2520senai/ANOACORDAO%253A2013/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Museu do Tribunal de Contas da União: *TCU e as constituições*. Brasília. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/tcu-e-as-constituicoes.htm>>. Acesso em 09 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Ouvidoria Dúvidas Frequentes*. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/ouvidoria/duvidas-frequentes/autonomia-e-vinculacao.htm>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento. *Acórdão 699 /2016*. Plenário. Interessado: SENAC - Departamento Nacional; SENAT - Conselho Nacional; SENAI- Departamento Nacional; SENAR - Administração Central; SESI - Departamento Nacional; SESC - Departamento Nacional; SEST - Conselho Nacional. Relator: Weder de Oliveira. Brasília, 30 de março de 2016. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A699%2520ANOACORDAO%253A2016/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Resolução nº 189, de 25 de agosto de 1977*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES1977-189.doc>>. Acesso em: 24 mar. 2018.  
Brasília, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/orientacoes-gerais>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

BRITO, Eveline Martins. *A Contribuição do Programa de Governo “Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção” da CGU no processo de prestação de contas dos administradores públicos federais*. 94 f. Monografia (Pós-Graduação) – Curso de Especialização em Legislativo e Políticas Públicas: Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados/Cefor: Brasília, 2011. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5584>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

CABRAL, Eloisa Helena de Souza. *Terceiro Setor: gestão e controle*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARONE, Edgard. *A Terceira República (1937 – 1945)*. 2. ed. São Paulo: DIFEL Difusão Editorial S.A, 1982.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal*. Comentários à Lei nº 9.784, de 29.1.1999. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. *Controle Externo da gestão Pública. A Fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas da União. Teoria, Jurisprudência e Exercícios*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração geral e pública*. 3. ed. Barueri: Manole, 2012. p. 107.

CINTRA, A.C.de A.; GRINOVER, A.P; DINAMARCO, C. R. *Teoria Geral do Processo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

COSTA, Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas espécies*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

COMISSÃO Interamericana DE DIREITOS HUMANOS. *Declaração de Princípios Sobre Liberdade de Expressão*. Disponível em: <<http://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/s.Convencao.Libertade.de.Expressao.htm>>. Acesso em: 22 maio 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. *Direito Financeiro – Teoria e Prática: Planejamento, elaboração, controle e gestão do Orçamento Público, Exercícios e Questões com Respostas*. 1. ed. Rio de Janeiro: FORENSE, 2009.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo, Vol. VI*. Rio – São Paulo: Forense, 1970.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Prática do Processo Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

CRUZ, Carlos Eduardo Rodrigues. *Sistema de Controle Interno Integrado da União: necessidade ou simples obrigatoriedade?* 122 f. Monografia (Pós-Graduação) - Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

DE ALBUQUERQUE, Marlene Alves. *O CI Governamental no Brasil*. Palestra ministrada por Marlene Alves de Albuquerque no Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno na União Europeia e no Brasil, realizado em Brasília em dezembro de 2014. *O CI Governamental no Brasil*. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao\\_seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf](http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao_seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf)>. Acesso em: 29 mar. 2018.

DE CARVALHO, Marcelo Augusto Monteiro. *A Criação do SENAI no Contexto da Era Vargas*. 192 f. Dissertação (Mestrado) –Departamento de História: faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

DEMO, Pedro. *Avaliação Qualitativa: Polêmicas do nosso tempo*. 5. ed. São Paulo: Editora Autores Associados, 1995.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FARAG, Cláudio. *Roteiro de Direito Financeiro*. 2. ed. Brasília: Fortium: 2005.

FERREIRA, Fabiana Falcoski. *A natureza tributária e as espécies de contribuições especiais*. Boletim Jurídico, Uberaba, a.5, nº 208. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1665>> Acesso em: 22 mar. 2018.

FICHTER, George André. *O regime Modernizador do Brasil 1964/1972*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1974.

FOLHA DE S. PAULO. *Ditadura destruiu mais de 19 mil documentos secretos*. Brasília, 7 set. 2012. Brasil. Disponível: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2012/07/1113575-ditadura-destruiu-mais-de-19-mil-documentos-secretos.shtml>>. Acesso em: 23 maio 2018.

