

revista Síntese



CONSELHO DELIBERATIVO DO TCE-RJ

Presidente
Márcio Henrique Cruz Pacheco
Vice-Presidente
Thiago Pampolha Gonçalves
Corregedor-Geral do TCE-RJ
Rodrigo Melo do Nascimento
Gabinete dos Conselheiros
José Gomes Graciosa
Marco Antônio Barbosa de Alencar
Domingos Inácio Brazão
Marianna Montebello Willeman
Rodrigo Melo do Nascimento
Márcio Henrique Cruz Pacheco
Thiago Pampolha Gonçalves
Gabinete dos Conselheiros-Substitutos
Marcelo Verdini Maia
Andrea Siqueira Martins
Christiano Lacerda Ghuerren
Ministério Público de Contas
Vittorio Constantino Provenza - Procurador-Geral
Procurador-Geral
Nilton Cesar da Silva Flores
Ouvidora
Andrea Siqueira Martins

Chefia de Gabinete da Presidência
Jones de Azevedo Pelech Junior
Secretaria-Geral da Presidência
Marcelo Justino de Almeida
Secretaria-Geral de Controle Externo
Patrícia Rodrigues Fernandes de Oliveira
Secretário-Geral de Administração
Sergio Lino da Silva Carvalho
Auditoria-Interna
Daniel Breuer

ESCOLA DE CONTAS E GESTÃO DO TCE-RJ

Presidente do Conselho Superior da ECG/ TCE-RJ
Marcelo Verdini Maia
Chefia de Gabinete do Conselho Superior da ECG/ TCE-RJ
Sérgio Cavalieri Filho
Diretora-Geral da ECG/ TCE-RJ
Adriana Ramos Costa

REVISTA SÍNTESE

v. 2, n.1, jan./dez. 2025

A Revista Síntese, regulamentada pela Resolução ECG/TCE-RJ nº 18, de 07 de agosto de 2024, é uma publicação organizada pela Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ, em formato online, de acesso aberto e gratuito, com periodicidade anual

O periódico, publicado entre 2006 e 2019 e retomado em 2024, tem como objetivo disseminar trabalhos técnicos-científicos, tais como artigos de pesquisa e resenhas críticas de obras científicas, nas áreas de administração pública, controle externo, auditoria, direito público, contabilidade pública e áreas afins. Tem como público-alvo Conselheiros, Conselheiros-Substitutos, Procuradores e servidores de Tribunais de Contas, bem como integrantes e colaboradores da Administração Pública em geral, de instituições de ensino superior e da sociedade civil.

A Revista Síntese tem como mantenedora o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, sendo financiada com recursos dessa instituição e tem como intuito de disponibilizar, livre e gratuitamente, todo seu conteúdo acadêmico e científico.

As opiniões emitidas em textos assinados são de exclusiva responsabilidade do(s) autor(es).

R585 Rio de Janeiro (Estado). Tribunal de Contas.

Síntese: Revista da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. v. 2, n. 1 (2025)- . Rio de Janeiro: ECG/TCE-RJ, 2024- .

Interrompida em 2019.

Renomeada como Revista do TCE-RJ até o v. 4, n. 2, jul./dez. 2023.

Anual.

ISSN: 2675-763X (online)

ISSN: 0103-5517 (impresso)

1. Administração Pública. 2. Controle Externo. 3. Tribunal de Contas. I. Título.

CDD 352

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária Ilvana Sousa do Amaral (CRB-7/4840) da Biblioteca Sergio Cavalieri Filho da Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ (ECG/TCE-RJ)

CONSELHO EDITORIAL

Presidente
Conselheiro-Substituto Marcelo Verdini Maia
Editor-Chefe
Conselheiro-Substituto Marcelo Verdini Maia
Membros Externos
Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima
(Instituto Rui Barbosa, TCE-CE)
Conselheiro Felipe Galvão Puccioni (TCM-RJ)
Membro interno
Dr. Nilton Cesar da Silva Flores
Direção-Geral da Escola de Contas e Gestão
Dra. Adriana Ramos Costa

ESTRUTURA EDITORIAL

Editoria Executiva
Rachel Constant Vergara Mann
Marcella Cotta Buhatem
Projeto Gráfico
Diretoria de Relações Institucionais e Comunicação
Diagramação e editoração
Rachel Constant Vergara Mann
Ronald de Lima Andrade
Equipe de Revisão
Ilvana Souza do Amaral
Hermeson Luis de Souza Ferreira

EDITORIAL



Conselheiro-Substituto Marcelo Verdini Maia

Editor-Chefe da Revista Síntese e Presidente do Conselho Superior da ECG/TCE-RJ

A Revista Síntese, fruto do eixo de incentivo à pesquisa da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (ECG/TCE-RJ), é uma publicação técnico-científica compromissada com a disseminação qualificada do conhecimento nas áreas da Administração Pública, do Controle Externo, da Auditoria, do Direito Público e da Contabilidade aplicada ao Setor Público. Criada em 2006, com circulação regular até 2019, e retomada em 2024 em formato exclusivamente digital e de acesso aberto, a Revista consolida-se como espaço de reflexão, diálogo institucional e intercâmbio de experiências entre o TCE-RJ, a Administração Pública e a comunidade acadêmica, preservando a missão que marcou suas edições anteriores: estimular a produção técnico-científica orientada ao aprimoramento da gestão pública e ao fortalecimento das instituições de controle.

Regulamentada pela Resolução ECG/TCE-RJ n.º 18/2024, e mantida integralmente com recursos do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, é disponibilizada de forma livre e gratuita, reafirmando a missão institucional de democratização do conhecimento e da transparência na circulação de ideias e práticas inovadoras. Seu público-alvo abrange Conselheiros, Conselheiros-Substitutos, Procuradores e servidores dos Tribunais de Contas, bem como gestores públicos, pesquisadores, docentes, estudantes e representantes da sociedade civil interessados nos desafios contemporâneos da Administração Pública.

Conforme amplamente destacado nas ações desenvolvidas junto aos jurisdicionados, a ECG/TCE-RJ tem assumido papel central na promoção da capacitação continuada, na difusão de boas práticas e na aproximação entre o Tribunal e os gestores públicos, priorizando a orientação técnica e a construção de soluções consensuais em detrimento de uma lógica exclusivamente sancionatória. Nesse mesmo horizonte institucional insere-se o Prêmio Ministro Gama Filho, iniciativa tradicional da Escola de Contas e Gestão que reafirma o compromisso do TCE-RJ com o estímulo à pesquisa aplicada e à reflexão crítica sobre os desafios contemporâneos do controle externo. Na edição de 2024, o Prêmio teve como tema “Soluções consensuais de conflitos e os Tribunais de Contas”, evidenciando a centralidade do consensualismo como eixo estruturante de uma atuação mais dialógica, preventiva e orientada à eficiência administrativa. Já na edição de 2025, o tema foi a "Inteligência Artificial e o Controle Externo", com o objetivo de estimular a produção acadêmica sobre a aplicação de IA nos Tribunais de Contas.

A publicação desta edição ocorre em um contexto de importantes avanços institucionais da Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ, que tem intensificado sua atuação pedagógica, dialógica e preventiva, em consonância com as Diretrizes da Gestão do biênio 2025-2026 e com o Plano Estratégico do Tribunal para o período 2024–2031. Cabe o destaque de especial relevância o processo de credenciamento da ECG/TCE-RJ junto ao Ministério da Educação (MEC), iniciado em 2024, com cadastro ativo no sistema e-MEC e consolidado, em agosto de 2025, com o envio integral das informações institucionais exigidas pelo instrumento de Avaliação Institucional Externa das Escolas de Governo.

Nessa perspectiva, a presente edição concretiza esse propósito ao apresentar uma edição regular composta por dez artigos dedicados a temas centrais e contemporâneos do Controle e da Gestão Pública.

A Revista organiza-se em torno dos eixos da consensualidade administrativa, sustentabilidade, controle interno e tecnologia, iniciando-se pelo bloco dedicado à consensualidade. Nesse primeiro conjunto, o artigo “A Consensualidade no âmbito da Administração Pública e os Precedentes Administrativos” estabelece o marco conceitual ao examinar a compatibilidade entre consensualidade e prerrogativas administrativas, propondo uma releitura do interesse público orientada pela eficiência e pela boa administração, com destaque para o papel dos precedentes na superação

de uma cultura excessivamente litigiosa. Em sequência, o estudo “Consensualismo nos Tribunais de Contas: evolução e perspectivas” analisa a consolidação dessas práticas entre 2020 e 2025, evidenciando a transição para um modelo de controle mais dialógico e preventivo, ao mesmo tempo em que aponta desafios de maturação institucional e de mensuração de resultados. Encerrando o bloco, o artigo “Termo de Ajustamento de Gestão: uma abordagem propositiva para incremento quantitativo e qualitativo de soluções consensuais nos tribunais de contas brasileiros” avança para o plano instrumental, ao discutir estratégias normativas e culturais capazes de ampliar o uso dos termos de ajustamento como alternativa qualificada ao controle sancionador, reforçando práticas colaborativas no âmbito do controle externo.

No eixo da sustentabilidade, o artigo “O Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº 8 da Agenda 2030 da ONU e as regulamentações de Trabalho Remoto nos Tribunais de Contas” analisa o grau de alinhamento das normas que disciplinam o trabalho remoto nessas instituições com o ODS nº 8 da Agenda 2030, voltado à promoção do trabalho decente e do crescimento econômico sustentável. A pesquisa identifica desafios e oportunidades associados a esse modelo laboral e apresenta recomendações para compatibilizar flexibilidade organizacional, proteção ao trabalho e desenvolvimento sustentável no âmbito dos Tribunais de Contas.

No eixo temático do fortalecimento do controle interno e da governança pública, três artigos dialogam de forma complementar ao abordar diferentes níveis e instrumentos de avaliação institucional. A partir de uma perspectiva conceitual e metodológica, o estudo sobre a adoção do framework COSO propõe sua adaptação como ferramenta prática para diagnósticos mais precisos do controle interno na administração pública, contribuindo para a gestão de riscos e a *accountability*. Em uma aplicação empírica no âmbito do Poder Legislativo municipal, a avaliação do Sistema de Controle Interno de Cachoeiras de Macacu/RJ, por meio do indicador i-Controle, evidencia avanços iniciais, ao mesmo tempo em que revela desafios estruturais relacionados à governança e ao ambiente de controle. Complementarmente, a análise do nível de maturidade da Auditoria Interna do TCE-RJ, à luz do modelo IA-CM, amplia o debate ao demonstrar a necessidade de institucionalização de políticas e processos como condição para a evolução da função de auditoria e o fortalecimento da governança interna.

No eixo dedicado à inovação tecnológica aplicada ao controle externo, três artigos exploram, de forma articulada, como o uso estratégico de dados e inteligência artificial pode ampliar a transparência, a eficiência e a capacidade preventiva das instituições de controle. O estudo sobre o aperfeiçoamento do SIGFIS propõe soluções voltadas à padronização e integração de informações, fortalecendo o monitoramento dos contratos de gestão com Organizações Sociais e a efetividade da fiscalização. Em complemento, a pesquisa que desenvolve uma metodologia automatizada para a coleta e identificação de atos administrativos nos Diários Oficiais do TCE-RJ demonstra o potencial da mineração de dados, do processamento de linguagem natural e do aprendizado de máquina para transformar grandes volumes de informações desestruturadas em insumos qualificados para o controle. Por fim, a análise do uso da inteligência artificial em auditorias de licitações, a partir do caso do robô Alice na CGU e no TCU, evidencia ganhos concretos de eficiência e o avanço para um modelo de auditoria contínua, preventiva e orientada a riscos.

Complementarmente, o Dossiê Temático desta edição é dedicado à Auditoria Financeira Governamental, reunindo quatro artigos que discutem, sob diferentes perspectivas, a relação entre controles internos e a qualidade da opinião de auditoria, a eficácia das técnicas de amostragem, a adaptação de ferramentas de gestão de processos ao contexto das auditorias financeiras e os desafios da consolidação do passivo atuarial no setor público. O conjunto reforça a centralidade da auditoria financeira como instrumento estratégico de *accountability*, transparência e qualificação da informação contábil no setor público.

A Revista Síntese reafirma-se não apenas como veículo de divulgação científica, mas como instrumento estratégico da política institucional de capacitação, pesquisa e inovação do TCE-RJ, integrando produção acadêmica, experiência prática e compromisso com o interesse público. Ao reunir artigos que harmonizam teoria e prática, a Revista contribui para o fortalecimento do controle externo, para o aprimoramento das políticas públicas e para a consolidação de uma Administração Pública mais eficiente, transparente e orientada a resultados, em benefício direto da sociedade fluminense.

Desejo a todos uma excelente leitura!

APRESENTAÇÃO



Apresento esta **edição de 2025 da Revista Síntese** com profundo senso de responsabilidade institucional e com a convicção de que o conhecimento, quando produzido com rigor, propósito e compromisso público, é capaz de transformar realidades. Falo a partir de uma Escola que, ao longo de sua trajetória, assumiu a missão estratégica de formar, capacitar e difundir conhecimento qualificado para o aperfeiçoamento da gestão pública e para o fortalecimento do controle governamental como função essencial do Estado. A Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro atua plenamente alinhada ao Planejamento Estratégico do Tribunal e ao seu Plano de Desenvolvimento Institucional 2025-2029, afirmando-se como um dos instrumentos pedagógicos da Corte de Contas, orientando gestores, servidores e a sociedade por meio da educação, da pesquisa aplicada e da inovação institucional.

É nesse ambiente de maturidade acadêmica, compromisso público e excelência técnica que se insere a **Revista Síntese**, periódico técnico-científico da ECG/TCE-RJ dedicado à produção, à sistematização e à disseminação do conhecimento nas áreas de Administração Pública, controle externo, políticas públicas e campos correlatos.

Esta Revista é um espaço qualificado de reflexão crítica, de diálogo entre teoria e prática e de circulação de evidências capazes de qualificar decisões públicas. Aqui, pesquisadores, gestores e profissionais do controle compartilham metodologias,

experiências e achados científicos com rigor metodológico e elevada relevância aplicada, contribuindo diretamente para o aprimoramento da governança pública.

Em 2025, a Revista Síntese assumiu papel ainda mais estratégico ao lançar chamada especial de artigos acadêmicos com foco no tema Auditoria Financeira no Setor Público, integrando as iniciativas do *3º Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas*. Os trabalhos submetidos, todos originais e inéditos, enfrentaram questões centrais e contemporâneas, como o uso de tecnologias emergentes, a aplicação das normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS), o fortalecimento dos sistemas de controle interno, a governança e a sustentabilidade fiscal. O conjunto desses estudos reafirma a Revista como veículo qualificado de difusão do conhecimento estratégico indispensável ao controle governamental moderno.

Ao apresentar esta edição, faço, deliberadamente, um breve retrospecto da atuação institucional da ECG/TCE-RJ no ano que se encerra. O exercício de 2025 foi, para nós, um ano histórico e transformador. Celebramos os 20 anos de existência da Escola ao mesmo tempo em que alcançamos resultados que evidenciam, de forma concreta, sua consolidação como referência nacional em educação corporativa pública.

No campo educacional, vivenciamos uma ampliação sem precedentes do alcance formativo da Escola. Foram ofertadas 410 atividades de capacitação, organizadas em 614 turmas, nas modalidades presencial, híbrida e online, alcançando 104.775 alunos matriculados até 10 de dezembro, com projeção de aproximadamente 106 mil capacitados ao final do exercício. Esses números representam a superação de cerca de 30% da meta prevista no Plano Anual de Formação e Capacitação – PAFC 2025, traduzindo, em dados objetivos, a efetividade da política educacional adotada.

O programa ECG Online consolidou-se como principal vetor dessa expansão, com 75.923 alunos capacitados, distribuídos em mais de 90 turmas de 64 atividades, ampliando o acesso ao conhecimento, reduzindo custos operacionais e fortalecendo de forma consistente a política institucional de educação a distância. No campo da educação presencial descentralizada, o projeto ECG Presente levou 24 cursos e palestras, organizados em 73 turmas, a municípios fluminenses, alcançando 4.771 alunos, enquanto o projeto TCE Presente registrou público recorde de 460 gestores

municipais na edição da Região Serrana, reafirmando o papel pedagógico, orientador e preventivo do Tribunal de Contas.

Na pós-graduação, observamos o fortalecimento consistente da formação avançada. O Curso de Especialização em Gestão Pública apresentou crescimento expressivo de 85,7% no número de inscritos, passando de 63 candidatos na primeira turma para 117 na segunda. O Curso de Aperfeiçoamento Profissional para Auditores Internos Municipais iniciou sua quinta turma com 53 alunos, oriundos de 28 municípios, alcançando o maior quantitativo desde sua criação e evidenciando sua relevância técnica e institucional.

No eixo da pesquisa e da produção científica, os resultados de 2025 foram igualmente históricos. O Prêmio Ministro Gama Filho registrou 20 monografias submetidas, o maior número já alcançado em sua trajetória, enquanto a Revista Síntese recebeu 22 artigos científicos, reafirmando o papel da Escola como indutora da pesquisa aplicada, da reflexão crítica e da produção de conhecimento orientado à solução de problemas concretos da Administração Pública.

A atuação em rede foi intensificada por meio da celebração de 6 novos convênios e da renovação de 3 parcerias, totalizando 24 convênios ativos. No plano nacional, a ECG/TCE-RJ disponibilizou 11 cursos autoinstrucionais na Escola Virtual de Governo (EV.G), iniciativa da ENAP, alcançando 62.255 alunos matriculados, além da divulgação de 12 atividades online no Portal IRB Conhecimento, organizadas em 30 turmas, ampliando significativamente a capilaridade do conhecimento produzido pela Escola.

O ano de 2025 foi também marcado por avanços estruturantes em governança, infraestrutura e tecnologia, com a implantação do estúdio audiovisual próprio, a modernização dos sistemas acadêmicos, a atualização do Portal da ECG/TCE-RJ e do Portal da Biblioteca Sergio Cavalieri Filho, bem como a qualificação dos espaços físicos e dos fluxos internos de trabalho. No campo da equidade, acessibilidade e responsabilidade socioinstitucional, destaco o programa “Abrace a Diferença Capacita”, que formou 237 servidores e colaboradores, a manutenção dos serviços de interpretação em Libras e a disponibilização das Diretrizes da Gestão 2025–2026 em braile, disponíveis na Biblioteca Sergio Cavalieri Filho, ampliando o acesso à informação e reafirmando, na prática, o compromisso institucional com a inclusão.

A celebração dos 20 anos da ECG/TCE-RJ, coroada por seminário comemorativo e por ações de valorização da memória institucional, simbolizou a maturidade alcançada e projetou, com clareza e responsabilidade, o futuro da Escola como referência nacional em formação, pesquisa e inovação para a gestão pública e o controle governamental.

É nesse contexto de excelência, resultados concretos e compromisso público que apresento a edição 2025 da Revista Síntese, convicta de que seus conteúdos não apenas informam, mas provocam, orientam e qualificam decisões. Trata-se de uma edição que convida o leitor à reflexão aprofundada, à atualização técnica e ao engajamento ativo na construção de uma Administração Pública mais eficiente, ética, transparente e orientada, de forma inequívoca, ao interesse da sociedade.

Nesta edição de 2025 da Revista Síntese, há um conjunto plural e consistente de 14 artigos, que refletem a maturidade do debate contemporâneo sobre controle, governança e inovação no setor público. O artigo “A Consensualidade no âmbito da Administração Pública e os Precedentes Administrativos” examina a releitura das prerrogativas públicas à luz do consenso e da boa administração. Em “Avaliação do Sistema de Controle Interno no Poder Legislativo Municipal de Cachoeiras de Macacu–RJ utilizando o i-Controle”, analisa-se a maturidade do controle interno legislativo municipal. “Inteligência Artificial em Auditoria de Licitações – o caso Alice na CGU e no TCU” discute o uso de IA como vetor da Auditoria 4.0. O estudo “O Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº 8 da Agenda 2030 da ONU e as regulamentações de Trabalho Remoto nos Tribunais de Contas” investiga a convergência entre trabalho decente e sustentabilidade. “Desenvolvimento de uma Metodologia para a Coleta e Identificação de Atos Administrativos de Interesse nos Diários Oficiais dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)” apresenta soluções baseadas em NLP e aprendizado de máquina. “Avaliação do nível de maturidade das atividades de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro à luz do modelo IA-CM” diagnostica capacidades institucionais. Em “Controle Externo e Organizações Sociais: Propostas de aperfeiçoamento do Sistema Integrado de Gestão Fiscal (SIGFIS) do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro”, propõem-se melhorias no SIGFIS. “Termo de Ajustamento de Gestão: uma abordagem propositiva para incremento quantitativo e qualitativo de soluções consensuais nos tribunais de contas brasileiros” discute o

fortalecimento das soluções consensuais. “Adoção do COSO como instrumento de Avaliação e Fortalecimento do Controle Interno na Gestão Pública” apresenta instrumento prático de avaliação do controle interno. “Consensualismo nos Tribunais de Contas: Evolução e perspectivas” analisa sua evolução recente. O dossiê temático reúne “Avaliando o nível de eficácia das técnicas de amostragem aleatórias nas auditorias financeiras”, “Do planejamento à opinião: como a efetividade dos controles internos governamentais pode impactar o sucesso de uma Auditoria Financeira”, “Entre números e normas: a complexidade da consolidação e os desafios da auditoria financeira do passivo atuarial no setor público” e “Processo de auditoria financeira governamental a partir da ferramenta *Eclipse Process Framework*: um enfoque prático de adaptação”, compondo um panorama técnico, atual e propositivo sobre a auditoria governamental contemporânea.

Convido você, leitor, a percorrer as páginas desta edição da Revista Síntese como quem atravessa um espaço de reflexão qualificada, diálogo crítico e compromisso com o aprimoramento da Administração Pública. Cada artigo aqui reunido traduz esforço intelectual, rigor técnico e responsabilidade institucional, reafirmando o conhecimento como instrumento de transformação, integridade e fortalecimento do controle governamental. Que esta leitura inspire novas práticas, provoque reflexões consistentes e reforce, em cada leitor, o propósito de servir ao interesse público com excelência e ética.

SUMÁRIO

EDIÇÃO REGULAR

ARTIGO 1

14

A Consensualidade no âmbito da Administração Pública e os Precedentes Administrativos

ARTIGO 2

40

Consensualismo nos Tribunais de Contas: Evolução e perspectivas

ARTIGO 3

64

Termo de Ajustamento de Gestão: uma abordagem propositiva para incremento quantitativo e qualitativo de soluções consensuais nos tribunais de contas brasileiros

ARTIGO 4

91

Adoção do COSO como instrumento de Avaliação e Fortalecimento do Controle Interno na Gestão Pública

ARTIGO 5

122

Avaliação do Sistema de Controle Interno no Poder Legislativo Municipal de Cachoeiras de Macacu–RJ utilizando o i-Controle

ARTIGO 6

147

Avaliação do nível de maturidade das atividades de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro à luz do modelo IA-CM

ARTIGO 7

164

Controle Externo e Organizações Sociais: Propostas de aperfeiçoamento do Sistema Integrado de Gestão Fiscal (SIGFIS) do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

ARTIGO 8

194

Desenvolvimento de uma Metodologia para a Coleta e Identificação de Atos Administrativos de Interesse nos Diários Oficiais dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)

ARTIGO 9

224

Inteligência Artificial em Auditoria de Licitações - o caso Alice na CGU e no TCU

DOSSIÊ TEMÁTICO

ARTIGO 10

258

Do planejamento à opinião: como a efetividade dos controles internos governamentais pode impactar o sucesso de uma Auditoria Financeira

ARTIGO 11

292

Avaliando o nível de eficácia das técnicas de amostragem aleatórias nas auditorias financeiras

ARTIGO 12

311

Processo de auditoria financeira governamental a partir da ferramenta Eclipse Process Framework: um enfoque prático de adaptação

ARTIGO 13

337

Entre números e normas: a complexidade da consolidação e os desafios da auditoria financeira do passivo atuarial no setor público

ARTIGOS – EDIÇÃO REGULAR

A Consensualidade no âmbito da Administração Pública e os Precedentes Administrativos

VIVIANE LUCI MAIA DA COSTA

Mestre em Direito – Universidade Estácio de Sá.

Técnica de Controle Externo – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

RESUMO

A presente pesquisa analisa a possibilidade da aplicação da consensualidade pela Administração Pública, tendo em vista a suposta incompatibilidade entre as prerrogativas públicas e o ambiente do consenso. Nesse sentido, não obstante a permanência das prerrogativas da Administração Pública no ordenamento jurídico, aborda-se a necessária releitura deste plexo de poderes, sobretudo em razão do seu caráter instrumental. Com efeito, a supremacia do interesse público como pedra angular do sistema jurídico administrativo merece prestígio. Contudo, o aludido fundamento da prerrogativa não consubstancia ferramenta capaz de respaldar condutas arbitrárias do administrador tampouco decisões ilegítimas, dissonantes do genuíno interesse público. Pelo contrário, a supremacia do interesse público somente encontra respaldo se efetivamente voltada para satisfação dos anseios da sociedade à luz dos princípios consagrados pelo artigo 37, *caput* da Constituição Federal. Em relação à indisponibilidade do interesse público, um novo olhar desse embasamento das prerrogativas impõe-se em razão da reconstrução do seu conceito e da indispensável tutela dos direitos fundamentais. Nessa esteira, o cabimento do consenso na seara administrativa é reconhecido com base na releitura das prerrogativas públicas, à luz do princípio da eficiência e do direito fundamental à boa administração, a fim de garantir a gestão pública proba. Desse modo, a aplicação dos precedentes no cenário da consensualidade aplicável à Administração Pública ganha relevância, notadamente em razão dos inúmeros benefícios gerados pela mudança da mentalidade litigiosa disseminada nas relações desenvolvidas entre o cidadão e o Estado-Administração em prol da cultura do consenso. A metodologia de abordagem da pesquisa será a dedutiva, amparada em revisão bibliográfica, normativa, científica e documental.

Palavras-chave: Prerrogativas públicas; Interesse público; Direito Fundamental à Boa Administração.



ABSTRACT

This research analyzes the possibility of applying consensuality by the Public Administration in Brazil, considering the alleged incompatibility between public prerogatives and the consensus environment. In this regard, despite the persistence of the Public Administration's prerogatives in the legal system, this study addresses the necessary reinterpretation of this array of powers, especially due to the instrumental nature of these prerogatives. Indeed, the supremacy of the public interest as the cornerstone of the administrative legal system deserves recognition. However, the aforementioned prerogative does not constitute a tool capable of supporting arbitrary actions by the administrator or illegitimate decisions that are inconsistent with the genuine public interest. On the contrary, the supremacy of the public interest is only justified if it effectively aims to satisfy the needs of society in light of the principles enshrined in Article 37, caput of the Federal Constitution. Regarding the unavailability of the public interest, a new perspective on the prerogative is required due to the reconstruction of the concept and the indispensable protection of fundamental rights. In this context, the admissibility of consensus in the administrative sphere is recognized based on the reinterpretation of public prerogatives, especially concerning their instrumental nature, as well as based on the principle of efficiency and the fundamental right to good administration, which presuppose a probative public management capable of managing public resources rationally and productively. In this scenario, the application of precedents in the scenario of consensuality applicable to Public Administration gains relevance due to the numerous benefits generated by the change in the litigious mentality disseminated in the relations developed between the citizen and the State-Administration in favor of the culture of consensus.

Keywords: Public prerogatives; Public interest; Fundamental Right to Good Administration.

1 INTRODUÇÃO

A instabilidade jurídica e o desperdício de recursos humanos e financeiros gerados pela litigiosidade exacerbada envolvendo a Administração Pública exigem a busca de mecanismos capazes de prevenir o ingresso de novas demandas junto ao Poder Judiciário, bem como propiciar a resolução célere dos processos judiciais outrora instaurados. Nesse cenário, a consensualidade surge como relevante mecanismo preventivo e extintivo de lides travadas entre o Poder Público e o indivíduo, em consonância com os valores perseguidos pela ordem jurídica brasileira, em especial no que diz respeito ao princípio da eficiência. Entretanto, em um primeiro momento, a visão clássica das prerrogativas da Administração Pública parece inibir a aplicação do consenso quando o ente público integrar um dos polos da relação jurídica.

Com efeito, persiste no espaço público uma certa desconfiança sobre as práticas consensuais sempre que presente a figura do Estado-Administração, sobretudo em razão da incidência dos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade desse interesse, verdadeiros dogmas na seara administrativa. Com efeito, nota-se uma mentalidade arraigada na seara pública partindo do pressuposto de que no espaço administrativo toda vontade estatal deve prevalecer frente aos interesses individuais. Portanto, a formulação de acordo entre o Poder Público e o cidadão seria um verdadeiro contrassenso.

Contudo, a leitura das prerrogativas públicas está atrelada à unidade do sistema jurídico, do qual pode-se extrair informações relevantes para alcançar a verdadeira finalidade das prerrogativas conferidas à Administração Pública e o real significado do interesse público. Assim, a reprovação ao consenso com base nas citadas prerrogativas públicas parece precipitada, notadamente considerando que as aludidas prerrogativas públicas não têm o condão de legitimar condutas arbitrárias ou distantes do genuíno interesse público. Nessa linha, será analisado o significado adequado da supremacia do interesse público sobre o interesse particular e a indisponibilidade desse interesse, assim como a possibilidade de releitura das prerrogativas da Administração Pública em relação ao indivíduo, notadamente à luz do princípio da eficiência consagrado pelo artigo 37, *caput* da Constituição Federal.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Prerrogativas Públicas

A presença do Estado-Administração na relação jurídica atrai a aplicação de regime normativo especial e, por consequência, a incidência das prerrogativas públicas, com base no princípio da supremacia do interesse público em relação ao particular e no princípio da indisponibilidade do interesse público.

Como será analisado adiante, a existência desse plexo de poderes não é um fim em si mesmo, pelo contrário, as prerrogativas públicas como por exemplo, a autoexecutoriedade e a autotutela almejam a satisfação do interesse público, e somente quando aplicadas nesse desiderato encontram legitimidade. Entretanto, a adoção da consensualidade no espaço da Administração Pública gera resistência entre os operadores do Direito, tendo em vista a suposta incompatibilidade entre as prerrogativas públicas e o ambiente do consenso. Nesse sentido, indaga-se: será que a existência das prerrogativas públicas por si só inibe a consensualidade na seara da Administração Pública?

O primeiro aspecto que merece enfrentamento diz respeito ao objetivo das prerrogativas públicas conferidas à Administração Pública, a saber: garantir a efetividade de suas decisões em prol da concretização dos interesses da sociedade.

Com efeito, a efetividade dos comandos exarados pelo Poder Público exige mecanismos que garantam a prevalência da vontade coletiva em relação ao universo individual, em que pese a necessária tutela dos direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Entretanto, as prerrogativas da Administração Pública não constituem um fim em si mesmo, uma vez que correspondem a instrumentos de materialização do interesse público. Nesse sentido, Juliana Bonacorsi de Palma (2010) reconhece o caráter instrumental antes comentado, ressaltando a consecução do interesse público como o objetivo a ser alcançado, nos termos a seguir colacionados:

Considerada por vários administrativistas como legítimos “instrumentos de trabalho”, as prerrogativas públicas seriam poderes meramente instrumentais conferidos à Administração Pública para viabilizar ou otimizar o desenvolvimento de suas atividades em prol da tutela do interesse público ou para garantir a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. (Palma, 2010, p. 43)

Desse modo, o caráter instrumental das prerrogativas públicas exige o detido olhar para a finalidade que respalda a sua manutenção, a saber: a satisfação do interesse público em detrimento da própria existência do aludido “poder” ou “privilégio” atribuído ao Estado. Sendo assim, a legitimidade do manejo das prerrogativas condiciona-se à existência de uma finalidade que visa alcançar o resultado favorável à coletividade. Como ressalta Juliana Bonacorsi de Palma (2010):

Toda e qualquer atividade administrativa se atrela a um escopo de utilidade pública. É a finalidade pública determinada na regra de competência que impulsiona e conforma o desenvolvimento das atividades administrativas, fator de justificação da primazia da finalidade no âmbito da atuação administrativa funcionalizada. Sob tal perspectiva, as prerrogativas seriam meramente instrumentais na medida em que condicionadas pela finalidade pública propulsora da atuação administrativa. Em relação ao fim público, portanto, tem-se a *instrumentalidade-fim* das prerrogativas públicas.

Independentemente da específica instrumentalidade que à prerrogativa se confira – satisfação do interesse público, supremacia da vontade administrativa ou eficiência – o fato é que a doutrina administrativista brasileira não considera prerrogativas desarraigadas a um dado fim de utilidade pública. (Palma, 2010, p. 44-45)

Nesse contexto, a autora (2010, p. 44) aborda as múltiplas funcionalidades das prerrogativas públicas no plano do Direito Administrativo nacional, a saber: (i) satisfação do dever de tutela do interesse público; (ii) posição de supremacia do interesse público sobre o privado; e (iii) consecução dos seus fins (eficiência).

Em relação a temática ventilada por Bonacorsi de Palma, é cediço que a supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, erigido como diretriz que norteia a atuação estatal, sobretudo no que diz respeito à gestão da coisa pública, gera a prevalência do interesse público nas relações travadas entre o Estado-Administração e o indivíduo enquanto cidadão, diga-se, sujeito de direitos e não mero objeto da vontade soberana. Por longo tempo, a supremacia do interesse público apresentou-se como um dogma intransponível pelos operadores do Direito para aplicação do consenso no espaço da Administração Pública.

Entretanto, a subsistência das prerrogativas públicas depende do fim para o qual ela está sendo invocada haja vista a natureza instrumental. Logo, sendo o interesse público o móvel da atuação estatal, merece aprofundamento o que de fato significa o interesse público. Em que pese a ausência de unanimidade acerca do tema, Hugo Nigro Mazzilli (2015, p. 47) leciona: “essa expressão tem sido predominantemente utilizada para alcançar o interesse de proveito social ou geral, ou

seja, o interesse da coletividade, considerada em seu todo". Nessa vertente, o autor aborda a possibilidade de algumas decisões exaradas pelos governantes a pretexto de satisfazer o interesse público não consistirem, de fato, na melhor opção para os governados, como, por exemplo, políticas econômicas e sociais ruinosas, guerras, desastres fiscais e malbaratamento dos recursos públicos. Mazzilli (2015, p. 49), então, identifica o interesse público primário: como aquele que visa ao bem geral, conceituado como "o interesse social, (o interesse da sociedade ou da coletividade como um todo).".

Nesse diapasão, Fábio Medina Osório (2000) reconhece como interesse público genuíno o interesse público primário, segundo a lição colacionada *in verbis*:

A verdade é que a supremacia do interesse público sobre o privado não traduz possibilidade de arbítrio aos agentes públicos e tampouco significa que a Administração Pública possa atuar com a mesma liberdade conferida aos particulares, antes pelo contrário, traduz limitações ainda mais rígidas à atividade administrativa. Quem exerce função administrativa está adstrito a satisfazer interesses públicos, ou seja, interesses, de outrem: a coletividade. Há deveres-poderes dos administradores públicos sobressaindo, então, o aspecto finalístico que as informa, do que decorrerão suas inerentes limitações. Nesse sentido, interesse verdadeiramente público é o interesse público primário, aquele que pertence à coletividade, independentemente do interesse eventualmente diverso da entidade pública. A observância da ordem jurídica, em última análise, traduz respeito ao interesse público primário. (Osório, 2000, p. 90)

Sendo assim, a indagação quanto à viabilidade do consenso no ambiente estatal deve afastar eventuais sofismas e pautar-se nas seguintes premissas: (i) o interesse público autêntico é o primário, ou seja, aquele que efetivamente atende aos interesses da coletividade e não aos anseios do administrador; (ii) a supremacia do interesse público sobre a esfera dos interesses privados não tem o condão de validar a atuação arbitrária do Estado-Administração, desprovida de respaldo jurídico ou com déficit de legitimidade democrática; e (iii) as prerrogativas públicas ostentam caráter instrumental e não um fim em si mesmo.

Assim sendo, Marcella Araujo da Nova Brandão (2009) aponta a transição do modelo coercitivo para o consensual, em especial no que toca à ausência de monopólio estatal quanto à fixação do interesse público, e por conseguinte o consenso e a participação ganham protagonismo:

A consensualidade pode se configurar como meio para a produção de uma conduta administrativa em que a coerção seja substituída pelo consenso; o comando pela negociação; a decisão imperativa pela persuasão; a imposição pelo acordo; a subordinação pela coordenação; e a intervenção controladora

por mecanismos descentralizados de autodireção. Há uma ideia de troca de pontos de vista na elaboração comum de soluções, na busca de uma compatibilidade de interesse. A administração não mais tem exclusividade no estabelecimento do interesse público. Passa a ter relevo o momento do consenso e da participação.

O resultado deste processo dialético é o direito consensual, que, na prática, prescinde da coerção, poder típico do Estado. Isso porque as regras que derivam do consenso coletivo possuem em seu bojo legitimidade e, por conseguinte, maior aceitação social e uma autoregulação com resultado eficiente, garantindo-lhe a sua aplicação. Ocorre, assim, o aperfeiçoamento do espírito democrático desenhado na Constituição de 1988. (Brandão, 2009, p.44).

Visto isso, percebe-se o vínculo entre a aplicação das prerrogativas públicas à satisfação do genuíno interesse público em detrimento da vontade subjetiva do administrador, a fim de garantir, em última análise, a proteção dos direitos fundamentais.

Nesse prisma impende avançar no estudo dos institutos supracitados, sobretudo à luz do princípio da eficiência e do direito fundamental à boa administração.

Com efeito, o dogma da supremacia do interesse público sobre o interesse particular merece uma releitura, sobretudo em razão da limitação do poder de império do Estado frente ao núcleo de direitos protetivos e essenciais do ser humano.

Dessa forma, a negação automática do consenso na seara administrativa não se coaduna com a Administração comprometida com os deveres de eficiência e probidade, expressamente contemplados pela ordem constitucional no artigo 37, *caput* da Constituição cidadã. A consagração expressa do princípio da eficiência pela ordem constitucional em seu artigo 37, *caput*: “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 (...)" (Brasil, 1988) revela a necessidade de a atuação administrativa alcançar resultados quantitativos e qualitativos benéficos para sociedade na contramão da atuação burocrática e engessada de tempos remotos.

Desse modo, a incidência da supremacia do interesse público em relação ao particular, por si só, não tem o condão de inviabilizar a aplicação da consensualidade no campo administrativo, principalmente pelos inúmeros benefícios gerados pelo consenso no que tange à prevenção ou a resolução do litígio, o que representa, em síntese, a obtenção da pacificação social, e por conseguinte, a concretização do interesse público primário.

O princípio da legalidade é outro elemento que poderia ser suscitado como obstáculo ao implemento da consensualidade na seara da Administração Pública, pois consubstancia fator limitante do poder de império do Estado frente aos indivíduos, uma vez que cumpre ao administrador fazer apenas o que a lei determina, exceto quando há expressa previsão normativa conferindo certo grau de liberdade de conformação. Seguindo esse raciocínio, a aplicabilidade do consenso no universo da Administração Pública parece não encontrar respaldo, vez que o espaço de atuação do administrador estaria limitado pela lei, conforme revela o conceito clássico do princípio da legalidade apresentado por Hely Lopes Meirelles (2020):

A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, *caput*), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.¹

Entretanto, a concepção do princípio da legalidade vem sendo transformada, em razão da incapacidade de abarcar o campo de atuação da gestão pública, em especial no que tange às fronteiras. Sobre a temática, Marcela Araújo da Nova Brandão (2009) elucida: “O pilar do princípio da legalidade que sustentou toda a base do direito administrativo torna-se insuficiente: não basta a investidura legítima dos representantes do povo para garantir os limites e a forma de atuação da administração pública.”²

Nesse sentido, a autora aborda o perecimento da ideia de liberdade que respaldou o modelo de legalidade de Rousseau, já que o aludido princípio passou a servir como rótulo formal e desprovido de legitimidade, sobretudo diante do pluralismo das sociedades contemporâneas, nas quais se “torna praticamente impossível extrair o que seria o conceito de vontade geral. Assim, o modelo rousseauiano não mais se adequava à definição da consulta geral e abstrata protegida pelo direito ou para realizar justiça.”³

Seguindo esse raciocínio quanto à insuficiência da legalidade frente à vivência humana, impende colacionar os ensinamentos de Sérgio Guerra sobre o tema:

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 44. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 2020.

² BRANDÃO, Marcela Araújo da nova. *A consensualidade e a administração pública em juízo*. 2009. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito Rio, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009, p. 17.

³ *Ibidem*, p. 18.

A concepção positivista e a própria sacralização da legalidade levaram ao legalismo, ao formalismo excessivo de decretos, circulares e portarias, com a predominância da letra dos textos sobre seu espírito ou sobre a realidade dinâmica da vida. Além desses aspectos, que demonstram a crise do princípio da legalidade, tem-se, ainda, a “desvalorização” ou “esgarçamento” da lei pela inconcebível “inflação legislativa”. A ideia oitocentista de uma sociedade livre, movendo-se dentro de uma moldura legal e codificada, em textos claros, concisos e tendencialmente estáveis transformou-se pela inundação de leis e regulamentos instáveis – o mundo das incertezas jurídicas – e com frenéticas alterações. Antes mesmo de proceder à interpretação sistemática das normas, o jurista tem de transformar-se em “jurista detetive”.⁴

Diante do exposto, a discussão referente ao cabimento do consenso perpassa elementos essenciais para o deslinde da questão, a saber: a identificação do real teor dos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do interesse público no contexto do consenso e a concepção contemporânea do princípio da legalidade na ordem jurídica nacional. Em relação à questão, Marcela Araujo da Nova Brandão (2009) aborda a matéria nos seguintes moldes:

A clássica ideia da supremacia do interesse público sobre o particular não legitima a visão tradicional do princípio da legalidade como impedimento absoluto à aplicação da consensualidade na atuação administrativa. Sabino Cassese, a respeito da então supremacia do interesse público, analisa que ela deixa de ser um atributo permanente e prevalente “*e se convierte en un privilegio que debe ser concedido caso por caso por la ley. Después, supremacía e unilateralidad se substituyen por consenso y bilateralidad.*” Até porque, vale lembrar que o princípio da legalidade, mesmo considerando a legalidade estrita, sempre foi fundamento de validade da proteção do particular contra abusos do Estado. É uma proteção do direito subjetivo individual contra atos do Estado que restrinjam esses direitos.⁵

Nesse plano, denota-se a superação do posicionamento doutrinário que se contentava com a simples aplicação automática da lei pelo administrador como consequência lógica do regime jurídico de direito público, uma vez que não se mostra suficiente a mera subsunção do fato à norma jurídica para conferir legitimidade à atuação do Estado-Administração. Com efeito, a legitimidade da gestão pública pressupõe a observância das normas jurídicas, mas se condiciona à satisfação dos interesses coletivos.

