



**PROCESSO Nº : 35.980-7/2018**  
**ÓRGÃOS : MUNICÍPIOS DO ESTADO DE MATO GROSSO**  
**ASSUNTO : LEVANTAMENTO**  
**RELATORA : CONSELHEIRA INTERINA JAQUELINE JACOBSEN MARQUES**  
**REVISOR : CONSELHEIRO INTERINO ISAIAS LOPES DA CUNHA**

### **RAZÕES DO VOTO- VISTA**

Após o voto da Excelentíssima Conselheira Interina Jaqueline Jacobsen Marques, proferido na sessão do dia 14 de maio de 2019, pedi e obtive vistas destes autos, diante do permissivo regimental contido no artigo 67, da Resolução Normativa nº 14/2007, para melhor apreciar a matéria, razão pela qual trago à apreciação do Tribunal Pleno este voto-vista.

2. Antes de iniciar a análise do presente processo, peço permissão para fazer uma reflexão no Livro do Livros sobre conhecimento. Sobre esse assunto a Escritura Sagrada revela: *“porque meu povo se perde por falta de conhecimento; por teres rejeitado a instrução, [...]”* (Oséias 4:6) e *“conhecereis a verdade e a verdade vos livrará”* (João 8:32).

3. Divinamente inspirado, o apóstolo João diz que o conhecimento da verdade gera livramento ou libertação, corroborando a constatação do profeta Oséias. Nesse desiderato, o conhecimento da verdade nos livra da direção errada, da decisão equivocada, do preconceito, da tradição, do erro, do engano, etc.

4. Em quaisquer área do saber, o conhecimento da verdade é indispensável para a “vida” dos cidadãos, das empresas e das organizações públicas e, principalmente, para aqueles que o múnus público de legislar, julgar ou tomar decisões que causa impactos aos administrados.

5. Feito isto, passo à análise pormenorizada do presente processo.

6. Preliminarmente, é oportuno ressaltar que este Tribunal de Contas tem feito um excelente trabalho de orientação e capacitação dos controladores internos, visando



o fortalecimento dos controles internos dos municípios mato-grossenses, **causa que tenho apoiado e defendido integralmente, como Conselheiro Interino ou como Conselheiro Substituto**, desde o ano de 2009, perante este Tribunal Pleno ou nas Câmaras em que já fui designado para atuar, além dos fóruns e debates da Atricon e demais eventos educacionais.

7. Em razão disso, desde já manifesto minha concordância com a sugestão do Conselheiro Luiz Henrique Lima, acolhida pela Relatora, no sentido de encaminhar cópia do Relatório de Levantamento completo a todas as Câmaras Municipais para que os vereadores, no exercício das suas fiscalizações, possam ter acesso a informações individualizadas do seu município quanto ao que está falhando, ou seja, onde a maturidade está muito aquém do nível recomendável.

8. Dentre as principais iniciativas já desenvolvidas por este Tribunal nesta área, destaca-se o Programa de Aprimoramento do Sistema de Controle Interno dos Fiscalizados - Programa Aprimora - que foi instituído oficialmente pela Resolução Normativa nº 02/2017, a qual apesar de contar com um extenso rol de considerandos, **não define expressamente a finalidade e as atividades desse programa.**

9. Nesse contexto, tendo em vista que o presente levantamento é fruto do Programa Aprimora, para uma melhor compreensão da matéria, entendo indispensável a análise, de forma conjunta, dos seguintes aspectos: (i) a finalidade do Programa Aprimora; (ii) desvio de finalidade do Programa Aprimora e do levantamento; e (iii) incongruências das determinações com o objetivo do levantamento ou da auditoria operacional.

### **I – Da Finalidade do Programa Aprimora**

10. De início, analisando a denominação do programa, o substantivo masculino “aprimoramento” significa “ato ou efeito de aprimorar”, ou seja, de aperfeiçoar. Assim, trazendo este significado gramatical para o contexto no qual a palavra está inserida é possível inferir que o Programa Aprimora visa aperfeiçoar o sistema de controle interno dos fiscalizados.



11. No âmbito deste Tribunal o Programa Aprimora foi criado para atender, especialmente, o disposto no art. 14, da Resolução Normativa nº 33/2012, acrescentado pela Resolução Normativa nº 26/2014, que determina:

Art. 14. A Secretaria Geral de Controle Externo adotará as ações pertinentes visando o fortalecimento do processo de orientação e de fiscalização do cumprimento dos requisitos de implantação do sistema de controle interno previstos nesta Resolução, com destaque para as seguintes medidas:

I. **desenvolver metodologia e capacitar os controladores internos em processo de auditoria de avaliação de controles internos;**

II. aprimorar e padronizar os procedimentos de auditoria para subsidiar as unidades técnicas do Tribunal na verificação e coleta de evidências do atendimento ou não dos requisitos de implantação do sistema de controle interno pelos fiscalizados. (grifei)

12. Esse compromisso institucional fundamentou a edição da Resolução Normativa nº 02/2017, revogada posteriormente pela Resolução Normativa nº 17/2017, nos seguintes termos:

Considerando o compromisso do TCE-MT com o **desenvolvimento e oferecimento de metodologias e de capacitação dos controladores /auditores internos** para que possam realizar auditorias de avaliação de controles internos administrativos, nos respectivos entes, órgãos ou entidades que atuam, nos termos da Resolução Normativa nº 26/2014; (grifei)

13. Depreende-se da análise dos artigos 2º e 3º, da referida resolução, que os convênios e outros instrumentos congêneres que o Tribunal de Contas vier a firmar devem ter por objeto o **“apoio a melhoria do Sistema de Controle Interno dos entes, órgãos ou entidades”** e a **“orientação por meio de cursos presenciais e à distância”**.

14. Portanto, observa-se que a finalidade (objetivo geral) do Programa Aprimora é **contribuir para melhorar o Sistema de Controle Interno dos poderes, órgãos e entidades públicas por meio de cursos presenciais e à distância**.

15. Para alcançar os resultados pretendidos, este Tribunal realizou diversas oficinas de capacitação dos servidores das Unidades de Controles Internos dos municípios na área de avaliação de controles internos em: (i) logística de medicamentos, (ii) alimentação escolar, (iii) contratações públicas, (iv) gestão de frotas, (v) gestão financeira e (v) em nível de entidade.



16. Apesar dessa boa iniciativa, que foi inclusive reconhecida nacionalmente como boas práticas de controle externo, observo certo **desvio de finalidade do programa, dos processos de levantamentos e das competências do próprio Tribunal de Contas** pelos seguintes fundamentos.

## II – Desvio de Finalidade do Programa Aprimora e do Levantamento.

17. Como demonstrado no item acima, o objetivo do Programa Aprimora é o desenvolvimento e oferecimento de metodologias e a **capacitação dos controladores/auditores internos em auditorias de avaliação de controles internos administrativos** dos poderes, órgãos e entidades públicas em que atuam.

18. Trata-se de uma ação orientativa e pedagógica deste Tribunal de Contas, que iniciou em 2015, em parceria com a Controladoria Geral da União/Regional de Mato Grosso, com intuito de contribuir com a melhoria do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses.

19. Pois bem, no final de 2015, o novo Plano Estratégico de Longo Prazo para o período de 2016-2021 incluiu na Perspectiva dos Fiscalizados o **objetivo estratégico nº 4, que visa contribuir para a melhoria do desempenho da Administração Pública** e tem como uma de suas metas “Garantir que 100% dos fiscalizados atendam a, no mínimo, 70% dos requisitos de maturidade do sistema de controle interno em nível de entidade e em, pelo menos, 05 atividades relevantes até dezembro de 2021”.

20. Nesse Plano Estratégico, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso redefiniu, dentre outros elementos de sua identidade institucional, seu negócio e sua missão nos seguintes termos:

### Negócio:

Controle da gestão dos recursos públicos.

### Missão:

Controlar a gestão de recursos públicos do Estado e dos Municípios de Mato Grosso, mediante orientação, avaliação de desempenho, fiscalização e julgamento, contribuindo para a qualidade e a efetividade dos serviços,



benefícios da sociedade.

21. O Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União (TCU) para o período de 2015 – 2021, aprovado pela Portaria - TCU nº 141, de 1º de abril de 2015, na pág. 44, define e explica o conceito de missão:

A missão representa a razão da existência de uma organização, ou seja, o que a organização faz hoje, por que faz, em benefício de quem e visando produzir qual impacto na sociedade. A declaração de missão deve responder à seguinte questão: “por que ou para que existimos?”. **A missão está ligada diretamente aos objetivos institucionais e aos motivos pelos quais a organização foi criada**, na medida em que representa a sua razão de ser. Não deve ser confundida com os produtos por ela ofertados.

**MISSÃO: Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.** (grifei)

22. Em que pese o objetivo estratégico nº 4 deste Tribunal seja **contribuir para a melhoria do desempenho da Administração Pública**, percebo que este objetivo institucional está desassociado com a sua declaração de missão, pois a mesma não contempla o aprimoramento da Administração Pública, como bem explicitou o TCU na sua declaração de missão.

23. Logo, entendo que a missão, ou seja, a razão de existência deste Tribunal dever ser revista, a fim de incluir em seu texto “o aprimoramento da Administração Pública”, em substituição à expressão “contribuindo para a qualidade e a efetividade dos serviços”, em observância ao que dispõe o objetivo estratégico nº 4, do Plano Estratégico, além de outras alterações de redação consignadas no dispositivo deste voto-vista.