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 17. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOMES, Laurentino. *1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a história de Portugal e do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Planeta do Brasil, 2007.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003.

GUIA GEOGRÁFICO. *História do Brasil*. Disponível em: <<http://www.historia-brasil.com/colonia/constituicao-1548.htm>>. Acesso em: 22 maio 2018.

LIMA NETO, Ruitá Leite. *O Sistema de Controle Interno no anteprojeto de lei orgânica as Administração Pública Federal: percepção dos servidores da Controladoria-Regional da União no Estado de Pernambuco*. 138 f. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – EBAPE: Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2012.

LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo, Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas*. 6ª ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

LIPPERT, Franz August Gernot. *As Contribuições Parafiscais no Direito Brasileiro*. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 12, p. 121-126, 1996. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/viewFile/69175/39064>>. Acesso em 21 mar. 2018

LEFEBVRE, Georges. *A Revolução Francesa*. São Paulo: Instituição Brasileira de Difusão Cultural S.A., 1966.

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro Setor e a Imunidade Tributária: Teoria e Prática*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 18. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MELO, Verônica Vaz de. *Tribunal de contas: história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro*. Revista *Âmbito Jurídico*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11198](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11198)>. Acesso em 22 maio 2018.

MILHOMEM, Ana Léa de Vasconcelos. *As entidades do Sistema “S” (ESS) e a obrigação de prestar contas ao Tribunal de Contas da União (TCU)*. Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Disponível em: <[http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1353/Artigo\\_Ana%20L%C3%A9a%20de%20Vasconcelos%20Milhomem.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1353/Artigo_Ana%20L%C3%A9a%20de%20Vasconcelos%20Milhomem.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 24 mar. 2018.

MINIZ, Adir Jaime de Oliveira; FARIA Hermínio Augusto. *Teoria Geral da administração: noções básicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 25. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho os Tribunais de Contas*. In: SOUZA, Alfredo José de, CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e; FERRAZ, Sérgio; CAMPELO, Valmir. *O Novo Tribunal de Contas: Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais*. Brasília: Editora Fórum, 2003, p. 64.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. 2. ed. São Paulo: Método, 2010.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. 2. ed. São Paulo: Método, 2010.

NOGUEIRA, Alberto, Jr. *Cidadania e o direito de acesso aos documentos administrativos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

OBSERVATÓRIO DO TERCEIRO SETOR. *Legislação. Definições de ONG – OS – OSC – OSCIP*. Disponível em: <<http://observatorio3setor.org.br/o-3-setor-2/legislacao/>>. Acesso em 16 mar. 2018.

OLIVEIRA, Gustavo Justino; SOUSA, Otavio Augusto Venturini de. *Controladoria-Geral da União: uma Agência Anticorrupção?*. Universidade de São Paulo (USP – e-Disciplinas), 2015. Disponível em:

<[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3881752/mod\\_resource/content/0/Artigo\\_CGU\\_Corrupt\\_a\\_o\\_Oliveira\\_Sousa\\_Pagani%20%2020%2011%2015.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3881752/mod_resource/content/0/Artigo_CGU_Corrupt_a_o_Oliveira_Sousa_Pagani%20%2020%2011%2015.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2018.

OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. *Controle Social em rede da administração Pública Virtual*. In: ROVER, José Aires (Org.). *Direito e Informática*. Barueri: Manole, 2004.

PETER, Maria da Glória Arrais. MACHADO, Marcos Vinícius Veras. *Manual de Auditoria Governamental*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PIGNATATI, DÉCIO. *Informação linguagem comunicação*. 6. ed. São Paulo: Cultrix Ltda., n/d.

PORTA, Marcos. *Processo Administrativo e o Devido Processo Legal*. São Paulo: Quartier

Latin, 2003.

ROCHA, Heloisa Helena Nascimento. *Transparência e accountability no Estado Democrático de direito: reflexões à luz da Lei de Acesso à Informação*. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, n. 1, 90-93, nov. 2012.