A releitura da legalidade proposta por Juliana Bonacorsi de Palma (2010) esclarece:

⁴ GUERRA, Sérgio. *Discricionariedade e Reflexividade: uma nova teoria sobre as escolhas administrativas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 130.

⁵ BRANDÃO, Marcela Araújo da Nova. *A consensualidade e a administração pública em juízo*. 2009. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito Rio, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009, p. 39.

Por muito tempo o entendimento da atuação administrativa se resumia à máxima “*administrar é aplicar a lei de ofício*”. O tradicional brocardo bem sintetiza a concepção de uma Administração simplesmente reproduutora da vontade do Parlamento, nos termos da legalidade formal. No entanto, constata-se a tendência de não limitar a função administrativa à mera realização concreta da prescrição normativa, i.e., não limitar a função administrativa a seu aspecto estrutural, mas a condicionar à satisfação concreta de finalidades públicas. Nessa medida, os efeitos práticos da atuação administrativa importam ao Direito Administrativo funcionalizado, ditado pela legalidade material, eminentemente finalística. A função do Direito Administrativo cada vez mais corresponde à prestação eficaz das competências administrativas por meio de instrumentos jurídicos adequados e com resultados concretos satisfatórios ao desenvolvimento econômico-social.⁶

Corroborando com o exposto, cabe ressaltar o olhar ampliado do princípio da legalidade no campo da discricionariedade administrativa à luz do parâmetro da juridicidade, conforme proposto por Helena Elias Pinto e Daniel Cardoso de Moraes (2014):

A legalidade da atividade administrativa passa, então, a ter uma concepção ampliada, carecendo de um caráter substancial em sua realização. Não basta agora o cumprimento dos pressupostos legais. Para se conceber a discricionariedade legítima, torna-se necessário perquirir a concreção de uma gama de princípios e valores democrático-constitucionais. Então, no lugar da legalidade formal ou estrita, passa-se a compreender uma dimensão mais alargada do princípio da legalidade, para que alcance um “status” de juridicidade, mais compatível com a concepção de legitimidade da atuação estatal. Desse modo, será legítima a atuação discricionária, não apenas se estiver respaldada em uma norma, mas se também foi guardada obediência aos princípios republicanos democráticos implícitos e expressos no ordenamento jurídico, desde o nascedouro do processo decisório até o resultado concreto. Essa é a nova concepção da legalidade da atividade administrativa no Estado Democrático de Direito. Essa é a compreensão da juridicidade como instrumento de aferição da legitimidade da atividade da Administração.

A concepção de juridicidade no Estado Democrático de Direito faz com que a Administração atue de modo a buscar a concreção dos fins constitucionais como um todo, para o fiel cumprimento dos poderes e competências outorgadas pelo povo. Não se exige mais que a Administração apenas atue nos limites e na forma estabelecida pela lei. O Estado Democrático de Direito pressupõe uma concepção mais abrangente do sentido legal, haja vista que “amplia o conteúdo de juridicidade, ao expandir o conceito de legalidade estrita do positivismo, de modo a possibilitar a inserção de novos valores dinâmicos da sociedade em sua aplicação”. Com isso, o conteúdo da juridicidade impõe, quanto à substância, a satisfação efetiva dos valores positivados, e, quanto à forma, os valores instrumentais para satisfação dos valores substantivos. Então, a legitimidade da atividade administrativa só se dará se for prestigiada a maximização dos princípios, e o cumprimento das regras constitucionais consagradoras do ideal democrático, pois a legalidade

⁶ PALMA, Juliana Bonacorsi de. *Atuação Administrativa consensual: estudo dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador*. 2010. 332 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 96.

"se estende aos valores que se compreendem no conceito de legitimidade democrática pós-positivista".⁷

Isso posto, a vedação do consenso no espaço da Administração Pública em razão do princípio da legalidade não se coaduna com a atual concepção do mencionado princípio que pressupõe uma visão expandida, a fim de exigir a concretização dos valores constitucionais e não o mero enquadramento formal da regra pelo administrador. Em outras palavras, a aplicação do princípio da legalidade pressupõe a satisfação dos valores contemplados pela ordem constitucional e não mera subsunção do fato à regra formal.

Como destacado por Marcela Araujo da Nova Brandão (2009): "Assim, o mito do 'império da lei' como síntese de um modelo de Estado legislativo e democrático cede com a eclosão dos movimentos de valorização das constituições e de garantias individuais dos cidadãos.". ⁸ Nessa esteira, Humberto Dalla Bernardina de Pinho e Mariana Freitas de Souza abordam a necessidade dos atores do cenário jurídico semearem o comportamento do consenso, nos seguintes moldes:

Cabe a nós, operadores do direito, disseminar essa verdadeira cultura da pacificação, referida por Kazuo Watanabe, ressignificando o acesso à justiça, por meio da valorização da jurisdição voluntária extrajudicial e dos meios consensuais e adjudicatórios de solução de conflitos.⁹

Em relação à indisponibilidade do interesse público como fator que inviabiliza a consensualidade na seara administrativa, Marcella Araujo da Nova Brandão (2009) aduz:

Em princípio, diz-se que a administração pública defende direitos indisponíveis e sobre os quais não poderia transigir. Tal fato poderia levar à

⁷ PINTO, Helena Elias; MORAES, Daniel Cardoso de. Entre discricionariedade legítima e a arbitrariedade camouflada: os impactos dos novos paradigmas de juridicidade democrática no exercício da função administrativa. In: MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; NOHARA Irene Patrícia; CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes CALDAS, Roberto (org.). Anais do XXII Encontro Nacional do CONPEDI: Direito e Administração Pública I. Florianópolis: CONPEDI, 2014. p. 9. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=33edf41c0becd0d5>. Acesso em: 21 jun. 2024.

⁸ BRANDÃO, Marcela Araújo da Nova. *A consensualidade e a administração pública em juízo*. 2009. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito Rio, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009, p. 20.

⁹ SOUZA, Mariana Freitas de, PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. O tratamento legal da mediação no código de processo civil de 2015 – Lei n. 13.105/15. In: ALMEIDA, Tania; PELAJO, Samanta; JONATHAN, Eva (coord.). **Mediação de conflitos para iniciantes, praticantes e docentes**. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 317-332.

conclusão de ser impossível aplicar o instituto da conciliação – no qual o consenso é essencial – a estes litígios.¹⁰

Contudo, defende a aplicação do consenso envolvendo a Administração Pública em juízo, nos motivos sintetizados assim (i) o direito do cidadão ao tempo razoável do processo, não obstante a indeterminação do conceito e da dificuldade de mensuração de densidade; (ii) garantia do acesso à justiça, em especial no que tange à abrangência material, “ou seja, a garantia à tutela jurisdicional de mérito.”¹¹; (iii) inserção da consensualidade na seara da administração como instrumento de concretização da eficiência.¹²

Diante dos alicerces mencionados, Marcela Araujo da Nova Brandão (2009) reconhece o cabimento da consensualidade, notadamente à luz da compreensão a respeito do conceito de eficiência:

O entendimento da eficiência como *comando de otimização das decisões administrativas* corresponde ao conceito mais difundido no Direito Administrativo brasileiro. Segundo essa orientação, a eficiência administrativa força o incremento da qualidade da decisão tomada pela Administração Pública, fazendo-a mais consentânea ao interesse público que visa tutelar. Além da decisão administrativa propriamente dita, o princípio da eficiência, nos termos desta proposição, incidiria também sobre o exercício da competência administrativa pela Administração ao requisitar a presença de elementos potencializadores de um procedimento mais célere e técnico, por exemplo.¹³

Quanto à indisponibilidade do interesse público, cumpre salientar os artigos 3º e 32 da Lei nº 13.140/2015, esse último calcado na regra constante do artigo 174 do Código de Processo Civil, corroboram a releitura do tema,¹⁴ conforme apontado pela doutrina.¹⁵

¹⁰ BRANDÃO, Marcela Araújo da Nova. *A consensualidade e a administração pública em juízo*. 2009. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito Rio, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009, p. 11.

¹¹ *Idem, loc. cit.*

¹² *Idem*, pp. 11-12.

¹³ PALMA, Juliana Bonacorsi de. *Atuação Administrativa consensual: estudo dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador*. 2010. 332 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 92.

¹⁴ O artigo 3º, parágrafo 2º, que autoriza a autocomposição das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, consiste em verdadeiro divisor de águas no que diz respeito à definição dos limites objetivos do consenso a partir da espécie de direito em disputa. PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. *Limits e Possibilidade do Acordo em Direitos Indisponíveis: exame do art. 3º, § 2º da Lei nº 13.140/2015*. In: *Diálogos sobre o Código de Processo Civil: Críticas e Perspectivas*. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2019, p. 169-178, p. 170.

¹⁵ Para maior aprofundamento vide SOUZA, Mariana Freitas de, PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. *O tratamento legal da mediação no código de processo civil de 2015 – Lei nº 13.105/15*.

Diante dos argumentos expostos, a compatibilidade da consensualidade no espaço da Administração encontra-se demonstrada, sobretudo em decorrência da necessária releitura das prerrogativas da Administração Pública, em prol da atuação eficiente e dialógica da Administração Pública contemporânea.

2.2 O direito fundamental à boa administração pública

O reconhecimento ou a negação do direito fundamental à boa administração encontra-se atrelado ao modelo de Estado constitucional. Segundo os ensinamentos de Canotilho, “o Estado constitucional não é, nem deve ser, apenas um Estado de direito”.¹⁶ pois “Ele tem de estruturar-se como Estado de direito democrático, isto é, como uma ordem de domínio legitimada pelo povo”.¹⁷

Nessa linha, Canotilho vincula a organização e o exercício do poder nos moldes democráticos, visto que o princípio da soberania popular é um dos fundamentos do Estado constitucional, e o poder político deriva do “poder do cidadão”.¹⁸ Logo, o destinatário da atuação estatal é a coletividade.

Na concepção apresentada por Juarez Freitas (2010) sobre o tema, tem-se que:

O Estado Constitucional pode ser traduzido como Estado das escolhas administrativas legítimas e sustentáveis. Assim considerado, nele não se admite a discricionariedade irrestrita, intátil, desviante, imediatista. Em outras palavras, impõe-se combater os recorrentes vícios de arbitrariedade por ação ou omissão.¹⁹

Nessa toada, o autor exige a exposição dos fundamentos fáticos e jurídicos da eleição de prioridades na tomada de decisões, visto que “impõe-se uma consistente (intertemporalmente) e coerente (valorativamente) justificação das escolhas administrativas”.²⁰

Com efeito, o Estado de Direito qualificado pelo princípio democrático não é aquele em que apenas impera a legalidade estrita, pelo primado da supremacia do interesse público. O Estado Democrático de Direito demanda a legitimidade da

¹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 97.

¹⁷ *Ibidem*, p. 98.

¹⁸ *Ibidem*, p. 97-98.

¹⁹ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 13.

²⁰ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 13.

atividade administrativa, pelo princípio da supremacia da ordem jurídica democrática. Desse modo, para que a vontade legítima seja realizada, a atividade administrativa deverá respaldar-se não somente em uma norma específica, mas, igualmente, sintetizar e concretizar vários princípios expressos e implícitos em seu exercício. O filtro da validade da atividade administrativa será a vontade geral voltada à satisfação dos direitos fundamentais.

Em razão da dinâmica dialética entre os direitos fundamentais e o princípio democrático, conforme assinalado por Canotilho, passa-se, agora, à análise da existência ou não de um direito fundamental à boa administração.

Marianna Montebello Willeman (2020) aborda as primícias do direito em comento e aponta a origem da noção de boa administração no direito público à construção de Maurice Hauriou em sua teoria institucionalista, quando foi associado à ideia de moralidade administrativa como critério de identificação de desvio de poder, na forma que segue:

Ao realizar uma leitura funcionalista da noção de boa administração mediante sua assimilação à moralidade administrativa, Hauriou vislumbrava como uma diretiva a guiar a administração na realização de suas funções e, assim, o autor prestou decisiva contribuição para estender o controle incidente sobre o desvio de poder para além dos limites da legalidade, ampliando assim, a utilização do recurso por excesso de poder (*recours pour excès de pouvoir*).²¹

Juarez Freitas (2010) sustenta a existência de um verdadeiro dever do Estado — dever que o obriga a “facilitar e prover acesso ao direito fundamental à boa administração pública”.²² Assim, impõe-se investigar o que seria esse direito.

Freitas considera um “índimo plexo de direitos, regras e princípios, encartados numa síntese, ou seja, o somatório de direitos subjetivos públicos”.²³ Nesse sentido, ele reconhece outros direitos:

- (i) direito a uma administração pública transparente, exceto nos casos em que o sigilo se mostre justificável;
- (ii) direito a uma administração pública sustentável, na qual preponderam os benefícios sociais, ambientais e econômicos sobre os custos diretos e indiretos (externalidades negativas), a fim de garantir bem-estar multidimensional;

²¹ WILLEMAN, Mariana Montebello. *Accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 95.

²² FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 21.

²³ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 21-22.

(iii) direito a uma administração pública dialógica, por meio do respeito ao devido processo legal, garantindo-se o contraditório e a ampla defesa, com duração razoável e motivação explícita, clara e congruente;

(iv) direito a uma administração pública imparcial e desenviesada, ou seja, aquela que evita desvios cognitivos, não praticando discriminação negativa e, ao mesmo tempo, promovendo discriminações inversas ou positivas, com o fito de reduzir as desigualdades;

(v) direito a uma administração pública proba, que diz respeito a uma conduta ética universal;

(vi) direito a uma administração pública respeitadora da legalidade temperada, visto que contrária à “absolutização irrefletida das regras”;²⁴

(vii) direito a uma administração pública preventiva, precavida e eficaz, pois comprometida com resultados positivos de qualidade de vida por extenso período.

Na visão de Juarez Freitas (2010), “O Estado Democrático, em sua crescente afirmação (nem sempre linear) da cidadania, tem o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública (...).”²⁵ Nesse contexto, o autor fornece o seguinte conceito acerca do direito fundamental à boa administração pública:

(...) trata-se do direito fundamental à boa administração pública eficiente e eficaz, proporcional, cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas. A tal direito corresponde o dever de observar, nas relações administrativas, a cogêncio da totalidade dos princípios constitucionais e correspondentes prioridades.²⁶

Em relação à natureza fundamental desse direito, quando se olha para os ensinamentos de Canotilho, que identifica como requisito para o exercício da democracia a observância de garantias de organização e de processos com transparência democrática (princípio majoritário, publicidade crítica, direito eleitoral), bem como a legitimidade popular como elemento de validade do exercício do poder estatal, surgem fortes indícios para se enquadrar o direito à boa administração na categoria dos direitos fundamentais.

²⁴ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 22.

²⁵ *Ibidem*, p. 21.

²⁶ *Ibidem*.

No âmbito da normatização transfronteiriça, a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, aprovada em Nice, em 7 de setembro de 2000, traz no artigo 41º o direito à boa administração e impõe aos organismos públicos a observância de princípios que carregam os valores essenciais para gestão pública proba e eficiente.²⁷

Juliana Ferraz Coutinho (2018b) identifica a previsão do dever de boa administração no artigo 41 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia: “reconduzível entre nós a um conjunto de normas fundamentais e primárias que impõe o cumprimento, de forma eficiente e eficaz, do interesse público (...).”²⁸

A autora condiciona a existência da boa administração à racionalização das decisões administrativas, em especial no que se refere ao atendimento aos princípios da igualdade, imparcialidade, transparência na prossecução do interesse público, ressaltando a necessidade de proteção do particular de uma má administração. Na concepção de Coutinho,

a ideia de boa administração evoluiu com a Administração Pública e com a cultura de organização, e numa Administração Pública de resultado, embora não deixe de se reconduzir aos princípios gerais da atuação administrativa, tem um sentido mais amplo e ambicioso – impõe uma prossecução otimizada, isto é, segundo critérios de eficiência e eficácia, do interesse público, que se estende ao desenho organizativo, vinculando o legislador na elaboração das normas de organização e a Administração na tomada de opções organizativas.²⁹

Dessa forma, cumpre trazer os benefícios promovidos pela aplicação da consensualidade na órbita administrativa, tanto no campo preventivo como no espaço judicial, a saber: (i) redução dos custos pela movimentação da máquina administrativa,

²⁷Artigo 41º: 1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e órgãos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável.

2. Este direito compreende, nomeadamente: o direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afecte (*sic*) desfavoravelmente, o direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito dos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial, a obrigação, por parte da administração, de fundamentar as suas decisões. 3. Todas as pessoas têm direito à reparação, por parte da Comunidade, dos danos causados pelas suas instituições ou pelos seus agentes no exercício das respectivas funções, de acordo com os princípios gerais comuns às legislações dos Estados-Membros. 4. Todas as pessoas têm a possibilidade de se dirigir às instituições da União numa das línguas oficiais dos Tratados, devendo obter uma resposta na mesma língua. (Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. 7 de dezembro de 2000. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_2007.303.01.0001.01.POR&toc=OJ%3AC%3A2007%3A303%3ATOC. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁸COUTINHO, Juliana Ferraz. *O público e o privado na organização administrativa: da relevância do sujeito à especialidade da função*. Coimbra: Almedina, 2018b. p.134.

²⁹COUTINHO, Juliana Ferraz. *O público e o privado na organização administrativa: da relevância do sujeito à especialidade da função*. Coimbra: Almedina, 2018b. p. 134-35.

incluída a força de trabalho empregada para a solução das demandas; (ii) desenvolvimento da cultura do consenso em detrimento da mentalidade do litígio; (iii) fortalecimento da isonomia material; (iv) celeridade; (v) construção do processo administrativo compatível com o modelo cooperativo e dialógico; e (vi) concretização do direito fundamental à boa administração.

À vista disso, nota-se a estreita ligação entre o cumprimento do direito fundamental à boa administração e o consensualismo, pois o atendimento daquele direito encontra-se condicionado aos resultados obtidos pela gestão da coisa pública, segundo os parâmetros da legitimidade, economicidade e probidade.

Isso posto, é indubitável a relação de dependência entre os anseios ínsitos ao direito fundamental à boa administração e os resultados obtidos mediante a aplicação do consenso no cenário da Administração Pública, sobretudo no que diz respeito ao cumprimento do princípio da eficiência previsto pelo artigo 37, *caput* da Constituição da República Federativa do Brasil.

2.3 A aplicação dos precedentes administrativos na esfera consensual

Os tópicos anteriores abordaram os fundamentos que revelam a compatibilidade do consenso junto ao ambiente da Administração Pública. Desse modo, cumpre avançar e examinar a possibilidade do emprego de precedentes administrativos na esfera da consensualidade. Nessa ótica, impende trazer o questionamento formulado por Alysson Paulo Melo de Souza sobre a matéria:

“Seria possível estabelecer uma relação entre precedentes administrativos e a consensualidade administrativa? Sendo mais preciso: um precedente administrativo pode resultar, entre outros aspectos, de uma atuação administrativa consensual?”³⁰

Nessa perspectiva, Souza extrai os elementos nucleares do conceito de precedente administrativo: (i) norma jurídica que encontra o fundamento de validade em outra norma; (ii) existência de uma decisão administrativa prévia e vinculante.

Em relação ao conceito de precedente administrativo, Gustavo Marinho de Carvalho (2016) elucida:

³⁰ VALE, Luís Manoel Borges do; OLIVEIRA, Rafael Carvalho de Rezende. *Por uma Teoria dos Precedentes Administrativos*. Salvador: JusPodivm, 2022. p.15.

Precedente administrativo é a norma jurídica extraída por indução de um ato administrativo individual e concreto, do tipo decisório, ampliativo ou restritivo da esfera jurídica dos administrados, e que vincula o comportamento da Administração Pública para todos os casos posteriores e substancialmente similares. Em outras palavras: casos substancialmente similares deverão ter a mesma solução jurídica por parte da Administração Pública.³¹

A doutrina,³² quando analisa a decisão administrativa que origina o precedente, salienta o seu caráter concretista, uma vez que é deflagrada por uma situação concreta, bem como ressalta a convergência dessa decisão com o interesse público. Outro traço levantado por Luís Manoel Borges do Vale consiste na diferença entre o precedente administrativo e a jurisprudência administrativa, nos termos colacionados a seguir:

Desse modo, não é possível confundir o precedente administrativo com a jurisprudência administrativa, na medida em que, como delineia Michele Taruffo, a jurisprudência pressupõe um conjunto reiterado de decisões em um mesmo sentido, enquanto o precedente é oriundo de um pronunciamento administrativo único com viés paradigmático.³³

Nessa toada, não há óbice para que a construção do precedente administrativo ocorra a partir da atuação consensual da Administração Pública junto ao particular, pelo contrário, a legitimidade democrática será prestigiada justamente pela ampla participação do indivíduo, diga-se, sujeito de direitos, na formação daquele precedente administrativo. Não se olvide a carga participativa que o consenso fornece às partes envolvidas em consonância com o direito de influência, ínsito ao contraditório efetivo.

Portanto, o emprego dos precedentes administrativos promove inúmeros benefícios à máquina administrativa: (i) inibe a judicialização das controvérsias entre indivíduos e o Estado-Administração, e assim, evita-se o dispêndio suportado pelo erário, com base no princípio da eficiência, segundo o disposto no art.37, *caput* da Constituição Federal³⁴; (ii) reduz os custos pela movimentação da máquina administrativa; (iii) fortalece a ideia do consenso em detrimento da mentalidade belicosa; (iv) preserva a isonomia material; (v) contribui para a razoável duração do processo administrativo; (vi) atua na construção do processo administrativo

³¹ CARVALHO, Gustavo Marinho de. *Precedentes administrativos no Direito brasileiro*. São Paulo: Contra Corrente, 2016. p.121.

³² VALE, Luís Manoel Borges do; OLIVEIRA, Rafael Carvalho de Rezende. *Por uma Teoria dos Precedentes Administrativos*. Salvador: JusPodivm, 2022. p. 18-19.

³³ *Ibidem*, p. 107.

³⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 jan. 2022.

compatível com o modelo cooperativo e dialógico da Administração Pública contemporânea.

Gustavo Marinho de Carvalho (2016), ao abordar as vantagens de se empregarem os precedentes administrativos e de se analisar sua operatividade, registra o principal alicerce dos precedentes administrativos, assim como dos precedentes judiciais: o dever de conceder tratamento igualitário aos cidadãos no momento da aplicação de uma lei ou de qualquer outra norma jurídica. Em suas palavras:

Este verdadeiro dever de aplicação *in concreto* do princípio da igualdade, de uniformização da atuação administrativa, garante à Administração Pública maior credibilidade, robustece o senso de justiça nas pessoas e as torna mais confiantes na veracidade do conteúdo das decisões tomadas.³⁵

Carvalho finaliza apresentando as vantagens para a Administração Pública da utilização dos precedentes administrativos: “(i) incremento de sua credibilidade perante os administrados; (ii) melhoria da qualidade das decisões tomadas; (iii) celeridade na tomada de decisões; (iv) combate à corrupção.”³⁶

Nesse contexto, o autor apresenta na conclusão da sua obra uma síntese dos principais fundamentos para a aplicação dos precedentes na esfera administrativa, dentre os quais destaca-se a natureza de norma jurídica e a eficácia vinculante decorrente dos princípios da igualdade, segurança jurídica, boa-fé, eficiência, bem como da interpretação do artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, e do artigo 50, inciso VII, ambos da Lei de Processo Administrativo Federal.³⁷

Quanto à previsão expressa da consensualidade na seara administrativa podemos rememorar a desapropriação prevista pelo artigo 10-B do Decreto-lei nº 3.365/41, alterado pela Lei nº 13.867, de 2019 e o artigo 26 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro que nasce como verdadeira cláusula geral para promover o consenso no espaço da Administração Pública, o qual desponta como relevante embasamento normativo de legitimação da consensualidade nas relações travadas entre o Estado-Administração e o particular, a fim de garantir a segurança jurídica a essas relações.

³⁵ CARVALHO, Gustavo Marinho de. *Precedentes administrativos no Direito brasileiro*. São Paulo: Contra Corrente, 2016. p. 181.

³⁶CARVALHO, Gustavo Marinho de. *Precedentes administrativos no Direito brasileiro*. São Paulo: Contra Corrente, 2016. p. 193.

³⁷ Ibidem, p.191.

Nesse universo do consenso, vale mencionar o conceito de mediação trazido pelo parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 13.140/15, o qual considera mediação a “atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia³⁸”, bem como os princípios aplicáveis no que concerne a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, nos termos dos incisos I ao VII do artigo 2º do Diploma citado, a saber: imparcialidade do mediador; isonomia entre as partes; oralidade; informalidade; autonomia da vontade das partes; busca do consenso; confidencialidade e boa-fé.

Cumpre salientar a necessidade de releitura do princípio da confidencialidade, notadamente em razão do dever de transparência dos atos praticados pela Administração Pública, tendo em vista o princípio da publicidade insculpido no art. 37, CF, ressalvadas as hipóteses cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII, CF, e art. 3º, I, e 27 da L. 12.527/2011).³⁹ Sobre o assunto, Humberto Dalla Bernardina de Pinho e Patrícia Elael Nunes suscitam “um ponto sensível, no que permite a atividade de conciliar o dever de sigilo e o princípio da publicidade dos atos públicos, que é típico do Poder Público, como prevê a Constituição federal de 1988, em seu art. 37, caput.”⁴⁰ Nessa seara, a doutrina leciona:

Já no tocante ao princípio da confidencialidade e a Administração Pública há um ponto sensível, no que permite a atividade de conciliar o dever de sigilo e o princípio da publicidade dos atos públicos, que é típico do poder público, como prevê a Constituição federal de 1988, em seu art. 37, caput. Além disso, a Lei de Acesso à Informação, nº 12.527/2011¹⁷, que regulamenta o direito constitucional do cidadão solicitar e receber dos órgãos públicos e de todos os entes e Poderes, informações públicas por eles produzidas ou custodiadas, prescreve o sigilo como exceção, definindo o que é informação sigilosa. A doutrina majoritária defende que, quando houver mediação com pessoa jurídica de direito público, o procedimento não deverá seguir as regras da confidencialidade, pois há prevalência do interesse público na publicidade

³⁸ BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm.

³⁹ PINHO, Humberto Dalla Bernardina; QUEIROZ, Pedro Gomes. As Garantias Fundamentais do Processo e o Instituto da mediação judicial: pontos de tensão e de acomodação. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3, n. 5, p. 849-913, 2017.

⁴⁰ PINHO, Humberto Dalla Bernardina; NUNES, Patrícia Elael. A Confidencialidade e suas Peculiaridades no Procedimento de Mediação Envolvendo a Fazenda Pública. [S. l.]: Academia, 2017, p. 9.

das informações obtidas, em detrimento do interesse no acordo sobre o litígio que envolva a administração pública.⁴¹

Ainda no ambiente legislativo merece destaque o Termo de Ajustamento de Gestão previsto pelo artigo 11⁴² do decreto nº 9.830/19⁴³ como instrumento adequado para a correção de falhas detectadas pelas instâncias de controle, a fim de viabilizar o aprimoramento dos procedimentos e assim a satisfação do interesse público.

Com efeito, a expressa previsão do aludido instrumento denota o avanço do Direito Administrativo contemporâneo rumo à mentalidade do consenso no espaço da gestão pública, pois representa ferramenta de atuação democrática dos Tribunais de Contas.

No que toca às esferas de controle, cabe salientar a edição da Instrução Normativa-TCU nº 91/22, alterada pela instrução normativa nº 97, de 27 de março de 2024⁴⁴, trazendo expressamente, a aplicação de solução consensual de controvérsias relevantes e prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública Federal nos procedimentos desenvolvidos no âmbito do Tribunal de Contas da União, não obstante o questionamento judicial a respeito da matéria.⁴⁵

Nessa linha de raciocínio, Levy Castro Filho e Vanessa Reis (2021) examinam a adoção de instrumentos consensuais pelos Tribunais de Contas, em especial a Mediação e a Arbitragem no seguinte sentido:

⁴¹ PINHO, Humberto Dalla Bernardina; NUNES, Patrícia Elael. A Confidencialidade e suas Peculiaridades no Procedimento de Mediação Envolvendo a Fazenda Pública. [S. l.]: Academia, 2017, p. 9.

⁴² Art. 11. Poderá ser celebrado termo de ajustamento de gestão entre os agentes públicos e os órgãos de controle interno da administração pública com a finalidade de corrigir falhas apontadas em ações de controle, aprimorar procedimentos, assegurar a continuidade da execução do objeto, sempre que possível, e garantir o atendimento do interesse geral.

§ 1º A decisão de celebrar o termo de ajustamento de gestão será motivada na forma do disposto no art. 2º.

§ 2º Não será celebrado termo de ajustamento de gestão na hipótese de ocorrência de dano ao erário praticado por agentes públicos que agirem com dolo ou erro grosseiro.

§ 3º A assinatura de termo de ajustamento de gestão será comunicada ao órgão central do sistema de controle interno.

43 BRASIL. Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019. Regulamenta o disposto nos art. 20 ao art. 30 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, que institui a Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/decreto/d9830.htm. Acesso em: 16 set. 2024.

⁴⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 97, de 27 de março de 2024. Altera a Instrução Normativa-TCU nº 91, de 22 de dezembro de 2022, a qual institui, no âmbito do Tribunal de Contas da União, procedimentos de solução consensual de controvérsias relevantes e prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública Federal.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF/DF Nº 1183. Relator: Ministro Edson Fachin, julgado em 1º out. 2024. Controle abstrato. Instrução Normativa n. 91/2022, do Tribunal de Contas da União. Solução consensual de controvérsias relevantes e prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública.

O fato é que a Administração Pública não pode ficar à margem do atual momento de transformação, e a participação dos Tribunais de Contas nesse cenário colaborativo de mudanças é fundamental para o aperfeiçoamento dos instrumentos ora abordados que, em muito, podem contribuir para a proteção do interesse público, prestigiando a segurança jurídica das questões legitimamente escolhidas pelas partes.⁴⁶

Sendo assim, salienta-se a aplicabilidade da via consensual não somente pela Administração Pública, mas sobretudo junto às instâncias de controle da gestão pública, a fim de conferir às instituições republicanas por excelência, a possibilidade de fiscalizar o trato da coisa pública e empregar o consenso como mecanismo preventivo da judicialização das questões submetidas ao seu crivo. Desse modo, a ampliação dos instrumentos consensuais contribuirá para que a prestação jurisdicional seja efetivada nos casos em que a via do consenso não seja possível, em consonância com o princípio da eficiência previsto pelo artigo 37, *caput* da Constituição Federal.

3 CONCLUSÃO

A ideia do consenso no cenário da Administração Pública, em um primeiro momento, pode ensejar dúvidas quanto ao seu cabimento, sobretudo em razão dos dogmas da supremacia do interesse público e da indisponibilidade desse interesse.

Contudo, não obstante a relevância do regime jurídico especial que respalda as prerrogativas públicas para a satisfação dos genuínos anseios coletivos, impõem-se a necessária releitura deste plexo de direitos, notadamente em razão do caráter instrumental das prerrogativas, da prevalência dos direitos fundamentais perante à ordem constitucional, da incidência do princípio da eficiência contemplado pelo artigo 37, *caput* do texto constitucional e do direito fundamental à boa administração.

Sendo assim, uma vez superada a visão obsoleta quanto ao real sentido da manutenção das prerrogativas públicas junto ao ordenamento jurídico brasileiro, o consenso desponta como mecanismo relevante para a gestão administrativa proba e eficiente, principalmente pelos benefícios gerados para a satisfação do interesse público primário, a saber: i) desenvolvimento da cultura do consenso em detrimento

⁴⁶ CASTRO FILHO, Levy Pinto de; CARVALHO, Vanessa Cerqueira Reis de. Mediação, Arbitragem & Tribunais de Contas: Reflexões e Propostas. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 26, 2021.

da mentalidade do litígio; (ii) redução dos recursos financeiros e humanos na solução dos conflitos entre o Estado-Administração e o particular; (iii) fortalecimento da isonomia material em convergência com o Estado Democrático de Direito; (iv) contribuição para duração razoável do processo administrativo, em especial quanto à celeridade na solução das controvérsias envolvendo o Poder Público e o indivíduo, incluído o espaço das instâncias de controle; (v) construção do processo administrativo compatível com o modelo cooperativo e dialógico; e (vi) concretização do direito fundamental à boa administração.

Assim, a aplicação dos precedentes administrativos no campo da consensualidade - ao conferir a mesma solução jurídica por parte da Administração Pública em casos substancialmente similares - concretiza, em última análise, a garantia de acesso à ordem jurídica administrativa justa, quando viabiliza o tratamento isonômico entre os particulares e produz a necessária segurança jurídica às relações desenvolvidas pelo Estado-Administração.

Desse modo, a evolução do Direito Administrativo imperativo e adversarial, calcado na cultura da litigiosidade, com base na mentalidade belicosa, que gera grandes prejuízos financeiros e extrapatrimoniais às instituições, exige uma inadiável mudança de paradigma.

Logo, a aplicação dos precedentes administrativos no campo da consensualidade, constitui mecanismo adequado e em consonância com o princípio da eficiência consagrado pela ordem constitucional, nos termos do artigo 37, *caput*, pois viabiliza a concretização do direito fundamental à boa administração, sobretudo no que diz respeito aos anseios por uma gestão pública proba e eficiente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucional/constituicao.htm. Acesso em: 21 jun. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019**. Regulamenta o disposto nos art. 20 ao art. 30 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, que institui a Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/decreto/d9830.htm. Acesso em: 16 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 1.183/DF**. Relator: Ministro Edson Fachin, julgado em 1º out. 2024. Controle abstrato. Instrução Normativa n. 91/2022, do Tribunal de Contas da União. Solução consensual de controvérsias relevantes e prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública. Disponível em: <https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2024/07/ADPF-1183-Parecer-PGR.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2025.

BRANDÃO, Marcela Araújo da nova. **A consensualidade e a administração pública em juízo**. 2009. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito Rio, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/ac0013d3-9663-473f-8671-a7262bef07e4>. Acesso em: 21 dez. 2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2002.

CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIÃO EUROPEIA. 7 de dezembro de 2000. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_2007.303.01.0001.01.POR&toc=OJ%3AC%3A2007%3A303%3ATOC. Acesso em: 15 set. 2024.

CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no Direito brasileiro**. São Paulo: Contra Corrente, 2016.

CASTRO FILHO, Levy Pinto de; CARVALHO, Vanessa Cerqueira Reis de. Mediação, arbitragem & Tribunais de Contas: reflexões e propostas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 18-27, 2021.

COUTINHO, Juliana Ferraz. Introdução. In: COUTINHO, Juliana Ferraz; Ricardo PERLINGEIRO (org.). **Direito administrativo de garantia**: contributos sobre os mecanismos de proteção dos administrados. Porto: Biblioteca Red, 2018a.

COUTINHO, Juliana Ferraz. **O público e o privado na organização administrativa**: da relevância do sujeito à especialidade da função. Coimbra: Almedina, 2018b.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do Direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GUERRA, Sérgio. **Discricionariedade e reflexividade**: uma nova teoria sobre as escolhas administrativas. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos interesses difusos em juízo**: meio ambiente, consumidor, cultural, patrimônio público e outros interesses. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 44. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 2020.

OSÓRIO, Fábio Medina. Existe supremacia do interesse público sobre o privado no Direito Administrativo Brasileiro?. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 220, p. 69-107, 2000.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atuação Administrativa consensual**: estudo dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador. 2010. 332 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em:
<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-18112011-141226/pt-br.php>. Acesso em: 21 dez. 2025.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina; QUEIROZ, Pedro Gomes. As garantias fundamentais do processo e o instituto da mediação judicial: pontos de tensão e de acomodação. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Portugal, ano 3, n. 5, p. 849-904, 2017. Disponível em:
https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/5/2017_05_0849_0913.pdf. Acesso em: 21 dez. 2025.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina; NUNES, Patrícia Elael. **A confidencialidade e suas peculiaridades no procedimento de mediação envolvendo a fazenda pública**. [S. l.]: Academia, 2017. p. 9. Disponível em:
https://www.academia.edu/36470896/A_CONFIDENCIALIDADE_E_SUAS_PECULIARIDADES_NO_PROCEDIMENTO_DE_MEDIACAO_O_ENVOLVENDO_A_FAZENDA_PUBLICA_13122017.docx. Acesso em: 21 dez. 2025.

PINTO, Helena Elias; MORAES, Daniel Cardoso de. Entre discricionariedade legítima e a arbitrariedade camouflada: os impactos dos novos paradigmas de juridicidade democrática no exercício da função administrativa. In: MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; NOHARA Irene Patrícia; CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes CALDAS, Roberto (org.). **Anais do XXII Encontro Nacional do CONPEDI: Direito e Administração Pública I.** Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=33edf41c0becd0d5>. Acesso em: 21 jun. 2024.

VALE, Luís Manoel Borges do; OLIVEIRA, Rafael Carvalho de Rezende. **Por uma Teoria dos Precedentes Administrativos.** Salvador: Editora JusPodivm, 2022. p. 15.

SOUZA, Mariana Freitas de, PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. O tratamento legal da mediação no código de processo civil de 2015 – Lei n. 13.105/15. In: ALMEIDA, Tania; PELAJO, Samanta, JONATHAN, Eva (coord.). **Mediação de conflitos para iniciantes, praticantes e docentes.** Salvador: JusPodivm, 2016. p. 317-332.

WILLEMAN, Mariana Montebello. **Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil.** 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

Sobre a autora

Viviane Luci Maia da Costa | e-mail: vivianel@tcerj.tc.br

Mestre em Direito – Universidade Estácio de Sá. Técnica de Controle Externo – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

 <https://orcid.org/0009-0000-5473-4825>

 <http://lattes.cnpq.br/5976712039646317>

Consensualismo nos Tribunais de Contas: evolução e perspectivas

WALDIR JORGE LADEIRA DOS SANTOS

Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana – Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Contador-chefe da Contadoria-geral do TCE-RJ.

ANTÔNIO RANHA DA SILVA

Doutor em Administração de Negócios – *Florida Christian University*.
Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

LUCIANNIA SOUZA COSTA

Pós-graduada em Ordem Jurídica e o Ministério Público – Fundação Escola Superior do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.
Pós-graduada em Direito e Administração Pública – Universidade Gama Filho.
Pós-graduada em Direito Penal e Processual Penal – Universidade Estácio de Sá.
Assessora-especial na Secretaria de Estado de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro.

SANDRA SUELY DO VALE CORRÊA

Pós-graduada em Engenharia Mecânica – Universidade Federal de Pernambuco.
Pós-graduada em Gestão Empresarial – Fundação Getúlio Vargas.
Pós-graduada em Estratégia de Serviços – ESM.
Coordenadora de Consolidação e Análise de Projetos de Investimentos na Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão do Estado do Rio de Janeiro.

RESUMO

Frente às mudanças normativas que buscam consolidar uma administração pública cada vez mais orientada pela eficiência e por resultados, o artigo aborda a evolução e as perspectivas da adoção de câmaras, mesas e secretarias como mecanismo inovador na solução consensual de conflitos no âmbito dos Tribunais de Contas. O problema central da pesquisa consiste em compreender como o consensualismo tem evoluído nos Tribunais de Contas e quais são suas perspectivas para o futuro. A construção colaborativa, por meio de soluções ágeis e eficazes para matérias de destakada relevância e de alto grau de complexidade, ganha destaque pela celeridade, economia e impacto social gerado. A mudança de paradigma - de um controle exclusivamente sancionador para um modelo dialógico e preventivo – abre margem para as práticas consensuais. Acordos com força vinculante passam a orientar e fortalecer, em tempo real, a gestão e as políticas públicas. A metodologia adotada funda-se em pesquisa bibliográfica e análise documental, numa abordagem metodológica de natureza básica e propósito exploratório. A análise considerou o recorte temporal entre janeiro de 2020 a março de 2025 com fontes selecionadas por sua relevância, em sites especializados. Dentre os principais achados destaca-se a necessidade de maturação da prática, bem como a implementação de mecanismos de medição de desempenho dos acordos celebrados, como forma de avaliar o impacto dessas soluções na entrega de serviços e políticas públicas relevantes à população. Os resultados indicam, ademais, a pertinência de uma apuração mais aprofundada, objetivando uma compreensão mais ampla e precisa sobre o tema.

Palavras-chave: administração pública; tribunais de contas; controle externo; consensualismo.



ABSTRACT

Amid ongoing regulatory changes aimed at consolidating a results-driven and efficiency-oriented public administration, this article explores the evolution and future prospects of adopting chambers, boards, and secretariats as innovative mechanisms for consensual conflict resolution within the Courts of Accounts. The central research question is to understand how consensualism has evolved in these institutions and what directions it may take in the future. Collaborative approaches—offering agile and effective solutions to highly complex and relevant matters—are gaining prominence due to their speed, cost-efficiency, and social impact. The shift from an exclusively punitive model to one that is dialogical and preventive creates space for consensual practices. Binding agreements are now being used to guide and enhance public management and policymaking in real time. The methodology combines bibliographic and documentary research, following a basic approach with an exploratory purpose. The analysis focuses on the period from January 2020 to March 2025, using sources selected for their relevance from specialized websites. Key findings highlight the need for further institutional maturity and the development of performance measurement tools for signed agreements, in order to evaluate their impact on the delivery of essential public services and policies. The study also underscores the importance of continued, in-depth research to support a broader and more precise understanding of the topic.

Keywords: public administration; courts of accounts; external control; consensualism.

1 INTRODUÇÃO

Em um contexto de escassez de recursos combinada com crescentes demandas por serviços públicos essenciais (saúde, educação, segurança, transporte e cultura), torna-se urgente buscar maior eficiência na gestão pública. Assim, é fundamental encontrar soluções que respeitem a autonomia do gestor público, mas que também promovam resultados econômicos concretos.

A paralisação de quase metade das obras públicas financiadas com recursos federais em todo o país (Carregosa, 2024) evidencia uma crise no modelo tradicional de controle, marcado por uma abordagem predominantemente punitiva. Diante disso, torna-se necessário que o setor público adote novas formas de atuação voltadas para a promoção de soluções negociadas e benéficas a ambas as partes - contratado e administração pública.

Para a formação de consensos orientados pela eficiência, os Tribunais de Contas assumem um papel central. Além de exercerem a função constitucional de fiscalizar e aplicar sanções, torna-se cada vez mais presente o controle de legitimidade, guiada por princípios (da efetividade, da eficiência e da economicidade). Assim, a atividade de controle externo assume um rito dialógico e propositivo, em que o objetivo não é apenas apontar falhas, mas construir soluções viáveis com os gestores públicos e entes privados.

Essa abordagem valoriza a prevenção de danos, a correção tempestiva de irregularidades e a retomada de políticas públicas paralisadas, reforçando o papel pedagógico dos Tribunais de Contas e sua contribuição para uma Administração mais resolutiva e comprometida com os resultados.

É nesse cenário que surge o consensualismo, aqui entendido como a valorização do diálogo e da cooperação entre as partes, dentro de um modelo colaborativo de gestão. Essa abordagem mostra-se notadamente promissora para oferecer soluções ágeis, econômicas e efetivas, além de contribuir para corrigir irregularidades e viabilizar a retomada de serviços públicos essenciais.