24. Para alcançar a meta do referido objetivo estratégico, este Tribunal aprovou 05 (cinco) Resoluções Normativas sobre Matriz de Riscos e Controles (MRC) para as seguintes atividades:

a) Resolução Normativa nº 08/2016 - aprova a Matriz de Riscos e Controles (MRC) aplicável aos processos de logística de medicamentos;

b) Resolução Normativa nº 34/2016 - aprova a Matriz de Riscos e Controles (MRC) aplicável aos processos de gestão dos programas de alimentação e nutrição escolar;



c) Resolução Normativa nº 15/2017 - aprova a Matriz de Riscos e Controles (MRC) aplicável aos processos de gestão de frotas;

d) Resolução Normativa nº 28/2017 - aprova a Matriz de Riscos e Controles (MRC) aplicável aos processos de contratações públicas; e

e) Resolução Normativa nº 19/2018 - aprova a Matriz de Riscos e Controles (MRC) aplicável às atividades relacionadas à gestão financeira.

25. Como já salientado, no bojo desses arranjos normativos, o Tribunal de Contas instituiu o Programa Aprimora com o objetivo de promover o desenvolvimento de metodologias e a capacitação dos controladores internos em auditorias de avaliação de controles internos administrativos dos poderes, órgãos e entidades públicas em que atuam.

26. Compulsando os autos, verifico que o presente levantamento foi realizado com a finalidade de apurar o nível de maturidade dos controles internos administrativos aplicados nas atividades inerentes à gestão financeira dos municípios mato-grossenses e foi realizado em quatro etapas, conforme item 1.4, do Relatório Técnico de Auditoria (fl. 8 - Doc. nº 246145/2018), vejamos:

Preliminarmente, o processo de levantamento foi realizado em quatro etapas:

➤ 1ª Etapa: desenvolvimento da metodologia para avaliar os controles internos administrativos em gestão financeira nos municípios, que consistiu na análise da legislação e consultas bibliográficas, bem como na elaboração dos instrumentos de avaliação dos controles internos: Matriz de Riscos e Controles (MRC), Questionário de Avaliação do Controles Internos (QACI) e procedimentos de auditoria. Também foram realizadas oficinas de capacitação dos professores multiplicadores.

➤ 2ª Etapa: capacitação dos controladores internos dos municípios, que foram os responsáveis pela aplicação dos instrumentos de avaliação, logo pela aplicação dos testes de auditoria nos municípios;

➤ 3ª Etapa: execução dos trabalhos de aplicação dos instrumentos de avaliação dos controles internos (testes de auditoria) nas atividades administrativas relacionadas à gestão financeira e envio do resultado da avaliação ao TCE-MT;

➤ 4ª Etapa: consolidação, análise crítica e divulgação dos resultados do processo de levantamento pelo TCE-MT.

27. Verifica-se que o objetivo do programa é alcançado, em tese, com a realização pelo Tribunal de Contas da primeira e da segunda etapas supramencionadas, em es-





trita observância à Resolução Normativa nº 17/2017 c/c art. 14, da Resolução Normativa nº 33/2012.

28. Com o intuito de formar minha convicção, realizei entrevista com o Chefe da Consultoria Técnica e Coordenador do Programa Aprimora, Auditor Público Externo Gabriel Liberato Lopes, e constatei que a operacionalização do programa ocorre da seguinte forma:

**a) o Tribunal de Contas desenvolve as metodologias de avaliação de controles internos administrativos, especialmente, a Matriz de Riscos e Controles (MRC) e o Questionário de Avaliação de Controles Internos – QACI de determinada atividade;**

**b) o Tribunal de Contas realiza oficinas de capacitação destinada aos controladores internos dos municípios em avaliação de controles internos administrativos, utilizando para tanto, as metodologias de avaliação desenvolvidas;**

c) o Tribunal de Contas, por meio de resolução normativa, aprova aprova a Matriz de Riscos e Controles (MRC) aplicável aos processos de gestão ou atividades administrativas dos jurisdicionados;

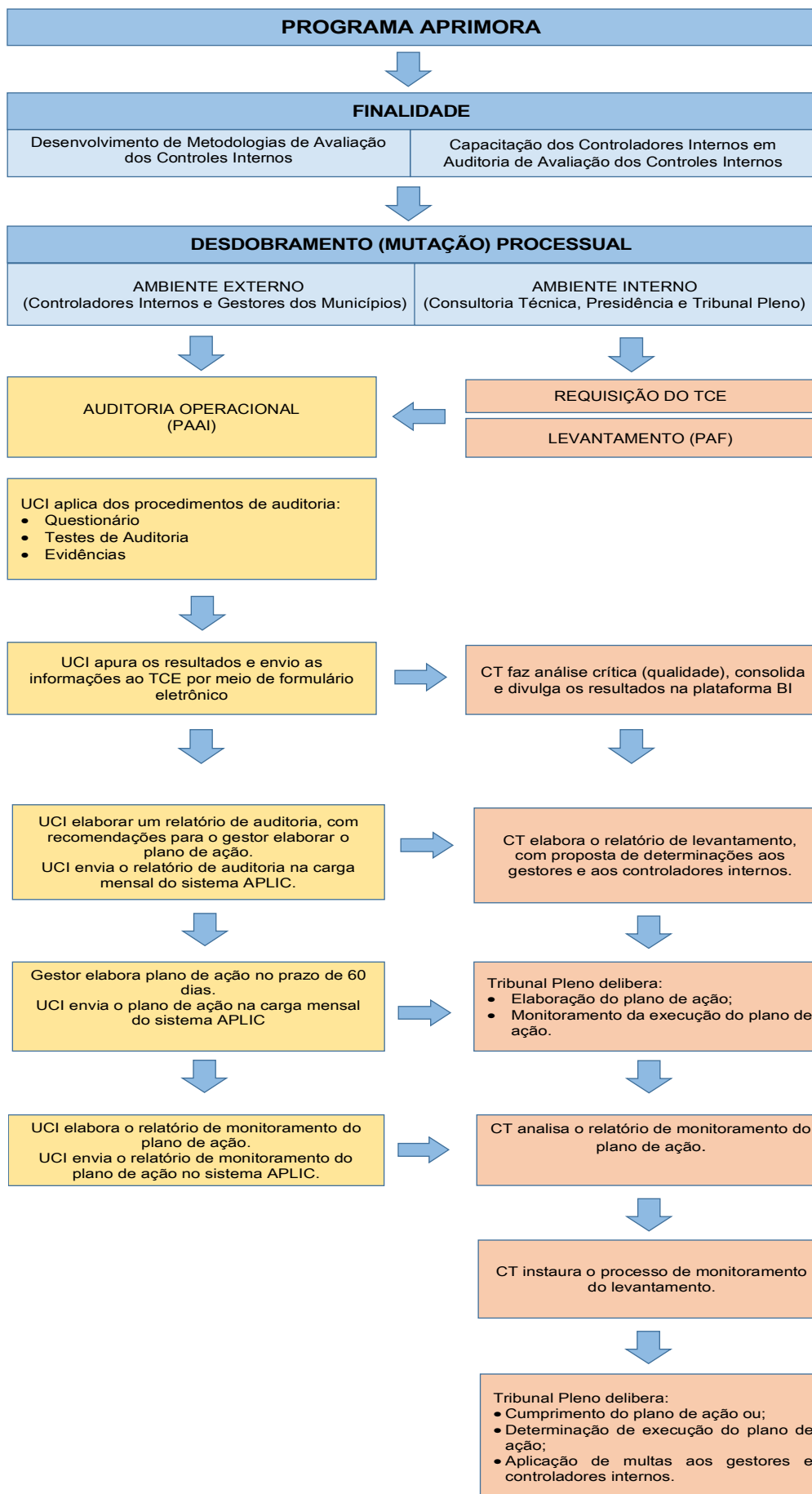
d) o Tribunal de Contas requisita a inclusão da avaliação dos controles internos administrativos no Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) das Unidades de Controle Interno dos jurisdicionados, por meio de ofício do Presidente;

e) os controladores internos aplicam os instrumentos de avaliação desenvolvidos pelo Tribunal (questionário, testes de auditoria e evidências) nos processos de gestão ou nas atividades administrativas dos municípios;

f) os controladores internos enviam os resultados da avaliação dos controles internos (informações e evidências) ao Tribunal de Contas por meio de formulário eletrônico disponível no portal de serviços;

g) o Tribunal de Contas faz a análise crítica (qualidade), consolidação e divulgação dos resultados da avaliação dos controles internos na plataforma de *Business Intelligence (BI)*.

29. As ações ou etapas do programa Aprimora e do processo de levantamento podem ser melhor visualizadas no fluxograma abaixo:







30. Portanto, é nítido que o objetivo do Programa Aprimora é desenvolver metodologia e capacitar os controladores internos para realizar avaliação de controles internos **e não exigir que os controladores internos realizem auditorias de avaliação de controles administrativos e monitoramento da execução do plano de ação**, conforme prevê o art. 4º, e o §3º, do art. 5ª, das Resoluções Normativas nº 08/2016, nº 34/2016, nº 15/2017, nº 28/2017 e nº 16/2018, abaixo transcritos:

Art. 4º Cabe ao responsável pela UCI do ente avaliar o funcionamento dos controles administradores implementados pelos gestores, devendo verificar, além da conformidade, a eficiência, a eficácia, e a efetividade das atividades de controle definidas na MRC.

Art. 5º [...]

§ 3º O relatório específico de auditoria dos processos de logística de medicamentos deverá ser encaminhado ao TCE-MT na carga mensal do Sistema Aplic referente ao mês de sua conclusão, por meio de tabela específica.