SANTOS, Paulo Henrique Queiroz P. *Incluir a ABDI e a Apex no Sistema S configura distorção jurídica*. Revista Consultor Jurídico (Conjur.com.br). ago. 2017. Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2017-ago-28/paulo-queiroz-incluir-abdi-apex-sistema-distorcao-juridica#\\_ftn11](https://www.conjur.com.br/2017-ago-28/paulo-queiroz-incluir-abdi-apex-sistema-distorcao-juridica#_ftn11)>. Acesso em 23 mar. 2018.

SCHWARTZMAN, Simon (Org). *Estado Novo, um Auto-retrato (Arquivo Gustavo Capanema)*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL (SENAC/DN). *Cartilha do Contribuinte Senac*. Rio de Janeiro, 2017. 68 p. Disponível em: <[https://www.mg.senac.br/internet/arquivos/cart\\_contribuinte.pdf](https://www.mg.senac.br/internet/arquivos/cart_contribuinte.pdf)>. Acesso em: 19 mar. 2018.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL (SENAI/SP). São Paulo: *Histórico*. Disponível em: <<https://bras.sp.senai.br/institucional/1351/0/historico>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL (SENAR). *Arrecadação. Manual de Orientação das Contribuições*. Brasília, 2016. 180 p. Disponível em: <<http://www.senar.org.br/sobre-senar/arrecadacao>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE E SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO TRANSPORTE (SEST e SENAT). *Contribuição Compulsória. Cartilha Contribuição Legal – Valorize quem Transporta*. Brasília, 2017. 32 p. Disponível em: <<http://www.sestsenat.org.br/Paginas/contribuicao-compulsoriaf>>. Acesso em: 19 mar. 2018.

SILVA, Artur Adolfo Cotias e. *O Tribunal de Contas da união na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890 – 1998)*. In BRASIL. Tribunal de Contas da União. *A história do Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 1988: Monografias Vencedoras*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico Conciso*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SILVA, G. S; CAVALCANTE FILHO, J. T. *Manual de Direito Administrativo*. 1. ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2012.

SILVA. Moacir Marques da. *Controle Externo das Contas Públicas: O Processo nos Tribunais de Contas do Brasil*. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

SISTEMA INDUSTRIA. *Aspectos Legais - Contribuição Geral - SENAI*. Disponível em: <<https://contribuicao2.sistemaindustria.org.br/SEGR8GRCCp001.ASP?NumSequencia=43>>. Acesso em 19 mar. 2018.



SISTEMA INDUSTRIA. *Aspectos Legais - Contribuição Geral - SESI*. Disponível em: <<https://contribuicao2.sistemaindustria.org.br/SEGR8GRCCp001.ASP?NumSequencia=45>>. Acesso em 19 mar. 2018.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Princípio da Publicidade Administrativa: Direito de Certidão, Vista e Intimação*. In: Revista de Direito Administrativo. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas/Ed. Renovar, n. 199, p. 98, 1995 In: COSTA. Nelson Nery. *Processo Administrativo e suas espécies*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. *Declaração de direitos do homem e do cidadão - 1798*. São Paulo. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/>>. Acesso em: 22 maio 2018.

VARELA, Aida. *Informação e construção da cidadania*. Brasília: Thesaurus Editora, 2007.

VASQUES. Lécio José de Oliveira Moraes. *Capacidade tributária Passiva. Âmbito Jurídico.com.br*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=17025&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17025&revista_caderno=26)>. Acesso em: 05 abr. 2018.

VICTOR, Fabio. *Cresce a arrecadação do Sistema S que não passa por controle do fisco*. Revista Folha de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/07/1901639-cresce-a-arrecadacao-do-sistema-s-que-nao-passa-por-controle-do-fisco.shtml>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

XEREZ, Sebastião Regis Dias. *A evolução do orçamento público e seus instrumentos de planejamento*. Semana Acadêmica. Revista Científica. Disponível em: <[https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo\\_regis\\_1.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_regis_1.pdf) >. Acesso em: 09 mar. 2018.