Formalizado com enfoque estruturado a partir de 2020, o consensualismo já apresenta avanços relevantes. Contudo, como reduzir seus riscos e aumentar seus ganhos para os atores diretamente envolvidos?

Este artigo tem como objetivo apresentar o cenário atual do consensualismo no Brasil, discutindo sua evolução, possibilidades existentes ou a serem criadas para o fortalecimento dessa prática. A estrutura do trabalho está dividida em cinco seções, incluindo esta introdução, a revisão da literatura e o desenvolvimento da pesquisa. Posteriormente, são elencados e discutidos alguns resultados e apresentadas as considerações finais, incluindo sugestões voltadas à constituição de indicadores para aferição da eficiência e impacto gerado pelas mesas técnicas, além da capacitação dos servidores, como forma de consolidar o consensualismo como uma prática exitosa no âmbito dos Tribunais de Contas.

O presente artigo foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica e análise documental, numa abordagem metodológica de natureza básica e propósito exploratório. Pela revisão da literatura existente e análise de dados secundários, foi possível analisar a implantação das práticas de consensualismo no Brasil e suas perspectivas. A abordagem exploratória permitiu investigar o consensualismo de maneira aberta e flexível, servindo como ponto de partida para uma pesquisa mais aprofundada, propiciando uma compreensão mais ampla e precisa sobre o tema.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Revisão da literatura

Desde o fim do século passado, o Brasil vem em um movimento de reconfiguração de suas estruturas de resolução de conflitos, que vem ganhando força ao priorizar uma filosofia de desapego à rigidez procedural e de romper com a verticalidade que há muito caracterizava a relação entre Estado-juiz e jurisdicionado (Gajardoni, 2007 *apud* Dantas, 2020). A partir da década de 1990, o país passou a adotar uma abordagem mais dialógica e cooperativa no âmbito administrativo, influenciada por uma valorização crescente dos direitos dos cidadãos e por uma busca por processos administrativos mais transparentes e participativos (Kremer *et al.*, 2025).

Ganha relevância o conceito de consensualidade com a promulgação de normas e a criação de instrumentos que favorecem a negociação e a mediação, segundo Bruno Dantas:

A lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) de 2016, com seu artigo 26, é um exemplo importante que estabelece o princípio da proporcionalidade nos acordos administrativos. Rafael Oliveira observa que essa legislação marca um ponto de inflexão significativo, pois promove a ideia de que acordos e soluções devem ser justos e equilibrados, refletindo a mudança na abordagem administrativa (Oliveira, 2021 *apud* Dantas, 2020, p. 485).

Os mecanismos de solução de conflitos (mediação, conciliação e arbitragem) ganham destaque no ordenamento jurídico brasileiro em razão do excessivo aumento da demanda judicial. Diante desse contexto, identificou-se a necessidade de valorizar as partes envolvidas, proporcionando a oportunidade e a responsabilidade de participar ativamente da construção de soluções para as controvérsias (Ximenes, 2022).

Tal mudança de paradigma no processo decisório público, em regra alicerçado na indisponibilidade e supremacia do direito público, tem enfrentado um processo de desconstrução diante dos avanços e transformações impostas pela globalização (Brito e Barros, 2024).

No âmbito do controle externo, marcado por um forte viés sancionatório nos processos que envolvem a legalidade e a indisponibilidade do interesse público, recorrentemente impactado pelo elevado custo operacional e a longa duração dos processos, surge o consensualismo como mecanismo de transformação, uma nova estratégia de resolução de conflitos, baseada na necessidade de garantir maior agilidade, economia e celeridade aos processos (Dortas *et al.*, 2021).

Sob essa ótica, a instituição das Câmaras de Consensualismo⁴⁷ no âmbito dos Tribunais de Contas visa promover uma atuação mais proativa, corrigindo falhas e ajustando condutas, como forma de minimizar danos. Essa abordagem contribui para o fortalecimento da confiança da população nas instituições de controle externo, a construção de uma administração pública mais transparente e participativa. Entretanto, o consensualismo ainda sofre resistência cultural que pode entorpecer uma ameaça à autoridade fiscalizadora das cortes de Contas (Teles; Oliveira, 2025).

Nessa perspectiva, a regulamentação para fortalecer a prática do consensualismo, estabelecer seus limites e objetivos, além de disciplinar a atuação

⁴⁷ Câmaras de consensualismo são espaços de resolução de conflitos que promovem soluções consensuais e colaborativas em detrimento de decisões judiciais.

dos mediadores, mostra-se fundamental. Esses elementos são essenciais para garantir que o consensualismo não seja utilizado como instrumento para “abrandar” ou enfraquecer a função fiscalizadora, mas sim para aprimorá-la, com foco na prevenção e na melhoria contínua da gestão pública. (Reis, 2022 *apud* Teles; Oliveira, 2025).

Em sentido contrário à admissão do consensualismo nos Tribunais de Contas, destacam-se os argumentos apresentados na ADPF⁴⁸ nº 1183/2024 proposta pelo partido Novo. A ação sustenta que a atuação prévia dos órgãos de controle carece de amparo legal, configurando violação à autonomia administrativa na tomada de decisão. Outrossim, argumenta-se que a atuação concomitante dos Tribunais de Contas excederia as competências constitucionais atribuídas ao controle externo, violando, por conseguinte, os princípios da separação de poderes, legalidade e moralidade administrativa.

Em que pese o vasto arcabouço normativo, esses estudos indicam que a temática ainda não se encontra pacificada, carecendo de manifestação definitiva do Supremo Tribunal Federal quanto à interpretação e à extensão de sua aplicação. Não obstante, os Tribunais de Contas vêm exercendo o controle concomitante de forma excepcional para hipóteses complexas e relevantes, na condição de “interveniente anuente”, com o objetivo de conferir maior segurança jurídica aos atos realizados pela administração, a fim de evitar danos e questionamentos futuros.

A autocomposição, embora já se manifestasse timidamente por meio de instrumentos como o Termo de Ajustamento de Gestão (TAG), ganhou maior relevância e impulso a partir de 2020, quando o consensualismo passou a ser incorporado de forma mais estruturada pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo, Resolução TCM/SP nº 02/2020 (Dortas *et al.*, 2021). O Brasil conta com 33 Tribunais de Contas, divididos em três níveis: União (TCU), Estados (nas 26 capitais e Distrito Federal) e Municípios (Bahia, Goiás, Pará, Rio de Janeiro e São Paulo), porém, até o momento, apenas doze Tribunais regulamentaram sobre os métodos consensuais de prevenção e resolução de controvérsias: Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE/MT), Tribunal de Contas

⁴⁸ A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) está regulamentada pela Lei nº 9.882/1999 que dispõe sobre o seu processo e julgamento, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal.

do Estado do Espírito Santo (TCE/ES), Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE), Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE/AC), Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA), Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), Tribunal de Contas do Estado de Sergipe (TCE/SE), Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG), Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) e Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM/SP).

Para uma melhor compreensão sobre o tema, passamos a abordar de *per se* seu conceito, práticas e aperfeiçoamento; evolução normativa; além dos impactos do Consensualismo nos Tribunais de Contas, com enfoque na eficácia, desafios e perspectivas.

2.2 Metodologia

A metodologia adotada funda-se em pesquisa bibliográfica, com ênfase em artigos científicos e análise documental, incluindo normativos e análise de dados secundários, numa abordagem metodológica de natureza básica e propósito exploratório. Como forma de delimitar o recorte temporal, a análise considerou o período de janeiro de 2020 a março de 2025 com fontes e dados selecionados por relevância, em sites especializados.

2.3 Resultados e Discussão

Nas lições de Ferreira Júnior o Controle Externo Consensual, também chamado de autocompositivo ou *soft power*, distingue-se do controle externo sancionador tradicional (*hard power* ou sanção) por se utilizar da persuasão, atração, orientação e convencimento ao invés da coerção, intimidação e punição (Ferreira Júnior, 2015 *apud* Dortas *et al.*, p. 68, 2021).

O controle da legalidade, tradicionalmente exercido pelos Tribunais de Contas, está ancorado na clássica abordagem de comando e controle e deve ser exercido com base em normas objetivas que definem o que é permitido ou proibido pela ordem jurídica. Esse tipo de controle envolve, em regra, a verificação do cumprimento de

regras formais, como a observância aos princípios da legalidade, da imparcialidade ou aos limites orçamentários, e, quando há descumprimento, gera a imposição de sanções ou recomendações corretivas. Trata-se, portanto, de um controle predominantemente repressivo, que opera sobre parâmetros jurídicos definidos e que pode ser aferido mediante análise documental e normativa.

Entretanto, a expansão da atividade de controle externo, especialmente após a promulgação da Constituição de 1988, exige uma estratégia mais abrangente de enfrentamento dos problemas. Isso porque o art. 70 da Constituição da República ampliou a função desse controle ao prever, além da legalidade, a necessidade de apreciação da legitimidade, economicidade, eficiência e efetividade dos atos administrativos. Esses conceitos, porém, não têm parâmetros objetivos pré-definidos, o que exige uma atuação mais dialógica, consensual e interpretativa por parte dos Tribunais de Contas.

Nesse contexto, o controle de legitimidade demanda novas metodologias e rationalidades avaliativas, voltadas à análise do mérito das políticas públicas e de seus resultados concretos, e não apenas à verificação formal de regularidade jurídica. Essa mudança de paradigma exige que os órgãos de controle desenvolvam instrumentos mais qualitativos, participativos e orientados à melhoria da gestão pública, superando a lógica exclusivamente sancionatória.

A reforma da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) promovida pela Lei nº 13.655/2018, apenas reforçou a necessidade de atuações mais dialógicas e consensuais. Em especial, o art. 20 estabeleceu que o agente público não pode ser responsabilizado por decisões técnicas ou administrativas tomadas com base em interpretação razoável, ainda que posteriormente questionada, desde que haja demonstração de boa-fé e motivação adequada. Esse dispositivo, ao lado dos arts. 21 e 22, que reforçam a necessidade de considerar as consequências práticas das decisões administrativas e de controle, reafirma que o controle público, especialmente aquele exercido *ex post*, deve dialogar com a complexidade da realidade administrativa, evitando o formalismo excessivo e o decisionismo retrospectivo.

Nesse sentido, nos termos da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o controle de legitimidade exige uma postura institucional dialógica, cooperativa e preventiva, que se afasta do modelo sancionador tradicional e se

aproxima das diretrizes consensualistas do direito administrativo contemporâneo. A atuação dos Tribunais de Contas e demais órgãos de controle, para estar alinhada aos parâmetros da LINDB, deve reconhecer a margem de discricionariedade técnica da administração, respeitando a presunção de legitimidade de decisões fundamentadas, desde que amparadas em critérios razoáveis. Trata-se de uma mudança de cultura: o controlador não deve apenas punir a falha, mas contribuir para o aprimoramento da gestão pública, reconhecendo que o erro administrável, quando bem motivado e orientado ao interesse público, não pode ser equiparado à ilegalidade ou ao desvio de finalidade.

2.3.1 Evolução normativa

Com o advento da Nota Recomendatória da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) nº 02/2022, a autocomposição ganha novos contornos nos Tribunais de Contas. O Termo de Ajustamento de Gestão (TAG) e o termo de alerta (art. 59, §1º da Lei Complementar nº 101/2000), enquanto instrumento de consenso, têm se fortalecido com a criação de unidades voltadas à solução consensual e à prevenção de conflitos. Câmaras, Secretarias de Controle Externo de Solução Consensual e Mesas Técnicas, têm sido utilizadas como mecanismos inovadores de mediação e solução pacífica de controvérsias administrativas.

Esse movimento teve início no Tribunal de Contas do Municipal de São Paulo por meio da Resolução TCM/SP nº 02/2020 que instituiu Mesas Técnicas com o objetivo de conferir maior celeridade e possibilitar a superação de matérias controversas, desde que caracterizadas por sua destacada relevância ou de alto grau de complexidade. No ano seguinte, Mato Grosso tornou-se pioneiro entre os Tribunais de Contas Estaduais ao instituir procedimentos e instrumentos voltados à promoção do consensualismo, a autocomposição, a mediação, a eficiência e o pluralismo na solução de temas controversos relacionados à administração pública e ao controle externo, artigo 55 da Lei Complementar Estadual nº 752/2021 e Resolução TCE/MT nº 12/2021.

Atualmente, o Brasil conta com dez Tribunais de Contas Estaduais que possuem previsão específica sobre métodos de autocomposição, além deles o Tribunal de Contas da União (TCU), que editou a Instrução Normativa nº 91/2022, e o Tribunal de

Contas do Município de São Paulo (TCM/SP), que editou a Resolução nº 02/2020, também regulamentaram a matéria, totalizando 12 (doze) Tribunais com regulamentação. Esses normativos podem ser visualizados no Quadro 1.

Quadro 1 - Tribunais de Contas que possuem métodos de autocomposição

Âmbito	Tribunal	Normativo
Federal	TCU	Instrução Normativa nº 91/2022
Estadual	TCE/MT	Lei Complementar Estadual nº 752/2021 e Resolução TCE/MT nº 12/2021
Estadual	TCE/ES	Instrução Normativa nº 82/2022
Estadual	TCE/PE	Resolução nº 204/2023
Estadual	TCE/AC	Resolução nº 127/2023
Estadual	TCE/BA	Resolução nº 46/2024
Estadual	TCE/CE	Resolução Administrativa nº 6/2024
Estadual	TCE/RR	Lei Complementar Estadual nº 349/2024
Estadual	TCE/SE	Resolução TC nº 359/2024
Estadual	TCE/MG	Resolução nº 01/2025
Estadual	TCE/SC	Resolução nº TC-284/2025
Municipal	TCM/SP	Resolução nº 02/2020

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Decerto, a legitimidade dos órgãos de controle externo para a utilização de métodos de resolução de conflitos encontra respaldo consolidado no ordenamento jurídico brasileiro. Dentre os principais marcos normativos, destacam-se: o artigo 3º, §2º, e o artigo 174 do Código de Processo Civil, que preveem e incentivam a solução consensual dos litígios; os artigos 30 a 40 da Lei Federal nº 13.140/2015, que disciplinam a autocomposição envolvendo pessoas jurídicas de direito público; o artigo 13, §1º, do Decreto Federal nº 9.830/2019, que regulamenta os artigos 20 a 30 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), para estabelecer que os órgãos de controle deverão privilegiar ações de prevenção antes de processos sancionadores; e, por fim, os artigos 151 a 154 da Lei Federal nº 14.133/2021, que autorizam expressamente o uso de meios alternativos de resolução de controvérsias nas contratações regidas pela nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

Nesse toar, a autorização para os entes públicos realizarem acordos ou transações não é recente, desde 2010, com a inclusão do art. 4º, A, na Lei Federal nº

9.469/1997 é admitida a formalização de termos de ajustamento de conduta para prevenir ou extinguir litígios envolvendo a administração pública. Ademais, com o advento da Lei Federal nº 13.129/2015, que altera o art. 1º da Lei nº 9.307/1996, a arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais também passou a ser admitida na Administração Pública direta e indireta.

A relevância do tema é tamanha que já se reflete na proposta de reforma do processo administrativo, em tramitação no Senado Federal por meio do Projeto de Lei nº 2.481/2022, estabelecendo que:

[...] os órgãos e entidades podem, em consenso com o administrado, celebrar negócio jurídico processual administrativo que estipule mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da situação concreta, antes ou durante o processo (Senado Federal, Projeto de Lei nº 2.481/2022).

De outro giro, o Poder Executivo Federal promulgou o Decreto nº 12.091/2024, instituindo o “Resolve”, Rede Federal de Mediação e Negociação, consolidando ainda mais a adoção de mecanismos consensuais na esfera federal.

Não obstante a larga previsão normativa acerca da legitimidade e possibilidade de autocomposição, foi proposta pelo Partido Novo a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 1.183/DF, contestando a Instrução normativa nº 91, de 22 de dezembro de 2022, que instituiu no âmbito do Tribunal de Contas da União, a Secretaria de Controle Externo de Solução Consensual e Prevenção de Conflitos – SecexConsenso, para solução consensual de controvérsias relevantes e prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública Federal (ADPF nº 1183/DF, 2024).

O processo segue concluso ao relator Ministro Edson Fachin, com parecer da Procuradoria Geral da República pela improcedência do pedido sob o argumento:

[...] o controle exercido pelo TCU nos procedimentos de solicitação de solução consensual em nada destoa da natureza da fiscalização contábil, financeira e orçamentária delineada nos arts. 70 e 71 da Constituição da República. Ao contrário, assoma-se como instrumento vivificador dos valores do art. 37, caput, que, em última análise, figuram a pedra angular da arquitetura de todo o sistema de controle externo (ADPF nº 1183/DF, 2024).

Ressaltou, ademais, que a “intermediação do Tribunal de Contas não é mandatória, constituindo faculdade das partes interessadas, a quem se abre a opção de apresentar propostas de resolução de controvérsias” (ADPF nº 1183/DF, 2024).

Por derradeiro, a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) proposta segue na contramão da orientação da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que alinhada à Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável, adotado pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 25 de setembro de 2015, e à Resolução da Assembleia Geral das Nações Unidas A/RES/69/228, preza pela “Promoção e fomento da eficiência, *accountability*, a eficácia e a transparência da administração pública mediante o fortalecimento das entidades de fiscalização superiores”.

Diante dessa perspectiva mais negocial e plurilateral, a atividade sancionatória cede espaço para a mediação, que, por meio do diálogo e cooperação, obtém ganhos com a redução da judicialização, maior celeridade processual, economia de recursos e benefícios diretos à população; seja pela mudança de comportamento ou pela adoção de medidas compensatórias com resultados positivos para a população.

2.3.2 Os impactos do consensualismo nos tribunais de contas: eficácia, desafios e perspectivas

A autocomposição já é uma realidade crescente no âmbito do poder judiciário. Com o advento da Lei Federal nº 13.105/2015, a audiência de conciliação somente poderá ser dispensada se ambas as partes assim expressarem ou em hipótese, que pela natureza do processo, não se admita. (Dortas *et al.*, 2021).

Assim, diante do aumento substancial da prática do consenso no Brasil, nota-se o fortalecimento gradual do consensualismo como método de resolução de conflitos nos Tribunais de Contas. Essa tendência é evidenciada ao compararmos uma pesquisa realizada em outubro de 2020, por servidores do Tribunal de Contas do Estado do Paraná⁴⁹, com os dados do Painel Geral de Processos SecexConsenso,

⁴⁹ 13 (treze) dos 33 (trinta e três) Tribunais de Contas apresentaram suas respostas à pesquisa realizada. Na elaboração do gráfico da figura, foram considerados os questionamentos quanto à

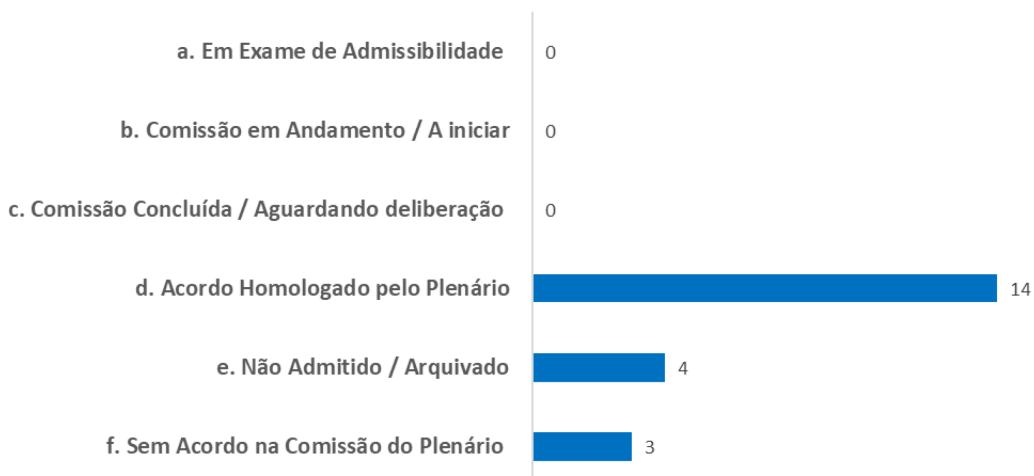
disponível no site do TCU. A pesquisa promovida pelos servidores, de caráter semiestruturado e realizada via questionário eletrônico da Microsoft, obteve a resposta de 13 Tribunais de Contas e identificou o crescimento do uso de instrumentos consensuais, quando comparados os anos de 2018 e 2019, como apresentado na figura 1, mas, ainda pouco expressivos, frente aos 14 acordos homologados pelo TCU só no ano de 2023, como evidenciado na figura 2.

Figura 1- Evolução no uso de instrumentos consensuais em Tribunais de Contas



Fonte: Dortas et al., p. 85, 2021.

Figura 2 - Contagem de processos, por etapa - TCU / SecexConsenso



Fonte: Painel Geral de Processos SecexConsenso⁵⁰, adaptado pelos autores

existência de mecanismo de acompanhamento da evolução da utilização de instrumentos consensuais a fim de se apurar a evolução ou involução no uso de tais instrumentos (Dortas et al., 2021).

⁵⁰ Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/solucao-consensual>

Assim, a prática do consensualismo tem gerado inúmeros efeitos positivos, entre os quais se destacam a busca pela eficiência e a melhoria na gestão. À medida que os atos consensuais são publicizados, intensifica-se o controle social sobre a aplicação de recursos públicos, promovendo maior transparência e responsabilidade na atuação estatal. Adicionalmente, a resolução de conflitos de forma colaborativa, previne litígios e diminui os custos com a judicialização de demandas administrativas. Identificando-se, ademais ganhos com eficiência operacional, por meio de acordos céleres, se comparados ao tempo de duração dos processos administrativos sancionatórios.

Todavia, dentre os inúmeros desafios do consensualismo, tem-se como exemplo o particularismo, o qual trata da possibilidade de adoção de uma solução diferente para cada caso, estabelecendo tratamento e apoio preferenciais a grupos privilegiados (Schreiber, 2025). Portanto, os acordos devem ser construídos sobre critérios claros e objetivos, bem como prezar pela publicidade e transparência, como forma de possibilitar o controle social dos atos realizados. De igual modo, o tratamento igualitário entre as partes envolvidas possibilita um ambiente de confiança e responsabilidade social efetiva. Cabe lembrar que tais acordos têm força vinculante e devem ser homologados pelo plenário ou colegiado de cada tribunal (Teles; Oliveira, 2025).

Neste sentido, a mudança de cultura - a partir de um viés fiscalizador punitivo para um dialógico colaborativo - perpassa pelo perfil dos auditores designados para atuar nas mesas técnicas, como aponta a auditora do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, Lisandra Ishizuka Hardy Barros⁵¹, sendo necessário além das habilidades técnicas, empatia para compreender as partes, além da capacidade de propor soluções construtivas.

- a. Como forma de ilustrar a importância e os impactos do consensualismo nos Tribunais de Contas, podemos citar, alguns casos emblemáticos a saber: A execução da obra de recuperação e reforço do Cais 3 do Porto de Imbituba, envolvendo o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

⁵¹ Palestra proferida no evento “Consensualismo nos Tribunais de Contas” realizado em 6 de agosto de 2024 no auditório do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ).

(TCE/SC) e a empresa SCPAR Porto de Imbituba, no qual foi concedido prazo de 120 dias para estabelecer solução consensual entre os participantes do Edital nº 49/2021. O referido acordo segundo descreveu o conselheiro vice-presidente de Relações Internacionais da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), Adircélio de Moraes Ferreira Júnior, “evitou um impasse administrativo e possibilitou ajustes no edital sem a necessidade de medidas unilaterais”.⁵²

- b. A primeira mediação técnica interfederativa realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) envolvendo os Tribunais de Contas dos Estados de Mato Grosso e Bahia, TCE/BA e TCE/MT, o Executivo dos dois estados (BA e MT) e da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), como exposto pelo, à época, Secretário de Controle Externo da SecexConsenso do TCU, Nicola Espinheira da Costa Khoury⁵³, endereçou dois acordos de autocomposição num cenário anterior de sete processos judiciais, englobando 40 composições de sete trens e muitos outros equipamentos, numa ordem superior a um bilhão de reais, num período de 10 meses de negociação, atendendo cerca de 560 mil baianos (TCU Notícias, 2025).
- c. No Estado do Mato Grosso, o término da construção da Ferrovia Estadual Senador Vicente Emílio Vuolo, com extensão de 743 km, a qual atende 16 municípios, incluindo Rondonópolis, Lucas do Rio Verde e Cuiabá. O contrato da obra da ferrovia foi assinado pelo Governo do Estado de Mato Grosso e a Rumo Logística S/A, além dos prefeitos dos municípios atendidos pela malha ferroviária. Conforme informado pela auditora do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE/MT), Lisandra Ishizuka Hardy Barros⁵⁴, o pedido de avaliação por Mesa Técnica do TCE/MT deu-se pelo Ministério Público Federal (MPF) haja vista possibilidade de impacto socioambiental em Terras Indígenas impactadas pelas obras. Já existia

⁵² Palestra proferida na Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) no evento de formatação de novos servidores do Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE-AC), em 31 de janeiro de 2025.

⁵³ Palestra proferida no evento “Consensualismo nos Tribunais de Contas” realizado em 6 de agosto de 2024 no auditório do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ).

⁵⁴ Palestra proferida no evento “Consensualismo nos Tribunais de Contas” realizado em 6 de agosto de 2024 no auditório do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ).

Ação Civil Pública ajuizada pelo MPF em litisconsórcio com o Povo Indígena Boe-Bororo com decisão liminar de suspensão das licenças ambientais como consequência de paralisação das obras. O consenso conduzido pela Mesa Técnica envolvendo o Estado de MT, MPF, Defensoria Pública da União, a empresa Rumo Logística e os povos indígenas, deu-se no sentido de promover Consulta Livre Prévia Informada (CLPI) ao povo Boe-Bororo das áreas impactadas. Todo o processo até a retomada das obras logrou êxito em apenas 28 dias.

2.3.3 Compartilhamento de experiências

Desde 2023, com o advento da instrução normativa nº 91, de 22 de dezembro de 2022, o Tribunal de Contas da União (TCU) vem realizando procedimentos de solução consensual de controvérsias relevantes na prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública Federal. De acordo com os dados disponibilizados em seu portal eletrônico, em consulta realizada em 19 de abril de 2025, há trinta e sete processos em diferentes etapas:

- a. Em exame de admissibilidade (2);
- b. Comissão em andamento/a iniciar (6);
- c. Comissão concluída, aguardando deliberação (4);
- d. Acordo homologado pelo Plenário (14);
- e. Não admitido / arquivado (7);
- f. Sem acordo na comissão ou Plenário (4).

Nesse sentido, a partir das informações disponíveis, e disponibilizadas na tabela 1, é possível inferir que 38% dos processos recepcionados pela SecexConsenso tiveram os acordos homologados, o que representa um percentual significativo, à medida que 32% dos processos ingressos ainda estão sob exame de admissibilidade, aguardando deliberação ou em andamento/a iniciar, o que pode vir a elevar o percentual dos acordos homologados.

Tabela 2 - Etapas dos Processos envolvendo Consensualismo no TCU

Etapa	Quantidade	Percentual (%)
a. Em exame de admissibilidade	2	5
b. Comissão em andamento/a iniciar	6	16
c. Comissão concluída, aguardando deliberação	4	11
d. Acordo homologado pelo Plenário	14	38
e. Não admitido / arquivado	7	19
f. Sem acordo na comissão ou Plenário	4	11
Total	37	100

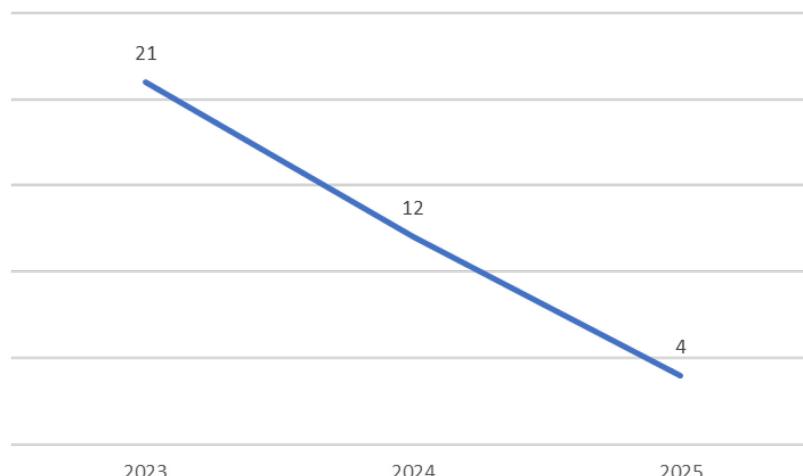
Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados do Portal TCU (2025).

Por certo, a experiência acumulada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) possui grande potencial de contribuição para o fortalecimento do consensualismo no Brasil. Por meio da sistematização de boas práticas e das lições aprendidas, ao longo da implementação da SecexConsenso, é possível disseminar conhecimento e promover o aperfeiçoamento das práticas consensuais nos demais Tribunais de Contas. Essa troca institucional favorece a elevação do grau de maturidade do controle colaborativo no país, fortalecendo a cultura do diálogo e da eficiência na Administração Pública.

Por outro lado, o decréscimo de aproximadamente 41% na quantidade de Solicitações de Solução Consensual (SSC) recepcionados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), entre 2023 e 2024, chama atenção pela redução expressiva no número de pedidos. Entretanto, no primeiro quadrimestre⁵⁵ de 2025 foram formalizados 4 pedidos: 2 em exame de admissibilidade e outros 2 com a Comissão de Solução Consensual (CSC) em andamento ou a iniciar, o que evidencia, numa análise preditiva, a possibilidade de manutenção do número de pedidos realizados em 2024 (Gráfico 1).

Gráfico 1- Pedidos de solicitação de solução consensual (SSC) recepcionados pelo TCU

⁵⁵ Portal TCU. Painel Geral de Processos SecexConsenso. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/solucao-consensual>. Acesso em: 19 abr. 2025.

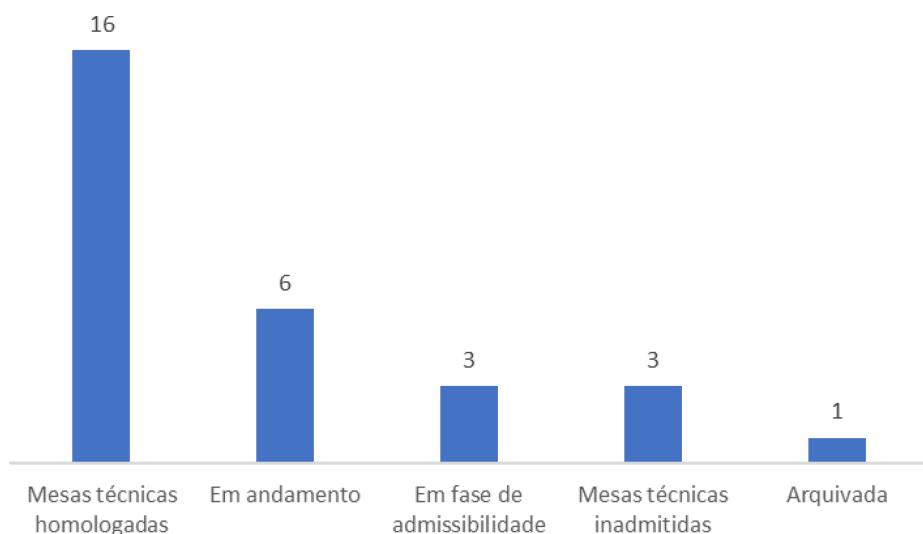


Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados do Portal TCU, até 19 de abril de 2025.

Nesse sentido, ao analisar as fichas técnicas dos acordos homologados pela SecexConsenso inferimos inúmeros benefícios ao Erário e à população diretamente. Para tanto podemos citar os acordos realizados no âmbito das controvérsias regulatórias e contratuais, dentre os benefícios, a redução de litígios que liberam recursos públicos, antes contingenciados, para viabilizar novos investimentos. Tais acordos impactam diretamente na redução de tarifas (energia, transporte aéreo, pedágios), promovem obras e melhorias em infraestrutura e contribuem para a fluidez viária, geração de empregos e diminuição de acidentes. Além disso, ampliam a segurança jurídica, fortalecem o ambiente institucional e permitem que o Estado atue com maior previsibilidade e eficiência na entrega de serviços públicos essenciais.

Outrossim, ao analisarmos os resultados obtidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE/MT), na qualidade de primeira Corte Estadual a implementar mesa técnica, entre 1º de janeiro de 2022 a agosto de 2024, foram 16 homologações para 29 solicitações (26 admitidas e 3 inadmitidas), o que representa 55% dos pedidos recepcionados pelo TCE/MT, conforme se extrai das informações contidas no gráfico 2.

Gráfico 2 - Panorama do consensualismo no TCE/MT (jan/22 a jul/24)



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados disponibilizados no evento “Consensualismo nos Tribunais de Contas”⁵⁶

Assim, pelos dados apresentados é possível inferir que o Consensualismo, apesar do avanço inicial e da economicidade advinda dos acordos firmados, ainda requer maturação para se consolidar como prática habitual no âmbito do controle externo.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evolução na cultura organizacional advinda do consensualismo, evidencia mudanças significativas na atuação do controle externo. Ao adotar práticas de resolução pacífica de conflitos, os tribunais de contas passam a exercer uma função mais dialógica, proativa e negociadora, harmonizando as relações entre o Estado e os administrados. Essa mudança não só favorece a busca por soluções mais rápidas e eficazes, mas também contribui para uma maior transparência e colaboração entre as partes envolvidas. Nessa perspectiva negocial e plurilateral, não se altera apenas a dinâmica interna dos Tribunais de Contas, mas a percepção social sobre sua atuação — que deixa de ser vista exclusivamente como punitiva para ser compreendida como promotora de um ambiente mais cooperativo, orientado à sustentabilidade e à melhoria da gestão pública.

⁵⁶ Evento realizado no auditório do Tribunal do Estado do Rio de Janeiro em 05 de agosto de 2024. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=2hrsQMD-OrI&t=2006s>

O presente estudo tem como objetivo fomentar discussões que contribuam para a consolidação do consensualismo nas atividades relacionadas ao controle externo, considerando-o como um instrumento capaz de promover resultados positivos para a gestão e as políticas públicas.

Com a inclusão do §16, ao art. 37 da Constituição da República, advindo da emenda constitucional nº 109/2021, evidencia-se, em consonância com a gestão por resultados, o modelo de administração gerencial e o princípio da eficiência, a necessidade de os Tribunais de Contas redimensionarem suas práticas de controle. Outrossim, a contemporaneidade pode gerar impactos significativos na gestão, sobretudo ao evidenciar a limitação dos processos tradicionais de controle, que, por vezes, demandam anos para alcançar um desfecho. A sanção, por si só, não repara nem inibe o dano, tampouco corrige, de forma eficaz, as falhas eventualmente existentes na gestão.

Certamente, o consensualismo ganha, cada vez mais, relevância na Administração Pública, ao se firmar como um instrumento capaz de promover soluções céleres, eficientes e colaborativas para conflitos complexos. Embora os benefícios observados até o momento sejam significativos — como a redução de processos, o fortalecimento do diálogo institucional e o aprimoramento da gestão pública, é preciso avançar na ampliação da escala de sua aplicação e na produção de estudos que avaliem com maior precisão sua efetividade e impacto. Adicionalmente, a resistência cultural e a necessidade de evitar a banalização dos instrumentos de autocomposição, ainda são desafios importantes na consolidação do modelo.

Além da capacitação por meio de cursos voltados à prática do consensualismo, já se debate no âmbito do TCU a possibilidade de criação de uma rede de consensualismo, com o objetivo de ampliar sua aplicação e aprimorar os mecanismos de autocomposição. Essa rede buscaria o aperfeiçoamento normativo e jurisprudencial, por meio da formação de grupos de debate e troca de experiências entre os 33 Tribunais de Contas existentes.

Em análise aos dados apresentados podemos inferir um significativo avanço no número de acordos homologados, nos primeiros anos de regulamentação dos procedimentos voltados à solução consensual, no âmbito dos Tribunais de Contas. No entanto, a partir de 2024, observa-se uma redução no número de acordos realizados, o que pode estar intimamente relacionado à propositura da ADPF nº

1.183/2024, proposta pelo Partido Novo, em 29/07/2024, pleiteando a extinção da Secretaria de Controle Externo de Solução Consensual e Prevenção de Conflitos (SecexConsenso) e a anulação dos acordos celebrados. Contudo, essa hipótese só poderá ser confirmada após o julgamento da ação de descumprimento de preceito constitucional supramencionada e um estudo mais aprofundado, que permita compreender as possíveis causas dessa estagnação.

Por fim, em estudos futuros, recomenda-se aferir a eficiência do consensualismo, pois torna-se imprescindível a adoção de mecanismos de medição de desempenho desses acordos celebrados, a fim de avaliar a relação custo-benefício dos resultados obtidos, especialmente no que se refere à redução de litígios e ao impacto na entrega de serviços e políticas públicas relevantes à população. Para tanto, sugere-se que o monitoramento preveja indicadores de desempenho e resultados, a fim de aferir o progresso e o impacto dos acordos celebrados, considerando o tempo médio de tramitação, os valores financeiros economizados, os impactos na política pública, além do alcance da população impactada diretamente e indiretamente com a autocomposição, num comparativo *ex-ante* e *ex-post* aos acordos realizados.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Nota Recomendatória Atricon nº 02/2022.** Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros para que, observado o regime jurídico-administrativo, adotem instrumentos de solução consensual de conflitos, aprimorando essa dimensão nos processos de controle externo. Disponível em: <https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Nota-Tecnica-Atricon-no002-2022.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF nº 1183/DF. **Parecer PGR.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6990125>. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Solução consensual mediada pelo TCU permite entrega de trens de VLT à cidade de Salvador. **TCU Notícias**, Brasília, 18 mar. 2025. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/solucao-consensual-mediada-pelo-tcu-permite-entrega-de-trens-de-vlt-a-cidade-de-salvador>. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRITO, Gabriel; BARROS, Luciano. Consensualismo na esfera pública e a materialização do princípio da efetividade. **Consultor Jurídico**, Opinião, São Paulo, 21 ago. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-ago-21/consensualismo-na-esfera-publica-e-a-materializacao-do-princípio-da-efetividade/>. Acesso em: 18 abr. 2025.

CARREGOSA, Lais. TCU identifica 11,9 mil obras públicas paralisadas; número corresponde à metade dos contratos vigentes. **G1**, Economia, Brasília, 4 dez. 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/12/04/tcu-identifica-119-mil-obras-publicas-paralisadas-numero-corresponde-a-metade-dos-contratos-vigentes.ghtml>. Acesso em: 20 abr. 2025.

DANTAS, Bruno. Consensualismo, eficiência e pluralismo administrativo: um estudo sobre a adoção da mediação pelo TCU. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, 22, n. 127, p. 261-280, 2020. DOI <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2020v22e127-2304>. Disponível em: <http://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/2304>. Acesso em: 22 abr. 2025.

DORTAS, Gustavo Ribeiro; LOPES, Marcelo; CARPES, Nayara do Amaral; MARTINS JUNIOR, Wilmar da Costa. O Consensualismo como estratégia de Resolução de Conflitos pelo Controle Externo. **Revista Digital do TCE-PR**, Curitiba, n. 31, p. 64-87, 2021. Disponível em: <https://revistatcepr.azurewebsites.net/wp-content/uploads/2021/04/7-Artigo-4-N31-2020.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2025.

KREMER, Keila Oliveira; CHAVES, Marcelo Pinto; GILABERTE, Thalissa Pádua. Consensualidade no Direito Administrativo Brasileiro. In: MELLO, Clayson de Moraes et al. (coord.). **Mediação, processo e justiça**: estudos em homenagem ao professor Adriano Moura da Fonseca Pinto. Rio de Janeiro: Ed. Processo, 2025. p. 481-504.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado. **Em decisão inédita, TCE/SC concede prazo para solução consensual entre participantes de edital de obra no Porto de Imbituba.** Santa Catarina: TCE-SC, Secom, 14 dez. 2024. Disponível em: <https://www.tcesc.tc.br/em-decisao-inedita-tcesc-concede-prazo-para-solucao-consensual-entre-participantes-de-edital-de>. Acesso em: 21 abr. 2025.

SCHREIBER, Anderson. Consensualismo na Administração Pública: suas vantagens e seus perigos. **JOTA**, [São Paulo], Opinião e Análise, 17 dez. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-do-anderson-schreiber/consensualismo-na-administracao-publica-suas-vantagens-e-seus-perigos>. Acesso em: 18 abr. 2025.

TELES, B. V.; OLIVEIRA, G. J. Adoção de Câmaras de Consensualismo pelos Tribunais de Contas Estaduais. **Consultor Jurídico**, [São Paulo], 19 jan. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-19/adocao-de-camaras-de-consensualismo-pelos-tribunais-de-contas-estaduais/>. Acesso em: 18 abr. 2025.

XIMENES, Julia Maurmann. A construção da cultura do consensualismo nas agências reguladoras e seus desafios. **Revista da AGU**, Brasília, v. 21, n. 4, p. 117-142, out./dez. 2022. DOI: 10.25109/2525-328X.v.21.n.04.2022.3107. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/3107>. Acesso em: 22 abr. 2025.

Sobre o autor

Waldir Jorge Ladeira dos Santos | e-mail: waldir.santos@uerj.br

Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Contador-chefe da Contadoria-geral do TCE-RJ

ID <https://orcid.org/0000-0002-7355-6769>

Lattes <http://lattes.cnpq.br/8140911862127299>

Antônio Ranha Da Silva | e-mail: ranha@humaitagroup.com.br

Doutor em Administração de Negócios – Florida Christian University. Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

ID <https://orcid.org/0009-0000-4627-534X>

Lattes <http://lattes.cnpq.br/7439203270375299>

Lucianna Souza Costa | e-mail: lucianna.costa@gmail.com

Pós-graduada em Ordem Jurídica e o Ministério Público – Fundação Escola Superior do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Pós-graduada em Direito e Administração Pública – Universidade Gama Filho. Pós-graduada em Direito Penal e Processual Penal – Universidade Estácio de Sá. Assessora-especial na Secretaria de Estado de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro.

ID <https://orcid.org/0009-0005-5849-188X>

DOI <http://lattes.cnpq.br/2801688628269907>

Sandra Suely do Vale Corrêa | e-mail: sandra.correa@planejamento.rj.gov.br

Pós-graduada em Engenharia Mecânica - Universidade Federal de Pernambuco. Pós-graduada em Gestão Empresarial - Fundação Getúlio Vargas. Pós-graduada em Estratégia de Serviços - ESPM. Coordenadora de Consolidação e Análise de Projetos de Investimentos na Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão do Estado do Rio de Janeiro.