31. Assim, observo que essas disposições normativas visam, na verdade, sustentar e subsidiar a realização dos processos de levantamentos por esta Corte de Contas, **ferindo de morte** o disposto no art. 8º, da Resolução Normativa nº 33/2012, com redação dada pela Resolução Normativa nº 26/2014, que dispõe: **“É de competência exclusiva da UCI a elaboração, aprovação, modificação e execução do seu Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI”**.

32. Outrossim, da análise da Matriz de Riscos e Controles (MRC) das atividades de gestão financeira (programação financeira anual, disponibilidade de caixa, ingressos financeiros, desembolsos financeiros, consignações e ordem cronológica de exigibilidade), constato que dos 30 procedimentos de controle internos previstos, 4 têm fundamento em lei, 2 em acórdão deste Tribunal e 24 não fazem referência a lei ou a ato normativo, dando a entender que se tratam de boas práticas de controle interno da gestão.

33. De outro giro, com relação ao processo de levantamento, cumpre registrar que trata-se de um instrumento de fiscalização instituído pela Resolução Normativa nº 05/2016 - TP, de 23/02/2016, que alterou a redação do artigo 148, da Resolução Normativa nº 14/2007 (Regimento Interno – TCE/MT) e no § 2º o conceitou:

**Art. 148. [...]**

**II. Levantamentos;**

**§ 2º** Levantamento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:



- I – Conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes Estaduais e Municipais, incluindo fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais;
- II – Identificar objetos e instrumentos de fiscalização;
- III – Avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações.

34. Como se vê, na sua origem, o levantamento tinha apenas 03 (três) finalidades destacadas no Regimento Interno, quais sejam: (i) conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades jurisdicionadas; (ii) identificar objetos e instrumentos de fiscalização; e (iii) avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações.

35. Após 14 (quatorze) meses de vigência, o artigo 148 do Regimento Interno foi alterado pela Resolução Normativa nº 9/2017, de 16/05/2017, que incluiu o inciso IV, no § 2º, no referido artigo regimental, adicionando mais uma finalidade ao processo de levantamento: **“Promover diagnósticos com a finalidade de identificar fragilidades, determinar a adoção de medidas corretivas e/ou propor melhorias na unidade gestora fiscalizada”**.

36. Em razão disso, incluiu também o §7º ao supracitado artigo, que dispõe sobre a possibilidade dos relatórios técnicos de levantamento conter proposta de determinações ou recomendações:

**Art. 148. [...]**

§7º. Os relatórios técnicos de levantamento poderão conter proposta de determinações ou recomendações para implementação ou aprimoramento dos controles internos, das ações governamentais ou das práticas de gestão da organização fiscalizada, sendo submetidos, neste caso, à deliberação do Tribunal Pleno ou das Câmaras, nos termos deste Regimento”

37. Para referendar essas propostas, a referida resolução também alterou os artigos 29 e 30-E, do Regimento Interno, incluindo dentre as competências do Tribunal Pleno e das Câmaras, respectivamente, a possibilidade de deliberar sobre relatórios de levantamentos de sua competência, quando houver proposta de determinação ou recomendação destinada às pessoas sob a jurisdição do Tribunal

38. No caso em tela, apesar dos autos tratarem de levantamento, observo que a Unidade de Instrução o considera como auditoria, sobretudo, porque consignou as ex-



pressões “achados de auditoria”, “relatório de auditoria” e “conclusões e recomendações”, conforme se verifica do item 1.4.3, do Relatório Técnico (fl.14 – Doc. nº 246145/2018):

34. Os **achados de auditoria** mais relevantes devem ser consignados em um **relatório de auditoria** de controles internos de modo a fundamentar as **conclusões e recomendações** para os responsáveis pela atividade avaliada, com vistas a implementar um plano de ação para o aperfeiçoamento dos controles internos.

35. Afinal, o principal **objetivo da auditoria** é identificar as oportunidades de melhoria dos controles internos, de modo a aumentar a capacidade de mitigar os riscos e contribuir para o alcance dos objetivos da atividade avaliada. (grifei)

39. Frisa-se que a auditoria é classificada, quanto à natureza, em **auditoria de regularidade**, que compreende a auditoria de conformidade e a auditoria financeira, e em **auditoria operacional**, nos termos do artigo 4º, §§1º e 3º, da Resolução Normativa nº 15/2016-TP – TCE/MT, *in verbis*:

Art. 4º. As auditorias, quanto à natureza, podem ser de regularidade, que abranja a auditoria de conformidade e a auditoria financeira, ou operacional.

§ 1º. Auditoria de conformidade tem por **objetivo o exame da legalidade e da legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis** sujeitos à jurisdição do TCE/MT, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. (grifei)

[...]

§ 3º Auditoria operacional é uma técnica de exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a **finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública**. (grifei)

40. Como se vê, a diferença entre os objetivos das auditorias de conformidade e de operacional são enormes e têm finalidades distintas. As auditorias de conformidade visam o exame da legalidade dos atos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial, cuja deliberação conduz a determinação de correção de atos de gestão ilícitos ou irregulares. Ao passo que as auditorias operacionais objetivam o exame da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de atividades, programas e organizações governamentais, com o fim de promover o aperfeiçoamento da administração pública.

41. Além disso, observo que neste processo de levantamento e nos outros 5 (cinco) processos já realizados e deliberado pelo Tribunal Pleno, houve determinações e/ou recomendações como mostra o quadro 1:



**Quadro 1: Processos de levantamentos dos níveis de maturidade dos controles internos realizados pelo TCE/MT**

Processo	Assunto	Acórdão	Conteúdo da deliberação
15.303-6/2016	Relatório de levantamento do nível de maturidade dos controles internos das atividades afetas à logística de medicamentos	281/2017-TP	- Alerta aos gestores; - Determinação aos gestores e controladores internos;
14.942-0/2017	Relatório de levantamento do nível de maturidade dos controles internos das atividades afetas à gestão da alimentação escolar	342/2017-TP	- Determinação aos gestores e controladores internos;
14.263-8/2018	Relatório de levantamento do nível de maturidade dos controles internos das atividades afetas à gestão de frotas	536/2018-TP	- Determinação aos gestores e controladores internos;
16.802-5/2018	Relatório de levantamento do nível de maturidade dos controles internos das atividades afetas às contratações públicas	353/2019-TP	- Determinação aos gestores e controladores internos;
7.667-8/2019	Relatório de levantamento do nível de maturidade dos controles internos das atividades afetas à logística de medicamentos	434/2019-TP	- Recomendação aos gestores e controladores internos;

Fonte: Elaborado pelo revisor com base nos dados extraídos do sítio do TCE/MT

42. No caso em análise, observo que o presente processo caracteriza um **levantamento transvestido de auditoria operacional**, tendo em vista que o objetivo desse “levantamento” é avaliar (examinar) o nível de maturidade (eficácia) dos controles internos da gestão financeira dos municípios mato-grossenses (atividades da gestão pública que pode ser aperfeiçoadas), com coletas de evidências e proposta de determinações.

43. Não obstante, vale ressaltar que, após ampla discussão desse assunto na Segunda Câmara deste Tribunal, suscitada por este Revisor, o Comitê Técnico de Controle Externo aprovou a Orientação Normativa nº 10/2019, cujos itens 2 e 3 dispõem:

2. A finalidade principal do Levantamento é a obtenção do entendimento do objeto e o seu ambiente;

3. O processo do Levantamento não deve ser utilizado para avaliar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, nem o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, nem a exatidão de demonstrativos financeiros. Esses são objetivos das auditorias de conformidade, operacional e financeira;

44. Além disso, a execução dos **procedimentos de auditorias foram realizados pelos controladores internos e não pelos auditores públicos externo da Secretaria de Controle Externo competente** para tal fiscalização com demonstra trecho do item 2, do Relatório Técnico (fl. 16 - Doc. nº 246145/2018):



## 2. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

36. Os procedimentos de auditorias de avaliação de controles administrativos em gestão financeira foram realizados pelas Controladorias municipais, com a aplicação da metodologia definida por este Tribunal.

37. As informações e evidências colhidas nas auditorias são encaminhadas ao TCE-MT pelos controladores internos municipais por meio de questionários eletrônicos do sistema *Limesurvey*.

38. Os informes, quando recebidos no TCE-MT, passam por uma análise qualitativa a fim de tornar o resultado das avaliações de controles internos ainda mais fidedignas.

45. Nos últimos três anos os controladores internos realizaram 05 (cinco) auditorias de avaliação de controles internos por aplicação de questionários, testes de auditorias e coletas de evidências, os quais subsidiaram ou instruíram os processos de levantamentos, como foi demonstrado no quadro 1 acima.

46. Após análise detida dos autos e do portal de transparência deste Tribunal, constato que o relatório de levantamento foi elaborado pelo Auditor Público Externo, Richard Maciel de Sá, que está lotado na Consultoria Técnica deste Tribunal.

47. A utilização de força de trabalho de outros entes (terceiros) para realização de atividade fim de controle externo, sem a regulamentação e celebração de instrumento jurídico adequado, viola as atribuições exclusivas do Auditor Público Externo de “**realizar auditorias de legalidade e operacional programadas**, especiais ou de irregularidades, nos termos regimentais, em órgãos da Administração Pública, direta e indireta, estadual e municipal”, de acordo com o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.383/2010. (grifei)

48. Esses levantamentos foram realizados com o fundamento no art. 10, da Resolução Normativa nº 07/2018-TP, o qual disciplina que compete à Consultoria Técnica, dentre outras:

Art. 10. [...]