ORCID <https://orcid.org/0009-0002-0627-5120>

DOI <http://lattes.cnpq.br/9508197141036750>

Termo de Ajustamento de Gestão: uma abordagem propositiva para incremento quantitativo e qualitativo de soluções consensuais nos tribunais de contas brasileiros

DANIELE MAGHELLY MENEZES MOREIRA

Especialista em Direito Público e Privado – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Procuradora do Município de Nova Iguaçu.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho consiste em contribuir com reflexões acerca de formas pelas quais os Tribunais de Contas pátrios podem estimular, pela via normativa, o incremento quantitativo e qualitativo das propostas de termos de ajustamento de gestão. A pesquisa busca explorar os benefícios da via consensual e abordar como o seu emprego pode representar alternativa à lógica de controle externo marcada pelo caráter sancionador. O sucesso de uma atuação concertada e horizontalizada exige adaptações da cultura organizacional das Cortes de Contas e considerações acerca da adequação do rito procedural à finalidade a que ele se destina. Apesar da tendência de regulamentação de instrumentos consensuais e dos esforços para incentivar o seu emprego, ainda são tímidos os números de propostas de ajustamento exitosas. É pertinente ponderar em que medida a razoável duração do processo, a garantia da não autoincriminação e a parceria na construção da solução dos problemas identificados podem funcionar como vetores para a disseminação de transações entre os jurisdicionados e os Tribunais de Contas. A abordagem realizada é eminentemente exploratória dos obstáculos à plena aplicação de soluções consensuais, bem como propositiva de mudanças para minimizá-los.

Palavras-chave: Termo de ajustamento de gestão; Tribunal de Contas; Políticas públicas; Controle consensual.



ABSTRACT

The aim of this study is to provide insights into how national Courts of Accounts can contribute, through regulatory frameworks, to enhancing both the quantity and quality of management adjustment agreements. It explores the advantages of a consensual approach and examines how its adoption can offer an alternative to the punitive nature of external oversight. The effectiveness of this horizontally structured form of external control necessitates adjustments in the organizational culture of the Courts of Accounts and considerations regarding the procedural appropriateness aligned with its intended objectives. Despite the increasing trend towards regulating consensual mechanisms and efforts to encourage their use, successful implementation of adjustment proposals remains limited. It is pertinent to assess to what extent factors such as reasonable procedural duration, non-self-incrimination guarantees, and collaborative problem-solving can facilitate the adoption of transactions between audited entities and Courts of Accounts. This study adopts an exploratory approach towards identifying barriers to the full deployment of consensual solutions, while also proposing strategies to mitigate them.

Keywords: Management adjustment term; Court of Accounts; Public policies; Consensual control.

1 INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas brasileiros possuem relevante competência fiscalizatória atribuída pela Constituição da República (Brasil, 1988) no sentido do resguardo à gestão eficaz, eficiente e econômica dos recursos públicos. A missão atribuída transborda o mero controle formal dos dispêndios e exige uma visão atenta à qualidade dos gastos e ao resultado das políticas governamentais.

A multiplicidade de interesses públicos e a eficiência exigida das relações em âmbito administrativo geram desafios que muitas vezes não são satisfatoriamente dirimidos por uma relação adversarial e constituída sob os prismas repressivo e punitivo. Dado que muitas vezes uma postura processual combativa pode não ser adequada ao alcance da finalidade a que se destina a atribuição dos Tribunais de Contas, há que se buscar avanços nas estratégias de controle, o que perpassa pela avaliação das vantagens na disseminação de mecanismos consensuais.

A implementação dessa visão promove uma mudança de paradigma na tradicional acepção de controle externo centrada na verticalidade na relação imperativa do controlador com o controlado e passa a contemplar meios nos quais há uma conjugação de esforços para a construção de soluções. O caráter monológico na definição das diretrizes para melhorias na gestão abre espaço para um agir comunicativo, em que a interação produtiva corrobora com a assertividade na definição das ações públicas.

A difusão de uma cultura conciliatória, todavia, encontra desafios, que se traduzem em números ainda tímidos de iniciativas de propostas consensuais por parte de gestores e de pactuações exitosas. A problemática sobre a qual parte o estudo consiste na investigação dedutiva de possíveis motivos para a baixa aderência ao termo de ajustamento de gestão, mesmo diante dos benefícios dele advindos.

Embora não exista unicidade quanto à nomenclatura empregada nas diversas Cortes nacionais, a expressão “termo de ajustamento de gestão” será empregada ao longo do trabalho como sinônimo de instrumento consensual aplicável em Tribunais de Contas para regularização de atos e procedimentos administrativos e para a melhoria pactuada de ações estatais.

A partir de pesquisa exploratória e análise qualitativa, o presente trabalho teve por enfoque a identificação dos obstáculos à plena aplicação de soluções consensuais e, a partir de uma abordagem propositiva, a avaliação de oportunidades de melhoria no que concerne ao estímulo quantitativo e qualitativo dessas avenças nos Tribunais de Contas. Além da introdução e da conclusão, o trabalho desenvolvido foi estruturado em duas partes.

A primeira tenciona contextualizar a aplicação da consensualidade nas Cortes de Contas brasileiras, considerando as prescrições contidas no ordenamento jurídico vigente e as recomendações de entidades nacionais e internacionais sobre o tema. A segunda parte é dedicada à avaliação de ferramentas para estimular as propostas de ajustamento de gestão e de aspectos capazes de contribuir para o sucesso das iniciativas compostivas.

Na doutrina existem publicações sobre a consensualidade nas esferas de controle, sobretudo em artigos científicos. Há também obras dedicadas à resolução pacífica de conflitos na administração pública em geral. Em que pese a existência de produção acadêmica, é pertinente o aprofundamento do estudo, com revisão bibliográfica e exame documental focado no regramento das ferramentas cooperativas.

Por fim, a pesquisa apresenta experiências desenvolvidas por diversos Tribunais de Contas pátrios e da avaliação de instrumentos consensuais congêneres, um retrato de aspectos na regulamentação dos termos de ajustamento de gestão que comportam avanços abrindo caminho para estudos ulteriores com ênfase no aperfeiçoamento normativo da temática.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Contextualização da aplicação da consensualidade no âmbito dos tribunais de contas

A busca pela solução pacífica de controvérsias é aspecto que norteia todo o ordenamento jurídico e é consignada no preâmbulo da Carta Magna. É de seu espírito a necessidade de que sejam viabilizados arranjos consensuais com vistas à paz e ao

afastamento de controvérsias (Batista Júnior, 2007, p. 462). Diante desse prisma compositivo, há que se reconhecer que a Constituição opera como catalizadora (Medauar, 2008, p. 104) de relevantes mudanças no direito administrativo.

Durante algum tempo houve certa resistência à internalização da consensualidade de forma ampla no regime jurídico-administrativo, por considerações afetas à indisponibilidade do interesse público. Em um de seus primeiros trabalhos acadêmicos sobre o tema, Celso Antônio Bandeira de Mello (1967, p.14) pontuou que os interesses qualificados como da coletividade são inapropriáveis, de modo que sequer o setor público poderia deles dispor.

Segundo o autor, o bem comum consiste na reunião de interesses que os indivíduos ostentam na condição de membros do grupo social. A partir desse apontamento, Luzardo Faria (2022, p. 35) sinaliza que o interesse público “não se confunde e também não é algo contrário ao interesse dos indivíduos” e “não se identifica, sempre, com o interesse do Estado”.

Na tarefa de se delinear a definição de interesse público e de se estabelecer sistematicidade em seu tratamento, o ponto comum que se estabelece diz respeito à sua qualificação como conceito jurídico abstratamente indeterminado. Esse cenário atrai a possibilidade de que sua hermenêutica comporte variações, a depender do contexto fático que se coloque.

Na atuação administrativa, a persecução do interesse público não conduz a apenas uma resposta válida para dirimir as situações que são concretamente postas à rotina do agente público. A margem decisória, não raro, comporta diversas vias igualmente legítimas e é necessário ponderar a escolha que melhor poderá atender aos anseios do bem comum.

A opção administrativa não necessariamente recairá sobre uma atuação unilateral por parte do poder público, é possível que se obtenha um equilíbrio de interesses originalmente contrapostos, que assim permaneceriam se não fosse pela ocorrência de trocas e concessões entre as partes (Oliveira, 2005, p. 243). A consensualidade se coloca como alternativa que busca agregar múltiplas perspectivas com vistas a um arranjo benéfico a todos os envolvidos.

A aceitação dessa possibilidade, todavia, não foi imediata, Floriano de Azevedo Marques Neto (2012, p. 428) destaca que há uma “[...] herança, forte entre nós, de

desconfiar sempre do envolvimento dos particulares em qualquer atividade que promova as necessidades coletivas".

O desenvolvimento da linha consensual pelo direito administrativo por parte da doutrina, da jurisprudência e da legislação ocorreu – e ainda ocorre – de forma gradual ao longo do tempo. Embora a legislação já concebesse de forma pontual a transação administrativa como forma de evitar a litigiosidade, a exemplo da desapropriação amigável de que trata o artigo 10 do Decreto-Lei nº 3.365 (Brasil, 1941) e do incentivo a soluções pacíficas no preâmbulo da Constituição vigente, apenas a partir do século XXI a consensualidade administrativa é substancialmente abraçada pela jurisprudência e passa a reverberar em diversos diplomas legais.

Em 2002, importante julgado do Supremo Tribunal, proferido no âmbito do Recurso Extraordinário 253885/MG, reconheceu a possibilidade de transação em âmbito administrativo, diante da constatação de que a indisponibilidade do interesse pertencente à coletividade não gera entraves à celebração de ajustes, quando a solução melhor puder atender a ultimação desse interesse.

A possibilidade de aplicação do consenso em ambiente administrativo parte da premissa de que a densificação da forma em que o interesse público será perseguido comporta variações que exigem considerações de como otimizar os resultados a partir da definição dos meios mais adequados para atingi-lo. Nas lições de Alexandre dos Santos de Aragão (2005, p. 293), a transação administrativa "[...] não implica uma disponibilidade do interesse público, mas uma determinação do meio mais apto para alcançar os objetivos da lei". Quando possível de se obter uma interseção de vontades, a atividade consensual não é apenas conveniente, mas necessária à promoção da eficiência, considerando os benefícios decorrentes de seu emprego.

Segundo o princípio constitucional da eficiência, previsto no artigo 37, a atividade administrativa deve se pautar na busca de resultados efetivos, em prazo razoável e de acordo com a finalidade prevista em lei. A atuação estatal deve ser realizada de forma simples e objetiva, sem formalidades demasiadas e com o emprego dos meios e recursos que estiverem à sua disposição de modo otimizado (Gabardo; Hachem, 2010, p. 242). A adoção de instrumentos consensuais pode potencializar esse dogma, ao permitir a seleção de alternativas para os problemas governamentais mais assertivas, democráticas e céleres e menos custosas.

Nessa linha de ideias, como grande expoente acadêmico da temática, Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2003a, p. 156) propôs o desenvolvimento de estudos sobre o que denominou de “princípio constitucional da consensualidade do direito brasileiro”, com vistas a “iluminar inúmeras relações entre sociedade e Estado e de facilitar, assim, a aplicação e o aperfeiçoamento dos institutos consensuais existentes, a criação de novos e de concorrer para a interpretação homogênea de situações indefinidas”. Desde então, a produção legislativa e estudos sobre a temática se intensificaram na busca de instrumentos que viabilizem o exercício da consensualidade.

Ao longo do tempo, diversos diplomas trouxeram instrumentos cooperativos que permitiram ao poder público a celebração de transações. O avanço normativo pode ser exemplificado pela previsão do acordo de leniência, da arbitragem e da mediação na Administração Pública, do termo de ajustamento de conduta e do acordo de não persecução cível em casos de improbidade administrativa⁵⁷.

Com a Lei Federal nº 13.655 (Brasil, 2018), a autorização para celebração de avenças recebeu contornos mais amplos, ao se franquear que, observada a legislação aplicável, a Administração Pública possa empreender negociações para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa. A inserção de tal previsão no artigo 26 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro sinaliza que a consensualidade representa um importante viés hermenêutico para todo o ordenamento jurídico e reforça a necessidade de que os tradicionais institutos sejam repensados para abranger esse viés conciliatório.

O implemento da via compositiva também não passou alheio à atividade dos Tribunais de Contas. Diante do fenômeno de consensualização do direito administrativo (Faria, 2022, p. 121), as Cortes nacionais vêm incorporando à sua atuação instrumentos consensuais de regularização de falhas na gestão, na linha também de recomendações internacionais e nacionais sobre o tema.

⁵⁷ Essas inovações foram introduzidas pelas Lei Federal nº 12.846 (Brasil, 2013), em seus artigos 16 e seguintes; Lei Federal nº 13.105 (Brasil, 2015a), em seu artigo 174; Lei Federal nº 13.129 (Brasil 2015b), que incluiu o §1º ao art. 1º da Lei nº 9.307 (Brasil, 1996); Lei Federal nº 13.140 (Brasil, 2015c), em seus artigos 32 e seguintes; Resolução nº 179 do Conselho Nacional do Ministério Pùblico (Brasil, 2017a); e Lei Federal nº 13.964 (Brasil, 2019), que alterou a redação do §1º do artigo 17 da Lei 8.429 (Brasil, 1992a).

A celebração de acordos está associada ao Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº 16 da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU, 2015). A promoção de sociedades pacíficas perpassa pelo desenvolvimento de instituições eficazes e transparentes e pela tomada de decisões de forma inclusiva e participativa, de modo que o estímulo a ajustes dos órgãos de controle com jurisdicionados vai ao encontro de tais diretrizes.

Também a Declaração de Moscou, de 2019, empregada pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, salienta a necessidade de que haja uma interação produtiva entre os órgãos de controle externo e os gestores. Desse contato, alternativas consensuais se consolidam como meios de avanço e aprimoramento da gestão.

Em nível nacional, a Resolução nº 02 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Brasil, 2014) abordou a necessidade de se estabelecer um controle externo concomitante, contemporâneo à formação ou execução dos atos e procedimentos administrativos. Como forma de alcance a essa fiscalização tempestiva, o termo de ajustamento de gestão foi citado como alternativa para essa moderna forma de atuação das Cortes de Contas. Mais adiante a difusão de soluções consensuais de conflitos foi também objeto da Nota Recomendatória nº 02 (Brasil, 2022a).

Essas diretrizes convergem para que se estabeleça um olhar atento para a criação de ferramentas consensuais capazes de figurar como alternativas fidedignas de redução da litigiosidade e promoção da celeridade e na eficiência na melhoria da gestão pública.

2.2 Avaliação de medidas de incremento quantitativo e qualitativo das propostas de termos de ajustamento de gestão perante os tribunais de contas brasileiros

Dante do reconhecimento dos benefícios advindos de uma pactuação consensual exitosa para prevenção ou correção de falhas, as Cortes de Contas vêm incorporando à sua atuação instrumentos típicos para formalização de acordos.

Como precursor em âmbito nacional, há que citar a iniciativa do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, que, por meio da Resolução Normativa nº 05 (Paraíba, 2007), instituiu o denominado pacto de adequação de conduta técnico-operacional. Trata-se de avença na qual, identificada falha em sede de inspeção, o gestor é convidado a pactuar medidas para sanear “atos ou omissões que sejam danosos ao erário, prejudiciais à população, lesivos ao interesse público e defraudadores de uma boa gestão operacional”⁵⁸.

Mais adiante, a Lei Complementar Estadual nº 120 (Minas Gerais, 2011) estabeleceu no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais o termo de ajustamento de gestão para regularizar atos e procedimentos de Poderes, órgãos ou entidades por ele controlados. Na disciplina do instituto restou consignada a vedação de sua aplicação quando configurado desvio de recursos públicos ou na hipótese de o processo já contar com decisão definitiva irrecorrível.

Após a experiência mineira, muitos Tribunais de Contas se somaram à previsão de ferramentas consensuais congêneres. Pesquisa realizada por Marcela Cristina Arruda Nunes (2021, p. 78) apontou que, em 1º de dezembro de 2021, 24⁵⁹ dos 33 Tribunais de Contas já contavam com previsão de termo de ajustamento de gestão em suas normas. Com base nas respostas apresentadas pelas Cortes que contribuíram para aquele trabalho, a autora registrou que havia 75 ajustes firmados no Estado de Pernambuco, 17 no Rio Grande do Norte, 16 no Paraná, 12 em Minas Gerais, 7 em Goiás e no Piauí e 4 em Rondônia.

Em levantamento mais recente, realizado em 2023 pela Associação dos membros dos Tribunais de Contas do Brasil⁶⁰, foi apontado que também o Tribunal de Contas do Alagoas (Alagoas, 2022) e o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2022b) incorporaram aos seus normativos procedimentos de solução consensual⁶¹.

⁵⁸Art. 1º da Resolução Normativa nº 05 (Paraíba, 2007).

⁵⁹São eles os Tribunais de Contas dos Estados da Paraíba, de Goiás, de Minas Gerais, de Sergipe, do Espírito Santo, de Pernambuco, do Rio Grande do Norte, de Rondônia, do Acre, do Amazonas, de Mato Grosso, do Rio Grande do Sul, do Mato Grosso do Sul, do Piauí, do Paraná; do Pará, do Amapá, do Maranhão, do Ceará, do Tocantins, da Bahia, do Rio de Janeiro e de Santa Catarina e do Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás.

⁶⁰Disponível em: <https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2023/07/Resolucao-Consensual-de-Controversias-Regulacoes-em-Tribunais-de-Contas.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2024.

⁶¹O Tribunal de Contas do Município de São Paulo trouxe, na Resolução nº 2 (São Paulo, 2020) previsão de mesa técnica, mas o instituto não está associado à celebração de instrumento de ajustamento específico.

Esses dados relevam que embora o termo de ajustamento esteja sendo sucessivamente difundido pelas Cortes de Contas no país, ainda é tímido o quantitativo de acordos celebrados em diversos Tribunais. Um caso que ilustra tal cenário é o do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, que normatizou o termo de ajustamento de gestão em 2021⁶² e totaliza 31 termos propostos⁶³, dos quais apenas 4 foram celebrados, enquanto 8 foram inadmitidos ou rejeitados.

Esses dados tornam premente a necessidade de que sejam discutidas formas para estimular quantitativa e qualitativamente o manejo dos Termos de Ajustamento de Gestão perante as Cortes de Contas nacionais. É imprescindível que se reflita sobre a utilidade e a proporcionalidade do arranjo, bem como sobre as vias normativas necessárias para o seu emprego.

A estruturação de um termo de ajustamento de gestão possui como pontapé inicial a identificação de um problema, a partir do qual serão pensadas soluções capazes de superá-lo. Por vezes a complexidade que ele apresenta impõe a adoção de múltiplas ações governamentais, que devem ser coordenadas para o alcance do resultado desejado em um prazo assinalado.

O ajuste tem lugar quando possível a verificação de um resultado útil decorrente de sua celebração. Essa avaliação depende da aptidão do instrumento para resolver o problema concreto que sobre o qual ele versa, o que exige considerações acerca da adequação ao fim a que se propõe, da necessidade da via eleita e das vantagens e desvantagens que ele propicia.

Na visão do filósofo alemão Robert Alexy (1986, posfácio), o princípio da proporcionalidade representa um parâmetro fundamental para a interpretação e aplicação do Direito. Mais do que uma simples regra jurídica, o princípio representa um critério de otimização que visa alcançar a solução mais justa e adequada em cada caso concreto a partir de considerações acerca de três subprincípios interligados: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. As suas lições são hábeis a corroborar para a avaliação dos termos de ajustamento de gestão no âmbito dos Tribunais de Contas.

⁶²A regulamentação se deu por meio da Deliberação nº 329 (Rio de Janeiro, 2021).

⁶³Pesquisa realizada em 03 de junho de 2025 no sítio eletrônico <https://www.tcerj.tce.br/consulta-processo/Processo>.

A adequação exige que a medida adotada tenha a capacidade real de produzir o efeito pretendido. A proposta de solução consensual deve ser idônea para alcançar o fim desejado, de modo que suas cláusulas devem ser concebidas para resolução integral do problema de gestão posto. A satisfação das obrigações pactuadas, ainda que envolvam prazo considerável para implementação, devem propiciar a recondução da falha e o resgate ao interesse público subjacente.

Pela necessidade, entre as medidas possíveis para alcançar o fim desejado, a escolha deve recair sobre a menos gravosa para os direitos e interesses envolvidos. Uma vez detectadas diversas vias de ação para o combate ao problema identificado, o proponente deve, à luz da realidade em que se encontra inserto, eleger aquela que melhor se amolda à sua resolução e justificar a sua escolha. Em um cenário em que devidamente motivada a opção do gestor, a Corte de Contas deve, tanto quanto possível, prestar deferência ao caminho eleito.

A proporcionalidade em sentido estrito exige que os benefícios gerados com a medida superem os ônus que ela impõe. Deve-se evitar que condutas desnecessariamente gravosas sejam pactuadas, ainda que sejam adequadas e necessárias a alcançar o fim desejado.

Também o princípio da razoabilidade orienta o juízo de valor exercido sobre as pretensas avenças. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (1999, p. 66), a atuação administrativa deve ser pautada em critérios rationalmente aceitáveis, a fim de que não se tolere condutas desarrazoadas, incoerentes, imprudentes ou insensatas.

Tanto o proponente quanto o Tribunal de Contas, ao se debruçarem sobre eventual solução consensual, devem promover uma análise contextualizada do caso concreto, considerando os diferentes valores em jogo, suas intensidades e as consequências de cada escolha administrativa. Termos que não contemplem uma demonstração dessas características estão fadados ao insucesso. É importante que sejam pensadas soluções equilibradas e consonantes com o interesse público e que se proponham a alcançar fins justos e adequados.

Além da preocupação acerca do conteúdo do ajuste, é necessário se debruçar sobre as formas institucionais para materialização do termo de ajustamento, que constituem expressão do direito ao devido processo legal. Ao se estabelecer a

processualidade participativa (Moreira Neto, 2003b, p. 107), conferem-se previsibilidade e segurança à atuação concertada no âmbito dos Tribunais de Contas, com garantia às partes do procedimento adequado e estímulo à eficiência das ações estatais.

A regulamentação de instrumentos concertados e do trâmite para a sua utilização é relevante para conferir balizas aos jurisdicionados e aos servidores do Tribunal de Contas. As premissas pelas quais as propostas serão avaliadas e o conhecimento do percurso a ser perseguido são necessários para que, ao formular as propostas, o gestor possa direcionar seus termos às exigências normativas e incrementar as chances de êxito de sua pretensão. É igualmente importante que aqueles incumbidos da avaliação da viabilidade do ajuste possam recorrer a critérios técnicos para amparar a sua atuação. A transparência das etapas processuais e das regras impostas embasa a formação da escolha administrativa e constitui lastro para uma avaliação isonômica das avenças.

A mera previsão de atos ordenados e cronologicamente praticados para se ultimar uma decisão administrativa (Gasparini, 2008, p. 986), todavia, não é suficiente para garantir a finalidade a que se destina o controle externo e a propensão do procedimento à solução concreta de um problema governamental posto. É necessário que os envolvidos, além de conhecerem as normas vigentes, saibam corretamente manejá-las e confiem de que o instrumento é hábil ao fim a que se destina.

Desponta, assim, a necessidade de avaliar em que medida o tempo de tramitação processual pode figurar como um atrativo para as propostas de termo de ajustamento. Também é relevante refletir sobre a concessão de garantias ao gestor de que o problema por ele relatado em um ambiente consensual não lhe poderá trazer prejuízos em fiscalizações diversas. É ainda pertinente discorrer sobre de que forma os Tribunais de Contas podem auxiliar na consecução das propostas ou no aperfeiçoamento de seu teor.

2.2.1 A proceduralidade adequada e a previsibilidade temporal

Ao se conceber o processo administrativo, há que se ter em mente que ele não se encerra na previsão de uma sucessão encadeada de atos com vistas ao deslinde

final, é necessário que sua tramitação ocorra em tempo razoável e que o procedimento previsto garanta os meios adequados para tanto, conforme preconizado no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República (Brasil, 1988) e no art. 8º do Pacto de São José da Costa Rica, promulgado pelo Decreto nº 678 (Brasil, 1992b).

Especificamente em processos de termos de ajustamento de gestão a celeridade é um elemento que ganha especial relevância para a atratividade das propostas consensuais e para a utilidade do procedimento. A partir da identificação de uma falha na atividade estatal, a repercussão que ela é capaz de gerar nas políticas públicas e nos serviços prestados à população exige dinamicidade em seu tratamento.

A adequação das irregularidades, especialmente quando o agente público se propõe a dirimi-las, é matéria urgente e que demanda, sob o aspecto procedural, adequado tratamento por parte dos Tribunais de Contas. O jurisdicionado deve ter a certeza de que a situação que por ele será exposta será apreciada em um lapso temporal razoável para assim se sentir inclinado a adotar a ferramenta consensual.

Um dos benefícios de se obter um encontro de desígnios para o alcance de um resultado que atenda ao interesse público é reduzir as consequências naturais do longo e incerto tempo de um processo sancionador marcado pela litigiosidade. O rito estabelecido para o termo de ajustamento de gestão, portanto, deve não apenas ser previsível quanto às suas etapas, mas quanto ao tempo para a sua conclusão.

A definição do rito e a celeridade na resolução dos conflitos por meio do termo de ajustamento de gestão reforçam a confiança do proponente na seriedade e na eficiência da atuação do Tribunal de Contas. A estimativa da duração do processo facilita o planejamento do proponente e diminui a incerteza em relação ao andamento do conflito. Isso torna o instrumento de ajuste uma opção mais atraente em comparação com um processo administrativo sancionador, que pode perdurar por anos sem uma solução definitiva.

O procedimento deve ser concebido de modo a otimizar o tempo de sua tramitação. As diversas normatizações pátrias, embora possam conter traços condizentes com as peculiaridades locais, podem servir de parâmetro para reflexão de melhorias. Um ponto que merece aprofundamento diz respeito à forma em que se desenvolve o juízo de admissibilidade da proposta de avença.

No Tribunal de Contas mineiro, o artigo 7º da Resolução nº 14 (Minas Gerais, 2014) estipula que o juízo de admissibilidade é exercido pelo próprio Conselheiro relator do processo e que apenas após pronunciamento positivo haverá oitiva da instância técnica. A Instrução Normativa nº 82 (Espírito Santo, 2022), ao regulamentar o termo de ajustamento de gestão no Tribunal de Contas capixaba, também confere ao relator a apreciação da admissibilidade da proposta.

Já o §2º do artigo 83 do Regimento Interno do Tribunal de Contas fluminense (Rio de Janeiro, 2023) estabelece que compete ao Presidente exercer tal pronunciamento, após oitiva da Procuradoria-Geral do Tribunal, sendo que, em fase futura, as propostas admitidas serão apreciadas por relator diverso. Ao se examinar o tempo de tramitação dos termos de ajustamento de gestão na Corte fluminense⁶⁴, observa-se que nos processos em que já houve juízo de admissibilidade, 84 dias foram dedicados a esse exame preliminar. Para aqueles que já tiveram seu mérito apreciado, a decisão definitiva se deu após, em média, 264 dias.

Ao se concentrar o juízo de admissibilidade e de mérito em uma só figura, permite-se ao relator conhecer, desde a origem do processo, todos os seus contornos. Se o Conselheiro já se debruçou anteriormente sobre um feito, as análises subsequentes contarão com essa bagagem. A unicidade na condução processual é capaz de gerar ganhos de ordem temporal, já que o contato prévio com as cláusulas pretendidas pode abreviar a análise meritória.

Nesse sentido, é conveniente se pensar nos benefícios advindos de se estipular, de forma uniforme nos Tribunais de Contas, que a condução decisória do processo de ajustamento será integralmente exercida pelo relator. Pretende-se, com isso, conferir maior agilidade ao procedimento e incentivar que o gestor possa identificar nessa via consensual uma alternativa para a célere resolução dos problemas, com incremento da eficiência nas políticas públicas.

2.2.2 A normatização da garantia de não autoincriminação

⁶⁴ Pesquisa realizada em 20 de maio de 2024 no sítio eletrônico <https://www.tcerj.tce.br/consulta-processo/Processo>.

A proposta de ajustamento exige comumente do agente público o reconhecimento expresso de uma falha na gestão, que constitui o objeto que se pretende adequar. A postura de confissão de uma irregularidade, originada em sua gestão ou em momento pretérito, quando dissociada de garantias de que a declaração não poderá ser utilizada em desfavor do interessado em processos diversos, poderá figurar como fator de desestímulo a iniciativas consensuais.

O incentivo à composição passa por se assegurar um ambiente de segurança jurídica no qual o reconhecimento da falha em processo de termo de ajustamento de gestão não possa ser empregado em prejuízo do declarante em procedimento distinto.

O princípio da não autoincriminação, previsto no artigo 5º, inciso LXIII, da Constituição da República (Brasil, 1988), garante ao indivíduo o direito de não ser obrigado a produzir provas contra si. Embora tenha sua esfera nuclear nos processos penais, é possível cogitar a aplicação dessa garantia também no âmbito do direito administrativo sancionador, conforme já reconheceu o Superior Tribunal de Justiça no RMS nº 14.901/TO (Brasil, 2008).

A previsão de tal proteção não é desconhecida pela legislação infraconstitucional, em especial nos acordos de leniência. No direito concorrencial, o artigo 86, §10, da Lei Federal nº 12.529 (Brasil, 2011) estipula que a proposta de acordo de leniência rejeitada não importará em confissão quanto à matéria de fato nem reconhecimento da ilicitude da conduta e que será resguardado sigilo quanto às declarações realizadas.

Na Lei Federal nº 12.846 (Brasil, 2013), que cuida da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, o §7º do artigo 16 também consigna que a iniciativa de acordo de leniência rejeitada não ensejará o reconhecimento da prática do ato ilícito. O proponente, portanto, conta com a segurança de que sua declaração realizada com o intuito de se beneficiar do instituto não será utilizada caso infrutífera a sua tentativa de transação.

Também é válido citar que o parágrafo único do artigo 14 da Lei Federal nº 13.506 (Brasil, 2017b), que trata do processo administrativo sancionador na esfera de atuação do Banco Central e da Comissão de Valores Mobiliários, prevê a figura do termo de compromisso, que envolve a garantia de que o ajuste não poderá ser

empregado como confissão ou importar em juízo quanto à ilicitude da conduta em desfavor do declarante.

Ao se transportar tal lógica à disciplina do termo de ajustamento de gestão, essa garantia importaria que as declarações feitas pelo proponente durante a negociação e execução do termo não pudessem ser utilizadas contra ele em um eventual processo administrativo sancionador. Os efeitos do reconhecimento voluntário da falha estariam adstritos à negociação do ajuste no processo originado da proposta consensual, de modo que a confissão não poderia ser empregada como meio de prova ou de valoração negativa da conduta do agente em processo de controle externo diverso.

A previsão normativa dessa garantia por parte dos Tribunais de Contas seria capaz estimular a colaboração voluntária e eficaz dos interessados. Ao proporcionar um ambiente seguro para a revelação de informações relevantes sobre as irregularidades que se pretende dirimir, cria-se um incentivo para que as iniciativas consensuais se proliferem.

Sem essa proteção, o receio de sanção poderá representar fator desencorajador à participação nos acordos. Se esse aspecto puder ocasionar baixa aderência quanto à via consensual, os Tribunais de Contas não poderão contar com os benefícios decorrentes de seu emprego, que envolvem abreviação na resolução das falhas, opções mais certeiras na definição de políticas públicas e economia dos custos de controle.

A expressa garantia contra a autoincriminação possui o condão de assegurar ao interessado um ambiente estável para negociar e regularizar as falhas, sem o receio de que suas confissões sejam utilizadas para puni-lo posteriormente. É apropriado que os Tribunais de Contas avaliem inclusão de previsão normativa que contemple essa segurança, capaz de repercutir como incentivo à adesão dos jurisdicionados ao termo de ajustamento de gestão.

2.2.3 A instituição de mesas técnicas

Os mecanismos consensuais se propõem a empreender um controle externo mais horizontalizado e fomentar a ideia de parceria entre os Tribunais de Contas e

seus jurisdicionados. Eles se alinham ao que se denominou de “justiça multiportas” (Dantas; Zymler, 2024), no qual se busca, por métodos consensuais e extrajudiciais, a ampliação das alternativas para a resolução de conflitos com vistas a alcançar soluções justas e céleres.

Muitas vezes, embora presente o aspecto volitivo do gestor em tentar dirimir determinado problema de forma concertada, ele depende do apoio do órgão de controle para a consecução ou aprimoramento de sua proposta. A diversidade administrativa brasileira importa no reconhecimento de níveis distintos de maturidade institucional. Naqueles em que há maior incipiência, a participação da Corte de Contas poderá agregar reforço técnico para o desenvolvimento da solução governamental. Mesmo naqueles dotados de maior estrutura, a visão sob o enfoque de controle pode corroborar com a solidez da proposta de regularização de um problema identificado.

Nesse sentido, é pertinente que os Tribunais de Contas não apenas disponibilizem a via conciliatória, mas também estabeleçam um canal aberto a fim de que as soluções sejam construídas em conjunto. O emprego do caráter orientador e pedagógico no auxílio ao desenvolvimento das avenças pode estimular o número de propostas e a qualidade de seu teor.

Uma das formas de implementar esse diálogo construtivo consiste na regulamentação de mesas técnicas que contemplem espaço para desenvolvimento de composições capazes de evitar ou mitigar a litigiosidade. Sobre a relevância dessa ferramenta, Rodrigo Melo do Nascimento (2023, p. 11), ressalta que:

“Os debates têm por objetivo tanto a realização de um controle externo mais simples, menos solene, mais célere, mais versátil e mais próximo das preocupações cotidianas dos gestores públicos, quanto a promoção de procedimentos de controle externo que prestigiem o diálogo e a cooperação. A iniciativa, além de auxiliar o gestor público na identificação de soluções mais eficientes e seguras, em prol do cidadão, legitima o processo decisório e amplia a segurança jurídica aos fiscalizados.”.

Um exemplo de sucesso na normatização e implementação dessa temática se verifica no Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. O artigo 237 do Regimento Interno (Mato Grosso, 2021) autoriza o procedimento para “consenso, estudo ou solução sobre temas controvertidos, relevantes e complexos relacionados à administração pública e ao controle externo”.

Conforme narram José Carlos Novenni e Ricardo Castilho (2024, p. 59), a inspiração para a adoção da mesa técnica naquele Tribunal foi a discussão envolvendo a juridicidade do emprego do registro de preços para obras e serviços de engenharia. Como resultado de um estudo técnico multilateral do Tribunal de Contas e do Executivo do Estado do Mato Grosso, foi editada uma resolução para orientação quanto à temática, que passou a nortear a Corte de Contas e os demais jurisdicionados quanto à matéria.

O caso ilustra as potencialidades de uma interação produtiva capaz de ensejar aspectos benéficos que extrapolam a definição das diretrizes para determinado concreto e alcançam vantagens ao aprimoramento do trabalho desempenhado pelo Tribunal de Contas e à sua consolidação enquanto instituição referencial pedagógica.

As mesas técnicas possuem finalidades múltiplas e não taxativas (Faria; Castro, 2024), de modo que há que se cogitar sua aplicação como subsídio às propostas de termo de ajustamento de gestão. Seja por iniciativa do Tribunal de Contas ou mediante provocação dos interessados, os participantes, do setor público ou privado, podem utilizar desse instrumento para a busca conjunta de uma atuação estratégica para a solução de um problema identificado.

Há que se destacar que existem, nos feixes normativos das Cortes de Contas, instrumentos que, embora guardem similitude no nome, distinguem-se das mesas técnicas em suas características. Como exemplo, o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro conta com a reunião técnica, prevista no artigo 197, inciso XXI, e no artigo 247, inciso VII, do Regimento Interno (Rio de Janeiro, 2023), para que o jurisdicionado possa expor para a Secretaria-Geral de Controle Externo justificativas e esclarecimentos sobre questões técnicas controvertidas.

Não há dúvidas que a previsão de reunião é um avanço importante na direção de um diálogo participativo, no qual o jurisdicionado pode influenciar na formação do convencimento da equipe técnica do Tribunal. Ainda assim, a redação confere certo grau de passividade do órgão de controle enquanto destinatário das informações que lhe serão apresentadas pelo fiscalizado, o que distancia o instituto das mesas técnicas.

Nesse contexto, é necessário avançar para criar e potencializar os espaços de troca mútua de conhecimento, em que se permita o desenvolvimento de soluções

conjuntas. Sobressai a necessidade de refletir sobre a conveniência em se formalizar, nos normativos dos Tribunais de Contas, as mesas técnicas. Mais do que o esclarecimento acerca de pontos técnicos, dos debates advém a possibilidade de resolução harmoniosa de controvérsia. Trata-se de ferramenta que poderá contribuir para a multiplicação quantitativa e acerto qualitativo de propostas de ajustamento.

3 CONCLUSÃO

A resistência quanto à aplicação da composição no âmbito da administração pública foi sucessivamente perdendo espaço diante de inovações legislativas e do reconhecimento acadêmico e jurisprudencial quanto à viabilidade jurídica dessa via e ao seu proveito prático na consecução do interesse público. Diante do fenômeno da consensualização administrativa, potencializado pelas prescrições da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, os Tribunais de Contas avançam na regulamentação do tema.

Conforme diretrizes traçadas nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Organização das Nações Unidas e na Declaração de Moscou da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, bem como nas prescrições da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, a solução pacífica de conflitos passa por uma atividade estatal inclusiva. A modernização do controle externo exige acrescer aos tradicionais mecanismos impositivos e unilaterais a possibilidade de uma atuação concertada, caracterizada por um encontro de desígnios na definição eficiente da solução dos problemas de gestão.

A visão tridimensional do contraditório – caracterizada pelos direitos ao conhecimento, à reação e à influência – pode não ser suficiente para garantir a melhor condução do caso concreto. O diálogo participativo pode avançar para albergar o compartilhamento da definição do teor decisório.

Em um cenário em que a regulamentação dos termos de ajustamento de gestão se prolifera nas Cortes de Contas nacionais, é importante pensar em formas a incentivar, na prática, o seu emprego. Sobressai a necessidade de se resguardar a procedimentalidade adequada e célere, dada a urgência na solução de problemas de elevada repercussão social. Diante do cotejo de experiências de Cortes de Contas

diversas, é pertinente racionalizar o procedimento e constitui boa prática a reunião dos juízos de admissibilidade e de mérito em uma só figura.

Também a previsão da garantia de não autoincriminação pode funcionar como um vetor para estímulo às propostas de ajustamento, à semelhança do que ocorre em acordos de leniência em outras esferas administrativas. Para a disseminação do ajustamento, a regulamentação das mesas técnicas é igualmente importante ao propiciar um espaço para o desenvolvimento conjunto de soluções.

É pertinente, portanto, que sejam pensadas regulamentações para os termos de ajustamento de gestão que comportem garantias aos jurisdicionados e que os auxiliem em suas demandas. Pretende-se, com isso, fomentar, sob os aspectos quantitativo e qualitativo, a utilização desse importante instrumento e trazer luz à consensualidade como motor de um controle externo moderno e atento a formas cooperativas de aperfeiçoamento estatal.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 3, de 22 de fevereiro de 2022.** Normatiza o termo de ajustamento de gestão (TAG) no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Alagoas. Alagoas: TCE-AL, 2022. Disponível em: <https://www.tceal.tc.br/view/documentos/doc200420221551010000062602be5f057f.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2024.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1986, 627 p. Disponível em https://www.mpbam.br/sites/default/files/biblioteca/direitos-humanos/direitos_humanos_stricto_sensu/alexey-robert-teoria-dos-direitos-fundamentais.pdf. Acesso em: 15 jul. 2024.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. A consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 42, n. 167, p. 293-310, jul./set. 2005. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/850>. Acesso em: 15 jun. 2024.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas:** um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BRASIL. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Resolução nº 02, de 6 de agosto de 2014.** Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3202/2014 relacionadas à temática “Controle Externo Concomitante”. Fortaleza: Atricon, 2014. Disponível em: <https://atricon.org.br/resolucao-atricon-no-022014-controle-externo-concomitante/>. Acesso em: 6 jun. 2024.

BRASIL. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Nota Recomendatória nº 02, de 24 de agosto de 2022.** Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros para que, observado o regime jurídico-administrativo, adotem instrumentos de solução consensual de conflitos, aprimorando essa dimensão nos processos de controle externo. Brasília, DF: Atricon, 2022a. Disponível em: <https://atricon.org.br/notas-recomendatoria/>. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional do Ministério Público. **Resolução nº 179, de 26 de julho de 2017.** Regulamenta o § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347/1985, disciplinando, no âmbito do Ministério Público, a tomada do compromisso de ajustamento de conduta. Brasília, DF: Conselho Nacional do Ministério Público, 2017a. Disponível em: <https://www.cnmp.mp.br/portal/atos-e-normas-busca/norma/5275>. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 jun. 2024.

BRASIL. Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília: Presidência da República, 1992b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 15 jul. 2024.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941. Dispõe sobre desapropriações por utilidade pública. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, DF, 23 jun. 1941.

BRASIL. Lei Federal nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1992a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 15 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 8 jun. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília: Presidência da República, 2015b.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Brasília: Presidência da República, 2015c.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 13.506, de 13 de novembro de 2017. Dispõe sobre o processo administrativo sancionador na esfera de atuação do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários; altera a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, a Lei nº 4.829, de 5 de novembro de 1965, a Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, a Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, a Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, a Lei nº 10.214, de 27 de março de 2001, a Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, a Lei nº 11.795, de 8 de outubro de 2008, a Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013, a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, a Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, o Decreto nº 23.258, de 19 de outubro de 1933, o Decreto-Lei nº 9.025, de 27 de fevereiro de 1946, e a Medida Provisória nº 2.224, de 4 de setembro de 2001; revoga o Decreto-Lei nº 448, de 3 de fevereiro de 1969, e dispositivos da Lei nº 9.447, de 14 de março de 1997, da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, e da Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2017b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/lei/L13506.htm. Acesso em: 15 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019. Aperfeiçoa a legislação penal e processual penal. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/lei/l13964.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 14.901/TO.** Recurso ordinário em mandado de segurança. Servidora pública estadual. Demissão. Processo administrativo disciplinar. Citação. Ausência de indicação das acusações feitas. Nulidade. Interrogatório da investigada. Compromisso de dizer a verdade. Prerrogativa contra auto-incriminação. Art. 5º, LXIII, da CF/88. Infringência. Anulação do processo que se impõe desde o ato citatório. Recurso ordinário provido. Segurança concedida. Relatora: Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 21 out. 2008. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=14901&O=JT>. Acesso em: 15 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 253885/MG**. Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido. Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 4 jun. 2002. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%202025%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 8 jul. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa nº 22, de 22 de dezembro de 2022**. Institui, no âmbito do Tribunal de Contas da União, procedimentos de solução consensual de controvérsias relevantes e prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública Federal. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2022b. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou-/instrucao-normativa-tcu-n-91-de-22-de-dezembro-de-2022-461082838>. Acesso em: 30 jun. 2024.