XII – fomentar o desenvolvimento e aprimoramento dos controles internos dos fiscalizados por meio de orientações e capacitações técnicas;

XIII – planejar, organizar e coordenar as avaliações dos controles internos dos fiscalizados no âmbito do Programa Aprimora; [...]



49. Em seguida, o art. 12, da referida resolução também trata das **competências das secretarias de controle externo**, cujos incisos I e II prescrevem as suas competências na atividade fim de controle externo:

Art. 12. [...]

I – fiscalizar as unidades jurisdicionadas ao Tribunal, mediante a **realização** de acompanhamento, **levantamento**, monitoramento, inspeção e **auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional**;

II – examinar e instruir processos de controle externo e outros relacionados a sua área de atuação; (grifei)

50. Muito embora a Consultoria Técnica seja uma unidade que presta relevantes serviços para este Tribunal e para os jurisdicionados, **ela não possui competência para realizar levantamentos ou auditorias de avaliação de controles internos** dos fiscalizados, porque não existe o verbo “executar” ou “realizar” no inciso XIII, do art. 10, da Resolução Normativa nº 07/2018, e, por outro lado, compete às Secretarias de Controle Externo, em síntese, fiscalizar, examinar e instruir os processos de controle externo, o qual compreende os instrumentos de fiscalização.

51. Nesse contexto, entendo que os objetivos reais do Programa Aprimora podem ser resumidos em 03 (três) fases:

a) Fase Interna: o Tribunal desenvolve metodologias e capacita os controladores internos em auditoria de avaliação de controles internos;

b) Fase Externa: os controladores internos realizam essas auditorias, de acordo as metodologias de avaliação desenvolvidas pelo Tribunal; e

c) Fase Mista: os controladores internos apuram e enviam os resultados e as evidências coletadas ao Tribunal de Contas os quais vão subsidiar os relatórios de levantamentos de avaliação dos controles internos administrativos.

52. Dessa forma, constata-se que o Programa Aprimora passou por verdadeira “metamorfose” processual, pois **nasceu como atividade de capacitação** do Tribunal, **foi registrado como levantamento** no PAF, foi **desenvolvido como auditoria operacional** do PAAI das Unidades de Controle Interno dos municípios e, nesses autos, pretende **concluir como auditoria de conformidade**, com imposição de determinações aos gestores e aos controladores internos.





### III - Incongruências das determinações com o objetivo do levantamento ou da auditoria operacional.

53. Indiscutivelmente, o principal motivo que ensejou o presente pedido de vista é quanto à possibilidade técnica e jurídica do Tribunal de Contas impor, em processo de levantamento, determinação aos gestores e aos controladores internos e os possíveis desdobramentos ou consequências dessa deliberação.

54. Examinando o dispositivo do voto da Relatora, observo que ela acompanhou a Área Técnica, acolheu o Parecer Ministerial e votou no sentido de **DETERMINAR**:

38. a) aos Gestores dos municípios de [...], **que elaborem Plano de Ação** visando implementar e/ou aperfeiçoar os controles constantes na Matriz de Riscos e Controles (MRC) de gestão financeira, aprovada por meio da Resolução Normativa 16/2018, devendo estes controles ser concebidos de forma adequada e efetiva, de modo que, **em até 365 dias**, tais controles estejam efetivamente implantados, devendo encaminhar ao Tribunal a comprovação necessária;

39. b) aos **Controladores Internos** desses municípios, **que monitorem a execução das ações** contidas no Plano de Ação e a efetiva implantação dos controles constantes na Matriz de Riscos e Controles (MRC) de gestão financeira, aprovada pela Resolução Normativa 16/2018, além de relatarem, em relatórios específicos, que deverão ser encaminhados por meio do Sistema APLIC juntamente com os pareceres periódicos da UCI, observando o prazo final disposto no item anterior;

40. c) aos **Gestores** dos municípios [...], **que garantam imediatamente os meios logísticos necessários aos Controladores Internos para que** realizem a avaliação dos Controles Administrativos inerentes à Gestão Financeira, a contar da data da publicação do Acórdão, sob pena de multa por descumprimento de determinação deste Tribunal de Contas; e

41. d) aos **Controladores Internos** desses municípios (alínea "c") **que realizem a avaliação** dos Controles Administrativos afetos à Gestão Financeira e remetam o resultado ao Tribunal de Contas no prazo de até 60 dias, a contar da data da publicação do Acórdão, sob pena de multa por descumprimento.

55. Essa questão é agravada quando se trata de assuntos relacionados à avaliação da governança, gestão de riscos e dos controles internos administrativos, ou seja, controles internos em nível de atividades ou processos de gestão, pois são assuntos de competência ou responsabilidade dos gestores públicos, como bem esclarece o Acórdão nº 568/2014 - TP, do Tribunal de Contas da União:

1.3. É certo que a responsabilidade precípua pela existência, adequação e efetividade de controles internos administrativos compete aos gestores diretamen-





te envolvidos nos processos de trabalho que lhe são afetos, no caso os prefeitos. Mas cabe aos órgãos fiscalizadores avaliar a qualidade e a efetividade desses controles, recomendando ações de aperfeiçoamento.

56. Assim, sem pretensão de dissertar sobre essa tríplice temática (GRC) tão importante para agregar valor às organizações tanto do setor público quanto empresarial, entendo que **não é possível a este Tribunal impor determinações aos gestores e controladores internos sobre assuntos relacionados à gestão de riscos e controles internos de gestão** dos órgãos e entidades públicas pelos seguintes fundamentos:

57. **Primeiro.** Uma das mais importantes dimensões da missão dos Tribunais de Contas do Brasil é o aprimoramento ou aperfeiçoamento da Administração Pública. Para cumprir esse mister, a Constituição Federal de 1988 outorgou às Cortes de Contas, dentre outras competências, a de **realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial** nos órgãos e entidades da administração pública (art. 71, IV, CF/88).

58. As Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP) classificam a auditoria em três principais tipos: auditoria financeira, auditoria operacional e auditoria de conformidade<sup>1</sup>. De acordo com a ISSAI 300, auditoria operacional tem por finalidade:

10. A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, **recomendações para aperfeiçoamento**. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao:

- proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas);
- tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas<sup>2</sup>;
- proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria;
- fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.<sup>3</sup> (grifei)

<sup>1</sup> INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**: nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte, 2017.

<sup>2</sup> Nota de tradução: Tradução de stakeholder. Conceito definido pelas ISO ABNT 31000 e ISO GUIA 73: “Parte interessada - pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.”

<sup>3</sup> INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**: nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte, 2017, p. 127.



59. Com efeito, a auditoria operacional visa fornecer informações, avaliações e percepções de programas, atividades e organizações governamentais, bem como **recomendações para o aperfeiçoamento da gestão pública**, estando em consonância com o art. 4º, §3º, da Resolução Normativa nº 15/2016-TP, deste Tribunal.

60. Por outro lado, o Roteiro de Levantamento aprovado pela Portaria - Segecex nº 24, de 14/09/2018, do TCU, substituiu os Padrões de Levantamento e trouxe as seguinte diretrizes:

20. Cabe enfatizar, que o levantamento não deve ser utilizado para avaliar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, nem o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, nem a exatidão de demonstrativos financeiros. Esses são os objetivos das auditorias de conformidade, operacional e financeira, respectivamente.

**21. O levantamento não é planejado para se obter evidências suficientes e apropriadas que subsidiarão achados e a proposição de determinações ou recomendações.** Contudo, se durante a realização de um levantamento forem identificadas impropriedades ou irregularidades, o fato deve ser comunicado ao supervisor da fiscalização que, juntamente com o titular da unidade técnica, avaliará a conveniência e a oportunidade de aprofundar os exames no próprio levantamento, ou a realização de outra ação de controle para essa finalidade.

21.1. Na hipótese da análise das impropriedades ou irregularidades comprometerem o alcance dos objetivos do levantamento, o **relato e a proposição de encaminhamento para essas constatações devem ser feitos por meio de representação** (artigo 246 do RI/TCU). (grifei)

61. De fato, o levantamento consiste em um mecanismo de controle que permite a coleta e a sistematização de informações do objeto fiscalizado, promovendo um verdadeiro diagnóstico do órgão, cuja finalidade não é outra senão conhecer a organização e seu funcionamento, identificar objetos de controle e viabilizar a realização de futuras fiscalizações (art. 148, II, § 2º, I, II, e III, da Resolução Normativa nº 14/2007).

62. No entanto, é por meio da auditorias de operacionais que o Tribunal de Contas analisar o desempenho da organização, as atividades e programas governamentais, com a finalidade de propor recomendações de aperfeiçoamento da administração pública em face das deficiências ou oportunidades de melhoria dos controles internos, gestão de riscos e governança pública.