DANTAS, Bruno; ZYMLER, Benjamin. Consensualização é inevitável na solução de conflitos. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 21 jun. 2024. Disponível em: https://www.estadao.com.br/opiniao/espaco-aberto/consensualismo-e-inevitavel-na-solucao-de-conflitos/?_gl=1*ho7mtn*_gcl_au*MTQzMjYyMzYzMS4xNzIxMDYxNDU0*_ga*MzlyMzU4MDkzLjE3MjEwNjE0NTQ.*_ga_H1D7PSZ1DW*MTcyMTA2MTQ1NC4xLjEuMTcyMTA2MTQ2OC40Ni4wLjlwMDY1NDM4NjE. Acesso em: 21 jun. 2024.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 82, de 8 de fevereiro de 2022**. Regulamenta a celebração de Termo de Ajustamento de Gestão (TAG), no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Espírito Santo: TCE-ES, 2022. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-nomativo/?id=5038>. Acesso em 10 jul. 2024.

FARIA, Flávia Bortot Scardini; CASTRO, Luís Felipe Perdigão de. A primeira Mesa Técnica do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso: desafios e avanços na aplicação de métodos consensuais de resolução de conflitos. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 22, n. 1, p. 170-199, jan./jun. 2024. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/issue/view/40>. Acesso em 15 jul. 2024.

FARIA, Luzardo. **O princípio da indisponibilidade do interesse público e a consensualidade no direito administrativo.** Belo Horizonte: Fórum, 2022.

GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. Responsabilidade civil do Estado, faute du service e o princípio constitucional da eficiência administrativa. In: GUERRA, Alexandre D. de Mello; PIRES, Luis Manoel Fonseca; BENACCHIO, Marcelo (coord.). **Responsabilidade civil do Estado:** desafios contemporâneos. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo.** São Paulo: Saraiva, 2008.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Interesses públicos e privados na atividade estatal de regulação. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de direito administrativo:** legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público. São Paulo: Atlas, 2012.

MATO GROSSO. **Resolução Normativa nº 16, de 14 de dezembro de 2021.** Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas, nos termos da Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Mato Grosso, Lei Complementar Estadual nº 269, de 29 de janeiro de 2007. Mato Grosso: TCE-MT, 2021. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/legislacoes/regimento-interno>. Acesso em: 15 jul. 2024.

MEDAUAR, Odete. Constituição de 1988: catalisadora da evolução do Direito Administrativo. **Revista do Advogado**, São Paulo, ano 28, n. 99, p. 100-107, set. 2008. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7922742/mod_resource/content/1/odete%20medauar%20%20constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201988.pdf. Acesso em: 16 jul. 2024.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo do regime jurídico-administrativo e seu valor metodológico. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 89, p. 8-33, 1967. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/30088/28934>. Acesso em: 16 jul. 2024.

MINAS GERAIS. **Lei Complementar nº 120, de 15 de dezembro de 2011.** Altera a Lei Complementar nº 102, de 17 de janeiro de 2008, que dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas e dá outras providências. Minas Gerais: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 2011. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/legislacao-mineira/texto/LCP/120/2011/>. Acesso em: 21 dez. 2025.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 14, de 10 de setembro de 2014.** Regulamenta o Termo de Ajustamento de Gestão – TAG – no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Minas Gerais: TCE-MG,

2014. Disponível em: <https://tclegis.tce.mg.gov.br/Home/Detalhe/1136405>. Acesso em: 15 jul. 2024.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 231, p. 129-156, jan. 2003a. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45823>. Acesso em: 10 jun. 2024.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novas Tendências da Democracia: Consenso e Direito Público na Virada do Século: o Caso Brasileiro. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, v. 57, p. 106-126, 2003b. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/revista-de-direito/2003-volume-57>. Acesso em: 10 jul. 2024.

NASCIMENTO, Rodrigo Melo do. Consensualidade nos Tribunais de Contas: Mesas Técnicas como ferramenta de Controle Dialógico. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v.4, n. 2, p. 10-11, 2023. Disponível em: https://www.tcerj.tc.br/portalecg/pagina/edicoes_anteriores_revista_do_tribunal_de_contas_do_estado_do_rio_de_janeiro. Acesso em: 15 jul. 2024.

NOVELLI, José Carlos; CASTILHO, Ricardo. A prática do consensualismo no Tribunal de Contas do Mato Grosso por meio das Mesas Técnicas: efetividade do controle dialógico. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 22, n.1, p. 46-75, jan./jun. 2024. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/889/621>. Acesso em: 15 jul. 2024.

NUNES, Marcela Cristina Arruda. **O Termo de Ajustamento de Gestão como instrumento de contribuição dos Tribunais de Contas, na efetivação de políticas públicas de competência das gestões municipais**: aplicação ao TCE-SP. São Paulo: FGV, 2021. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/7b8c2e03-59a3-4944-adca-3fccfd6418cf>. Acesso em 13 mai. 2024.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. A arbitragem e as Parcerias Público-Privadas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 2, p. 241-271, maio/jul. 2005. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/43372>. Acesso em: 8 jul. 2024.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, de 27 de setembro de 2015**. Nova York: Organização das Nações Unidas, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em: 8 jul. 2024.

PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução Normativa nº 5, de 25 de setembro de 2007**. Estabelece normas para o Pacto de Adequação de Conduta Técnico Operacional, e dá outras providências. Paraíba: TCE-PB, 2007. Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/legislacao/atos-normativos>. Acesso em: 15 jul. 2024.

RIO DE JANEIRO (Estado). Ministério Público do Estado. MPRJ, TCE e Prefeitura de Guapimirim assinam TAC para regular a cobrança de IPTU no Município. [Portal de Notícia do] **Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, 13 nov. 2017. Disponível em:

<https://www.mprj.mp.br/web/guest/visualizar?noticiaId=50203>. Acesso em: 11 jun. 2024.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Deliberação n.º 338, de 8 de fevereiro de 2023**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: TCE-RJ, 2023. Disponível em:
<https://atosoficiais.com.br/lei/regimento-interno-tcerj?origin=instituicao>. Acesso em: 21 dez. 2025.

RUSSIA. **Moscow Declaration**. In: INTERNATIONAL CONGRESS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS, 23., Moscow, 2019. Moscow, Russia: INTOSAI, sept. 2019. Disponível em: [https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration\(EN\).pdf](https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration(EN).pdf). Acesso em: 8 jul. 2024.

SÃO PAULO (Município). Tribunal de Contas do Município. **Resolução nº 2, de 4 de março de 2020**. Dispõe sobre a realização de mesas técnicas de trabalho com os jurisdicionados, no âmbito do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, e dá outras providências. São Paulo: TCM-SP. Disponível em:
<https://portal.tcm.sp.gov.br/Pagina/18947>. Acesso em: 30 jun. 2024.

Sobre a autora

Daniele Maghelly Menezes Moreira | e-mail: danielemaghelly@gmail.com
Especialista em Direito Público e Privado – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Procuradora do Município de Nova Iguaçu.

- id <https://orcid.org/0009-0004-5170-2173>
- lattes <http://lattes.cnpq.br/4819442716826051>

Adoção do COSO como instrumento de Avaliação e Fortalecimento do Controle Interno na Gestão Pública

MANUEL SALGUEIRO RODRIGUES JÚNIOR

Doutor em Administração e Controladoria – Universidade Federal do Ceará
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

RAIMUNDO FREIRE FILHO

Mestrado em Economia – Universidade Federal do Ceará
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

SAMUEL LEITE CASTELO

Doutor em Gestão de Empresas – Universidade de Coimbra
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

RESUMO

A gestão eficiente dos recursos públicos e a entrega de serviços eficazes à sociedade são pilares da administração pública. Para tanto, é fundamental a implementação de mecanismos de controle que garantam a efetividade na sua utilização. Este artigo aborda a importância do controle interno na administração pública para garantir a gestão eficiente, eficaz e econômica dos recursos. Ele destaca a influência da Teoria da Nova Gestão Pública (NGP), que deslocou o foco da conformidade para os resultados e a efetividade. Nesse contexto, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) desenvolveu frameworks de controle interno - COSO I, COSO ERM (COSO II) e suas atualizações, que se tornaram referências globais. Assim, essa metodologia possibilita uma avaliação dos sistemas de controle interno, contribuindo para o desempenho de organizações. Diante dessa realidade, o objetivo geral do artigo é apresentar a adaptação do framework do COSO I para a elaboração de um questionário de avaliação de controle interno a ser aplicado em entidades da administração pública. No entanto, o artigo aponta lacunas na literatura, especialmente na aplicação prática do framework do COSO. A metodologia adotada nesta pesquisa foi qualitativa, documental e aplicada. Os resultados demonstram que a tradução dos princípios em questões objetivas, acompanhadas de exemplos e evidências sugeridas, promove maior clareza e aplicabilidade prática, facilitando diagnósticos mais precisos e consistentes. A ferramenta desenvolvida permite avaliar não apenas a existência formal dos controles, mas também sua efetividade e grau de institucionalização. Como contribuição prática, destaca-se o potencial do instrumento em estimular a reflexão dos gestores sobre suas práticas, apoiar a capacitação de servidores e oferecer uma abordagem padronizada que fortalece a governança, a *accountability* e a gestão de riscos.

Palavras-chave: Controle Interno; Controladoria; COSO.



ABSTRACT

The efficient management of public resources and the delivery of effective services to society are pillars of public administration. To achieve this, it is essential to implement control mechanisms that ensure their effective use. This article addresses the importance of internal control in public administration to ensure the efficient, effective, and economical management of resources. It highlights the influence of the New Public Management (NPM) Theory, which shifted the focus from compliance to results and effectiveness. In this context, the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) developed internal control frameworks—COSO I, COSO ERM (COSO II), and their updates—which have become global references. Thus, this methodology enables the assessment of internal control systems, contributing to organizational performance. Given this reality, the general objective of this article is to present the adaptation of the COSO I framework for the development of an internal control assessment questionnaire to be applied in public administration entities. However, the article highlights gaps in the literature, especially in the practical application of the COSO framework. The methodology adopted in this research was qualitative, documentary, and applied. The results demonstrate that translating the principles into objective questions, accompanied by examples and suggested evidence, promotes greater clarity and practical applicability, facilitating more accurate and consistent diagnoses. The developed tool allows for the assessment not only of the formal existence of controls, but also of their effectiveness and degree of institutionalization. As a practical contribution, the instrument's potential to stimulate managers' reflection on their practices, support staff training, and offer a standardized approach that strengthens governance, accountability, and risk management stands out.

Keywords: Internal Control; Controllership; COSO.

1 INTRODUÇÃO

A gestão dos recursos públicos e a entrega de serviços eficazes à sociedade são imperativos para a administração pública, demandando a implementação de mecanismos de controle que garantam a eficiência, eficácia e economicidade na utilização desses recursos. Nesse contexto, a Teoria da Nova Gestão Pública (NGP) emergiu como um movimento transformador, que introduziu conceitos como eficiência, eficácia e efetividade, focando na lógica dos resultados em contraposição à abordagem processual da teoria burocrática (Hood, 1991). Esse movimento reforçou a necessidade de um controle que não se limitasse à conformidade, mas que também verificasse a efetividade dos processos adotados para atingir a finalidade precípua da administração pública: o bem-estar social. O controle interno, nesse cenário, é considerado uma ferramenta essencial para o monitoramento de atos administrativos e a responsabilização de agentes públicos, mitigando riscos de irregularidades e desvios do propósito público.

Em resposta à crescente demanda por uma gestão mais robusta e transparente, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) desenvolveu uma série de frameworks de controle interno e gerenciamento de riscos que se tornaram referências globais. Em 1992, lançou o COSO I, focado em mitigar riscos e atingir objetivos organizacionais. Em 2004, o COSO ERM (COSO II) ampliou essa abordagem ao incluir a estratégia no gerenciamento de riscos corporativos. A atualização de 2013 reorganizou o modelo em 17 princípios distribuídos entre cinco componentes. Em 2017, o COSO ERM foi aprimorado para integrar riscos à formulação estratégica e ao desempenho organizacional.

A metodologia COSO tem sido amplamente adotada e estudada em diversos contextos. Observa-se que a adoção da metodologia COSO nas auditorias internas é viável e recomendada para fortalecer a gestão de riscos (Bouheraoua; Djafri, 2022) e que os comitês de auditoria tendem a adotá-la quando estão bem informados a respeito (Farah *et al.*, 2024). Em ambientes corporativos, a gestão de riscos, com uso da metodologia COSO, tem sido associada positivamente com o desempenho organizacional e a valorização das ações (Melo; Nunes; Rodrigues, 2024). Além disso, a qualidade do controle interno baseada na metodologia COSO, modera a relação

entre a capacidade gerencial e os riscos ESG (Ambientais, Sociais e de Governança) (Feng; Saleh, 2024). No setor público, o *framework* é utilizado para avaliar e fortalecer sistemas de controle interno, contribuindo para a eficiência e conformidade de órgãos governamentais (Almeida; Pinho Machado, 2018; Gadelha; Gouveia; Sarmento, 2023; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021).

Apesar da ampla aceitação e da relevância dos frameworks COSO, a literatura ainda apresenta lacunas significativas, especialmente na articulação prática de seus princípios e componentes em contextos específicos. A implementação da gestão de riscos e do controle interno no setor público enfrenta desafios específicos, como uma cultura organizacional resistente a mudanças e marcada pela burocracia, que tende a priorizar a conformidade formal em vez de uma gestão de riscos ativa. Além disso, observa-se a falta de conhecimento por parte dos servidores, ausência de métricas claras para avaliar a efetividade das práticas adotadas e baixa integração das informações de risco aos processos decisórios (Araújo; Callado, 2022). Muitos estudos sobre COSO no setor público são baseados em autoavaliações que, embora úteis, podem não capturar a totalidade das dificuldades e a profundidade da implementação prática (Almeida; Pinho; Machado, 2018; Gadelha; Gouveia; Sarmento, 2023; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021). Ademais, a inexperiência e a ausência de treinamentos específicos para o tratamento de riscos ainda são barreiras significativas (Araújo; Callado, 2022).

A complexidade e a variedade de fatores que influenciam a eficácia do controle interno, como o tamanho da organização e a maturidade da gestão (Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021), também justificam investigações mais aprofundadas sobre a adequação dos modelos de controle em diferentes realidades. Dada a importância do controle interno para o uso adequado dos recursos públicos e a necessidade de se adaptar às particularidades da administração pública, é fundamental investigar como o *framework* do COSO pode ser adaptado para otimizar a avaliação do controle interno nesse setor.

Desta forma, o presente artigo tem como objetivo geral apresentar a adaptação realizada no *framework* do COSO para a elaboração de um questionário de avaliação de controle interno a ser aplicado em entidades da administração pública.

Diante do exposto, formula-se a seguinte questão de pesquisa: qual a forma mais adequada de adaptar o *framework* do COSO para a elaboração de um questionário de avaliação de controle interno aplicável a entidades da administração pública?

Este artigo está organizado em quatro seções, inclusa a introdução ora relatada. Na seguinte, encontra-se a fundamentação teórica. Na seção imediatamente posterior, é evidenciado a metodologia, para, sequentemente, apresentar a análise de resultados. No segmento final, as considerações finais que evidenciam as contribuições da pesquisa, suas limitações e as propostas para investigação futura.

2 DESENVOLVIMENTO

Os Sistemas de controles internos abrangem os procedimentos que devem seguir métodos para a garantia dos objetivos das organizações públicas, de forma preventiva (Peter; Machado, 2014; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Lucas, 2022). O planejamento, as diretrizes, os objetivos, os métodos e as metas devem servir de fundamentos para a implementação dessa atividade de controle, pois esse mecanismo visa mitigar os riscos, visto que por meio de informações é possível o surgimento de sugestões, propostas e medidas a serem adotadas para garantir que os objetivos sejam alcançados.

Segundo Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021, p. 4):

“Os sistemas de controle interno são vitais nas organizações, essencialmente na administração pública. Organizações públicas têm relevante papel social na oferta de serviços à comunidade e os recursos de que dispõem para cumprimento de sua finalidade demandam monitoramento.”.

A Constituição Federal de 1988 estabelece a obrigatoriedade de implantação de sistemas de controle interno nos três Poderes (arts. 31, 70 e 74), com a finalidade de avaliar a legalidade, legitimidade e economicidade da gestão pública, bem como apoiar o controle externo e viabilizar o controle social. Complementarmente, a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) disciplinam aspectos operacionais e fiscais, embora não definam conceitualmente o controle interno. A LRF, em especial, enfatiza a responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo a ação planejada e

transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (Silva *et al.*, 2017; Vieira, 2007).

A exigência constitucional de estruturas de controle interno e os princípios de responsabilidade fiscal previstos na LRF guardam estreita convergência com os fundamentos conceituais dos frameworks internacionais. Ambos enfatizam a necessidade de controle institucionalizado, avaliação contínua de riscos, monitoramento de atividades e transparência na gestão. Nesse sentido, a aplicação do COSO na administração pública brasileira pode ser compreendida como uma estratégia de fortalecimento da governança, possibilitando maior sistematização na avaliação de práticas institucionais e na gestão de riscos.

A gestão de riscos, integridade e controles internos da gestão pública, conhecida como *governance, risk and compliance* - GRC (COSO, 2007), tem como principal referência mundial a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO. Em 1992, o Comitê publicou o guia *Internal Control–Integrated Framework* - COSO I, concebido inicialmente para o combate de fraudes contábeis, mudou o conceito tradicional de “controles internos”, abordando a necessidade de proteção contra riscos. O modelo é formado por componentes integrados, que incluem a avaliação de riscos e a melhoria das atividades de controle interno (COSO, 2007; Mattar; Fonseca, 2022).

O framework COSO pode ser usado na administração pública para identificar e analisar práticas de gestão, para auxiliar na concepção e implementação de práticas de gestão de riscos para o controle da governança pública, e avaliar e adequar os controles internos de políticas e procedimentos específicos dentro das organizações públicas (Araújo; Callado, 2022; Gadelha; Gouveia, 2023; Almeida; Pinho; Machado, 2019; Farah *et al.* 2023; Baral; Cakirsoy, 2023).

Em 2013, o Coso I foi atualizado, sua estrutura tratou sobre a necessidade de maior transparência e de maior responsabilidade quanto à integridade dos sistemas de Controles Internos corporativos (Farah *et al.* 2023). Assim, essa nova concepção foi reorganizada com 5 componentes integrados: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; comunicação e o monitoramento, que passaram a ser detalhados por 17 princípios fundamentais. Esses princípios operacionalizam o modelo ao tratar de aspectos como compromisso ético, identificação de riscos, definição de responsabilidades, uso da informação e monitoramento contínuo. A

aplicação prática desses princípios envolve pontos focais específicos, os quais, assim como os próprios princípios, foram detalhados posteriormente na análise de resultados deste estudo, em razão de sua relevância para a construção do instrumento de avaliação de controle interno proposto.

O modelo *Enterprise Risk Management (ERM): Integrated Framework*, também conhecido como COSO II, ampliou a abordagem dos controles internos ao integrar a gestão de riscos à formulação de estratégias organizacionais. Diferentemente do COSO I - mais direcionado à estruturação e avaliação do controle interno, especialmente útil para fins de auditoria -, o COSO ERM concentra-se na administração estratégica da entidade, oferecendo subsídios para decisões gerenciais.

Embora os frameworks COSO apresentem uma estrutura conceitual sólida para a gestão de riscos e controles internos, sua aplicação no setor público exige adaptações significativas. Os modelos foram originalmente concebidos para ambientes corporativos privados, com maior flexibilidade operacional, foco em resultados financeiros e estruturas de governança distintas. No setor público, por outro lado, predominam características como o cumprimento rigoroso de normas legais, *accountability* múltipla e forte dependência de recursos escassos. Além disso, órgãos públicos frequentemente enfrentam dificuldades relacionadas à limitação de pessoal capacitado e à ausência de sistemas de informação integrados, o que dificulta a implementação plena dos componentes propostos. Assim, é fundamental que a aplicação dos frameworks COSO em instituições públicas seja orientada por uma abordagem crítica, que leve em conta tais particularidades e busque promover adaptações metodológicas compatíveis com as realidades institucionais observadas.

Considerando essas implicações, o presente estudo propõe a adaptação do framework COSO à realidade da administração pública brasileira, por meio da elaboração de um questionário de avaliação de controle interno. Essa proposta busca garantir a aderência conceitual ao modelo, ao mesmo tempo em que incorpora as especificidades operacionais e legais do setor público, oferecendo um instrumento de diagnóstico mais preciso e aplicável.

Segundo Park, Qin, Seidel *et al.* (2021) e Melo, Nunes e Rodrigues (2024), os determinantes da adoção e implementação da estrutura COSO exigem recursos dedicados para identificar as mudanças relevantes necessárias aos controles

internos, atualizar a documentação existente e garantir a conformidade com a nova estrutura. Eles também enfatizaram como a atividade de reestruturações ou a implementação de sistemas de planejamento e gestão podem desviar recursos para essas atividades, tornando mais difícil implementar simultaneamente uma nova estrutura de controle interno. Por conseguinte, as organizações menores ou mais jovens são mais propensas a terem recursos limitados para monitorar os controles internos (Park; Qin; Seidel *et al.*, 2021). Assim, podem influenciar na eficácia do controle interno, pois infere-se que estas organizações são mais propensas a apresentarem ambientes de controle interno fracos.

A gestão de riscos, tradicionalmente, é implementada de forma independente e não coordenada dentro das organizações. Em contrapartida, o gerenciamento de riscos corporativos adiciona outros riscos, como os operacionais ou estratégicos, e atua de forma articulada na organização, verificando as interdependências e correlações entre os riscos (Melo; Nunes; Rodrigues, 2024).

Por fim, para Melo, Nunes e Rodrigues (2024, p. 5):

“O ERM COSO 2017 oferece também uma ferramenta valiosa para o combate à corrupção e aos riscos de fraudes, inclusive contribuindo para o cumprimento da Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), mediante a identificação, avaliação, priorização e definição de respostas aos riscos, incluindo a formatação e implantação de controles internos.”.

Considerando os referenciais apresentados, nota-se que os modelos internacionais de controle interno, sobretudo o framework COSO 2013, oferecem diretrizes sólidas e amplamente reconhecidas para estruturar mecanismos de avaliação da governança e da gestão de riscos no setor público. Com base nesses modelos, foram identificadas dimensões essenciais para a construção do questionário proposto neste estudo, adaptando-os à realidade da administração pública brasileira, com o objetivo de oferecer um instrumento prático, alinhado aos princípios legais e às boas práticas de governança.

2.1 Metodologia

No que se refere à abordagem do problema, este estudo classifica-se como qualitativo e aplicado, com caráter exploratório (Raupp; Beuren, 2013). A natureza qualitativa justifica-se por buscar compreender e interpretar fenômenos a partir de dados não numéricos, e aplicado por visar à resolução de um problema prático, por meio da adaptação de um modelo teórico à realidade da administração pública. O caráter exploratório, por sua vez, está relacionado à necessidade de aprofundar o conhecimento sobre a aplicabilidade do *framework* COSO no setor público, tema ainda pouco discutido de forma operacionalizada na literatura nacional, especialmente no que se refere à construção de instrumentos de avaliação.

O desenvolvimento da pesquisa iniciou-se com análise dos documentos do COSO, em especial o *Internal Control – Integrated Framework* de 2013, com foco em cinco componentes e dezessete princípios. Em seguida, foi realizada uma revisão de estudos e normativos que aplicam ou adaptam o COSO ao setor público, como as diretrizes do TCU, Controladoria-Geral da União (CGU) e órgãos congêneres.

Posteriormente, identificou-se elementos do COSO que necessitam de reformulação terminológica ou conceitual, considerando aspectos específicos do setor público, como *accountability*, legalidade, controle social e transparência. A partir da análise dos princípios do COSO e de seus respectivos pontos focais, foi desenvolvido um instrumento de avaliação (questionário) com questões alinhadas aos componentes do controle interno, adaptadas à linguagem e contexto das entidades públicas.

O instrumento tem como propósito auxiliar gestores públicos na identificação da estrutura de controle interno sob sua responsabilidade, bem como apoiar auditores e demais responsáveis na avaliação dessa estrutura. A unidade de análise desta pesquisa é o próprio *framework* COSO, sendo o objeto do estudo a sua adaptação ao setor público (ver no apêndice).

Ressalta-se que o presente estudo restringe-se à descrição do processo de adaptação e construção do instrumento, não abrangendo sua aplicação empírica, o que poderá ser objeto de investigações futuras.

Por fim, trata-se de uma pesquisa documental baseada exclusivamente em fontes secundárias de domínio público, desta forma, esta investigação não envolveu seres humanos, nem requereu procedimentos de consentimento ou aprovação por comitê de ética. Contudo, respeitou-se rigorosamente a integridade científica e os

princípios da ética na pesquisa, assegurou-se a devida citação de todos os autores e obras utilizadas, conforme as normas da ABNT (2025). A fidelidade às fontes e a honestidade interpretativa foram diretrizes fundamentais ao longo da análise.

Nesse contexto, foi desenvolvido um questionário no qual:

- 1) cada princípio foi transformado numa “questão”;
- 2) cada questão foi enriquecida com uma “proposta de ação” que, além de auxiliar a compreensão da questão, fomenta a observância do princípio ao qual se refere;
- 3) campo “resposta” a ser preenchido com: (1) Nunca; (2) Raramente; (3) Com frequência e; (4) Sempre; de acordo com a validade da afirmativa no contexto do órgão;
- 4) campo “evidência” onde deve ser informado os documentos que dão suporte à “resposta” do campo anterior;
- 5) campo “proposta de evidências” visando, além de auxiliar no entendimento e no atendimento das questões, percorrer todos os “pontos de foco” referentes àquele componente e princípio.

O questionário foi segregado por componentes do controle interno (COSO 2013), e os resultados apresentados no tópico a seguir.

2.2 Análise de resultados

No quadro 1, temos o questionário aplicado para o componente Ambiente de Controle, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 1: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Ambiente de Controle

Ambiente de Controle	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 01: A entidade demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos? (P01) Exemplo: Fomentar a valorização de princípios éticos da organização e apurar seus eventuais desvios.			- Código de Ética (PF01) (PF02) (PF04) - Comissão de Ética e seu regimento (PF01) (PF02) (PF04) - Campanhas de divulgação de diretrizes éticas (PF03) - Procedimento de apuração de eventuais desvios éticos (PF04)
Questão 02: A estrutura de governança demonstra independência ao supervisionar o			- Normativo definindo Estrutura, Responsabilidades, Competências e Independência

Ambiente de Controle	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
<p>desenvolvimento e o desempenho do controle interno? (P02)</p> <p>Exemplo: Possuir instância que avalie, de forma independente (sem impedimentos e suspeições), as atividades de controle interno.</p>			<p>da instância de avaliação de CI (PF05) (PF06) (PF07)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Relatórios independentes de auditoria interna ou evidências de ações de supervisão de controle interno (PF07) (PF08)
<p>Questão 03: A administração estabelece a estrutura organizacional, os níveis de subordinação e as autoridades/responsabilidades? (P03)</p> <p>Exemplo: Possuir limitação de autoridades e responsabilidades.</p>			<ul style="list-style-type: none"> - Organograma da instituição (PF09) - Normativo definindo as atribuições das unidades (PF10) (PF11) e limites e responsabilidades dos gestores e servidores (PF10) (PF11)
<p>Questão 04: A entidade demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos? (P04)</p> <p>Exemplo: Possuir política de gestão de pessoas que recrute, capacite, avalie, valorize e aborde as deficiências de modo a aprimorar o quadro de pessoal.</p>			<ul style="list-style-type: none"> - Política de Gestão de Pessoas (PF12) que contemple: <ul style="list-style-type: none"> i) recrutamento e seleção (PF12) (PF14) ii) plano de cargos e carreiras (PF12) (PF14) iii) banco de talentos (PF13) (PF15) iv) treinamento (PF14) - Programa de capacitação em gestão (PF15)
<p>Questão 05: A entidade faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos? (P05)</p> <p>Exemplo: Estabelecer e avaliar indicadores de desempenho e recompensas individuais.</p>			<ul style="list-style-type: none"> - Existência de: <ul style="list-style-type: none"> i) Indicadores de desempenho e de recompensas (PF16) (PF17) ii) Avaliação de desempenho, disciplina e recompensas gerais e individuais (PF18) (PF20) iii) Tratamento e remuneração adequada aos cargos que exigem alto grau de responsabilidade e sofrem pressão excessiva (PF19)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Ambiente de Controle foi decomposto em 5 (cinco) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Ambiente de Controle do COSO 2013.

O primeiro princípio avaliado no componente Ambiente de Controle faz referência ao comprometimento da entidade com a integridade e os valores éticos. A adaptação realizada propõe a seguinte questão: "A entidade demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos?". Para facilitar a compreensão do gestor público, foi incluído um exemplo prático, como a valorização

de princípios éticos e a apuração de eventuais desvios. A coluna de possíveis evidências sugere documentos e práticas institucionais que podem sustentar a aderência a esse princípio, tais como a existência de um Código de Ética, a atuação de uma Comissão de Ética com regimento próprio, campanhas de divulgação de condutas éticas e procedimentos formais para tratamento de desvios. Tais elementos traduzem o ponto focal do COSO ao definir o “tom da Administração”, estabelecendo e monitorando normas de conduta.

No segundo princípio, examina-se a independência da estrutura de governança para supervisionar o desenvolvimento e o desempenho do controle interno. A questão formulada para esse item busca verificar se há instância institucional com autonomia suficiente para conduzir avaliações imparciais, o que contribui diretamente para a confiabilidade do sistema de controle. A tabela sugere como possíveis evidências a existência de normativos que detalhem estrutura, competências e garantias de independência da instância avaliadora, bem como relatórios de auditoria interna e ações efetivas de supervisão. Esses elementos dialogam diretamente com os pontos focais relacionados à responsabilidade de supervisão, independência operacional e apoio à supervisão sistêmica.

O terceiro princípio trata da estrutura organizacional da entidade, enfatizando a definição clara de níveis de subordinação, autoridades e responsabilidades. A pergunta proposta explora se há limitação formal e operacional das atribuições dos diversos atores institucionais. A estrutura da tabela sugere a apresentação de documentos como organogramas atualizados e normativos que delimitem claramente as atribuições das unidades administrativas, bem como os limites de atuação dos gestores e servidores. As evidências listadas estão em conformidade com os pontos focais que envolvem o reconhecimento das estruturas formais da entidade, a definição das linhas de subordinação e a atribuição e limitação das autoridades, assegurando coerência hierárquica e funcional.

O quarto princípio está centrado no compromisso institucional com a atração, desenvolvimento e retenção de talentos. A questão correspondente investiga a existência de políticas e práticas voltadas à gestão de pessoas, incluindo recrutamento, capacitação, valorização profissional e sucessão. As possíveis evidências indicadas englobam a existência de políticas formais de gestão de pessoas, planos de cargos e carreiras, bancos de talentos, programas de capacitação

e ações de preparação de lideranças. Essas práticas são respaldadas por diversos pontos focais do COSO, como o estabelecimento de políticas de recursos humanos, avaliação de competências, retenção de talentos e sucessão estratégica.

Por fim, o quinto princípio analisa o grau de responsabilização dos indivíduos pelas funções de controle interno no alcance dos objetivos organizacionais. A pergunta proposta indaga se há mecanismos que associem indicadores de desempenho e sistemas de recompensa à atuação funcional. As possíveis evidências incluem a existência de indicadores vinculados a desempenho individual, políticas de avaliação e recompensas, bem como critérios de remuneração condizentes com os riscos e responsabilidades dos cargos ocupados. Esses elementos refletem a abordagem dos pontos focais relacionados à responsabilização formal, definição de indicadores e incentivos, avaliação e disciplina, além da consideração de contextos de pressão excessiva, garantindo que os controles internos estejam ancorados em práticas de desempenho e responsabilização adequadas.

No quadro 2, temos o questionário aplicado para o componente Avaliação de Riscos, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 2: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Avaliação de Riscos

Avaliação de Riscos	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 06: A entidade especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos? (P06) Exemplo: Definir seus objetivos estratégicos e avaliação dos riscos a esses objetivos.			Planejamento Estratégico ou Manual Operativo (item referente aos objetivos e riscos do projeto) contendo: i) Identidade Estratégica (PF21a) (PF22a) (PF25) (PF21d) (PF22e) ii) Objetivos Estratégicos (PF21abcde) (PF22abcde) (PF23) (PF24) (PF25) iii) Indicadores Estratégicos
Questão 07: A entidade identifica, analisa e gerencia os riscos à realização de seus objetivos? (P07) Exemplo: Analisar fatores internos e externos, realiza estimativas de significância de riscos identificados e determina como responder aos riscos em todas as instâncias da entidade.			Política de Gestão de Riscos, ou documento similar, contemplando: i) a inclusão de todas as instâncias da entidade (PF26) ii) a análise de fatores internos e externos (PF27) iii) o envolvimento dos níveis adequados de gestão (PF28) iv) a significância dos riscos identificados (PF29) v) as respostas aos riscos (PF30)
Questão 08: A entidade considera o potencial para fraude na			Política de Gestão de Riscos, ou documento similar, considerando:

Avaliação de Riscos	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
avaliação dos riscos à realização dos objetivos? (P08) Exemplo: Considerar os vários tipos de fraude (incentivos e pressões; oportunidades e; atitudes e racionalizações - triângulo da fraude)			i) possíveis tipos de fraude que a entidade está sujeita (PF31) ii) a avaliação de: (a) incentivos e pressões (b) oportunidades e (c) atitudes e racionalizações (PF32) (PF33) (PF34)
Questão 09: A entidade identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno? (P09) Exemplo: Avaliar mudanças no ambiente externo, na liderança e no modelo de gestão.			Política de Gestão de Riscos, ou documento similar, que identifique e avalie as mudanças e seus possíveis impactos no: i) no ambiente externo (PF35) ii) no modelo de negócio (PF36) iii) na liderança (PF37)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Avaliação de Riscos foi decomposto em 4 (quatro) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Avaliação de Riscos do COSO 2013.

O sexto princípio examina a clareza com que a entidade estabelece seus objetivos, condição essencial para a identificação e avaliação dos riscos associados. A questão formulada busca verificar se os objetivos estratégicos estão devidamente definidos, bem como se a entidade avalia os riscos que possam comprometer sua realização. O exemplo fornecido reforça essa ideia ao destacar a importância do planejamento e da análise de riscos no nível estratégico. Como possíveis evidências, são sugeridos documentos como o planejamento estratégico ou manual operativo, contendo a identidade institucional, os objetivos estratégicos, e os indicadores correspondentes. Essas evidências estão alinhadas aos pontos focais do COSO que tratam da coerência entre objetivos e estratégias, da aderência a normas e padrões e da capacidade de mobilização de recursos, fornecendo uma base documental sólida para o controle interno.

No sétimo princípio, a ênfase está na capacidade de a entidade identificar, analisar e gerenciar os riscos que possam impactar a realização de seus objetivos. A questão proposta avalia se há uma política formal de gestão de riscos que envolva todas as unidades organizacionais e considere variáveis internas e externas relevantes. O exemplo ilustra a abordagem sistemática da análise de riscos e da definição de respostas adequadas. A coluna de possíveis evidências sugere a existência de uma política de riscos que contenha procedimentos para abrangência

organizacional, análise de contexto, participação gerencial, avaliação de significância e definição de respostas. Essa estrutura permite à gestão avaliar a maturidade de seus processos de gestão de riscos e promove o alinhamento com as melhores práticas de governança institucional.

O oitavo princípio trata da consideração do potencial de fraude na avaliação de riscos. A questão correspondente visa compreender se a entidade incorpora, de maneira formal e estruturada, os elementos do chamado “triângulo da fraude” (incentivos e pressões, oportunidades, atitudes e racionalizações) em suas análises. O exemplo reforça a necessidade de reconhecimento dos diversos tipos de fraude aos quais a organização pode estar sujeita. As possíveis evidências sugeridas incluem políticas ou instrumentos normativos que tratem explicitamente dos riscos de fraude, bem como da avaliação dos fatores que os favorecem. Tais evidências dialogam diretamente com os pontos focais que abordam a identificação de diferentes tipos de fraude e a avaliação de suas causas estruturais, permitindo uma abordagem preventiva e abrangente desse tipo de risco.

O nono princípio faz referência à capacidade de a entidade identificar e avaliar mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno. A pergunta foi formulada para investigar se há mecanismos institucionais para monitorar alterações no ambiente externo, no modelo de gestão ou na liderança organizacional. O exemplo citado orienta o gestor à identificação dos principais vetores de mudança que requerem atenção do controle interno. As evidências indicadas incluem políticas ou relatórios de gestão de riscos que tratem da avaliação de mudanças externas, transformações no modelo de negócio e alterações de liderança. A presença desses elementos indica uma estrutura de controle interno dinâmica, capaz de adaptar-se a contextos variados e a eventos que exijam respostas institucionais imediatas e eficazes.

No quadro 3, temos o questionário aplicado para o componente Atividades de Controle, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 3: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Controle

Avaliação de Controle	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 10: A entidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para redução, a níveis			Manual de Controles Internos, ou documento similar, que considere: i) os riscos identificados (PF38)

Avaliação de Controle	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
<p>aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos? (P10)</p> <p>Exemplo: Adotar e aplicar manual de controle interno ou documento similar.</p>			ii) os fatores específicos da entidade (PF39) iii) os processos de negócios relevantes (PF40) iv) possíveis combinações de tipos de atividades de controle (PF41) v) o nível de aplicação das atividades e (PF42) vi) a segregação de funções (PF43)
<p>Questão 11: A entidade se utiliza de TI na seleção e desenvolvimento das atividades gerais de controle para atingir seus objetivos? (P11)</p> <p>Exemplo: Aplicar TI com foco nas atividades e manutenção dos processos de controle interno. Selecionar e desenvolver atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.</p>			Política de Segurança de TI, ou documento similar, que conteemple: i) o contexto operacional dos processos de negócio e dos controles gerais (PF44) ii) as atividades e infraestruturas de TI relevantes (PF45) (PF47) iii) as atividades de controle relevantes de TI (PF46) iv) periodicidade de revisão (PF47)
<p>Questão 12: A entidade define atividades de controle por meio de políticas e procedimentos que estabelecem o que é esperado dos colaboradores? (P12)</p> <p>Exemplo: Executar em tempo hábil; tomar medidas corretivas; reavaliar as políticas e procedimentos de controle.</p>			Manual de Controles Internos associados às diretrizes de gestão (PF48) e aos riscos identificados, contemplando: i) responsabilidades e dever de prestar contas (PF49) ii) prazos razoáveis de execução (PF50) iii) ações corretivas (PF51) iv) designação de pessoal competente (PF52) v) periodicidade de revisão das políticas e procedimentos (PF53)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Controle foi decomposto em 3 (três) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Atividades de Controle do COSO 2013.

O décimo princípio aborda a seleção e o desenvolvimento de atividades de controle que permitam reduzir, a níveis aceitáveis, os riscos identificados à consecução dos objetivos organizacionais. A questão formulada busca identificar se a entidade adota práticas normatizadas, como um Manual de Controles Internos, que vincule as atividades de controle aos riscos previamente avaliados. O exemplo

apresentado reforça a necessidade de adoção de mecanismos formais que sistematizem esses controles. As possíveis evidências incluem Manual de Controles Internos, ou documento similar, que considere: a integração com a avaliação de riscos, consideração de fatores específicos da entidade, identificação dos processos críticos, combinação adequada de controles, definição do nível de aplicação e, especialmente, a adoção da segregação de funções. Essa estrutura fornece os subsídios técnicos e administrativos para o fortalecimento do ambiente de controle interno.

No décimo primeiro princípio, a ênfase recai sobre a utilização da tecnologia da informação na seleção e no desenvolvimento das atividades gerais de controle. A questão visa avaliar se a entidade dispõe de política de segurança de TI ou documento equivalente, considerando a relevância da infraestrutura tecnológica no suporte à execução dos controles internos. O exemplo destacado remete ao uso estratégico da TI para manter a integridade dos processos e assegurar a efetividade dos controles. Como possíveis evidências, é citada a Política de Segurança de TI, ou documento similar, que contemple: o contexto operacional dos processos de negócio e dos controles gerais, o mapeamento das atividades de infraestrutura a definição de controles específicos de segurança e a periodicidade de revisão e atualização tecnológica. A inclusão desses elementos no diagnóstico institucional é crucial para garantir a confiabilidade dos controles em ambientes digitais e automatizados.

Por fim, o décimo segundo princípio trata da formalização das atividades de controle por meio de políticas e procedimentos, assegurando que todos os colaboradores compreendam o que se espera de sua atuação. A questão proposta avalia se a entidade possui políticas claras que orientem a execução, responsabilização e correção das ações institucionais, por meio de documentos como manuais internos vinculados à gestão de riscos. O exemplo reforça a importância da execução tempestiva, da correção de falhas e da revisão periódica. As evidências sugeridas incluem a normatização de diretrizes de gestão, definição de responsabilidades, prazos de execução, mecanismos de correção, pessoal capacitado e a revisão constante das políticas. Esse conjunto evidencia a maturidade dos controles operacionais e a institucionalização de uma cultura organizacional voltada para a conformidade e o desempenho.

No quadro 4, temos o questionário aplicado para o componente a Informação e Comunicação, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 4: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Informação e Comunicação

Informação e Comunicação	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
<p>Questão 13: A entidade obtém, gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno? (P13)</p> <p>Exemplo: Possuir sistema informatizado ou relatórios gerenciais que apoiem o funcionamento do controle interno.</p>			<p>Ambiente com informações estruturadas (PF54) (PF58) que:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) capture fontes internas e externas de dados (PF55) ii) processe dados relevantes (PF56) iii) mantenha a qualidade durante todo o processamento (PF57)
<p>Questão 14: A entidade transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle? (P14)</p> <p>Exemplo: Comunicar-se internamente, de maneira efetiva, acerca de informações de controle interno.</p>			<p>Utilização de meios efetivos de Comunicação Interna que permitam: (PF59) (PF62)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) comunicar-se com os colaboradores e alta gestão (PF60) ii) fornecer linhas de comunicação direcionadas (PF61)
<p>Questão 15: A entidade comunica-se com o público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno? (P15)</p> <p>Exemplo: Comunicar-se externamente, de maneira efetiva, acerca de informações de controle interno.</p>			<p>Utilização de Meios efetivos de Comunicação Externa que possibilitem: (PF63) (PF67)</p> <ul style="list-style-type: none"> i) comunicações de entrada (PF64) ii) comunicação com a alta gestão (PF65) iii) fornecer linhas de comunicação direcionadas (PF66)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Informação e Comunicação foi decomposto em 3 (três) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Informação e Comunicação do COSO 2013.

O décimo terceiro princípio examina a capacidade de a entidade obter, gerar e utilizar informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno. A questão proposta busca identificar se há um ambiente institucional estruturado que permita o tratamento adequado das informações, por meio de sistemas informatizados, relatórios gerenciais ou mecanismos equivalentes. O

exemplo apresentado ilustra a importância da integração entre os dados disponíveis e os processos decisórios. As possíveis evidências incluem um ambiente informacional: dados internos e externos, cujo processamento desses dados seja adequado, e que preserve a qualidade informacional ao longo do processo. Esses elementos reforçam a premissa de que a qualidade da informação é um componente essencial para a efetividade dos controles internos e para a governança organizacional.

O décimo quarto princípio trata da comunicação interna necessária ao funcionamento eficaz do controle interno. A questão busca verificar se a entidade estabelece meios adequados para transmitir informações relacionadas aos objetivos institucionais, às responsabilidades dos servidores e às atividades de controle. O exemplo ressalta a importância da comunicação clara e tempestiva entre os diversos níveis hierárquicos. Como possíveis evidências, destacam-se os mecanismos institucionais de comunicação interna que permitam o fluxo de informações entre os colaboradores e a alta gestão e o uso de canais direcionados de comunicação para diferentes públicos internos. A presença desses recursos assegura que as políticas e procedimentos de controle sejam efetivamente compreendidos e executados por todos os envolvidos.

O décimo quinto princípio complementa o anterior ao abordar a comunicação externa sobre aspectos que impactam o controle interno. A questão propõe avaliar se a entidade estabelece canais apropriados para interagir com públicos externos, como órgãos de controle, sociedade civil e demais partes interessadas. O exemplo demonstra a relevância da transparência e da prestação de contas como pilares da legitimidade institucional. As possíveis evidências incluem a existência de canais institucionais específicos de comunicação com o público externo que possibilitem a abertura para comunicações de entrada, a interlocução com a alta gestão e a utilização de linhas direcionadas de comunicação para diferentes públicos internos. Esses elementos favorecem o alinhamento com os princípios da *accountability* e fortalecem a imagem institucional diante da sociedade.

No quadro 5, temos o questionário aplicado para o componente Atividades de Monitoramento, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 5: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Monitoramento

Atividades de Monitoramento	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
<p>Questão 16: A entidade seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar do efetivo funcionamento dos componentes do controle interno? (P16)</p> <p>Exemplo: Possuir Relatórios Periódicos de Avaliação de Controle Interno realizados por pessoal qualificado.</p>			Relatórios Periódicos de Avaliação de Controle Interno (PF73), ou similar, que: i) considere variações ou mudanças na estrutura de controle interno (PF69) (PF70) ii) faça avaliações objetivas, contínuas e separadas (PF68) (PF74) iii) utilize pessoal qualificado (PF71) iv) seja integrado com os processos de negócio (PF72)
<p>Questão 17: A entidade avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas? (P17)</p> <p>Exemplo: Dar tratamento dado às deficiências identificadas.</p>			Documento que comprove a avaliação, comunicação tempestiva e monitoramento das possíveis deficiências e oportunidades de melhoria identificadas (PF75) (PF76) (PF77)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Monitoramento foi decomposto em 2 (duas) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Atividades de Monitoramento do COSO 2013.

O décimo sexto princípio trata da realização de avaliações contínuas e/ou independentes voltadas à verificação da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno. A questão apresentada busca identificar se a entidade realiza esse monitoramento de forma estruturada, com base em relatórios periódicos, produzidos por pessoal qualificado. O exemplo reforça a importância da institucionalização de práticas avaliativas sistemáticas. Como possíveis evidências, foram indicados relatórios periódicos de avaliação que considerem mudanças na estrutura de controle, combinem avaliações objetivas, contínuas e independentes, sejam conduzidos por profissionais capacitados, integrem-se aos processos organizacionais. A presença desses elementos demonstra o compromisso da entidade com a retroalimentação e o aprimoramento contínuo do seu sistema de controle interno.

O décimo sétimo princípio examina a capacidade de a entidade identificar e comunicar, de forma tempestiva, deficiências no sistema de controle interno, possibilitando a adoção de ações corretivas. A questão formulada visa avaliar a

existência de mecanismos para registrar, comunicar e acompanhar a resolução de fragilidades identificadas. O exemplo apresentado enfatiza o tratamento adequado das deficiências como etapa fundamental da governança e da accountability. As evidências sugeridas incluem documentos que, de forma integrada, demonstrem a realização de avaliações, a comunicação das falhas aos responsáveis pelas correções e à alta administração, e o acompanhamento sistemático das providências adotadas. Tais mecanismos garantem a efetividade dos controles, fortalecem a responsabilização institucional e contribuem para a mitigação de riscos persistentes.

A análise dos resultados evidencia que a adaptação do framework COSO para a elaboração do questionário permite uma leitura estruturada e aprofundada dos componentes do controle interno no setor público. A vinculação direta entre os princípios do COSO e os pontos focais operacionais possibilita ao avaliador uma compreensão sistemática das exigências institucionais associadas à governança, ao gerenciamento de riscos e à eficácia dos controles. Ao abordar de forma integrada os aspectos normativos, organizacionais e operacionais, o instrumento propicia uma base técnica para o diagnóstico do nível de aderência das práticas de controle interno aos padrões internacionalmente reconhecidos.

A estrutura do questionário demonstra-se especialmente útil por operacionalizar conceitos abstratos em itens avaliativos objetivos, acompanhados de exemplos e evidências que auxiliam a aplicação prática. Essa abordagem favorece tanto a utilização por auditores internos quanto por gestores públicos que desejam compreender melhor a robustez de seus sistemas de controle. Além disso, a clareza das formulações facilita a replicabilidade do instrumento em diferentes contextos institucionais, respeitadas as especificidades organizacionais.

Outro diferencial relevante é a capacidade do questionário estimular uma reflexão crítica sobre o funcionamento da entidade, funcionando não apenas como ferramenta de verificação, mas também como um instrumento pedagógico. Ao promover o alinhamento entre os controles internos e os objetivos estratégicos da organização, o instrumento reforça a cultura de responsabilização, a conformidade institucional e a melhoria contínua dos processos, contribuindo diretamente para o fortalecimento da governança pública.

A possível limitação do instrumento seria que a acurácia do diagnóstico do auditor não pode estar, unicamente e intrinsecamente, ligada à qualidade e à

disponibilidade das evidências documentais e que o resultado do formulário é uma "fotografia" do momento e não na dinâmica contínua de gestão, ela é uma avaliação pontual do sistema de controle interno em um determinado momento.

Embora o instrumento conte com exemplos e evidências para orientar a avaliação, ainda pode haver variações interpretativas entre os respondentes, sobretudo em instituições com baixo grau de maturidade institucional ou com fragilidades na cultura de controle. Ademais, a efetividade da aplicação do questionário depende da disponibilidade de informações documentais, da colaboração dos gestores e da existência de um ambiente organizacional que favoreça a transparência e a avaliação crítica.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa apresentou a adaptação do framework COSO para a construção de um instrumento de avaliação de controle interno voltado à realidade da administração pública. A proposta envolveu a formulação de questões objetivas baseadas nos 17 princípios e nos respectivos pontos focais do modelo COSO, buscando promover maior aderência conceitual e aplicabilidade prática no setor público.

A análise evidenciou que, ao traduzir os princípios em questões claras, acompanhadas de exemplos e possíveis evidências, a ferramenta desenvolvida facilita a compreensão por parte dos gestores públicos e possibilita diagnósticos mais consistentes. Além disso, a estrutura do questionário permite avaliar não apenas a existência formal dos controles, mas também sua efetividade e grau de institucionalização, superando a lógica tradicional centrada na mera conformidade.

O estudo reforça que a utilização do framework COSO na administração pública, quando adaptada com base em seus fundamentos originais e contextualizada à realidade organizacional, contribui significativamente para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e da *accountability*. A inclusão de evidências documentais objetivas e a associação direta com os pontos focais do modelo ampliam a precisão do diagnóstico institucional e orientam a adoção de práticas mais robustas de controle. Fora a contribuição para a gestão, que seria a sugestão de capacitação

e sensibilização para organização, pois com base nas fragilidades identificadas, podem sugerir programas de capacitação para os gestores e servidores, visando fortalecer a cultura de controle interno.

Outro ponto a ser destacado diz respeito à capacidade de aplicação do questionário, por si só, incentivar o usuário a desenvolver, vislumbrar e aprimorar suas ações e ferramentas de controle interno. Isso ocorre porque as perguntas estimulam o usuário a refletir sobre suas vulnerabilidades e oportunidades de melhoria, enquanto o conjunto de evidências sugeridas oferece uma orientação clara sobre como fortalecer seus controles.

Outrossim, a implicação prática para o auditor que aplica este questionário adaptado na conversão dos 17 princípios e pontos focais do COSO é que permite que ele vá além da mera verificação de conformidade, concentrando-se na efetividade e institucionalização dos controles. Assim como, a inclusão de exemplos e possíveis evidências em cada questão é um diferencial crucial, trazendo vantagens, tais como: garantir que a avaliação seja consistente entre diferentes entidades e ao longo do tempo; facilitar a coleta de evidências, agilizando o processo e reduzindo a subjetividade; possibilitar uma melhor compreensão do ambiente avaliado, pois consegue uma colaboração mais efetiva, facilitando a obtenção de informações precisas sobre o funcionamento dos controles internos; permitir avaliar a efetividade dos controles com diagnósticos mais aprofundados, identificando não apenas a ausência de controles, mas também suas fragilidades operacionais.

Apesar da relevância da temática e das contribuições obtidas, esta pesquisa apresenta limitações que devem ser consideradas. Em primeiro lugar, trata-se de um estudo de natureza aplicada com foco em proposição metodológica, sem validação empírica ampla, o que restringe a generalização dos resultados e limita a aferição do impacto prático do instrumento desenvolvido em contextos institucionais diversos. A análise foi baseada predominantemente em revisão documental e análise teórica e não contemplando a perspectiva dos usuários finais por meio de entrevistas, grupos focais ou aplicação piloto do questionário em campo, o que poderia ter enriquecido o processo de adaptação. Além disso, o estudo foi concentrado nos princípios e práticas do COSO em sua estrutura formal, sem considerar outros frameworks de controle interno consagrados na literatura ou modelos específicos adotados por organismos

multilaterais e tribunais de contas, o que pode limitar o escopo comparativo e a aplicabilidade em instituições que utilizam abordagens distintas.

Reconhece-se, contudo, que desafios persistem quanto à implementação efetiva do controle interno no setor público, especialmente no que tange à capacitação de pessoal, à cultura organizacional e à disponibilidade de dados confiáveis. Assim, recomenda-se que futuras investigações aprofundem a validação empírica do questionário desenvolvido, testando sua aplicabilidade em diferentes tipos de entes públicos e avaliando sua contribuição para o aprimoramento das práticas de controle.

Conclui-se, portanto, que a adaptação do COSO para o formato de questionário constitui uma alternativa viável e metodologicamente consistente para a avaliação sistemática do controle interno na administração pública, com potencial para subsidiar ações de melhoria contínua e fortalecimento da gestão pública orientada a resultados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Adriana Maria Pinheiro de; PINHO, Ruth Carvalho de Santana; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza/CE, v. 17, n. 2, p. 74–113, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.545>. Acesso em: 23 dez. 2025.

BARAL, Gokhan; CAKIRSOY, Evren. Measuring the level of awareness of COSO internal control standards in metropolitan municipalities in Turkey. **Marketing i menedžment innovacij**, [s. l.], v. 14, n. 2, p. 1-9, 2023. Disponível em: https://mmi.sumdu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/A681-2023_01_Baral-et-al.pdf. Acesso em: 20 dez. 2025.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, p. 1135-1163, set./out. 2014. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/33340>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BOUHERAOUA, Said; DJAFRI, Fares. Adoption of the COSO methodology for internal Sharī'ah audit. **ISRA International Journal of Islamic Finance**, [s. l.], v. 14, n. 2, p. 221-235, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/IJIF-04-2020-0071>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

_____. **Lei nº 10.683, 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683impressao.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

COMITEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle Interno - Estrutura Integrada**: Sumário

Executivo. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil; Price Waterhouse Coopers. 1. ed. Durham: AICPA, COSO, maio 2013.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**: Estrutura Integrada. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil; Price Waterhouse Coopers. 1. ed. Jersey: AICPA, COSO, 2007.

FENG, Xiaolu; SALEH, Norman Mohd. Managerial Ability and ESG Risks: the moderating effect of internal control quality. **Sustainability**, Switzerland, v. 16, n. 22, p. 9838, 2024. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/16/22/9838>. Acesso em: 20 dez. 2025.

FERREIRA, Glinton José Bezerra de Carvalho; SANTOS, José Glauber Cavalcante dos; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa/MG, v. 13, n. 2, abr./jun. 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/9533>. Acesso em: 20 dez. 2025.

ARAÚJO, Jaqueline Gomes Rodrigues de; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Concepção e Implementação de Práticas de Gestão de Riscos: Uma Análise em uma Instituição Federal de Ensino Superior Brasileira. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília/DF, v. 25, ed. esp., p. 308-330, 2022. Disponível em: <https://www.revistacqg.org/index.php/contabil/article/view/2872>. Acesso em: 20 dez. 2025.

FARAH, Nusrat *et al.* Impact of audit committee social capital on the adoption of COSO 2013. **Advances in accounting**, [s. l.], v. 64, p. 100685, mar. 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2023.100685>. Acesso em: 20 dez. 2025.

GADELHA, Ana Lúcia Lima; GOUVEIA, Luís Borges; SARMENTO, Anabela Mesquita. Essential internal control: evidence from the executive branch of the State of Ceará. **REGE: Revista de Gestão**, São Paulo, v. 30, n. 1, p. 32-46, 2023. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rege/article/view/211765>. Acesso em: 20 dez. 2025.

HOOD, Christopher. A public management for all seasons?. **Public administration**, [s. l.], v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>. Acesso em: 20 dez. 2025.

LUCAS, João Victor *et al.* Controles Internos no Setor Público: uma análise do modelo COSO aplicado ao almoxarifado das Universidades Federais do Sul do Brasil. **Revista de Contabilidade & Controladoria**, Curitiba, v. 14, n. 1, p. 97-114, jan./abr. 2022. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/81869>. Acesso em: 20 dez. 2025.

MATTAR, Gustavo Rodrigues; FONSECA, Sérgio Azevedo. Melhorias no sistema de controle interno, para o apoio ao controle externo, pela implantação de auditoria interna governamental. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO

PÚBLICA, 9., 2022, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...]. São Paulo: SBAP, out. 2022. Disponível em: <https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/616>. Acesso em: 20 dez. 2025.

MELO, Ralph Fonseca Muniz de; NUNES, Paulo Roberto de Carvalho; RODRIGUES, Rubens Carlos. Relação da Evidenciação do Gerenciamento de Riscos Corporativos com Desempenho Organizacional e Valorização das Ações de Empresas Brasileiras com ADRs. **Revista de Contabilidade & Controladoria**, Curitiba, v. 16, n. 1, p. 85-106, jan./abr. 2024. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/91327>. Acesso em: 20 dez. 2025.

PARK, Kunsu *et al.* Determinants and consequences of noncompliance with the 2013 COSO framework. **Journal of Accounting and Public Policy**, Maryland, v. 40, n. 6, p. 106899, oct./nov. 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jacccpubpol.2021.106899>. Acesso em: 20 dez. 2025.

PETER, Maria Gloria Arraes; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 248 p.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-97.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ABREU, Carolina Lima; COUTO, Deivisom Carlos de França. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/32362>. Acesso em: 20 dez. 2025.

SOARES, F. C. V. C.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza/CE, v. 17, n. 1, p. 225–251, 2019. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/468>. Acesso em: 20 dez. 2025.

VIEIRA, Sergio Arnor. A auditoria e os sistemas de controles internos no Brasil: antecedentes e evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, São Paulo, v. 5, n. 5, p. 175-193, 2007. Disponível em: <https://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rem/article/view/801>. Acesso em: 20 dez. 2025.

Sobre os autores

Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior | e-mail: manuel@tce.ce.gov.br

Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Professor da Universidade Estadual do Ceará.

ID <https://orcid.org/0000-0003-3824-7976>

B <http://lattes.cnpq.br/3407759783318535>

Raimundo Freire Filho | e-mail: freire@tce.ce.gov.br

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

ID <https://orcid.org/0009-0004-6794-7116>

B <http://lattes.cnpq.br/3940002383168322>

Samuel Leite Castelo | e-mail: samuel.castelo@tce.ce.gov.br

Doutor em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Professor da Universidade Estadual do Ceará.

ID <https://orcid.org/0000-0001-9972-6466>

B <http://lattes.cnpq.br/0998460947212946>

APÊNDICE

Tabela 3 – Questionário de Avaliação de Controles Internos com base no Framework do COSO

Componentes	Princípios	Pontos de Foco	
(C1) Ambiente de Controle	(P01) A organização demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos	(PF01) Define o tom da Administração (PF02) Estabelece normas (PF03) Avalia a adesão às normas de conduta (PF04) Soluciona desvios em tempo hábil (PF05) Estabelece responsabilidade de supervisão	
	(P02) A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno	(PF06) Aplica conhecimentos especializados (PF07) Opera de forma independente (PF08) Fornece supervisão para o sistema de controle interno	
	(P03) A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos	(PF09) Considera todas as estruturas da governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos (PF10) Estabelece as linhas de subordinação (PF11) Define, atribui e limita autoridades e responsabilidades	
	(P04) A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos	(PF12) Estabelece políticas e práticas (PF13) Avalia as competências e aborda as deficiências (PF14) Atrai, desenvolve e retém pessoas (PF15) Estabelece planos e prepara a sucessão (PF16) Reforça a responsabilização por meio de estruturas, autoridades e responsabilidades	
	(P05) A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos	(PF17) Estabelece indicadores de desempenho, indicadores e recompensas (PF18) Avalia indicadores de desempenho, indicadores e recompensas (PF19) Considera pressões excessivas (PF20) Avalia o desempenho, a disciplina e as recompensas individuais	
(C2) Avaliação de Riscos	(P06) A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos	Objetivos de operações (a) Demonstração Financeira Externa: objetivos (b)	(PF21a) Reflete as escolhas da administração (PF22a) Considera tolerâncias para os riscos (PF23) Inclui operações e metas de desempenho financeiro (PF24) Forma uma base para o comprometimento de recursos
		Demonstração Externa Não-Financeira: objetivos (c)	(PF21b) Atua em conformidade com as normas de contabilidade aplicáveis (PF22b) Considera materialidade (PF25) Reflete as atividades da entidade (PF21c) Atua em conformidade com padrões e estruturas estabelecidos no ambiente externo (PF22c) Considera o nível necessário de precisão

Componentes	Princípios	Pontos de Foco
	Objetivos dos relatórios internos (d)	(PF25) Reflete as atividades da entidade (PF21a) Reflete as escolhas da administração (PF22c) Considera o nível necessário de precisão
	Objetivos de conformidade (e)	(PF25) Reflete as atividades da entidade (PF21d) Reflete leis e normas externas (PF22a) Considera tolerâncias para os riscos
	(P07) A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados	(PF26) Inclui entidade, subsidiária, divisão, unidade operacional e níveis funcionais (PF27) Analisa fatores internos e externos (PF28) Envolve níveis adequados de gestão (PF29) Estimativas de significância de riscos identificados (PF30) Determina como responder aos riscos (PF31) Considera vários tipos de fraude
	(P08) A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos	(PF32) Avalia incentivos e pressões (PF33) Avalia oportunidades (PF34) Avalia atitudes e racionalizações (PF35) Avalia as mudanças no ambiente externo (PF36) Avalia as mudanças no modelo de negócio (PF37) Avalia as mudanças na liderança
	(P09) A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno	(PF38) Integra-se com avaliação de risco (PF39) Considera fatores específicos da entidade (PF40) Determina processos de negócios relevantes (PF41) Avalia uma combinação de tipos de atividade de controle (PF42) Considera o nível de aplicação das atividades (PF43) Adota a segregação de funções
	(P10) A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	(PF44) Determina a dependência entre o uso da tecnologia no processo de negócios e controles gerais de tecnologia (PF45) Estabelece atividades de controle de infraestrutura de tecnologia relevante (PF46) Estabelece atividades relevantes de controle de processos de gerenciamento de segurança relevantes (PF47) Estabelece aquisição de tecnologia relevante, desenvolvimento e atividades de controle de processo manutenção atividades do processo de controle
(C3) Atividades de Controle	(P11) A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos	(PF48) Estabelece normas e procedimentos para suportar a implantação de diretrizes de gestão (PF49) Estabelece a responsabilidade e prestação de contas para a execução de políticas e procedimentos
	(P12) A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas	

Componentes	Princípios	Pontos de Foco
(C4) Informação e Comunicação	(P13) A organização obtém ou gera e dados utilizas informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno	(PF50) Executa em tempo hábil (PF51) Toma medidas corretivas (PF52) Executa por meio de pessoal competente (PF53) Reavalia as políticas e procedimentos (PF54) Identifica os requisitos de informação (PF55) Captura fontes internas e externas de
		(PF56) Processa dados relevantes em informação (PF57) Mantém a qualidade durante todo o processamento (PF58) Considera custos e benefícios (PF59) Comunica informações de controle interno
		(PF60) Comunica-se com o conselho de administração (PF61) Fornece linhas de comunicação e separadas (PF62) Seleciona o método relevante de comunicação
		(PF63) Comunica-se a partes externas (PF64) Permite comunicações de entrada
		(PF65) Comunica-se com o conselho de administração (PF66) Fornece linhas de comunicação direcionadas (PF67) Seleciona o método relevante de comunicação
	(P16) A organização seleciona, muda, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno	(PF68) Considera uma combinação de avaliações contínuas e separadas (PF69) Considera taxa de variação ou (PF70) Estabelece a compreensão da linha contínua e base (PF71) Utiliza pessoal qualificado (PF72) Integra-se com processos de negócios (PF73) Ajusta o escopo e a frequência (PF74) Avalia objetivamente
		(PF75) Avalia resultados (PF76) Comunica as deficiências aos responsáveis por responsáveis pelas ações corretivas, à alta administração e ao conselho de administração, conforme aplicável (PF77) Monitora as ações corretivas
(C5) Atividades de Monitoramento	(P17) A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por responsáveis pelas ações corretivas, à alta tombar ações corretivas, inclusive a administração e ao conselho de estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável	(PF75) Avalia resultados (PF76) Comunica as deficiências aos responsáveis por responsáveis pelas ações corretivas, à alta tombar ações corretivas, inclusive a administração e ao conselho de estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável (PF77) Monitora as ações corretivas

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013).

Avaliação do Sistema de Controle Interno no Poder Legislativo Municipal de Cachoeiras de Macacu–RJ utilizando o i-Controle

CARLOS LEANDRO DOS SANTOS REGINALDO

Mestrado em Educação – Universidad Sek, de Santiago/Chile

Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

ANGELO DOS SANTOS MORAES

Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal – Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

Técnico Legislativo na Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu/RJ

RESUMO

O presente artigo apresenta os resultados da avaliação do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Legislativo Municipal de Cachoeiras de Macacu/RJ, implementado pela Lei Complementar nº 72/2021, utilizando o indicador “i-Controle” desenvolvido pela Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ. O estudo teve como objetivos avaliar o grau de implementação do SCI conforme as melhores práticas de controle interno, identificar lacunas e boas práticas e fornecer subsídios para aprimorar a governança, a transparência e a prestação de contas e responsabilização no âmbito legislativo municipal. Para tanto, foram aplicados questionários (QACI) a três gestores estratégicos da Câmara Municipal (Presidente da Câmara, Secretário Geral e Controlador Geral) e realizada análise documental dos normativos internos e processos administrativos, permitindo verificar o nível de institucionalização das práticas avaliadas. O questionário foi estruturado em cinco dimensões (Governança, Gestão de Riscos, Ambiente de Controle, Atividades de Controle e Monitoramento), com pesos diferenciados e perguntas condicionantes para garantir maior consistência às respostas. Constatou-se que, apesar dos avanços iniciais, persistem desafios significativos, especialmente nas dimensões de Governança e Ambiente de Controle, refletindo a necessidade de consolidação de políticas internas e fortalecimento institucional. A aplicação do i-Controle atribuiu ao SCI nota “B – Efetivo” (64,48% da pontuação máxima), demonstrando potencial de evolução e reforçando a importância da reaplicação periódica do índice como ferramenta de monitoramento contínuo e aprimoramento da gestão legislativa. O estudo evidenciou que o i-Controle é um instrumento eficaz para diagnosticar o sistema de controle interno no âmbito do Poder Legislativo municipal, oferecendo subsídios para a identificação de fragilidades e oportunidades de melhoria e contribuindo para o fortalecimento da governança pública local.

Palavras-chave: Poder Legislativo Municipal; Controle Interno; Sistema de Controle Interno; Avaliação; i-Controle.



ABSTRACT

This article presents the results of an evaluation of the Internal Control System (ICS) of the Municipal Legislative Branch of Cachoeiras de Macacu, RJ, implemented by Complementary Law No. 72/2021, using the "i-Control" indicator developed by the School of Accounts and Management of the Court of Auditors of Rio de Janeiro (TCE-RJ). The study aimed to assess the degree of implementation of the ICS in accordance with best internal control practices, identify gaps and best practices, and provide support for improving governance, transparency, and accountability within the municipal legislative sphere. To this end, questionnaires (QACI) were administered to three strategic managers of the City Council: The Mayor, the Secretary General, and the Comptroller General. A documentary analysis of internal regulations and administrative processes was performed, allowing for the verification of the level of institutionalization of the practices evaluated. The questionnaire was structured into five dimensions (Governance, Risk Management, Control Environment, Control Activities, and Monitoring), with differentiated weights and conditioning questions to ensure greater consistency in the responses. It was found that, despite initial progress, significant challenges persist, especially in the areas of Governance and Control Environment, reflecting the need to consolidate internal policies and strengthen institutions. The application of i-Control assigned the SCI a "B - Effective" rating (64.48% of the maximum score), demonstrating potential for improvement and reinforcing the importance of periodic reapplication of the index as a tool for continuous monitoring and improvement of legislative management. The study demonstrated that i-Control is an effective tool for diagnosing the internal control system within the municipal Legislative Branch, providing support for identifying weaknesses and opportunities for improvement and contributing to the strengthening of local public governance.

Keywords: Municipal Legislative Branch; Internal control; Internal Control System; Assessment; i-Control.

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública brasileira vem passando, desde a década de 1990, por reformas que buscam maior eficiência, efetividade, transparência e participação social, inspiradas nos princípios do *Public Service Orientation* (Brasil, 1995). Nesse contexto, destaca-se a aprovação da Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), resultado da pressão social diante de escândalos de corrupção e má aplicação de recursos públicos (Barreto; Vieira, 2021).

O controle interno, portanto, torna-se instrumento essencial para mitigar riscos e assegurar a correta aplicação dos recursos públicos. Este estudo tem por objetivo verificar a adesão do sistema de controle interno do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu às boas práticas aplicáveis, em âmbito de entidade e de atividade.

Historicamente, o Poder Legislativo exerce papel central no equilíbrio democrático e na governança do Executivo (Chaia; Teixeira, 2001), evidenciado pelo modelo do Presidencialismo de Coalizão (Abranches, 2018), que amplia a influência do Parlamento sobre políticas e orçamentos. Emendas parlamentares, como as introduzidas pela Emenda Constitucional nº 105/2019, reforçam essa influência, mas também aumentam riscos de mau uso de recursos, exigindo transparência e rastreabilidade — tema inclusive de ações no STF (ADI 7695).

A profissionalização administrativa e a implementação de sistemas de controle interno sólidos são recomendadas por Tribunais de Contas e Ministérios Públicos, sendo indispensáveis para prevenir irregularidades (Franco; Marra, 1992; Brasil, 1988; Hülsendeger, 2020). No entanto, entre 2019 e 2021, o SCI do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu era incipiente, concentrando funções e violando princípios como o da segregação de funções.

Para avaliar essa realidade e criar um parâmetro inicial de evolução, aplicou-se o i-Controle, indicador desenvolvido pela Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ, que utiliza questionários e metodologia estruturada para mensurar o grau de implementação e eficiência dos sistemas de controle interno, mas com pequenas adaptações à realidade da Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu (CMCM), uma vez que o índice avalia prioritariamente o Poder Executivo.

Assim, busca-se demonstrar que a implementação de um SCI robusto é condição indispensável para a boa gestão pública, independentemente do porte ou esfera do ente público.

2 DESENVOLVIMENTO

Frequentemente, o termo “controle interno” é utilizado de forma ampla e equivocada na administração pública, decorrente da confusão entre cargos, funções e conceitos distintos (Hubbard, 2020). Em muitos casos, associa-se o controle interno apenas ao setor físico onde atuam servidores responsáveis pela mitigação de riscos ou ao próprio controlador, visto como a personificação desse sistema (Meirelles, 2011).

Também é comum vinculá-lo exclusivamente à auditoria, entendendo-o como órgão independente e intocável, responsável por fiscalizar e manter a organização imune à corrupção, em atuação conjunta com os Tribunais de Contas (Santos; Romão, 2019). Essa visão, embora presente em diversos órgãos públicos, limita o alcance do controle interno, reduzindo-o a um caráter meramente punitivo ou corretivo.

Na prática, o controle interno deve estar presente de forma preventiva e integrada à gestão, fornecendo informações tempestivas, orientações técnicas e mecanismos de monitoramento que permitam identificar falhas antes que se tornem irregularidades. Além disso, ao se articular com as áreas de planejamento, orçamento e execução, o controle interno contribui para a eficiência dos processos, para a transparência e para a responsabilização dos gestores, atuando não apenas como fiscalizador, mas como instrumento de apoio à tomada de decisão e à melhoria contínua da administração pública.

Este trabalho propõe esclarecer essas concepções, destacando o controle interno como ferramenta de apoio à gestão, à governança e à transparência, aplicável a qualquer organização, independentemente de porte, natureza jurídica ou poder público a que pertença.

2.1 Controle Interno (CI)

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), entidade internacional independente sem fins lucrativos criada em 1985 para atuar na prevenção de fraudes e mitigação de riscos, é referência mundial em governança. Em sua publicação Controle Interno – Estrutura Integrada (2013), o COSO define controle interno como “processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade” (COSO, 2013).

Essa definição evidencia que controle interno não é ato isolado, cargo ou setor, mas um processo contínuo que envolve todos os níveis da organização. Ao ser conduzido por gestores e profissionais responsáveis, deve oferecer segurança razoável, identificar riscos e apoiar o alcance dos objetivos institucionais (Miranda, 2017).

A íntima relação entre processos administrativos, tomada de decisão e controle busca mitigar riscos sem comprometer eficácia e efetividade, constituindo um dos pilares da governança (Miranda, 2017). No setor público, os riscos intensificam-se pela natureza política e pelas interações humanas: lideranças escolhidas por processos eleitorais trazem subjetividade, pluralidade de visões e pressões externas (Abranches, 2018; Carvalho, 2008). No Poder Legislativo, esse cenário é mais evidente pela quantidade de membros eleitos, tornando-o palco histórico de debate e diversidade de pensamentos.

O controle interno também é influenciado pela natureza humana e pela trajetória dos servidores que o executam (INTOSAI, 2007). Cada profissional traz expectativas, prioridades e experiências que impactam diretamente os procedimentos internos.

Estudos recentes demonstram que a produção acadêmica sobre Poder Legislativo, Gestão Pública e Controle Interno cresceu significativamente no Brasil, sobretudo após 2014, alcançando o ápice em 2021 (Ferreira *et al.*, 2023). O país ocupa posição de destaque internacional nesse campo, apesar das peculiaridades estruturais do Legislativo brasileiro. Ainda assim, persiste o desafio da governança:

determinar o nível aceitável de risco para garantir a melhor prestação de serviços ao interesse público (Brasil, 2014).

2.1.1 Controle Interno e Governança no Poder Legislativo

A governança exerce papel central no fortalecimento do controle interno no Poder Legislativo, fornecendo a estrutura necessária para garantir transparência, responsabilidade, eficiência e integridade na gestão dos recursos públicos. No setor público, ela envolve a definição de políticas, a supervisão de sua implementação e a avaliação dos resultados obtidos. No contexto legislativo, essa abordagem assegura que os processos decisórios sejam transparentes e alinhados aos interesses da sociedade (Vieira; Barreto, 2019).

A transparência, princípio fundamental da governança, implica divulgar de forma ampla e acessível informações sobre orçamento, gastos e decisões políticas. Essa prática reforça a confiança da população nas instituições democráticas e cria condições para um controle interno mais efetivo (Vieira; Barreto, 2019).

A responsabilidade, por sua vez, requer definição clara de papéis e atribuições, prevenindo concentração de poder e reduzindo riscos de má gestão. Estruturas organizacionais bem delineadas, associadas a mecanismos eficazes de prestação de contas, fortalecem o controle interno e favorecem a prevenção e detecção de irregularidades (Matias-Pereira, 2010).

A eficiência na gestão dos recursos públicos é outro objetivo central. Ela envolve a adoção de práticas que otimizem a alocação de recursos, reduzam desperdícios e promovam sustentabilidade financeira. No contexto legislativo, essa eficiência é reforçada por sistemas de controle e monitoramento capazes de identificar e corrigir desvios, garantindo a correta aplicação dos recursos públicos (Pegoraro; Vieira, 2017).

A integridade completa esse conjunto de valores, abrangendo a promoção de condutas éticas e a prevenção de práticas corruptas. Auditorias independentes, avaliações de risco e outros mecanismos de controle interno ajudam a preservar a credibilidade institucional e a confiança da sociedade (Matias-Pereira, 2010).

Em síntese, a governança é essencial para consolidar um controle interno robusto no Poder Legislativo. Ao integrar transparência, responsabilidade, eficiência e integridade, ela contribui para o fortalecimento da democracia e para o uso adequado dos recursos públicos em benefício da sociedade (Vieira; Barreto, 2019).

2.2 Sistema de Controle Interno (SCI)

O controle interno “não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades da entidade” (INTOSAI, 2007). Por isso, não deve ser tratado como algo isolado ou sobreposto às demais funções organizacionais, mas integrado às tarefas já existentes, de modo a equilibrar sua execução e monitoramento.

Para que os controles internos coexistam de forma harmoniosa com as demais atividades, é necessário um sistema que adapte seus conceitos e princípios à rotina institucional — o Sistema de Controle Interno (SCI). Segundo a INTOSAI (2007), para alcançar maior efetividade, o SCI deve ser concebido dentro da própria estrutura organizacional, interligando-se à missão, aos valores e aos objetivos da entidade, evitando contradições entre o que a instituição busca e os riscos que pretende mitigar.

Enquanto o controle interno reúne variáveis e instrumentos para identificar e mitigar riscos na administração em geral, o SCI organiza e operacionaliza essas ações no âmbito de cada instituição (Tanaka, 2012). Mais do que uma estrutura procedural, o SCI tornou-se uma ferramenta essencial para os gestores, servindo como mapa e roteiro estruturado para conduzir e manter o controle interno. É, portanto, a base organizacional que garante a eficácia das práticas de controle interno e a consecução dos objetivos institucionais (Silva, 2023).

2.3 Unidade de Controle Interno (UCI)

A Unidade de Controle Interno (UCI) é a denominação uniformizada e frequentemente utilizada pelos Tribunais de Contas do setor administrativo com *status* de secretaria que fica a cargo de coordenar, orientar e acompanhar o Sistema de Controle Interno (TCE-RJ, 2017).

Neste local, recomenda-se ter o corpo funcional melhor preparado e de ação multidisciplinar daquela entidade, a fim de que possa exercer o contínuo papel de orientação e auxílio à gestão. A UCI é ainda o órgão central que exerce a atividade de supervisão técnica e orientação normativa (TCU, 2009).

Entretanto, ainda é comum a UCI receber denominações que confundem sua estrutura e perfil de atuação, como “Controladoria Interna”, “Corregedoria-Geral”, “Unidade Setorial de Controle Interno”, “Secretaria de Controle Interno” etc.

2.4 Aspectos normativos para o Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo Municipal

A necessidade de implementação de sistemas de controle interno é universal, abrangendo qualquer contexto em que haja atos de gestão, ética e mitigação de riscos, seja no setor público ou privado. No Brasil, a normatização administrativa não distingue a execução desses sistemas entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário; a diferença ocorre apenas na prática, já que o Executivo costuma concentrar atos de maior visibilidade social.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) fornece os fundamentos para o Sistema de Controle Interno (SCI), especialmente em seus artigos 31, 70, 74 e 75, definindo o espectro de atuação, abrangência e responsáveis (Brasil, 1988). O artigo 31 destaca o papel fiscalizador do Poder Legislativo Municipal por meio do controle externo, enquanto o Poder Executivo Municipal é responsável pelo sistema de controle interno.

“A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei” (Brasil, 1988).

Já os artigos 70 e 74 ampliam a atuação dos sistemas de controle interno e externo, determinando que cada Poder mantenha o seu próprio sistema para avaliar metas, legalidade, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, além de apoiar o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas.

A Constituição Federal, portanto, torna obrigatória a existência de um sistema de controle interno em cada Poder, permitindo avaliar não apenas questões financeiras, mas também aspectos ligados à eficiência e à eficácia da gestão.

Antes mesmo da CF/88, a Lei nº 4.320/1964 já havia previsto o controle interno em seu capítulo II (arts. 76 a 80), regulamentando normas financeiras e orçamentárias para os entes federativos e introduzindo as expressões “controle interno” e “controle externo”. Poucos anos depois, o Decreto-Lei nº 200/1967 consolidou princípios da Reforma Administrativa e enfatizou a importância do controle em todos os níveis, incluindo a racionalização dos processos (arts. 13 e 14). O artigo 14, em especial, estabelece que controles cujo custo supere o risco mitigado devem ser suprimidos, sinalizando a necessidade de proporcionalidade e eficiência.

Nos anos 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar nº 101/2000) reforçou a obrigatoriedade do controle interno como instrumento essencial para assegurar o cumprimento de metas fiscais e limites legais (art. 59). Nessa perspectiva, o controle interno deve fiscalizar a execução orçamentária, operações de crédito, despesas com pessoal e destinação de recursos públicos, contribuindo para a qualidade da gestão e para o uso eficiente dos recursos.

Em âmbito estadual, a Constituição do Estado do Rio de Janeiro (art. 129) segue os mesmos princípios da Constituição Federal de 1988, estabelecendo a manutenção integrada de sistemas de controle interno pelos três Poderes, com a finalidade de avaliar metas, comprovar legalidade, exercer controle sobre operações de crédito e apoiar o controle externo. O texto reforça ainda a responsabilidade do agente público de comunicar ao Tribunal de Contas irregularidades constatadas, sob pena de responsabilidade solidária (Rio de Janeiro, 1989).

Assim, observa-se que o arcabouço normativo brasileiro da Constituição Federal às leis infraconstitucionais e constituições estaduais aplica a obrigatoriedade e a importância do Sistema de Controle Interno como instrumento de fiscalização, avaliação e apoio à gestão pública. Além disso, atribui responsabilidades claras aos agentes de controle, reforçando o papel do SCI na promoção da eficiência, transparência e integridade no Poder Legislativo Municipal.

2.4.1 Lei Complementar Municipal Nº 72 de 08 de janeiro de 2021, de Cachoeiras de Macacu-RJ

Na Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu (CMCM), antes da promulgação da Lei Complementar Municipal nº 72/2021, vigorava a Lei Complementar nº 45/2017,

que se restringia a regulamentar apenas os cargos de Técnico de Controle Interno, de ingresso via concurso público, e o cargo em comissão de Chefia do Setor de Controladoria Interna, ambos atualmente extintos. Conforme os artigos 14 e 15:

Art. 14 – O Chefe do Setor de Controladoria Interna tinha como atribuições planejar, organizar, coordenar e executar atividades da área, assessorar a presidência da Câmara e apoiar o controle externo, sendo o cargo reservado a Advogado, Administrador, Contador ou Economista.

Art. 15 – O Técnico em Controle Interno auxiliava o Chefe do Setor, levantava documentos relativos à execução orçamentária, financeira e patrimonial, fornecia subsídios para auditorias e desempenhava outras funções correlatas determinadas pelo Chefe ou pela Presidência (Cachoeiras de Macacu, 2021).

Observa-se que a antiga legislação não definia estrutura ou funcionamento do controle interno no Poder Legislativo Municipal. O Técnico atuava apenas como suporte ao Chefe de Setor, que por sua vez “responsabilizava-se pelo Setor de Controladoria Interna do Legislativo”, sem qualquer sistema formal implementado. Dessa forma, o controle exercido era limitado às normas fiscalizatórias vigentes e às recomendações do Ministério Público do Rio de Janeiro (MPRJ) e do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ), via ofícios Termos de Ajuste de Gestão (TAG), ou Termos de Ajuste de Conduta (TAC), visando implementar rotinas e ampliar a transparência.

O Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu (SCIPLCM) foi instituído recentemente, no início de 2021, pela Lei Complementar nº 72, que revogou a Lei nº 45/2017. O artigo 2º da nova lei define seu objetivo:

“O SCIPLCM visa assegurar o controle, a legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos públicos e avaliar os resultados obtidos pela administração, subsidiando o aperfeiçoamento da gestão e governança públicas nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas, na esfera do Poder Legislativo, de forma a garantir que a gestão atue segundo os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade” (Cachoeiras de Macacu, 2021).

Além disso, a lei criou a Controladoria Geral do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu (CGPLCM), responsável pela implementação e manutenção do SCIPLCM, e instituiu a figura do Controlador Geral, encarregado de liderar o sistema, conforme o artigo 3º:

“A CGPLCM atuará na coordenação e definição de diretrizes gerais de controle interno do Poder Legislativo, com independência técnica, decisória e intelectual. O Controlador Geral poderá expedir resoluções, portarias, instruções, manuais, cartilhas e boletins da CGPLCM, com eficácia plena, executoriedade imediata e efeito vinculante” (Cachoeiras de Macacu, 2021).

A Lei Complementar nº 72/2021 organiza, de forma clara, os conceitos e nomenclaturas relacionados ao controle interno, distinguindo: o que deve ser implementado (controle interno), por quem (Controlador Geral), como será orientado (SCIPLCM) e de qual setor partirá sua coordenação (CGPLCM), consolidando a estrutura e o funcionamento do controle interno no Poder Legislativo Municipal.

2.5 Índice i-Controle: resultados e análises na CMCM

A avaliação foi conduzida por meio da aplicação do índice i-Controle, desenvolvido no âmbito do Programa de Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (ECG/TCE-RJ).

O objetivo principal do trabalho de pesquisa em que se desenvolveu o i-Controle foi “Elaborar um indicador útil aos Tribunais de Contas na avaliação dos sistemas de controles internos dos Poderes Executivos dos entes que lhes são jurisdicionados.”, tendo como resultado o projeto de nome “INDICADORES DE QUALIDADE DO CONTROLE INTERNO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADO” (Schwartz *et al.*, 2019). Como forma de delimitar as dimensões internas, o i-Controle utilizou parâmetros de definição para os sistemas de controle interno tanto previstos na COSO, quanto pela *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), ou Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, na ISSAI 5700, dando ênfase nesta última, elaborada pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), ou Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, que é amplamente utilizada e seguida pelos jurisdicionados dos Tribunais de Contas no Brasil.