63. No âmbito do Tribunal de Contas da União, as avaliações dos controles internos dos municípios e da Administração Pública Federal são realizadas por meio de levantamentos e auditorias operacionais, como se pode observar das ementas dos julgados abaixo:

**SUMÁRIO:** LEVANTAMENTO. MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RORAIMA. AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS QUANTO À GESTÃO DOS BENS PATRIMONIAIS E À GESTÃO DE RECURSOS FEDERAIS REPASSADOS. CUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS. ARQUIVAMENTO.  
(Acórdão nº 568/2014-TCU, Plenário, Relator Min. Marcos Benquerer)

**SUMÁRIO:** LEVANTAMENTO. MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RORAIMA. AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS QUANTO À GESTÃO DOS RECURSOS FEDERAIS REPASSADOS PARA AS FUNÇÕES DE SAÚDE E URBANISMO E DE PATRIMÔNIO. CUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS. ARQUIVAMENTO.  
(Acórdão nº 1.905/2017-TCU, Plenário, Relator Min. Marcos Benquerer)

**SUMÁRIO:** AUDITORIA OPERACIONAL NOS CONTROLES INTERNOS DO MINISTÉRIO DAS CIDADES, EXTENSIVA À SUA MANDATÁRIA, CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. VERIFICAÇÃO DE FRAGILIDADES EM CONTROLES INTERNOS. DEFICIÊNCIAS NA IMPLANTAÇÃO E NA GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS BASEADAS EM TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS PARA PROJETOS DE SANEAMENTO BÁSICO, URBANIZAÇÃO DE FAVELAS E MOBILIDADE URBANA. ATUAÇÃO E CONTROLES NÃO ORIENTADOS POR PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS. SELEÇÃO DE PROJETOS DEFICIENTE POR PERMITIR A APROVAÇÃO DE PROJETOS INCOMPLETOS, INVIÁVEIS E DEFICIENTES E NÃO ASSEGURAR ATENDIMENTO AOS MUNICÍPIOS MAIS NECESSITADOS. DEFICIÊNCIAS NA FORMULAÇÃO DE METAS E OBJETIVOS. EXPEDIÇÃO DE DETERMINAÇÕES E RECOMENDAÇÕES A VÁRIOS ENTES, QUE SERÃO OBJETO DE PLANO DE AÇÃO, A SER ACOMPANHADO EM PROCESSO ESPECÍFICO. ARQUIVAMENTO.  
(Acórdão nº 2.153/2018-TCU, Plenário, Relator Min. Augusto Sherman)

**SUMÁRIO:** AUDITORIA OPERACIONAL COORDENADA PELA SECCOR. AVALIAÇÃO DOS CONTROLES DE PREVENÇÃO E DETECÇÃO RELACIONADOS À FRAUDE E À CORRUPÇÃO DE 287 INSTITUIÇÕES FEDERAIS EM FACE DOS RESPECTIVOS PODERES ECONÔMICO E DE REGULAÇÃO. MAPA DE EXPOSIÇÃO COM O STATUS DE CADA UNIDADE. ELEVADA EXPOSIÇÃO AO RISCO DE FRAUDE E CORRUPÇÃO. FRAGILIDADES NOS SISTEMAS DE INTEGRIDADE. ALTO ÍNDICE DE INSTITUIÇÕES AINDA EM NÍVEIS INICIAIS DE GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS. AUSÊNCIA OU DEFICIÊNCIA DOS MODELOS DE DADOS ABERTOS, TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY. AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS MÍNIMOS E OBJETIVOS PARA INDICAÇÃO DE DIRIGENTES NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS. PUBLICAÇÃO DO MAPA DE EXPOSIÇÃO. DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÕES. CIÊNCIA.  
(Acórdão nº 2.604/2018-TCU, Plenário, Relator Min. Ana Arraes)

64. Vale ressaltar que as determinações constantes tanto no levantamento quanto nas auditorias operacionais referem-se a elaboração e envio de planos de ação, a



adoção de medidas previstas em lei ou em ato normativo próprio dos órgãos e entidades jurisdicionadas e destinadas às unidades técnicas do TCU.

65. Nesse sentido, vale refletir sobre o conceito de recomendações e determinações dado pela art. 22, da Lei Orgânica deste Tribunal, *in verbis*:

Art. 22 Para efeitos desta lei, considera-se:

§ 1º. **Recomendações**, as medidas sugeridas pelo Relator para a correção das falhas e deficiências verificadas no exame das contas.

§ 2º. **Determinações legais**, as medidas indicadas pelo Relator para fins de atendimento de dispositivo constitucional ou legal. (grifei)

66. Observa-se que a determinação tem limitação imposta pela própria lei, a qual só autoriza a sua adoção (utilização) para atendimento (observância) de dispositivo constitucional ou legal. Logo, não deve ser utilizada para corrigir falhas e deficiências apuradas em processos de controle externo que não caracterize descumprimento de dispositivo constitucional e legal.

67. No presente caso, assim como nos outros levantamentos de avaliações dos controles internos administrativos realizados por este Tribunal, **trata-se de um levantamento transvestido de auditoria operacional**, cujo inciso IV, do § 2º, do artigo 148, pela Resolução Normativa nº 9/2017, atribuiu a finalidade de “Promover diagnósticos com a finalidade de identificar fragilidades, determinar a adoção de medidas corretivas e/ou **propor melhorias na unidade gestora fiscalizada**”.

68. Portanto, a deliberação tecnicamente mais apropriada é a propositura de recomendações para adoção de medidas de melhoria ou aperfeiçoamento de controles internos administrativos, e de determinação para elaborar e enviar de plano de ação.

69. **Segundo**. A obrigatoriedade de manutenção de sistema integrado de controle interno é de cada poder, nos termos dos arts. 31 e 74, da Constituição Federal e, no âmbito deste Tribunal, foi consignada nos artigos 7º e 10, da Lei Complementar nº 269/2007, *in verbis*:



Art. 7º Na forma prevista na Constituição Federal, com vistas a apoiar o exercício do controle externo, todos os jurisdicionados deverão, obrigatoriamente, instituir e manter sistemas de controle interno.

(...)

Art. 10 A falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno poderá ensejar a irregularidade das contas e/ou a emissão de parecer prévio contrário à sua aprovação, sem prejuízo das penalidades previstas em lei ao respectivo responsável, por omissão no seu dever legal.

70. Essas disposições constitucionais e legais obrigam os poderes e órgãos estaduais e municipais a instituir e manter sistema de controle interno - controles orgânicos ou institucionais – mediante a criação de órgãos de controle interno, de quadro permanente de servidores públicos e de normas e regulamentos desse sistema de controle interno.

71. Nesse sentido, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal foi instituído pelos artigos 19 a 24, da Lei nº 10.180/2001 e, no âmbito estadual, o Sistema Integrado de Controle Interno do Estado de Mato Grosso foi regulamentado pela Lei Complementar nº 295/2007.

72. Ademais, a própria Lei Orgânica deste Tribunal disciplina as consequências da falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno: irregularidade de contas, emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas e aplicação de penalidades previstas na lei por omissão do dever legal (art. 10, Lei Complementar nº 269/2007).

73. Embora todos esses comandos imponham a obrigação de instituição e manutenção do sistema de controle interno eles **não obrigam os poderes e órgãos instituir e manter** sistemas de gestão de riscos, controles internos da gestão e de governança, tendo em vista que **não há normas gerais que obriguem e vinculem todos** os entes federativos.

74. Até hoje há um vácuo legislativo quanto a distinção e o regime jurídico-administrativo aplicável ao sistema de controle interno de cada poder e aos controles internos administrativos ou da gestão. Diante disso, a legislação infralegal tende a considerar esses termos como sinônimos e/ou que o primeiro faz parte do segundo, inclusive com a chancela dos Tribunais de Contas subnacionais.



75. Muito bem, analisando esses conceitos sob o prisma das normas técnicas, profissionais e das boas práticas de governança, gestão de riscos e controles internos das **organizações do setor privado**, observo que esses conceitos são sinônimos e referem-se a função de controle, que é uma das funções da administração.

76. Desse modo, os controles internos da gestão são controles (check) inerentes às atividades ou operações da organização, que ao lado das funções de planejar (plan), fazer (do) e agir (action), compõe do ciclo o PDCA, ferramenta de gestão muito difundida no mundo corporativo, visando alcançar os objetivos planejados e assim agregar valor à organização.

77. No entanto, o **sistema de controle interno de cada poder não se confunde com os controles internos da gestão pública**. Como já salientei, o sistema de controle interno é um controle institucional ou orgânico que tem finalidades específicas previstas nas Constituições e nas leis, incumbido também da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial.

78. Nesse sentido, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (2017, p. 13-14) esclarece:

O controle interno da própria entidade não deve ser confundido com o sistema de controle interno a que se refere o artigo 74 da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

As disposições constitucionais trouxeram uma aparente confusão no que diz respeito à terminologia da área de controles, o que tem levado a esforços para estabelecimento de conceitos, inclusive em textos legais, como os citados por Araújo (2013, p. 2), após admitir que “não obstante tipificar as finalidades do sistema de controle interno, o constituinte não apresentou – e não deveria fazê-lo – o conceito dessa importante atividade para a consecução dos resultados de uma gestão” (TCU, 2009).

79. Segundo o art. 3º, da Lei Complementar nº 295/2007, o controle interno compreende: (i) plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração para salvaguardar os ativos; (ii) desenvolver a eficiência nas operações, avaliar o cumprimento das diretrizes, objetivos, metas e orçamentos e das políticas administrativas prescritas; (iii) verificar a exatidão e a fidelidade das informações e assegurar o cumprimento da lei.