Desta forma, para obter a pontuação necessária para o cálculo de avaliação e aplicação do i-Controle, foi desenvolvido o Questionário de Avaliação de Controle Interno (QACI). Sua elaboração teve como base os critérios metodológicos do Índice

de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M), desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP).

O QACI é organizado em cinco dimensões: Governança (existência de normativos internos, plano estratégico e definição de responsabilidades); Gestão de Riscos (identificação, mapeamento e mitigação de riscos institucionais); Ambiente de Controle (segregação de funções e capacitação de servidores); Atividades de Controle (execução de procedimentos internos e conformidade legal) e Monitoramento (mecanismos de auditoria e avaliação periódica). Cada dimensão possui peso diferenciado no cálculo final do índice que, somados, comporão a fórmula com pontuação máxima de 100 pontos, abordando aspectos como: legalidade, economicidade, eficiência, conformidade normativa e transparência.

Cachoeiras de Macacu é um município de porte médio no Estado do Rio de Janeiro. O Poder Legislativo Municipal de Cachoeiras de Macacu foi selecionado para o presente estudo em razão da recente criação do Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu (SCIPLCM), instituído pela Lei Complementar nº 72/2021. A promulgação dessa norma conferiu ao órgão legislativo um caráter inovador e oportuno para analisar um caso concreto de implementação do controle interno em fase inicial.

Além disso, a Câmara Municipal passou a apresentar estrutura formal para gestão do controle interno, com a criação da Controladoria Geral do Poder Legislativo (CGPLCM) e o cargo de Controlador Geral, o que possibilitou observar como o Sistema de Controle Interno (SCI) está integrado à administração legislativa. A escolha também se justifica pelo potencial do estudo em contribuir para o entendimento dos desafios e avanços enfrentados por Casas Legislativas de médio porte na consolidação de mecanismos de controle e fiscalização.

Nesse sentido, utilizaram-se os questionários (QACI) e as fórmulas de cálculo propostas na referida pesquisa para avaliar o Sistema de Controle Interno da Câmara Municipal do Município de Cachoeiras de Macacu. Esses questionários foram encaminhados aos responsáveis das unidades/setores e, com a finalidade de obter os dados necessários. As respostas foram graduadas em um sistema de pontuação, incluindo perguntas condicionantes, que validaram ou anularam determinadas respostas subsequentes para garantir a consistência dos dados.

Além do questionário, foram realizadas análises documentais dos normativos internos e dos processos administrativos relacionados ao SCI, complementando as informações fornecidas pelos respondentes e permitindo verificar o nível de institucionalização das práticas avaliadas.

Importante salientar que as perguntas que compõem o questionário foram criadas primordialmente para avaliar o Poder Executivo, sendo, portanto, necessárias pequenas adaptações para aplicá-las no Poder Legislativo, visto que ele não é subdividido em Secretarias ou entes personalizados.

Os questionários foram respondidos por três atores estratégicos do Órgão: (i) o Presidente da Câmara, responsável pela dimensão Governança; (ii) o Secretário Geral, responsável pela dimensão Gestão de Riscos e Monitoramento; e (iii) o Controlador Geral, responsável pelas demais dimensões. Essa divisão possibilitou uma análise abrangente e alinhada às responsabilidades institucionais, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 1 – Direcionamento do QACI

Questionário	Dimensão de avaliação	Unidade responsável por responder
Q1, Q2 e Q3	Governança	Presidente da Câmara (Chefia do Legislativo)
Q4, Q 4.1	Gestão de Riscos	Secretaria Geral (Gestor da Unidade)
Q9.1	Monitoramento	
Q5 e Q8	Ambiente de Controle	Controlador Geral
Q6 e Q7	Atividade de Controle	(Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu)
Q9	Monitoramento	

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMCM

Cada dimensão possui uma quantidade diferente de perguntas, e seu peso foi definido a partir das respostas encaminhadas aos responsáveis pelos controles internos nos municípios do Estado do Rio de Janeiro, graduando a importância e relevância entre as dimensões, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Pesos atribuídos a cada dimensão pelos controladores

DIMENSÃO	PESO
Atividades de Controle (AtivC)	5

DIMENSÃO	PESO
Monitoramento (Mon)	4
Ambiente de Controle (AmbC)	4
Gestão de riscos (GRisc)	3
Governança (Gov)	2
TOTAL	18

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMCM.

Desta forma, ainda que cada dimensão tenha uma pontuação máxima, cada uma delas deverá representar um peso diferente para obter a nota final, utilizando a fórmula abaixo para seu cálculo:

Fórmula 1 - Obtenção da nota final do indicador

$$\left[\frac{\text{AtivC} \times 5,0 + \text{Mon} \times 4,0 + \text{AmbC} \times 4,0 + \text{GRisc} \times 3,0 + \text{Gov} \times 2,0}{18} \right]$$

Onde:

- AtivC = nota obtida na dimensão “Atividade de Controle”
- Mon = nota obtida na dimensão “Monitoramento”
- AmbC = nota obtida na dimensão “Ambiente de Controle”
- GRisc = nota obtida na dimensão “Gestão de Riscos”
- Gov = nota obtida na dimensão “Governança”

Ressalta-se que seguindo a orientação proposta, as respostas pontuam (1 ponto) caso sejam positivas, entretanto, há perguntas que não pontuarão independentemente da resposta e outras que são condicionantes, ou seja, dependendo da resposta de outras perguntas, elas passam a não pontuar, pois são perguntas validadoras e buscam identificar falsos positivos.

Cada questionário ganhou um gabarito de perguntas condicionantes e recebe uma nota, faixa de pontuação e requisitos agrupados por dimensões: Governança (Tabela 3), Gestão de Riscos (Tabela 4), Ambiente de Controle (Tabela 5), Atividades de Controle (Tabela 6) e Monitoramento (Tabela 7).

Tabela 3 – Perguntas condicionantes - Governança

Dimensão	Governança	
	Pontua	Condição
Q 1.2 a Q 1.14	Sim	Somente se Q1.1 for atendida (resposta “sim”)
Q 2.3 a Q 2.6	Sim	Somente se Q2.1 for atendida (resposta “sim”)
Q 2.9	Sim	Somente se Q2.2 for atendida (resposta “sim”)
Q2.18 a Q2.21	Sim	Somente se Q2.17 for atendida (resposta “sim”)
Q.2.22	Sim	Somente se Q2.12 for atendida (resposta “sim”)
Q3.4 e Q3.5	Sim	Somente se Q3.2 for atendida (resposta “sim”)
Q3.11	Sim	-

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMCM

Tabela 4 – Perguntas condicionantes - Gestão de Riscos

Dimensão	Gestão de Riscos	
	Pontua	Condição
Q 4.6	Sim	Somente se Q4.2 for atendida (resposta “sim”)
Q 4.10 a Q 4.12	Sim	Somente se Q4.9 for atendida (resposta “sim”)
Q 4.13 a Q 4.15 e Q 4.17	Sim	Somente se Q4.12 for atendida (resposta “sim”)
Q4.19	Sim	Somente se Q2.8 for atendida (resposta “sim”)
Q4.20	Sim	Somente se Q6.14 for atendida (resposta “sim”)

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMCM

Tabela 5 – Perguntas condicionantes – Ambiente de Controle

Dimensão	Ambiente de Controle	
	Pontua	Condição
Q5.2, Q5.4, Q8.12, Q8.10, Q8.14	Não	Caso a resposta para estes itens seja “sim”; Os itens Q5.2 e Q5.4 não pontuarão, independentemente da resposta.
Q 5.5, Q5.6; Q 5.8 a Q5.12; Q5.15; Q5.18 a Q5.20	Sim	Somente se Q5.3 for atendida (resposta “sim”)
Q 8.7, Q8.8	Sim	Somente se Q8.3 for atendida (resposta “sim”)

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMCM

Tabela 6 – Perguntas condicionantes – Atividades de Controle

Dimensão	Atividades de Controle	
	Questão	Pontua
Q6.14 e Q6.15	Sim	Somente se Q6.13 for atendida (resposta “sim”)
Q 7.2; Q7.10 a Q7.12	Sim	Somente se Q7.1 for atendida (resposta “sim”)
Q 8.7, Q8.8	Sim	Somente se Q8.3 for atendida (resposta “sim”)

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMCM

Tabela 7 – Perguntas condicionantes – Monitoramento

Dimensão	Monitoramento	
	Questão	Pontua
Q9.2	Sim	Somente se Q9.1 for atendida (resposta “sim”)

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMCM

O cálculo para obtenção das notas de cada dimensão foi feito da seguinte forma:

Fórmula 2 - Obtenção de notas de cada dimensão

$$\frac{\text{Número de itens atendidos}}{\text{Total de itens da dimensão}} \times 100$$

Cabe destacar que cada dimensão possui um total de 100 pontos percentuais, todavia, apresentam quantitativo diferente de perguntas.

Ao fim, respondido o QACI, calculado as pontuações de cada dimensão, aplica-se a fórmula geral, e após obtida a pontuação final é realizada uma comparação com a tabela que indica a Faixa de Eficácia e seus critérios, como a exposta a seguir, obtendo, assim, a nota final no i-Controle:

Tabela 8 – Faixas de pontuação x Critérios

NOTA	FAIXA	CRITÉRIO
A	Altamente efetiva	i-Controle com pelo menos 90% da nota máxima e, no mínimo, 5 índices com nota A
B+	Muito efetiva	i-Controle entre 75,0% e 89,9% da nota máxima
B	Efetiva	i-Controle entre 60,0% e 74,9% da nota máxima
C+	Em fase de adequação	i-Controle entre 50,0% e 59,9% da nota máxima

NOTA	FAIXA	CRITÉRIO
C	Baixo nível de adequação	i-Controle menor ou igual a 49,9%

Fonte: Elaboração dos autores a partir de questionário aplicado na CMC

Destaca-se que para obtenção da nota máxima no i-Controle (Nota A), o ente deverá pontuar no mínimo 90% em todas as dimensões que o compõem.

Cada responsável respondeu questionamentos envolvendo as 5 (cinco) dimensões delimitadas pelo i-Controle: Governança, Ambiente de Controle, Atividades de Controle, Avaliação e Gestão de Riscos e Monitoramento. Elas foram direcionadas de acordo com suas atribuições, tendo cada uma um peso diferente sobre suas respostas, havendo ainda perguntas condicionantes, que ao serem assinaladas negativamente, invalidaria outras respostas.

A aplicação do i-Controle na Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu teve como objetivos principais: Avaliar o grau de implementação do Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo Municipal conforme o SCIPLCM; Identificar lacunas, potencialidades e boas práticas no processo de implantação; Fornecer subsídios para aprimorar a gestão legislativa e o desempenho do controle interno, contribuindo para o fortalecimento da governança, da transparência e da prestação de contas e responsabilização no âmbito municipal.

Inicialmente, os resultados parciais de cada dimensão foram razoáveis. Apenas uma dimensão dentre todas, a Governança, obteve nota parcial inferior a 50% (cinquenta por cento).

A baixa pontuação decorreu principalmente da ausência de instrumentos institucionais consolidados na Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu. Perguntas condicionantes do QACI como a “Q 1.01 - O ente possui código de ética ou de conduta aplicável a seus servidores?” e a “Q 3.02 - Existem normativos vigentes que regulamentem os requisitos mínimos para escolha de pessoas para as funções de Secretários, outros chefes e dirigentes de primeiro escalão?” receberam respostas negativas, consequentemente zeraram a pontuação de outras 15 perguntas subsequentes, de um total de 49 perguntas daquela dimensão.

Esse resultado revela que, embora haja esforço inicial na criação do Sistema de Controle Interno, a institucionalização de políticas de integridade e de mecanismos de

coordenação ainda se encontra em estágio embrionário, bem como não foi mitigada a fragilidade na definição clara de papéis e responsabilidades dentro da estrutura administrativa.

Assim, evidencia-se que a Câmara Municipal necessita de avançar na consolidação de sua cultura organizacional, fortalecendo a governança como eixo estruturante de um controle interno efetivo e sustentável.

A dimensão Gestão de Riscos mapeou questionamentos quanto à estruturação dos fluxos de processos, a percepção dessa estruturação quantos os riscos inerentes à sua execução e à avaliação do quanto desses riscos afetam o contínuo e adequado andamento do órgão, obtendo o maior resultado dentre as demais dimensões com 75,86%, com uma pontuação de 19 de 23, destacando que há preocupação com esse fluxo e riscos envolvidos.

Dentre as perguntas, quatro que tiveram resposta negativa envolviam a publicização e documentação destes riscos, alertando um caminho a ser melhorado, tais como a “Q 4.04 - Os riscos aos objetivos institucionais definidos nos planos estratégicos e táticos são documentados e levados ao conhecimento do Chefe do Legislativo?” e a “Q 4.15 - Os controles administrativos criados pelos gestores são informados a todos os servidores envolvidos no respectivo processo?”.

A ausência de uma política de gerenciamento de riscos transparente evidencia a necessidade de amadurecimento para transformar práticas isoladas em um processo contínuo e institucionalizado, expondo aos atores do processo e à sociedade os resultados obtidos na prevenção e mitigação dos riscos.

A segunda maior pontuação, dimensão de Atividade de Controle, com 72,73% de aproveitamento, foi originalmente concebida com maior relevância ao trabalho, e uma vez questionados os jurisdicionados no Estado do Rio de Janeiro sobre quais pesos cada dimensão deveria ter, em uma escala de 1 a 5, ela obteve o peso máximo.

No primeiro conjunto de perguntas, os questionamentos tentam captar a correlação entre as possíveis Auditorias Internas feitas pelo órgão e os controles existentes para mitigação de riscos. Em uma pontuação extremamente positiva, 18 de 19, identifica-se que o único questionamento que teve como resposta negativa, foi a “Q 6.17 - O órgão central do SCI e/ou as unidades de controle interno descentralizadas

se manifestam em processos administrativos (de liquidação, pagamento, empenho etc.), antes que estejam conclusos?".

Considerando que o Poder Executivo normalmente é dotado de maior infraestrutura e que o presente trabalho visa adaptar o questionário à realidade do Poder Legislativo, as perguntas que utilizam o termo “unidades de controle interno descentralizadas” tende a ter pontuação negativa em caso de Câmaras de menor estrutura, tais como o caso em tela.

Em contrapartida, no segundo conjunto de respostas o foco foi o escopo da área de atuação de Auditoria, obtendo menos da metade dos pontos, indicando que embora existente, o uso da Auditoria é escasso ou mal planejado, evidenciado com a pergunta “Q 7.01 - O órgão central do SCI elabora programa de auditorias?”, onde condicionou sua pontuação negativamente na demais quatro perguntas.

A dimensão de Monitoramento visa mensurar a capacidade de o órgão permanecer acompanhando proativamente os resultados produzidos em auditorias internas realizadas, os consequentes relatórios e o desempenho contínuo das recomendações fornecidas. Dentre todas as dimensões, essa foi a que mais teve impacto direto na pontuação uma vez que não havia possibilidade de adaptação das perguntas à realidade do Poder Legislativo, uma vez que os temas abordados eram afetos exclusivamente ao Poder Executivo.

No conjunto das questões analisadas, observa-se, a título de exemplo, a “Q 9.06 - Os resultados dos indicadores de políticas públicas (Ideb, taxa de mortalidade infantil e outros) são considerados pela auditoria interna na seleção de objetos de auditoria?”, originalmente extraída do QACI do trabalho matriz. Tal questão, entretanto, não se mostra plenamente aplicável ao contexto institucional do Poder Legislativo, uma vez que não abrange de forma adequada as especificidades inerentes a esse ambiente.

Isso ocorre, uma vez que ao abordar o tema de Auditoria Interna, pela análise do Ideb e demais taxas citadas, as que não impactam diretamente a Governança do Poder Legislativo em si, somente impactam a auditoria interna realizada pelo Poder Executivo. Ao Poder Legislativo competiria somente fiscalizar se o Poder Executivo atende essa pergunta, e não atendê-la diretamente.

Ainda assim, essa dimensão teve um bom desempenho, demonstrando que o órgão realiza tarefas rotineiras de avaliação das recomendações e apontamentos das Auditorias Internas realizadas.

Por fim, a última dimensão, a de Ambiente de Controle com 55,26% possui o peso 4 e é um dos questionários que possui mais perguntas, totalizando quarenta.

Dentre todas, destaca-se que a questão “Q 5.03 - O SCI está regulamentado em lei específica do respectivo ente federativo?” é uma pergunta condicionante para outras 11 questões, e baseia-se na existência ou não de regulamentação em lei do SCI no órgão, sendo positivo para o caso em tela.

Entretanto, com um peso alto e o segundo conjunto de respostas positivas abaixo da média, a pontuação final foi a menor nota dentre as dimensões, denotando-se que a implementação de um Sistema de Controle Interno é ponto de partida para melhoria dos controles internos de uma instituição, mas o SCI deveria ser dotado desde sua concepção de uma estrutura própria, regulamentada por lei, com equipes destacadas para o estrito cumprimento de seus objetivos, composta de servidores efetivos e com um plano de capacitação que estimule o desenvolvimento profissional das equipes. Tais fatores atualmente são inexistentes na Controladoria Geral do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu.

Por fim, efetuados os devidos cálculos, constatou-se que a nota final do i-Controle para o ente atingiu o percentual de 64,48%, indicando a nota “B”, na faixa mediana de atendimento. Dessa forma, a pontuação está dentro da faixa que estipula que seu SCI é “Efetivo”.

Considerando que o Sistema de Controle Interno na Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu é recente, uma nota classificada como “Efetiva” no i-Controle possui grande relevância, pois significa que sua implementação foi iniciada com intuito de exercer suas atividades da melhor forma possível, ainda que restrito à sua pequena estrutura, recursos humanos e materiais, estaria no caminho certo para cumprir seu objetivo principal: a mitigação de riscos.

3 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo a criação de um parâmetro inicial para medição do Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu, implementado em 2021. Como método de avaliação, utilizou-se o indicador i-Controle, apresentado em um trabalho promovido pelo Programa de Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (ECG/TCE-RJ), como sugestão de indicador de análise aos seus jurisdicionados.

O estudo demonstrou que o i-Controle é um instrumento eficaz para diagnóstico do sistema de controle interno no âmbito do Poder Legislativo municipal, oferecendo subsídios para a identificação de fragilidades e oportunidades de melhoria. A aplicação no município de Cachoeiras de Macacu evidenciou que, apesar de avanços em algumas dimensões, ainda há desafios significativos relacionados à governança e à institucionalização da controladoria interna.

Durante a aplicação dos questionários, identificou-se que há um certo direcionamento a entidades maiores, com estrutura otimizada, podendo deixar de pontuar as entidades que tenham uma infraestrutura mais enxuta e menos complexa, como o Poder Legislativo.

Ressalta-se que, embora o trabalho surja de uma adequação direcionada aos jurisdicionados do Poder Executivo pelos Tribunais de Contas, os controles internos não são ferramentas de mitigação de riscos exclusivas daquele Poder.

Recomenda-se, ainda, a adoção de medidas voltadas ao fortalecimento da estrutura organizacional, à capacitação de servidores e à definição de políticas internas de gestão e governança, de modo a elevar o nível de efetividade do sistema. Sugere-se ainda a reaplicação periódica do i-Controle, especialmente em momentos de transição administrativa, permitindo o monitoramento contínuo do desempenho do sistema de controle interno.

REFERÊNCIAS

ABRANCHES, Sérgio. **Presidencialismo de Coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro**. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

BARRETO, R. T. S.; VIEIRA, J. B. Os programas de integridade pública no Brasil: indicadores e desafios. **Cad. EBAPE**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 3, p. 442-463, jul-set 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1679-395120200069>. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 1 jul. 2022.

BRASIL. **Programa Nacional de Reforma do Aparelho do Estado**: orientações para a modernização da administração pública. Brasília, DF: Presidência da República, 1995.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução TCU nº 287, de 12 de abril de 2017**. Dispõe sobre a política de gestão de riscos do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/politica-de-gestao-de-riscos-do-tcu.htm>. Acesso em: 4 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**: um estudo de diversos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, DF: TCU, Diretoria de Métodos e Procedimentos, jul. 2009. 68 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>. Acesso em: 21 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança – 2ª Versão**. Brasília, DF: TCU, 2014. Disponível em: <https://egov.df.gov.br/wp-content/uploads/2024/03/TCU-%E2%80%93-Referencial-Basico-de-Governanca-%E2%80%93-2014.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2024.

CACHOEIRAS DE MACACU. **Lei Complementar nº 72, de 08 de janeiro de 2021**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu, Controladoria Geral do Poder Legislativo de Cachoeiras de Macacu, e dá outras providências. Cachoeiras de Macacu, RJ; Câmara Municipal, [2021]. Disponível em: <https://sapl.cachoeirasdemacacu.rj.leg.br/norma/3414>. Acesso em: 1 jul. 2022.

CACHOEIRAS DE MACACU. **Lei Complementar nº 45, de 23 de janeiro de 2017**. Dispõe sobre a reforma na estrutura administrativa da Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu, e dá outras providências. Cachoeiras de Macacu, RJ; Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: <https://sapl.cachoeirasdemacacu.rj.leg.br/norma/147>. Acesso em: 1 jul. 2022.

CARVALHO, Kildare Gonçalves de. **Direito constitucional**. 14. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

CHAIA, Vera; TEIXEIRA, Marco Antônio. **Democracia e Escândalos Políticos. São Paulo Perspectiva**, São Paulo, v. 15, n. 4, p. 62-75, dez. 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-88392001000400008>. Acesso em: 28 out. 2024.

COSO. **Controle Interno – Estrutura Integrada**: sumário executivo. Traduzido por pwc. São Paulo: Instituto dos Auditores Internos do Brasil, maio de 2013. Disponível em: https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em: 8 ago. 2022.

COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada: sumário executivo e estrutura. Traduzido por pwc. [S. I.]: Coso, 2007. Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIERMExecutiveSummaryPortuguese.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2022.

FERREIRA, Juliana Sales Cordeiro; CORDEIRO, Igor Lopes; SANTOS, Sandra Maria dos; CABRAL, Augusto Cézar de Aquino. Investigação da Produção Científica sobre Controle Interno no Poder Legislativo. In: ENGEMA, 25., 2023, Ceará. **Anais eletrônicos** [...]. Ceará: Universidade Federal do Ceará, nov. 2023. Disponível em: https://engemausp.submissao.com.br/25/anais/resumo.php?cod_trabalho=319. Acesso em: 7 jan. 2024.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HUBBARD, Douglas W. **The failure of risk management**: why it's broken and how to fix it. 2nd ed. Hoboken: Wiley, 2020.

HÜLSENDEGER, César Augusto. O controle interno do Legislativo municipal: uma exceção proposital ao princípio da separação dos Poderes? **Controle Externo**: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, Belo Horizonte, v. 2, n. 4, p. 11-29, jul./dez. 2020. Disponível em: <https://revcontext.tce.go.gov.br/index.php/context/article/view/103>. Acesso em: 14 jun. 2024.

INTOSAI. Comitê de Normas de Controle Interno. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Salvador: TCE-BA, 2007. 96 p. (Série Traduções, n. 13). Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 8 ago. 2022.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/9713/a-governanca-corporativa-aplicada-no-setor-publico-brasileiro>. Acesso em: 15 jan. 2024.

MEIRELLES, Hely Lopes et al. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MIRANDA, Rodrigo F. **A implementando a gestão de riscos no setor público**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2017.

PEGORARO, D.; VIEIRA, K. M. Eficiência na Gestão Pública: conceitos e medidas. In: SEMANA DO SERVIDOR PÚBLICO, 2017; SIMPÓSIO EM GESTÃO PÚBLICA, 2., 2017, Santa Maria. **Anais** [...]. Santa Maria, RS: Universidade Federal de Santa Maria, 2017. Disponível em:
https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/341/2019/06/20171017185650_artigo-daniela-kelmara.pdf. Acesso em: 15 jan. 2024.

RIO DE JANEIRO (Estado). [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, [2007]. Disponível em:
<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/constest.nsf/PageConsEst?OpenPage>. Acesso em: 1 jul. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. **Manual para implantação de sistemas de controle interno no âmbito das administrações públicas municipais e estadual do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, RJ: TCE-RJ, 2017. Disponível em:
https://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/81881016/MANUAL_CONTROLE_INTERNO%281%29.pdf. Acesso em: 21 nov. 2022.

SANTOS, C. H. F.; ROMÃO, Ana L. Acesso à informação no brasil e ciência de dados: classificação hierárquica descendente em pedidos realizados à Prefeitura de São Paulo de 2012 a 2019. **Revista da CGU**, Brasília, v. 14, n. 26, jul./dez. 2022. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/544. Acesso em: 5 jan. 2024.

SCHWARTZ, Talita Dourado; REGINALDO, Carlos Leandro dos Santos; FERREIRA, Siddharta Legale; SOUSA, Adriano Corrêa de. **Indicadores de qualidade do controle interno constitucionalmente adequados**. Rio de Janeiro: ECG, TCE RJ, 2019. 75 f. Disponível em:
<https://www.tce.rj.gov.br/biblioteca/scripts/bnweb/bnmapi.exe?router=upload/41198>. Acesso em: 3 nov. 2025.

SILVA, Brenda Freitas da. A importância do controle interno para a administração pública. **Revista Científica Semana Acadêmica**, Fortaleza, v. 11, n. 229, 2023. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/importancia-do-controle-interno-para-administracao-publica>. Acesso em: 14 jun. 2024.

TANAKA, Hideomi. **O controle interno como instrumento de indução da boa gestão pública**. 2012. 45 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

VIEIRA, James B.; BARRETO, Rodrigo T. S. **Governança, Gestão de riscos e Integridade**. Brasília, DF: ENAP, 2019. (Coleção Gestão Pública). Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/4281/1/5_Livro_Governan%C3%A7a%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos%20e%20Integridade.pdf. Acesso em: 14 jun. 2024.

Sobre os autores

Carlos Leandro dos Santos Reginaldo | e-mail: leandro2008.pro@gmail.com

Mestrado em Educação pela Universidad Sek, de Santiago/Chile. Professor do Curso de Pós-graduação em Auditoria Interna Municipal e da Pós-Graduação em Gestão Pública da ECG/TCE-RJ. Professor Convidado da Faculdade de Administração da PUC-RJ. Professor de Administração Financeira e Orçamentária da Fundação Getúlio Vargas. Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- id <https://orcid.org/0000-0003-1103-6722>
- lattes <http://lattes.cnpq.br/3539207957508223>

Angelo dos Santos Moraes | e-mail: contato@angelux.com.br

Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal pela ECG/TCERJ. Técnico Legislativo na Câmara Municipal de Cachoeiras de Macacu/RJ.

- id <https://orcid.org/0009-0000-5667-0175>
- lattes <http://lattes.cnpq.br/6402574155080171>

Avaliação do nível de maturidade das atividades de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro à luz do modelo IA-CM

DANIEL DO NASCIMENTO RODRIGUES

Pós-Graduado em Controladoria e Auditoria – Universidade Candido Mendes. Pós-Graduado em Gestão Pública – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Direito Administrativo – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Gestão Pública – Escola Nacional de Administração Pública.

Técnico de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

MARTA CABRAL GONÇALVES

Mestre em Ciências Contábeis – Fucape Business School.

Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

MONICA DIAS VIANNA

Mestre em Administração Pública – *Columbia University*.

Procuradora da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

PATRÍCIA FERNANDES MARQUES

Mestre em Justiça Administrativa – Universidade Federal Fluminense.

Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

WALDIR JORGE LADEIRA DOS SANTOS

Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana – Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Contador-Geral do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

RESUMO

Este estudo teve por fim responder à seguinte questão de pesquisa: Qual é o nível de capacidade da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) à luz do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM)? Para tanto, utilizou-se uma abordagem descritiva e realizou-se uma autoavaliação de acordo com a matriz modelo de avaliação desenvolvida pela Controladoria-Geral da União (CGU). A avaliação das 66 (sessenta e seis) atividades essenciais estabelecidas pelos *Keys Process Areas* (KPAs) de nível 2 identificou que a maturidade das atividades da AUD/TCE-RJ encontra-se no nível 1 - inicial. A partir da análise dos dados, constatou-se que nenhum macroprocesso está completamente institucionalizado dentro da organização, à exceção do KPA 2.7 (não aplicável), sendo as atividades relacionadas aos KPAs que tratam (a) da estrutura de práticas e dos processos profissionais, (b) do gerenciamento das atividades dentro da AUD e (c) do fluxo de reporte de auditoria estabelecido, as que precisam de mais esforços para o atingimento do nível 2. Esses resultados indicam a necessidade de se estabelecer normas e políticas formais para a consolidação das atividades realizadas, de forma a permitir uma evolução da AUD/TCE-RJ para o nível 2 de maturidade no IA-CM. Para futuras pesquisas, sugere-se a correlação entre o uso do modelo IA-CM e os indicadores de qualidade, eficiência e efetividade da auditoria interna, bem como os efeitos concretos da formalização de políticas e normas nas respectivas atividades, avaliando o avanço da governança interna e os resultados dos trabalhos da auditoria interna.

Palavras-chave: Sistema de Controle Interno. Modelo das Três Linhas. Auditoria Interna. Modelo IA-CM.

ABSTRACT

This study aimed to answer the following research question: What is the level of capability of the Internal Audit of the Court of Accounts of the State of Rio de Janeiro (TCE-RJ) under the framework of the Internal Audit Capability Model (IA-CM)? For this purpose, a descriptive approach was used, and a self-assessment was conducted according to the evaluation matrix model developed by the Office of the Comptroller General (CGU). The evaluation of the 66 (sixty-six) essential activities established by the level 2 Key Process Areas (KPAs) identified that the maturity of the activities of AUD/TCE-RJ is at level 1 – initial. Based on the data analysis, it was found that no macroprocess is fully institutionalized within the organization, except for KPA 2.7 (not applicable), with the activities related to the KPAs that (a) concern the structure of professional practices and processes, (b) involve the management of activities within the AUD, and (c) address the established audit reporting flow, being the ones that require the most efforts to achieve level 2. These results indicate the need to establish formal standards and policies to consolidate the activities implemented to enable the evolution of AUD/TCE-RJ to level 2 of maturity in the IA-CM. Future research suggests correlating the use of the IA-CM model with the indicators of quality, efficiency, and effectiveness of internal auditing, as well as the concrete effects of formalizing policies and standards in internal audit activities, assessing the advancement of internal governance and the results of internal audit work.

Keywords: Internal Control System. Three Lines Model. Internal Audit. IA-CM Model.

1 INTRODUÇÃO

A estruturação do Sistema de Controle Interno – previsto constitucionalmente – pode ser alcançada por meio da adoção, pelos órgãos públicos, do Modelo das Três Linhas, empregado e difundido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) e recentemente incorporado ao ordenamento jurídico pátrio pela Lei das Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/21).

O referido modelo consiste em prever três linhas de atuação dentro de uma instituição, visando auxiliá-la no alcance de seus objetivos, por meio da identificação e da melhoria de estruturas e de processos, além de fomentar uma governança forte e um gerenciamento de riscos eficaz (IIA, 2020).

A primeira e a segunda linha fazem parte da gestão da organização, tendo o modelo reservado, à primeira linha, as atividades de caráter mais operacional, inclusive relacionadas a controles internos e riscos da operação, e, à segunda, papéis de supervisão desses controles internos e da gestão de riscos.

À terceira linha (auditoria interna), por sua vez, foram destinadas as atividades de avaliação e de consultoria sobre a adequação e a eficácia da governança, dos controles internos e do gerenciamento de riscos (IIA, 2020), com o objetivo de agregar e proteger valor à gestão, sendo, a ela, vedada a realização de atividades de cogestão.

A Auditoria Interna, ademais, deve se orientar “conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente” (Lei 14.129/21 e Nota Recomendatória Conjunta ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON nº 02/2022), cujo cumprimento pode ser verificado por meio do uso do Modelo IA-CM do IIA, que considera, em sua matriz, as normas internacionais de Auditoria Interna.

O presente estudo buscou a realização (i) de um diagnóstico nacional sobre as atividades de auditoria interna executadas pelos Tribunais de Contas brasileiros, perquirindo sobre a utilização do Modelo IA-CM como baliza de seus trabalhos; e (ii) de uma autoavaliação da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (AUD/TCE-RJ) à luz do Modelo IA-CM, de forma a identificar o nível de maturidade no qual se encontra e as ações necessárias para o alcance de níveis mais elevados, perseguindo-se, dessa forma, uma Auditoria Interna de excelência e que,

de fato, auxilie o TCE-RJ no alcance de seus objetivos e no cumprimento do seu múnus constitucional.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 O termo controle e suas classificações

A expressão “controle”, de acordo com Medauar (2020), vem do francês “contre-rôle”, sendo o “registro que efetua o confronto com o registro original e serve para verificar os dados”, tendo sido abreviada, “resultando no termo controle”.

Bergeron (1965, *apud* Medauar, 2020), identifica seis acepções do vocábulo “controle”, como a referente (i) à dominação, atrelando essa concepção a noções de subordinação, centralização e monopolização; (ii) direção, em que se identificam ações de comando e de gestão; (iii) limitação, com sentido de regulamentação e proibição; (iv) vigilância ou fiscalização, por meio da realização de atividades de supervisão, inspeção e até mesmo censura; (v) verificação, por meio de exame e de constatação; e (vi) registro, realizado por meio da identificação, da equivalência e da autenticação (“duplo registro”), resultando, portanto, no cotejo entre o “rôle” e o “contre-rôle”.

O controle seria, portanto, a comparação entre a situação encontrada (condição) com o critério (normativo ou um modelo ideal), ou, sob um aspecto mais filosófico, o confronto entre o “que é” com o “que deveria ser”.

Para uma maior compreensão do termo, necessário conhecer as diversas classificações, de diversos autores, como a que divide o controle quanto ao tempo (duração e momento), à direção (altura e reversibilidade), à autoridade, à iniciativa, à estrutura (organização e mediação), ao resultado e à pressão (Bergeron, 1965 *apud* Medauar, 2020); quanto ao objeto, ao momento, à forma e ao órgão (Censio, 1976 *apud* Medauar, 2020); quanto aos órgãos, aos procedimentos, às funções (Braibant; Questiaux; Wiener, 1973 *apud* Medauar, 2020); quanto ao tempo, ao controlador; ao objetivo e ao modo (Giannini, 1981 *apud* Medauar, 2020); com base no poder que efetua o controle, podendo ser administrativo, legislativo ou jurisdicional (Fagundes, 1979); quanto ao aspecto, que pode ser referente à legalidade, cujas modalidades são administrativo, parlamentar ou jurisdicional, ou à eficiência (Tácito, 1975).

Por fim, destaque-se a classificação de Hely Lopes Meirelles (2001, *apud* Medauar, 2020):

I – Quanto ao poder, órgão ou autoridade que o exerce:

1. controle administrativo ou executivo;
2. controle legislativo ou parlamentar;
3. controle judiciário ou judicial.

II – Quanto ao fundamento:

1. hierárquico;
2. finalístico – que incide sobre as entidades autônomas.

III – Quanto à localização do órgão que o realiza:

1. interno;
2. externo.

IV – Quanto ao momento em que ocorre:

1. prévio ou preventivo;
2. concomitante ou sucessivo;
3. subsequente ou corretivo.

V – Quanto ao aspecto controlado:

1. de legalidade;
2. de mérito.

Para o propósito deste artigo, impende enfatizar o controle quanto à localização, qual seja, interno e externo, rememorando, para tal desiderato, os preceitos constitucionais atinentes à essa classificação, posto que o constituinte originário segregou o controle externo – cuja titularidade é do Poder Legislativo, que o exercerá mediante auxílio dos Tribunais de Contas, que possuem atribuições constitucionais exclusivas – do sistema de controle interno, típico de cada Poder, *in verbis*:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...]

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL,1998).

2.2 O Sistema de Controle Interno no ordenamento pátrio

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, conforme mencionado alhures, apesar de ter previsto o sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, limitou-se à enumeração de suas finalidades (art. 74 e respectivos incisos), não estabelecendo a forma de estruturação.

A Constituição do Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, determinou que o sistema de controle interno do Estado do Rio de Janeiro, consoante o art. 77, inciso XXX, possui – como atividades essenciais – as “funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental”.

Art. 77 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, interesse coletivo e, também, ao seguinte:

[...]

XXX - As atividades do sistema de controle interno, previstas no Art. 129, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental, e serão desempenhadas por Órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de Lei (Rio de Janeiro, 1989).

O Sistema de Controle Interno – além das funções mencionadas pela Constituição do Estado do Rio de Janeiro – pode contemplar as que tratam sobre corregedoria, gestão de riscos, controles internos, integridade/*compliance*, jurídico-consultivo, promoção da qualidade, segurança da informação, segurança patrimonial sustentabilidade (Maciel; Bacci; Assi, 2022), podendo ser estruturado com base no Modelo das Três Linhas, redesenhado em 2020 e preconizado pelo Instituto dos

Auditores Internos (IIA), que divide os papéis e as responsabilidades pelos controles internos e gestão de riscos em três linhas distintas (não hierarquizadas entre si).

O Modelo das Três Linhas constitui-se, como o próprio nome sugere, em três linhas de atuação (antes denominadas “de defesa”), que podem ser divididas em (i) primeira linha, representada pelas atividades operacionais de uma entidade; (ii) segunda linha como aquelas atividades de supervisão e de apoio à primeira linha, cujos integrantes possuem *expertise* em temas específicos (riscos, controles internos, ciências jurídicas, integridade etc.) e (iii) terceira linha, que realiza atividades de avaliação e de consultoria, sendo representada pela Auditoria Interna das organizações.

Em que pese esse *framework* ser reconhecido pela literatura especializada como boas práticas, não é, no ordenamento brasileiro, de adoção cogente a todos os processos públicos, posto que a Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/21) o exige apenas para o processo de governança das contratações, ao instituir o antigo Modelo das Três Linhas de Defesa, em seu art. 169:

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:

I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade;

II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade;

III - terceira linha de defesa, integrada pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo tribunal de contas (BRASIL, 1988).

Apesar disso, para a plena execução do art. 169 da Lei nº 14.133/21, será necessário que a Administração Pública implemente o modelo em toda a organização, sob pena de sua adoção, apenas para o macroprocesso da contratação, resultar em um esforço de difícil alcance, posto que será contraproducente (e quiçá inviável) a sua implementação repartida em macroprocessos.

Outrossim, a Lei nº 14.129/21 (Lei do Governo Digital) – obrigatória apenas para os entes federais, mas cuja aplicação, por todos os Tribunais de Contas, é orientada por várias entidades representativas do Sistema Tribunais de Contas (Nota Recomendatória Conjunta ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON nº 02/2022)

– possui um capítulo reservado para “Governança, Gestão de Riscos, Controle e Auditoria”, cujos conceitos se aproximam ao Modelo das Três Linhas, com um artigo específico para a auditoria interna, *in verbis*:

Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria;

III - promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais (Brasil, 2021).

Sendo assim, imperioso que as Auditorias Internas se reconheçam integrantes da terceira linha e procurem estabelecer e definir seus papéis e responsabilidades em conformidade com o modelo desenvolvido pelo IIA e preconizado pelos normativos aqui referenciados.

2.3 Auditoria Interna

2.3.1 Normas Internacionais de Auditoria Interna e o Modelo IA-CM

As auditorias internas devem seguir as diretrizes do *International Professional Practices Framework*⁶⁵ (IPPF) do IIA (TCU, 2017; 2021). O principal componente desse *framework* eram as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IIA, 2017), revistas e renomeadas em 2024 para Normas Globais de Auditoria Interna (IIA, 2024), cuja adoção obrigatória iniciou-se em 9 de janeiro de 2025.

O IA-CM (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*⁶⁶), por sua vez, “é um *framework* internacionalmente reconhecido que identifica os fundamentos

⁶⁵ Estrutura Internacional de Práticas Profissionais.

⁶⁶ Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.

necessários para uma auditoria interna efetiva" (CONACI, 2023), cujos macroprocessos e atividades essenciais relacionam-se com as normas internacionais de auditoria interna (CONACI, 2023).

O Modelo IA-CM fornece uma estrutura sistemática com uma abordagem matricial que inclui cinco níveis de maturidade – que vão desde o nível 1 (inicial), perpassando pelos níveis 2 (infraestrutura), 3 (integrado) e 4 (gerenciado) até o nível 5 (otimizado); seis elementos fundamentais de auditoria (Serviços e Papel da Auditoria Interna; Gestão de Pessoas; Práticas Profissionais; Gestão do Desempenho e Prestação de Contas; Relacionamentos e Cultura da Organização; e Estruturas de Governança); e 41 macroprocessos (*Key Process Area - KPAs*), permitindo às organizações desenvolverem uma função de auditoria interna madura e resiliente, preparada para enfrentar os desafios contemporâneos e futuros.

2.3.2 Pesquisa sobre adoção das normas internacionais pelas unidades de auditoria interna dos Tribunais de Contas Brasileiros

A Auditoria Interna (AUD) do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) – visando alcançar padrões internacionais de auditoria interna – efetuou, por meio do Programa de Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ, orientado pela Comissão Permanente de Estudos e Pesquisas (COPEP):

- (i) um trabalho de pesquisa, junto aos demais Tribunais de Contas brasileiros, por meio de questionário desenvolvido no *Google Forms*, que teve por objetivo diagnosticar o nível de conhecimento sobre o Modelo IA-CM e de adesão das Cortes de Contas do Brasil ao referido *framework* em suas auditorias internas; e
- (ii) uma autovaliação com base no Modelo IA-CM, buscando compreender o grau de maturidade das suas atividades, por meio da identificação dos macroprocessos (*KPAs*) que compõem o nível 2 (infraestrutura) do modelo referenciado.

2.3.3 Diagnóstico das Auditorias Internas dos Tribunais de Contas

No que tange ao diagnóstico nacional, cuja taxa de resposta ao questionário foi de 93,75%, evidenciou-se que 58,10% realizam atividades de auditoria interna, sendo que – em relação ao nível de conhecimento sobre o Modelo IA-CM – 41,90% dos Tribunais de Contas brasileiros relataram possuir baixo nível de conhecimento sobre o IA-CM; 48,40% dos tribunais declararam possuir conhecimento razoável sobre o modelo; enquanto 9,70% indicaram possuir alto nível de conhecimento.

Considerando como base normativa a Lei nº 14.129/21 – que determina que a auditoria interna deverá realizar avaliações e consultorias por meio de padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente – o questionário abordou a adoção dessa norma pelas unidades pesquisadas, sendo que 58,10% dos respondentes relataram realizar atividades de Auditoria Interna em consonância com o dispositivo retomencionado, enquanto 41,90% relataram não realizar essas atividades nos moldes estabelecidos pela referida lei.

Ato contínuo e, tendo em vista que a observância do normativo federal poderia ser comprovada por meio da aplicação do Modelo IA-CM, posto que o referido *framework* correlaciona seus macroprocessos e atividades essenciais às normas internacionais, a enquete indagou, àqueles que afirmaram utilizar como base legal para suas atividades a Lei 14.129/21, a adoção do IA-CM como modelo orientador às suas atividades, sendo que 55,60% declararam não ter uma opinião formada sobre se a unidade responsável pela auditoria interna adota o Modelo IA-CM como ferramenta diretriva para a realização de suas atividades, 22,20% afirmaram que não o utilizam como diretriz para suas atividades, enquanto outros 22,20% confirmaram a adoção do modelo como ferramenta diretriva.