80. Essa definição de controle interno está adequada, na sua essência, com as definições de órgãos de controle e das organizações internacionais como mostra o quadro abaixo:

**Quadro 2. Definição de controle interno pelas organizações nacionais e internacionais**

Autor	Definição de controle interno
TCU (art. 1º, X, da IN TCU 63/2010)	Controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados;
CGU (Manual de Orientações Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, p. 134 e 135)	Controle interno da gestão: processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, destinados a enfrentar riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de accountability; c) cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.
COSO (Controle Interno - Estrutura Integrada - Sumário Executivo, 2013, p. 6)	Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.
INTOSAI (Diretrizes para as normas de controle interno do setor público, 2007, p. 19)	Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: • execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • cumprimento das obrigações de accountability; • cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; • salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano
AICPA (Apud ARAÚJO, 1998, p. 5)	“O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia”.

Fonte: Elaboração do revisor

81. Em razão dos seus objetivos, o controle interno da gestão compreende o controle estratégico, o controle contábil, o controle operacional e o controle de conformidade (legalidade).

82. Ressalto que o controle de legalidade é aquele previsto na legislação nacional e/ou legislação específica de cada ente federado ou órgão e entidade pública que,

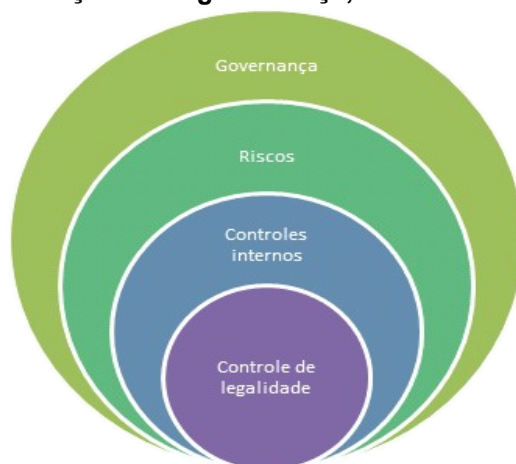




de forma explícita ou implícita, impõe regras e procedimentos que devem ser observadas pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos no exercício de suas atribuições legais.

83. Com efeito, a relação entre governança, riscos e controles internos pode ser exemplificada pela figura 1:

**Figura 1: Relação entre governança, riscos e controles interno**



84. No âmbito federal, a norma infralegal que deu diretrizes específicas sobre a abrangência e o funcionamento do controle de atividades foi o Decreto-Lei nº 200/67, cujo artigo 13 disciplinou que o **controle deverá se exercido em todos os níveis e em todos os órgãos**, compreendendo:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle, pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria, da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União.

85. Observa-se que as alíneas “a”, “b” e “c”, do artigo 13, disciplinou o controle de execução e de conformidade das atividades finalísticas, controle de conformidade das atividades auxiliares<sup>4</sup> e o controle financeiro e patrimonial,

<sup>4</sup>cf. art. 30, do Decreto-Lei nº 200/67, são atividades auxiliares e organizadas sob a forma de sistema as atividades de **pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais**, além de outras atividades auxiliares comuns a todos os órgãos da Administração que, a critério do Poder Executivo, necessitem de coordenação central.



respectivamente. Esse dispositivo está alinhado com o artigo 75 e seguintes da Lei nº 4.320/64, que regulou o controle interno e o controle externo do orçamento, como demonstra o quadro 3:

**Quadro 3: Demonstrativo dos tipos de controle da execução do orçamento**

Tipos de controle da execução orçamentária	Atribuições do Controle Externo	Tipos de Controle
Legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;	Verificar a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos.	Controle de legalidade
Fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;	Verificar a probidade da administração.	Controle de probidade
Cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.	Verificar o cumprimento da Lei de Orçamento.	Controle de legalidade e de eficiência

Fonte: Elaborado pelo revisor com base nos artigos 75 e 81, da Lei nº 4.320/64.

86. Além disso, o artigo 14, do referido Decreto-Lei, estabeleceu que o “trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.”

87. Não obstante, somente em 2017, o Governo Federal, por meio do Decreto nº 9.203/2017, instituiu a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, que contempla os **controles internos com base na gestão de riscos como uma das diretrizes e mecanismos de governança pública**, *in verbis*:

Art. 4º São diretrizes da governança pública:

[...]

VI - **implementar controles internos fundamentados na gestão de risco**, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores; (grifei)

[...]

Art. 5º São mecanismos para o exercício da governança pública:

[...]

III - **controle, que compreende processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais** e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos. (grifei)



[...]

88. Como se sabe, esse decreto obriga somente a administração pública federal direta, autárquica e fundacional, em razão disso, o Poder Executivo federal encaminhou ao Senado Federal o Projeto de Lei nº 9.203/2017, que visa regular também a política de governança da administração pública no âmbito da União e dos demais entes federativos.

89. Em atenção ao art. 173, §1º, da Constituição Federal, a Lei nº 13.303/2016 dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cujos artigos 6º e 9º tratam da **obrigatoriedade de adoção de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno**, *in verbis*:

Art. 6º O estatuto da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias deverá observar regras de governança corporativa, de transparência e de **estruturas, práticas de gestão de riscos e de controle interno**, composição da administração e, havendo acionistas, mecanismos para sua proteção, todos constantes desta Lei. (grifei)

[...]

Art. 9º A empresa pública e a sociedade de economia mista adotarão **regras de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno** que abranjam:

I - ação dos administradores e empregados, por meio da implementação cotidiana de práticas de controle interno;

II - área responsável pela verificação de cumprimento de obrigações e de gestão de riscos;

III - auditoria interna e Comitê de Auditoria Estatutário. (grifei)

90. Embora exista diretriz de que o custo dos controles não podem ser superior ao risco desde 1967, **não existe norma geral de direito financeiro ou administrativo obrigando entes federados a implementar práticas de controles internos com base na gestão de riscos**, como recomenda as boas práticas internacionais de gestão riscos e de controles internos, tais como os modelos de referências tais como COSO I, COSO II, COBIT 5.

91. **Terceiro.** Não se inclui entre as competências constitucionais e legais dos Tribunais de Contas do Brasil o poder normativo e/ou deliberativo de impor de obrigação



de fazer aos seus jurisdicionados sobre matérias estranhas às suas competências e ao dever de prestar contas.

92. Concorde com tal entendimento, inclusive, Marçal Justen Filho que assim consigna a respeito das funções do Tribunal de Contas:

Sob o ponto de vista das atribuições, as funções desempenhadas pelo Tribunal de Contas não podem dizer-se propriamente de natureza legislativa.

**O Tribunal de Contas não é titular de competência para produzir normas jurídicas autônomas.** A função primordial do Tribunal de Contas não é editar normas gerais e abstratas, destinadas a regular a conduta daqueles que administram recursos públicos. **Ou seja, o Tribunal de Contas não é dotado de poderes legiferantes.**<sup>5</sup>

93. É inquestionável que a Constituição da República de 1988, no artigo 71, ampliou substancialmente as competências do Tribunal de Contas da União (TCU), especialmente ao outorgar-lhe competências de julgar contas, de fiscalizar, aplicar sanções e fixar prazo para correção de atos ilegais. Ademais, as competências legais do TCU estão previstas, entre outras, na Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, que dispõe sobre Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União.

94. Salta ao olhos desse Revisor, o disposto no art. 50, da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, que ao regulamentar o apoio ao controle externo previsto no art. 74, VI, da CF, assim dispõe *in verbis*:

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

I - (Vetado)

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;

III - alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaura tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do art. 8º desta Lei.

95. Como se observa, a referida lei instituiu duas maneiras pelas quais os “órgãos integrantes do sistema de controle interno” cumprirão sua finalidade constitucional de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional”, as quais se resumem:

<sup>5</sup> Justen Filho, Curso de direito administrativo. 8 ed. re. am. E atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 1131.



- Realizar auditoria, emitir relatório e certificado de auditoria e parecer;
- Alertar a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial nos casos previstos no *caput* do art. 8º da Lei nº 8.443/92.

96. Oportuno registrar que o inciso I, do art. 50, da Lei nº 8.443/92 foi vetado pelo Presidente da República por vício de inconstitucionalidade. De acordo como o Projeto de Lei nº 4.064, de 1989<sup>6</sup>, o inciso I, do art. 50, tinha a seguinte redação:

Art. 50. [...]

I – organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas da União, programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios, na forma estabelecida no Regimento Interno.

97. Nas razões de veto da Mensagem nº 275, o Presidente de República à época trouxe os seguintes fundamentos:

a) a expressão “por determinação do Tribunal de Contas da União” dá a entender que os Sistemas de Controle Interno dos três Poderes ficarão sujeitos a uma hierarquia indevida (do TCU) quantos às prerrogativas de planejar, programar e executar as suas atividades estabelecida na Constituição Federal, ferindo assim, a indispensável independência entre os Poderes da União;

b) a função controle externo cabe ao Congresso Nacional, que o exercerá com o auxílio do TCU (art. 71, da CF), donde se evidencia que o controle externo não se resume ao Tribunal de Contas da União;

c) uma das finalidades dos Sistemas de Controle Interno dos três Poderes da União é apoiar o controle externo em sua missão institucional. No entanto, apoiar tem o sentido de auxílio mútuo e não o de cumprimento de determinações.

98. Da análise pormenorizada do art. 70, da Constituição da República, observa-se que o Sistema de Controle Interno de cada poder tem competências próprias e similares às competências fiscalizatórias do Tribunal de Contas da União, como demonstra o quadro 4:

<sup>6</sup>Cf. Mensagem nº 275, de 16 de julho de 1992. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/Mensagem\\_Veto/anterior\\_98/Vep275-L8443-92.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/anterior_98/Vep275-L8443-92.pdf) > Acesso em 26 ago. 2019.



**Quadro 4: Comparação entre as competências constitucionais do SCI e do TCU**

Finalidades do SCI	Competências do TCU
<ul style="list-style-type: none"><li>• 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 (art. 74, II, primeira parte, CF);</li><li>• comprovar a legalidade e avaliar os resultados da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (art. 74, II, última parte, CF);</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (art. 71, IV, CF);</li><li>• 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 (art. 71, VI, CF);</li></ul>

Fonte: Elaborado pelo revisor com base nos artigos 71 e 74, da Constituição Federal.

99. Além disso, o sistema de controle interno de cada poder tem competências legais idênticas as dos Tribunais de Contas, tais como a fiscalização da gestão fiscal (art. 59, da LRF), o controle de despesas dos contratos administrativos (art. 113, da Lei nº 8.666/93), o controle da aplicação dos recursos da educação (art. 26, I, da Lei nº 11.494/2007).

100. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é regulamentado pela Lei nº 10.180/2001, cujo art. 19 estabelece:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

101. No artigo 20, a referida lei reproduziu as finalidades do Sistema de Controle Interno previstas no art. 74, da Lei Maior, e no artigo 24 estabeleceu as competências dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

102. Entretanto, a Lei nº 10.180/2001 não disciplinou o apoio ao controle externo, deixando a cargo do Decreto nº 3591, de 6 de novembro de 2000, cujo parágrafo único, do art. 5º, preconiza que “O apoio ao controle externo, sem prejuízo do disposto em legislação específica, **consiste no fornecimento de informações e dos resultados das ações** do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal”. (grifei)

103. Com base nesses fundamentos, a Segunda Câmara deste Tribunal, composta pelos Conselheiros Interinos João Batista de Camargo Júnior, Moises Maciel e





este Revisor, tem firmado entendimento pela impossibilidade do Tribunal de Contas impor determinações aos controladores internos dos jurisdicionados e aplicar multas em razão de descumprimento dessas determinações, recomendações ou alertas.

104. Nesse sentido, cito trecho das razões do voto condutor do Acórdão nº 73/2019, da Relatoria do Conselheiro Moises Maciel, proferido no julgamento do Monitoramento – Verificação do cumprimento do Acórdão nº 342/2017-TP (Proc. 322253/2018):

23. Conforme exposto pela Constituição da República, o apoio compreende auxílio mútuo, pois as áreas de atuação de cada sistema de controle são distintas e inconfundíveis, portanto, não há hierarquia entre o controle externo e interno, somente o exercício de orientação aos controladores por parte do controle externo, sobre a observância do ordenamento jurídico pátrio e normativas do Tribunal de Contas.

24. Sobre a previsão do TCU exarar determinação ao controle interno, previsto no inciso I, art. 50 da Lei 8.443/92, este dispositivo foi vetado pelo Presidente da República, que tinha a seguinte redação:

*I – organizar e executar, por iniciativa própria ou **por determinação do Tribunal de Contas da União**, programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios, na forma estabelecida no Regimento Interno.*

25. Na mensagem nº 275, encaminhada pelo Presidente da República ao Presidente do Senado, consignou a seguinte justificativa para o veto:

*“A expressão “por determinação do Tribunal de Contas da União”, como colocada, dá a entender claramente que os Sistemas de Controle Interno dos três poderes ficarão expostos a uma hierarquia (do TCU) indevida quando às prerrogativas dos Poderes de planejar, programar e executar as atividades que lhes são afetas, estabelecidas na Lei Maior. Ademais, o sentido intrínseco do referido inciso fere, a meu ver, a indispensável garantia de independência entre os poderes da União.”*

26. Desse modo, considerando que não há hierarquia e subordinação entre o controle interno e o externo, acrescento a justificação de impossibilidade de aplicação de multa pelo descumprimento do alerta exarado por meio do Acórdão monitorado, bem como pelo caso de determinações impostas ao Controlador Interno, por entender que não garante a independência entre os controles.

105. Se a lei em sentido estrito, elaborado pelo Poder Legislativo, no âmbito de sua competência, não pode autorizar os Tribunais de Contas a impor determinação ou obrigação de fazer ao sistema de controle interno de cada poder, por ferir a independência





dos poderes, indiscutivelmente o ato normativo infralegal não pode autorizar pelos mesmos fundamentos ou por manifesta ilegalidade (usurpação de competência legislativa).

106. Nessa vertente, a requisição do Tribunal de Contas e a obrigação de fazer imposta aos controladores internos no art. 4º, e no §3º, do art. 5ª, das Resoluções Normativas nº 08/2016, nº 34/2016, nº 15/2017, nº 28/2017 e nº 16/2018, respectivamente, são atos normativos de constitucionalidade e legalidade duvidosa.

107. Dessa maneira, não há fundamento lógico e jurídico para que o Tribunal de Contas da União e/ou os Tribunais de Contas subnacionais elaborem atos normativos e/ou deliberem sobre cumprimento de determinações ou obrigações de fazer que fere a independência dos sistemas de controle interno dos poderes dos entes federativos.

108. **Quarto.** Sem prejuízo dos fundamentos anteriores, o ordenamento jurídico brasileiro veda o comportamento contraditório da Administração Pública, conhecido pela expressão "*venire contra factum proprium*", com base nos princípios da razoabilidade, boa-fé objetiva e da segurança jurídica.

109. Para Machado<sup>7</sup> a Administração Pública nas relações firmadas com os administrados e com seus próprios servidores, deve adotar condutas éticas, razoáveis e coerentes com as condutas praticadas anteriormente. Em seguida, Machado assevera:

*Venire contra factum proprium* nada mais é do que a proibição de comportamento contraditório e **“é modalidade de abuso de direito que surge da violação ao princípio da confiança** – decorrente da função integrativa da boa-fé objetiva (CC, art. 422)”; in Cristiano Chaves de Farias, Direito Civil. Teoria Geral. Editora: Lumen Juris, 2005, pág. 474. (grifei)

Essa vedação de comportamento contraditório decorre da boa-fé objetiva, expressamente prevista no art. 422 do Código Civil, e obsta que alguém venha a contradizer a sua própria conduta, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa.

A doutrina tem se dedicado ao tema. Anderson Schreiber<sup>[1]</sup> apresenta os seguintes pressupostos:

- a) um “*factum proprium*”, ou seja, uma conduta inicial;
- b) a legítima confiança de outrem na conservação do sentido objetivo desta conduta;
- c) um comportamento contraditório com este sentido objetivo;
- d) um dano, ou pelo menos um potencial dano a partir da contradição.

<sup>7</sup> MACHADO, Ivja Neves Rabelo. *Da vedação de comportamentos contraditórios pela Administração Pública - uma visão principiológica* Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 27 ago 2019. Disponível em: <https://conteudo.juridico.com.br/consulta/Artigos/42422/da-vedacao-de-comportamentos-contraditorios-pela-administracao-publica-uma-visao-principiologica>. Acesso em: 27 ago 2019.



110. Assim, existe quatro elementos para a caracterização do *venire*: comportamento inicial, geração de expectativa (confiança) na conservação da conduta original, comportamento contrário a conduta inicial e dano da conduta contraditória.

111. Como bem demonstrados nos itens I, II e III destas razões de decidir, houve desvio de finalidade no Programa Aprimora e nos levantamentos realizados, tendo em vista que o programa foi criado com o propósito de melhorar o Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, mediante o desenvolvimento de metodologias e de capacitação dos controladores internos em auditoria de avaliação de controles internos administrativos.

112. A ação orientadora e pedagógica inicial do Tribunal gerou confiança e ao mesmo tempo obrigação para os controladores internos fazer as auditorias e, posteriormente, monitorar o plano de ação, e para os gestores, de fazer os planos de ação e depois executá-los. Assim, esses agentes públicos depositaram confiança e criaram expectativas positivas de que participavam, em regime de mútua colaboração, de um programa de aprimoramento da gestão pública.

113. No entanto, no decorrer desse programa, os seus resultados se transformaram em processos de fiscalização (levantamento) dentro do Tribunal de Contas, cujas deliberações nesses processos impuseram obrigações de fazer aos gestores e controladores, bem como determinaram o monitoramento do plano de ação, cujo não cumprimento ou implementação integral, em muitos processos, estão sendo apenados com multas.

114. No que tange à não aplicação de sanções em processos de levantamento, destaco o trecho das razões de voto (entendimento) da eminente Relatora, Conselheira Jaqueline Jacobsen Marques, que vem ao encontro da tese defendida por este Revisor:

17. Ressalto que o presente **levantamento não tem viés punitivo**, pois visa avaliar o nível de maturidade dos controles internos inerentes ao gerenciamento de recursos financeiros, com o **objetivo de contribuir para a implantação necessária à melhoria e à modernização, da referida gestão**, nos municípios mato-grossenses.



115. Nesse aspecto, vale lembrar que o monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas decisões e os resultados delas advindos (art. 148, § 6º, da Resolução Normativa nº 14/2007, com redação dada pela Resolução Normativa nº 8/2017). Ou seja, o monitoramento não é um processo autônomo, mas sim instrumento de fiscalização que decorre de uma deliberação anterior, para que dessa forma possa exercer sua finalidade regimental.

116. Com efeito, se o levantamento não tem viés punitivo, o processo dele decorrente (monitoramento) também não tem (ou não deveria ter) caráter sancionatório em caso de eventual descumprimento ou cumprimento parcial. Aqui segue a máxima do direito civil de que a coisa acessória segue a principal, pois se não há processo de levantamento ou auditoria operacional, não há que falar em processo de monitoramento.

117. Com as devidas vênias, as deliberações de determinações em processos de levantamentos e/ou de aplicação de multas em casos de descumprimento constatados em processo de monitoramento, são contraditórias e incoerentes com a conduta orientativa e pedagógica que lastreia e sustenta o Programa Aprimora, bem como representa violação aos princípios da boa-fé objetiva, dos deveres éticos de probidade e segurança jurídica, nos termos do art. 37, caput, da Constituição Federal, e do art. 2º, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 9.784/99.

118. Por fim, constato que o Programa Aprimora surgiu como uma ação orientativa e pedagógica deste Tribunal de Contas, no entanto, transformou-se em um instrumento de fiscalização para alcançar o objetivo estratégico nº 4, do Plano Estratégico de 2017-2021, e nesse propósito, para ajudar na execução do Plano Anual de Fiscalização deste Tribunal.

### DISPOSITIVO DO VOTO-VISTA

119. Diante do exposto, acolho, em parte, o Parecer do Ministério Público de Contas nº 195/2019 e o Voto da Relatora e **VOTO** no sentido de:

**a) determinar aos Gestores** dos municípios de: Santo Antônio do Leste,



Pontes e Lacerda, Sinop, Nova Nazaré, Santa Terezinha, Gaúcha do Norte, Nova Lacerda, Porto dos Gaúchos, Rio Branco, Canabrava do Norte, Canarana, Nova Bandeirantes, Nova Santa Helena, Novo Santo Antônio, Novo São Joaquim, Vale de São Domingos, Santa Cruz do Xingu, São Pedro da Cipa, Confresa, Glória D'Oeste, Colniza, Cuiabá, Nobres, Nova Guarita, Ponte Branca, Figueirópolis D'Oeste, Itiquira, Novo Horizonte do Norte, Porto Alegre do Norte, Sorriso, Cláudia, Lambari D'Oeste, Mirassol D'Oeste, Ribeirão Cascalheira, Nossa Senhora do Livramento, Alto Araguaia, Curvelândia, Itaúba, Alto Paraguai, Alto Taquari, Campo Verde, Luciara, Planalto da Serra, Santo Afonso, Serra Nova Dourada, Bom Jesus do Araguaia, Guarantã do Norte, Jangada, Novo Mundo, Paranaíta, Pontal do Araguaia, Guiratinga, Pedra Petra, Carlinda, Cotriguaçu, São José dos Quatro Marcos, Denise, Primavera D'Leste, Terra Nova Norte, Indivaí, Nortelândia, Nova Xavantina, Peixoto de Azevedo, Cáceres, Rondolândia, Campinápolis, Rondonópolis, Alta Floresta, São José do Povo e Comodoro, **que elaborem Plano de Ação** visando implementar e/ou aperfeiçoar os controles constantes da Matriz de Riscos e Controles (MRC) de gestão financeira, aprovada por meio da Resolução Normativa nº 16/2018, devendo estes controles ser concebidos de forma adequada e efetiva, de modo que, **em até 365 dias**, tais controles estejam efetivamente implantados, devendo encaminhar ao Tribunal a comprovação necessária;

**b) recomendar aos Controladores Internos** desses municípios, **que monitorem a execução das ações** contidas no Plano de Ação e a efetiva implantação dos controles constantes na Matriz de Riscos e Controles (MRC) de gestão financeira, aprovada pela Resolução Normativa nº 16/2018, além de relatarem, em relatórios específicos, que deverão ser encaminhados por meio do Sistema APLIC juntamente com os pareceres periódicos da UCI, observando o prazo final disposto no item anterior;

**c) recomendar aos Gestores** dos municípios de Acorizal, Alto Boa Vista, Araguaiana, Araguinha, Araputanga, Arenópolis, Barão de Melgaço, Chapada dos Guimarães, Colíder, Conquista D'Oeste, Dom Aquino, General Carneiro, Guiratinga, Ipiranga do Norte, Jauru, Juscimeira, Nova Brasilândia, Nova Ubatã, Poconé, Porto Estrela, Poxoréu, Querência, Reserva do Cabaçal, Ribeirãozinho, Rosário Oeste, Salto do Céu, Tesouro, Várzea Grande, Vila Bela da Santíssima Trindade e Vila Rica, **que garantam imediatamente os meios logísticos necessários aos Controladores Internos para que realizem a avaliação dos controles internos administrativos da gestão financeira**, a contar da data da publicação do Acórdão, a fim de aprimorar os controles internos da gestão financeira;



**d) recomendar aos Controladores Internos** desses municípios (alínea “c”) **que realizem a avaliação** dos controles administrativos afetos à gestão financeira e remetam o resultado ao Tribunal de Contas no prazo de até 60 dias, a contar da data da publicação do Acórdão, a fim de aprimorar os controles internos da gestão financeira;

**e) firmar no âmbito do Tribunal de Contas os seguintes entendimentos:**

**e.1)** não é possível impor determinação aos gestores públicos dos municípios mato-grossenses para que implementem práticas de controles internos de gestão, gestão de riscos e governança pública enquanto não sobrevir norma geral da União ou normas específicas dos entes federativos ou normas regulamentares dos Poderes Executivos municipais;

**e.2)** não é possível impor determinação aos controladores internos dos municípios mato-grossenses que os obriguem incluir ações de controle nos seus Planos Anuais de Auditorias Internas (PAAI) e de realizar auditorias, inspeções, denúncias ou representações, por ferir a independência e/ou prerrogativas técnicas, funcionais e constitucionais dos órgãos de controles internos;

**f) recomendar à Presidência do Tribunal de Contas que:**

**f.1)** avalie a conveniência e a oportunidade de alterar a missão definida no Planejamento Estratégico de Longo Prazo para o período de 2016/2021, aprovado pela Resolução Normativa nº 33/2015, deste Tribunal, a qual proponho a seguinte declaração: “Controlar a gestão de recursos públicos e contribuir para o aprimoramento da administração pública do Estado e dos municípios de Mato Grosso, mediante atividades de controle externo, em benefício da sociedade”;

**f.2)** avalie a conveniência e a oportunidade de alterar a segunda meta do objetivo estratégico nº 4, do Planejamento Estratégico de Longo Prazo para o período de 2016/2021, aprovado pela Resolução Normativa nº 33/2015, deste Tribunal, a qual proponho a seguinte redação: “Garantir que 100% dos sistemas de controle interno dos jurisdicionados sejam avaliados, nos requisitos de maturidade, em nível de entidade e em, pelo menos, 05 atividades relevantes até dezembro de 2021”;

**f.3)** avalie a conveniência e a oportunidade de aprimorar e ampliar o Programa de Aprimoramento do Sistema de Controle Interno dos Fiscalizados, denominado de Programa Aprimora, mediante alteração a Resolução Normativa nº 17/2017, ajustando aos fundamentos desta deliberação, com finalidade de induzir o aperfeiçoamento das práticas de controles internos, a gestão de riscos e a governança dos municípios;



**f.4)** avalie a conveniência e a oportunidade de celebrar convênio ou outro instrumento congênere, com a Associação dos Auditores e Controladores Internos dos Municípios de Mato Grosso – AUDICOM, com o objetivo de promover intercâmbio e fornecimento de informações técnicas, capacitar servidores públicos e realizar ações conjunta de controle para melhorar os mecanismos de controles internos, gestão de riscos e governança pública;

**f.5)** abstenha de requisitar e, sim, de solicitar aos controladores internos que incluam nos seus Planos Anuais de Auditorias Internas (PAAI) a auditoria operacional de avaliação dos controles internos administrativos a ser objeto de avaliação.

**g) determinar à Secretaria Geral de Controle Externo que:**

**g.1)** proponha a alteração substitutiva dos levantamentos de avaliação dos controles internos administrativos, que já foram objeto de levantamento, por auditorias operacionais de avaliação dos controles internos administrativos dos jurisdicionados no Plano Anual de Fiscalização – PAF 2020;

**g.2)** proponha a inclusão de processo de acompanhamento de avaliação dos controles internos administrativos dos jurisdicionados, que já foram objetos de levantamento ou auditorias operacionais e que necessitam de acompanhamento ao longo de um período predeterminado, nos futuros Planos Anual de Fiscalização – PAF;

**g.3)** abstenha de apresentar propostas de encaminhamento de abertura de processos de monitoramento de deliberações sobre avaliações de controles internos administrativos, fazendo o monitoramento dentro dos processos de auditorias operacionais ou de acompanhamentos;

**h)** determinar o encaminhamento de cópia do Relatório de Levantamento completo a todas as Câmaras Municipais para que os vereadores, no exercício das suas fiscalizações, possam ter acesso a informações individualizadas do seu município quanto ao que está falhando, ou seja, onde a maturidade está muito aquém do nível recomendável.

**É como voto.**

Tribunal de Contas, 29 de agosto de 2019.

(assinatura digital)<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Documento firmado por assinatura digital, baseada em certificado digital emitido por Autoridade Certificadora credenciada, nos termos da Lei Federal nº 11.419/2006 e Resolução Normativa Nº 9/2012 do TCE/MT.





Tribunal de Contas  
Mato Grosso  
**TRIBUNAL DO CIDADÃO**

**GABINETE DO CONSELHEIRO INTERINO**

Isaias Lopes da Cunha

Telefones: (65) 3613-7536

e-mail: gab.isaiaslopes@tce.mt.gov.br

Conselheiro Interino **ISAIAS LOPES DA CUNHA**  
Relator

(Portaria nº 124/2017, DOC/TCEMT nº 1199, de 15/09/2017)