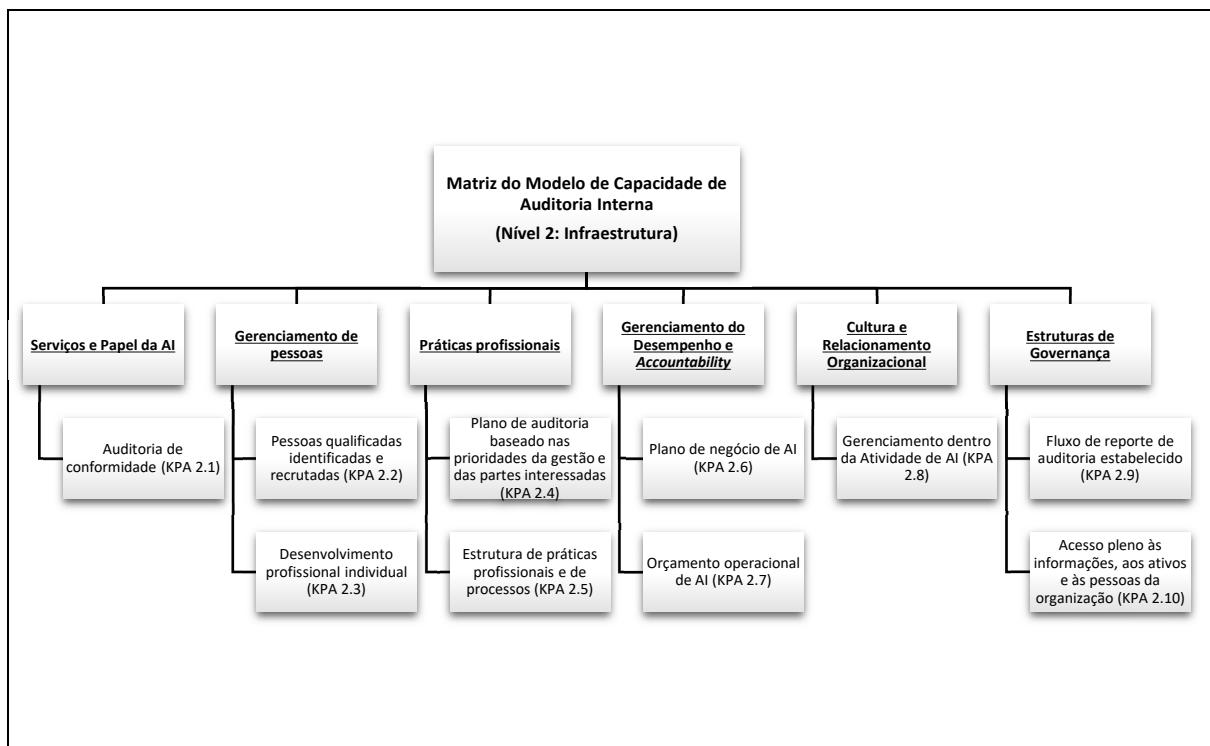
Observa-se, a partir das respostas obtidas, que uma parcela significativa dos Tribunais de Contas não realiza atividades de auditoria interna. Ademais, em que pese a maioria das unidades que desempenham as atividades de auditoria interna dos Tribunais de Contas brasileiros conhecerem o Modelo IA-CM e utilizarem a Lei nº 14.129/21 como norma legal na realização de suas atividades, um percentual diminuto adota o *framework* IA-CM como modelo orientador.

2.3.4 Autoavaliação da AUD/TCE-RJ com base no Modelo IA-CM

A partir do entendimento do comportamento das auditorias internas dos Tribunais de Contas nacionais em relação às normas internacionais – cujo uso é preconizado pela Lei nº 14.129/21 e cuja avaliação pode ser feita por intermédio do Modelo IA-CM do IIA – o estudo orientado pela COPEP pretendeu avaliar o nível de maturidade das atividades da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro conforme preconiza o Modelo IA-CM, por meio da investigação da seguinte questão de pesquisa: “Qual é o nível de capacidade da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) à luz do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM)?”.

Para a realização dessa autoavaliação, utilizou-se o modelo desenvolvido pela Controladoria Geral da União (CGU) com base na ferramenta de avaliação do IA-CM, cujos elementos fundamentais e respectivos KPAs referentes ao Nível 2 (Infraestrutura) encontram-se representados na figura 1 a seguir:

Figura 1 – KPAs do nível 2 do IA-CM



Fonte: Elaborado pelos autores com base no Modelo IA-CM da CGU

Para esse diagnóstico, realizou-se a coleta das evidências e a identificação das atividades essenciais de acordo com (i) existência/não existência e (ii)

institucionalização/não institucionalização, cuja atividade avaliada foi considerada, para essa classificação e respectivo preenchimento da matriz do IA-CM, da seguinte forma:

- Se a atividade existia em regulamentos e normas e apresentou estar instituída na cultura da unidade, sendo replicável, considerou-se a atividade “institucionalizada” (a célula fica realçada de verde na Matriz);
- Se a atividade existia apenas em normas, regulamentos e políticas, porém não replicada de forma padronizada, foi considerada existente e não institucionalizada, ou seja, a atividade fica no status de “em institucionalização” (a célula fica realçada de rosa claro na Matriz);
- Se a atividade existia em trabalhos individuais, avulsos e sem padrões, para fins de pesquisa, não foi considerada como existente nos normativos, porém foi considerada a atividade como status de “em institucionalização” (a célula fica realçada de rosa claro na Matriz) para fins de pesquisa, sendo necessário criar políticas e normas para efetuar treinamentos e ser algo replicável e de fato institucionalizado;
- Se a atividade não existia em normas, regulamentos e políticas, e não havia evidências de sua realização, foi considerada “não institucionalizada” (a célula fica realçada de vermelho na Matriz).

Com base nessas delimitações atinentes aos conceitos de existência/não existência e de institucionalização/não institucionalização das atividades, a AUD/TCE-RJ realizou sua autoavaliação, cujo resultado pode ser expresso no quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Roteiro de avaliação do IA-CM

Nível	KPA	Atividades Essenciais														
NÍVEL 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2	
	KPA 2.2	2	3	4	5	6										
	KPA 2.3	2	3	4	5	6										
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9							
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9							
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7									
	KPA 2.7	2	3	4	5											
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7									

Nível	KPA	Atividades Essenciais						
		2	3	4	5	6	7	
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7	
	KPA 2.10	2	3	4	5			

Fonte: Elaborada pelos autores com base na autoavaliação realizada durante a pesquisa.

A pesquisa revelou que a atividade de auditoria interna do TCE-RJ encontra-se no Nível 1 de maturidade (inicial), conforme o Modelo IA-CM, respondendo, dessa forma, à questão de pesquisa que buscava determinar o nível de capacidade da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (AUD/TCE-RJ) à luz do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM).

Ademais, o trabalho revelou que nenhum *Key Process Area* (KPA) estava completamente institucionalizado, com exceção do KPA 2.7, relacionado à autonomia orçamentária, que – por não se aplicar à unidade de Auditoria Interna do TCE-RJ, posto que, constitucionalmente, a autonomia orçamentária de um ente autônomo, que é o caso dos Tribunais de Contas, não se aplica às suas unidades organizacionais – foi considerado, para fins de pontuação no IA-CM, como existente e institucionalizado.

Outrossim, constatou-se que – apesar de a AUD/TCE-RJ realizar inúmeras atividades práticas previstas no Modelo IA-CM – a ausência de políticas e normas formalizadas impediram a plena institucionalização dos processos, restando prejudicada, portanto, a pontuação no *framework* com relação a diversos macroprocessos.

Dentre os KPAs com mais atividades realizadas, faltando apenas a existência de normas e políticas, estão o KPA 2.1 e o 2.10, que tratam, respectivamente, de auditorias de conformidade e de acesso às informações.

As atividades que precisam de mais esforços para o atingimento do nível 2, por sua vez, são aquelas relacionadas aos KPAs 2.5, 2.8 e 2.9, que tratam da estrutura de práticas e processos profissionais, do gerenciamento das atividades dentro da AUD e do fluxo de reporte de auditoria estabelecido, respectivamente.

Isso posto, para que a Auditoria Interna do TCE-RJ possa evoluir para o Nível 2 (Infraestrutura) do IA-CM, será necessário formalizar as atividades realizadas pela unidade, por meio da elaboração de normas e do fomento às capacitações sobre o

tema, o que permitirá à AUD/TCE-RJ criar uma base sólida e replicável, conforme estabelecido pelos critérios do IA-CM, e alcançar o próximo nível de maturidade, como prevê o objetivo da pesquisa.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo a realização de um diagnóstico nacional sobre as auditorias internas das Cortes de Contas nacionais e a execução de uma autoavaliação da AUD/TCE-RJ à luz do Modelo IA-CM.

Os números do questionário aplicado pela AUD evidenciam a necessidade de promover a difusão da ferramenta IA-CM, bem como de implementar iniciativas educacionais e de capacitação para facilitar uma adoção mais ampla e eficaz desse modelo, cujo objetivo é aprimorar a qualidade e, consequentemente, o desempenho institucional das auditorias internas dos Tribunais de Contas no Brasil.

A adoção do IA-CM pelas organizações não apenas fortalece suas práticas de auditoria interna, mas também reforça sua capacidade de enfrentar desafios emergentes e de manter a confiança das partes interessadas.

Quanto à autoavaliação, a pesquisa revelou que a atividade de auditoria interna do TCE-RJ encontra-se no Nível 1 de maturidade, conforme a metodologia IA-CM, e os resultados apresentaram a necessidade de estabelecer normas e políticas formais para a consolidação das atividades realizadas, de forma a permitir uma evolução da AUD/TCE-RJ para o Nível 2 de maturidade no IA-CM, o que poderá ser alcançado mediante a formalização dos processos por meio de normas e capacitação de seus integrantes.

Como sugestão para outras pesquisas, sugere-se um estudo que correlacione o uso do IA-CM com os indicadores de qualidade, eficiência e transparência das auditorias internas, bem como com os efeitos concretos da formalização de políticas e normas nas atividades de auditoria interna, avaliando como essa formalização contribui para o avanço da governança interna e dos resultados dos trabalhos da auditoria interna.

REFERÊNCIAS

ATRICON. **Nota Recomendatória Conjunta**

ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON nº 02/2022. Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros para que adotem os princípios, as regras e os instrumentos da Lei do Governo Digital... Disponível em: <https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/10/Nota-Recomendatoria-Conjunta-no-02-2022-Lei-do-Governo-Digital-5.pdf>. Acesso em: 6 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989.** Brasília, DF: Presidente da República, [1989]. Disponível em: https://www3.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=73. Acesso em: 20 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 dez. 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 01 de abril de 2021.** Dispõe sobre normas gerais de licitação e contratação para as Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, Casa Civil, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 20 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021.** Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o aumento da eficiência da administração pública, especialmente por meio da desburocratização, da inovação, da transformação digital e da participação do cidadão. Brasília, DF: Presidência da República, Casa Civil, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 20 dez. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1171/2017 – Plenário.** Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, julgado em 7 jun. 2017. Brasília, DF: TCU, [2017]. Disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-2241487>. Acesso em: 8 dez. 2024.

_____. **Acórdão nº 2947/2021 – Plenário.** Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, julgado em 8 dez. 2021. Brasília, DF: TCU, [2021]. Disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-2521440>. Acesso em: 8 dez. 2024.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Planilha de Avaliação do IA-CM.** Disponível em: https://cgugovbr-my.sharepoint.com/:x/g/personal/leonardo_donin_cgu_gov_br/Eft8iBR9loxMliF4MjV7EhkBAuSHM3XgjlgSy2SK6zV1tw?rtime=gjlun9Qf10g. Acesso em: 8 dez. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Conselho Nacional de Controle Externo. **Estudo Comparativo entre os Requisitos do IA-CM e as Normas Internacionais para a Prática da Auditoria Interna.** Brasília, DF: CONACI, [2023]. Disponível em:

<https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2023/05/Estudo-Comparativo-entre-os-Requisitos-do-IA-CM-e-as-Normas-Internacionais-para-a-Pratica-da-Auditoria-Interna.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2024.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS. **Normas Globais de Auditoria Interna**. Disponível em <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-portuguese.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2024.

_____. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)**. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/livrete-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2024.

_____. **Novo modelo das Três Linhas do IIA 2020**: uma atualização das Três Linhas de Defesa. Disponível em <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em: 6 dez. 2024.

MACIEL, Antônio Edson; BACCI, Luciana; ASSI, Marcos. **Transformando as três linhas em geração de valor com a gestão de riscos e o sistema de controles internos**: uma abordagem prática. São Paulo: Saint Paul Editora, 2022. p. 55-118.

MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4093>. Acesso em: 30 nov. 2024.

TÁCITO, Caio. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1975. 369 p.

Sobre os autores

Daniel do Nascimento Rodrigues | e-mail: danielnr@tcerj.tc.br

Pós-Graduado em Controladoria e Auditoria – Universidade Cândido Mendes. Pós-Graduado em Gestão Pública – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Direito Administrativo – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Gestão Pública – Escola Nacional de Administração Pública. Técnico de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- id <https://orcid.org/0009-0000-6536-2190>
- lattes <https://lattes.cnpq.br/1768003691503229>

Marta Cabral Gonçalves | e-mail: martacg@tcerj.tc.br

Mestre em Ciências Contábeis – Fucape Business School. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- id <https://orcid.org/0009-0003-9333-8966>

- ➊ <http://lattes.cnpq.br/6655431951090882>

Monica Dias Vianna | e-mail: monicadv@tcerj.tc.br

Mestre em Administração Pública – Columbia University. Procuradora da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

- ⠁ <https://orcid.org/0009-0001-7300-995X>
- ➊ <http://lattes.cnpq.br/5798048255190087>

Patrícia Fernandes Marques | e-mail: patricia.fernandes@tcmrio.tc.br

Mestre em Justiça Administrativa – Universidade Federal Fluminense. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

- ⠁ <https://orcid.org/0009-0008-9485-1370>
- ➊ <http://lattes.cnpq.br/3453420853145519>

Waldir Jorge Ladeira dos Santos | e-mail: wadirjls@tcerj.tc.br

Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Contador-Geral do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- ⠁ <https://orcid.org/0000-0002-7355-6769>
- ➊ <http://lattes.cnpq.br/8140911862127299>

Controle Externo e Organizações Sociais: Propostas de aperfeiçoamento do Sistema Integrado de Gestão Fiscal (SIGFIS) do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

DEBORA MELQUIADES DE CASTRO

Mestre em Economia – Universidade Federal Fluminense
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

JOSYANNE DA ROCHA FERREIRA

Mestre em Saúde Coletiva – Universidade Federal de Juiz de Fora
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

RAMILLA NAYARA GOMES FREIRE

Mestre em Políticas Públicas – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

ANDRÉ ALEXANDRE NEVES DA SILVA

Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

RESUMO

Este artigo apresenta os resultados de um projeto de pesquisa realizado em 2024, com foco em aumentar a transparência dos dados para avaliação e controle de contratos de gestão por meio do aperfeiçoamento do Sistema Integrado de Gestão Fiscal (SIGFIS) do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ). O estudo identificou as principais lacunas no monitoramento e na fiscalização desses contratos, propondo soluções baseadas em padronização de dados, integração de sistemas e capacitação dos agentes de controle. A metodologia incluiu revisão de documentação, levantamento de boas práticas em outros órgãos e análise de casos práticos. Conclui-se que as medidas propostas podem aprimorar a transparência, a eficácia e a tempestividade do controle externo exercido pelo TCE-RJ sobre essa espécie de contratação.

Palavras-chave: Controle Externo; Administração Pública; Organizações Sociais; Tribunal de Contas.



ABSTRACT

This article presents the results of a research project conducted in 2024, focusing on increasing data transparency and control of transfer agreements with social organizations through the improvement of the Integrated Fiscal Management System (SIGFIS) of the Court of Accounts of the State of Rio de Janeiro (TCE-RJ). The study identified the main gaps in the supervision of these contracts, proposing solutions based on data standardization, system integration and capacitation of control agents. The methodology included document review, identification of best practices from other institutions, and analysis of practical cases. It is concluded that the proposed measures can improve transparency, and effectiveness of the control exercised by TCE-RJ over this type of contract.

Keywords: External Control; Public Administration; Social organizations; Court of Accounts.

1 INTRODUÇÃO

Antes da Constituição Federal de 1988, o acesso aos serviços públicos de saúde era restrito a pessoas com vínculo formal de trabalho ou ligadas à previdência social, sendo o Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS) o responsável pela sua gestão. Para as demais, restava recorrer a serviços privados ou instituições filantrópicas.

Com a criação do Sistema Único de Saúde (SUS), o acesso à saúde tornou-se universal e gratuito, ampliando as responsabilidades do poder público, o que demandou a adoção de obrigações típicas do Estado, especialmente a realização de licitações e concursos públicos. Isso porque a Constituição determina que “a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público” (art. 37, II), assim como que “as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública” (art. 37, XXI).

Entretanto, a adoção da Administração Pública Gerencial na década de 1990 trouxe mudanças significativas, priorizando flexibilidade e resultados na execução das políticas públicas. Nesse contexto, surgiram novas figuras jurídicas, como organizações sociais (OS) e organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP), regulamentadas por legislações específicas, como a Lei Federal nº 9.637/1998. Essas inovações permitiram parcerias entre o Estado e entidades privadas, transferindo a execução de atividades não exclusivas do Estado para o terceiro setor, enquanto o poder público encarregava-se de financiar-las e fiscalizar os resultados.

Sob esse prisma, o contrato de gestão celebrado entre ente público e organização social apresenta-se como um instrumento para flexibilizar a execução de políticas públicas. No entanto, esse modelo enfrenta desafios significativos, já que a fiscalização dos repasses de recursos públicos a entidades do terceiro setor possui características e complexidades distintas em relação à execução direta pela Administração Pública.

Nas parcerias com organizações sociais, o ente público delega a uma entidade do terceiro setor a administração de serviços públicos, incluindo o gerenciamento de pessoal e a utilização de bens públicos, tanto móveis quanto imóveis. Em contrapartida, a entidade contratada assume o compromisso de cumprir as metas

previamente estabelecidas no acordo. Para tanto, ao contrário do Poder Público, está desobrigada de conduzir licitações para contratar bens e serviços ou realizar concurso público para contratar pessoal.

Assim sendo, por meio de parcerias com o terceiro setor, busca-se agilizar o dispêndio de recursos e simplificar procedimentos administrativos no intuito de conferir maior flexibilidade e celeridade na execução de políticas públicas. Sucede que o abandono de controles prévios proporciona ambiente propício para a prática de ilícitos, conforme anotado em relatório da Controladoria-Geral da União (Controladoria Geral da União, 2024, p. 12):

Dante do exposto, é razoável afirmar que os Contratos de Gestão com OS funcionam como efetivos mecanismos de desoneração de um conjunto extenso de obrigações às quais os gestores públicos estariam submetidos caso fossem realizar a prestação dos serviços de saúde diretamente com servidores públicos ou mesmo “contratualizando” serviços com terceiros. **São essas aberturas do novo modelo, as quais possibilitam a troca de “controle/transparência” por “agilidade/efetividade”, que são exploradas para o cometimento de ilícitos, e são o cerne das irregularidades identificadas nos vários trabalhos realizados pela CGU.** (grifos nossos).

A dificuldade de obter informações acerca do desempenho das organizações sociais é um obstáculo significativo para o exercício do controle externo da Administração Pública, o que compromete a capacidade de avaliar a conformidade e a eficiência dessas entidades na prestação de serviços públicos. A falta de padronização dos dados relativos aos fornecedores contratados obriga os órgãos de fiscalização a expedirem e reiterarem ofícios aos entes públicos que não possuem as informações requeridas.

Essa fragilidade informacional favorece a ocorrência de irregularidades. Foram constatados casos em que as entidades direcionaram contratos em favor de empresas relacionadas com seu dirigente formal ou com seu controlador de fato (Carvalho, 2019, p. 62-68). Muito embora o Poder Executivo, por ser o órgão concedente do contrato de gestão, tenha contato mais direto com a execução do ajuste, a detecção de irregularidades é predominantemente realizada por órgãos de controle externo (Tourinho, 2020, p. 264).

Com efeito, segundo Dimas Ramalho, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, as prefeituras negligenciam a fiscalização sobre o terceiro setor:

A fiscalização dessas atividades, contudo, não cabe apenas aos Tribunais de Contas. Os municípios têm um papel tão ou mais importante a exercer, por meio do controle interno. Tal dever é consagrado em uma série de leis, da Constituição Federal ao Marco Regulatório do Terceiro Setor.

Em outras palavras, se um governante decide executar determinada política pública por meio do terceiro setor, ele tem a obrigação legal de criar instrumentos que garantam que os recursos serão aplicados conforme os termos pactuados.

O que se observa no dia a dia do Tribunal de Contas do Estado São Paulo (TCE-SP), porém, é que muitas prefeituras têm, no mínimo, negligenciado essa obrigação. Embora os mecanismos de vigilância interna até existam no papel, com frequência servem apenas para inglês ver. Assim, a corte de Contas, que deveria ser o último elo da cadeia de controle e fiscalização, não raro se converte no único. (Ramalho, 2025) (grifo nosso)

O objetivo proposto foi a identificação de medidas que ampliassem a fiscalização das contratações e despesas realizadas pelas organizações sociais, assegurando maior rigor e segurança no acompanhamento dos recursos públicos, de modo a aumentar a eficácia e a tempestividade do controle externo realizado pelo TCE-RJ sobre os contratos de gestão.

Nesse sentido, esta pesquisa centrou o objetivo específico de contribuir na implementação de melhorias no Sistema Integrado de Gestão Fiscal (SIGFIS). Esse sistema é utilizado para o recebimento de informações eletrônicas padronizadas relacionadas à execução orçamentária, financeira e patrimonial, além de atos administrativos como licitações, procedimentos de contratação direta, contratos, convênios e desapropriações.

Para tanto, a metodologia adotada durante a pesquisa contou com a análise do funcionamento das contratações com organizações sociais, buscando compreender as peculiaridades dos contratos de gestão e os aspectos que os diferenciam das contratações tradicionais, a fim de detectar pontos críticos da fiscalização.

Ato contínuo, foram especificados os dados e documentos atualmente exigidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro para inserção no SIGFIS. Posteriormente, realizou-se uma análise comparativa com as práticas adotadas por

outros tribunais de contas, visando propor soluções que possam contribuir para o aprimoramento do sistema.

Os resultados obtidos oferecem diretrizes para a criação de uma base de dados mais eficiente, permitindo o tratamento das informações de forma operacionalmente adequada e tecnicamente alinhada aos padrões exigidos. Além de fortalecer o controle exercido pelo TCE-RJ, acredita-se que essa abordagem também possa beneficiar outras instituições de controle, pois as diretrizes e informações apresentadas podem ser adaptadas para o aperfeiçoamento de sistemas similares.

1.1 Regime jurídico-administrativo

Em um contrato de gestão, o ente público transfere a gerência de serviços a uma entidade do terceiro setor qualificada como organização social, delega a ela a gerência de repasses orçamentários, pessoal, e bens móveis e imóveis. A OS, por sua vez, são obrigadas a atingir as metas estipuladas no negócio jurídico. A qualificação de uma entidade como organização social ocorre por meio de um processo administrativo específico, destinado a verificar se a entidade cumpre as condições legais exigidas.

Após a promulgação da Lei Federal n.º 9.637, em 15 de maio de 1998, o modelo foi prontamente adotado por entes subnacionais, a exemplo do Estado de São Paulo, que aprovou lei sobre o mesmo tema em junho do mesmo ano (Lei Complementar Estadual n.º 846/1998).

Dado o aumento de parcerias com organizações sociais por estados e municípios, o Tribunal de Contas da União executou, em 2013, auditoria operacional a fim de examinar os principais aspectos desse modelo de execução de políticas públicas. O TCU identificou irregularidades significativas, tais como a ausência de estudos técnicos que embasassem a decisão, falhas na fiscalização e a insuficiência de mecanismos de participação social. Destacou-se que a discricionariedade do gestor público não afasta a necessidade de motivação “expressa e antecipada” dos atos administrativos, sob pena de nulidade (Acórdão 3239/2013-TCU-Plenário).

Em decorrência, o Acórdão 3239/2013-TCU-Plenário estabeleceu condicionantes para a transferência do gerenciamento de serviços públicos de saúde

para organizações sociais, dentre as quais: I. fundamentação em estudos detalhados, com estimativas de custos e ganhos de eficiência; II. qualificação objetiva e documentada, preferencialmente via chamamento público; III. inclusão de metas, prazos e indicadores claros, com avaliação conduzida por especialistas; IV. adoção de regulamentos próprios para contratações mediante processos seletivos objetivos e imprevisíveis, em atenção aos princípios da moralidade e da economicidade; V. participação dos Conselhos de Saúde nas decisões e fiscalizações.

No Estado do Rio de Janeiro, as contratações de organizações sociais tiveram início após a promulgação da Lei Estadual n.º 6.043/2011. Em 2016, as entidades do terceiro setor geriam 45 unidades de saúde, sendo o modelo prioritário de gerenciamento. No âmbito do TCE-RJ, o processo n.º 104.377-7/2016 versa sobre auditoria realizada na Secretaria de Estado de Saúde a fim de verificar o planejamento tomado previamente à contratação de entidades privadas para a gestão de unidades de saúde de média e alta complexidade. Semelhantemente ao que fora destacado pelo TCU, identificou-se que:

Achado 1: O processo decisório da transferência do gerenciamento de serviços de saúde para entidades paraestatais não apresenta motivação técnica que demonstre ser esta a melhor opção para a administração;

Achado 2: Os valores dos contratos de gestão não foram estabelecidos com base em estimativas orçamentárias previamente elaboradas;

Achado 3: Os termos contratuais e os indicadores constantes dos contratos de gestão não favorecem a busca pela eficiência e não permitem sua verificação na execução contratual;

Achado 4: Verificação incipiente da eficiência da execução dos contratos de gestão;

Achado 5: Fiscalização e acompanhamento insuficientes dos gastos e indicadores referentes aos contratos de gestão;

Achado 6: Fragilidade dos indicadores e metas de gestão constantes dos contratos em vigor;

Achado 7: Celebração de contrato de gestão para gerir instituições privadas;

Achado 8: Subcontratação de serviços de gestão, de atividades finalísticas e de atividade típica estatal nas unidades de saúde por OSS;

Achado 9: Insuficiência das prestações de contas quanto à transparência dos gastos com as OSS;

Achado 10: Políticas de Compras das OSS insuficientes para assegurar a aquisição de bens e serviços de forma vantajosa para a administração estadual.

Como se depreende da análise dos entendimentos acima apresentados, parcerias com entidades do terceiro setor demandam detalhado planejamento, de sorte que é necessário antecipar os riscos a elas inerentes, adotando-se, em

sequência, medidas mitigadoras. A contratação de OS coloca em risco o erário, em virtude das próprias características de um contrato de gestão, tais como: vultosos valores normalmente envolvidos em tais contratações; repasses prévios à execução do contrato; natureza sensível e ininterrupta do serviço público; menor rastreabilidade da aplicação dos recursos; possibilidade de responsabilização solidária ou subsidiária do ente contratante diante de falhas na execução do serviço transferido ou diante de obrigações trabalhistas; não oferecimento, em regra, de garantia pela contratada.

Ademais, as entidades contratadas usualmente não possuem significativo capital próprio ou fluxo de caixa diversificado, o que compromete as condições de indenizar o erário em eventuais denunciações à lide ou ações de regresso, ou pagar multa decorrente de falha na prestação dos serviços.

Segundo Di Pietro (2022, p. 1376), os contratos celebrados com organizações sociais assemelham-se, em muitos aspectos, a uma parceria público-privada (PPP) na modalidade concessão administrativa. Assim como as concessionárias, as OS desempenham atividades delegadas pelo Estado, sendo financiadas integralmente por recursos públicos, sem cobrança de remuneração dos usuários. No entanto, a principal distinção é que elas, para serem qualificadas, devem ser entidades sem fins lucrativos, enquanto as entidades privadas em concessões administrativas atuam com objetivo lucrativo.

É pertinente pontuar que os contratos de gestão podem oferecer mais riscos que a celebração de uma Parceria Público-Privada, haja vista que parte dos riscos listados anteriormente não costuma ocorrer nas concessões mediante PPP, visto que, diferentemente dos contratos de concessão, nos contratos de gestão, o parceiro privado atua como gestor de recursos públicos e não como financiador da parceria.

Logo, antes de efetuar a transferência da gerência de serviços públicos para organizações sociais, é imprescindível a realização de estudos que avaliem tecnicamente se há eficiência e vantajosidade do modelo (Souza, 2024, p.85), conforme reafirmado pelo TCE-RJ (Acórdão 30400/2022, Processo n.º 214.618-0/19, Sessão de 16/03/2022, Relatora Andreea Siqueira Martins).

É essencial que as entidades privadas envolvidas no processo tenham qualificação técnica compatível com a execução dos serviços e que sua contratação seja precedida de procedimentos objetivos e transparentes, havendo a obrigação de

a transferência do equipamento público ser antecedida por meio de seleção imprestoal.

Outro aspecto orçamentário dos contratos de gestão digno de atenção é a prática de realizar repasses financeiros antes da efetiva prestação dos serviços. Essa alteração na sequência convencional das contratações públicas — em que o pagamento ocorre apenas após a confirmação da execução adequada do contrato (liquidação) — eleva substancialmente os riscos para o erário. Ao optar por transferir recursos de forma antecipada, o ente público perde uma importante medida de controle, o que pode abrir margem para desvios.

Aliado a isso, é comum que os contratos não prevejam garantias. Essas características tornam essa espécie de negócio jurídico temerária, conforme conclusão alcançada pelo Tribunal Especial Misto instituído para julgar crime de responsabilidade envolvendo autoridade do Poder Executivo e organizações sociais atuantes no Estado do Rio de Janeiro durante a pandemia:

O Relatório Final da Comissão Especial constituída na ALERJ para investigar as contratações emergenciais na área de saúde, no contexto da pandemia, revela que, no caso da contratação da OSS IABAS, não se constatou: justificativa pertinente para a escolha dessa entidade; estudo preliminar para fundamentar a contratação; especificação mínima de quantitativos referentes aos itens contratados; **antecipação de pagamento sem garantias suficientes para a administração pública, entre outros aspectos temerários** (ALERJ – Comissão Especial COVID – 19. Relatório Final, 2020, p. 69).

Dos hospitais de campanha prometidos, apenas 2 (dois) foram entregues (Maracanã e São Gonçalo), mesmo assim, depois de considerável atraso no cronograma de montagem e com número reduzido de leitos, muito aquém do alardeado, como já foi mencionado anteriormente. [...]

Nunca é demais lembrar dois dados assombrosos: no governo do Réu, o erário estadual pagou cerca de **R\$ 256 milhões antecipadamente** à OSS IABAS para construir e gerenciar hospitais de campanha, iniciativa que se constituiu no mais retumbante fracasso de sua gestão. O dramático corolário dessa vultosa soma desperdiçada é o número de quase 44.000 mortos pela COVID-19 no Estado do Rio de Janeiro, que fecha o mês de abril de 2021 com quase 740.000 casos confirmados. Ambos os dados são do Consórcio de Veículos de Imprensa que monitora a pandemia no Brasil. – (grifos nossos).

Por isso, Di Pietro (2022, p. 1407), no que tange à contratação de organização social, relaciona uma série de medidas que minimamente deveriam ser adotadas a fim de resguardar o erário, dentre elas a exigência de oferecimento de garantia:

Temos entendido que a organização social, para enquadrar-se adequadamente nos princípios constitucionais que regem a gestão do patrimônio público, os quais existem exatamente para proteger esse patrimônio, seria necessário, no mínimo: (a) exigência de licitação para a escolha da entidade, atendendo ao princípio da isonomia e ao objetivo de escolha da entidade que apresentasse melhores condições de desempenhar o contrato a contento; (b) comprovação de que a entidade já existe, tem sede própria, patrimônio, capital, entre outros requisitos exigidos para que uma pessoa jurídica se constitua validamente – isto para evitar que entidade, sem qualquer experiência anterior e sem a necessária qualificação técnica e financeira, se constitua com o fim específico de pleitear a qualificação de organização social; (c) demonstração de qualificação técnica e idoneidade financeira para administrar patrimônio público, requisitos exigidos para qualquer contrato administrativo e que não poderiam deixar de ser impostos quando a entidade vai assumir a gestão de serviço público e de recursos públicos; (d) submissão aos princípios da licitação quando celebre contratos com terceiros com a utilização de recursos públicos; (e) imposição de limitações salariais quando dependam de recursos orçamentários do Estado para pagar seus empregados; (f) **prestação de garantia tal como exigida nos contratos administrativos em geral – no caso das organizações sociais, essa garantia torna-se mais necessária pelo fato de ela administrar patrimônio público.** (grifos nossos).

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Objetivos específicos da pesquisa

2.1.1 Identificação dos dados e documentos de inserção obrigatória no módulo de contrato de gestão do SIGFIS

O Sistema Integrado de Gestão Fiscal – SIGFIS, segundo o art. 3º da Deliberação TCE/RJ n.º 281/2017:

Destina-se a receber informações eletrônicas padronizadas referentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, bem como aquelas que dizem respeito aos atos referentes a licitações, contratos, convênios, desapropriações, dispensas, inexigibilidades e demais afastamentos, inseridas pelas unidades gestoras dos jurisdicionados.

Para aferir os dados e documentos exigidos pelos jurisdicionados no SIGFIS acerca de contratos de gestão, foram consultados a Deliberação TCE/RJ n.º 281/2017, o Manual de Operação do SIGFIS – Atos Jurídicos - Versão 2021.1, o Módulo Contrato de Gestão e o Manual de Utilização do Módulo Captura - Versão 2020. De acordo com o art. 4º da referida deliberação, o sistema é integrado pelos seguintes módulos:

CAPÍTULO II DOS MÓDULOS DO SISTEMA

Art. 4º Integram o SIGFIS os seguintes Módulos:

- I - Cadastro;
- II - Orçamento;

III- Informes Mensais, compreendendo: a) informações contábeis, incluindo a movimentação contábil e conciliação bancária; b) financeiro, incluindo a execução orçamentária da receita e despesa e o controle sobre restos a pagar; c) alterações orçamentárias; d) atualização da previsão da receita; e) atos referentes a licitações e contratos, convênios, desapropriações, dispensas, inexigibilidades e demais afastamentos; f) obras públicas.

IV – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Conquanto a deliberação não mencione expressamente o módulo de Contrato de Gestão, o Capítulo 11 do Manual de Operação é dedicado a essa espécie de parceria:

11 – CONTRATOS DE GESTÃO

O presente módulo possui como objetivo capturar as informações básicas acerca de todos os contratos de gestão celebrados pela Unidade Gestora. Para incluir os dados no SIGFIS, devem ser seguidas as orientações deste manual.

Quadro 4 - Dados e documentos do módulo de contrato de gestão, por abas

Aba	Dados e Documentos
1 – Dados Básicos	• Nº do contrato de gestão; • Nº do processo administrativo; • Valor; • CNPJ e Razão Social da Organização Social; • Objeto; • Datas de publicação e assinatura; • Datas de início e término da execução.
2 – Responsáveis	• Nome; • CPF; • Tipo de Responsável.
3 – Fiscais	• Nome; • CPF; • Início e Final da Gestão.
4 – Aditivos	• Nº do aditivo; • Nº do Processo Administrativo; • Valor do aditivo; • Data da Assinatura; • Data da Publicação.

Aba	Dados e Documentos
5 – Documentos	• Tipo de Documento; • Ato; • Informações do Ato.
6 - Empenhos	• Identificador; • Unidade Gestora; • CPF / CNPJ; • Órgão; • Ano; • Número do Empenho; • Data do Empenho; • Unidade Orçamentária; • Função; • Programa; • Subfunção; • Tipo de Projeto de Atividade; • Projeto de Atividade; • Elemento de Despesa; • Fonte de Recurso; • Tipo; • Valor.
7 – Subcontrato	• Nº do Subcontrato; • Nº do Processo Administrativo; • Nome / Razão Social; • CPF / CNPJ; • Valor do Subcontrato.
8 - Apostilas	• Nº da apostila; • Nº do Processo Administrativo; • Valor da Apostila; • Data da Assinatura; • Data da Publicação.
1 – Dados Básicos	• Nº do contrato de gestão; • Nº do processo administrativo; • Valor; • CNPJ e Razão Social da Organização Social; • Objeto; • Datas de publicação e assinatura; • Datas de início e término da execução.

Fonte: Elaboração Própria.

O sistema é atualmente estruturado para receber uma série de dados e documentos relacionados aos contratos de gestão. Entre as informações cadastradas, destacam-se os dados básicos do contrato, a relação de fiscais designados para acompanhar a execução contratual e eventuais aditivos e apostilas que possam alterar as condições da parceria, incluindo valores e prazos. O SIGFIS captura detalhes da execução da despesa orçamentária, incluindo empenhos, liquidações e pagamentos realizados pelos jurisdicionados, abrangendo os repasses feitos às OS.⁶⁷

Por outro lado, o sistema não contempla informações da etapa pré-contratual, como Estudo Técnico Preliminar (ETP), Termo de Referência (TR) e a proposta técnica oferecida pela entidade privada. Como abordado no tópico anterior, a existência de motivações técnicas e econômicas constitui condicionante elementar para justificar a celebração de contrato de gestão com organização social. Em decisão de 18/10/2024, no bojo do Processo n.º 235.258-0/2024, o TCE-RJ determinou a suspensão de edital publicado por Município que visava firmar parceria com organização social, em virtude de os motivos apresentados não serem congruentes com a escolha administrativa.

Outrossim, o sistema apresenta limitações na captação de dados relacionados à execução das parcerias. A aba “Subcontratos” do módulo de contratos de gestão registra informações de contratos formalizados entre organizações sociais e

⁶⁷ A descrição dos dados capturados está detalhada no Manual de Utilização do Módulo Captura - Versão 2020 Disponível em: <https://www.tcerj.tce.br/portalnovo/pagina/manuais-sigfis-municipal>. Acesso em: 21 jan. 2025.

fornecedores, mas com nível de detalhamento insuficiente para atender as demandas fiscalizatórias. O déficit de dados sobre essas relações contratuais representa um desafio significativo, dado que muitos ilícitos ocorrem nessa fase, conforme detalhado na introdução deste artigo.

2.1.2 Identificação dos dados e documentos de inserção obrigatória nos demais Tribunais de Contas

Cumprida a primeira etapa da pesquisa, foram averiguados os dados e documentos acerca de contratos de gestão cuja remessa era exigida por outros tribunais de contas. Para tanto, remeteu-se formulário *online* a servidores de órgãos de controle, para que informassem os dados exigidos pelos respectivos sistemas eletrônicos, assim como para que anexassem instruções, deliberações, resoluções ou demais atos normativos editados sobre o tema. Ao final, inseriu-se campo aberto para que os respondentes indicassem possíveis boas práticas que, no seu entender, poderiam otimizar o controle exercido sobre as parcerias de entes públicos firmados com o terceiro setor. Foram abordados os seguintes eixos:

- Atos Jurídicos (Edital, Contratos, Termos Aditivos, Subcontratos, entre outros);
- Execução Orçamentária (Empenho, Liquidação, Pagamento, entre outros);
- Prestação de Contas da Organização Social para o Ente Jurisdicionado.

O contato com os profissionais foi realizado por meio de e-mails enviados às ouvidorias e escolas de contas dos tribunais, apresentando o objeto da pesquisa e solicitando que o questionário fosse encaminhado aos auditores, especialmente àqueles com experiência em fiscalizações relacionadas a organizações sociais ou entidades congêneres. Simultaneamente, mensagens foram enviadas em grupos de aplicativos de mensagens com servidores de Tribunais de Contas que participam de grupos de cooperação interinstitucional, como os organizados pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), para divulgar a pesquisa e convidá-los a responder ao formulário. No

convite ressalvou-se que a pesquisa não pretendia receber respostas institucionais dos órgãos de controle. Por isso, o profissional poderia responder sem o receio de estar representando a instituição a que está vinculado. Ademais, isso possibilitou que a pesquisa pudesse ser respondida por servidores diferentes da mesma Corte. O questionário eletrônico aplicado foi respondido por 17 servidores de 15 Tribunais de Contas, sendo possível constatar que:

29,4% dos participantes informaram que seus Tribunais possuem sistema eletrônico em que os entes jurisdicionados inserem dados e documentos atinentes a contratos de gestão celebrados com organizações sociais;

88,2% dos participantes consideram que o quadro atual dos dados e documentos exigidos pelo sistema em relação a contratos de gestão celebrados com organizações sociais não são suficientes para o atendimento das necessidades do Tribunal;

41,2% dos participantes informaram que seu Tribunal de Contas editou resolução, deliberação ou qualquer ato normativo alusivo a contratos de gestão firmados com organizações sociais sobre pressupostos, vedações, transparência, prestação de contas, etc.

Os atos normativos recebidos incluem a Resolução TCE-PA n.º 18.975/2017, Resolução TCE-BA n.º 120/2019, Manual do Remessa TCE-PE, Resolução TCE-PE n.º 154/2021 e Manual de Prestação de Contas 2024 das Organizações Sociais de Saúde do TCE-PE. Adicionalmente, por meio de busca ativa, foram localizados os seguintes documentos: Resolução TCE-GO n.º 13/2017, Instrução Normativa TCE-PR n.º 61/2011, Resolução TCE-PR n.º 28/2011 e Instrução Normativa TCM-GO n.º 04/2020.

As respostas e os atos normativos de outros Tribunais de Contas foram analisados e desempenharam papel fundamental ao subsidiar as análises e conclusões alcançadas. Esse exame permitiu identificar regras relevantes, enriquecendo o entendimento dos parâmetros de fiscalização aplicáveis aos contratos de gestão com organizações sociais e contribuindo para a formulação de recomendações mais embasadas.

2.1.3 Análise e especificação de documentos para aprimoramento do controle externo pelo TCE/RJ

Os documentos foram agrupados por temáticas, definidas adiante, atinentes à fiscalização e ao controle de contratos de gestão com organizações sociais. A análise realizada orientou a seleção de dados e documentos que devem estar acessíveis aos auditores para maximizar a efetividade do controle externo. Ressalta-se que o objetivo foi identificar os elementos mais relevantes para o monitoramento, permitindo, *a posteriori*, a definição de critérios específicos para o envio e a disponibilização de informações essenciais.

a) Instrumentos de planejamento da política pública

Trata-se de documentos e estudos técnicos que fundamentam previamente a formalização de parcerias entre o Poder Público e as organizações sociais, os quais incluem justificativas para a adoção do modelo, análises de conveniência e oportunidade, planos setoriais, estudos de economicidade e ganho de eficiência, além da definição de atividades, metas e critérios de avaliação de desempenho.

b) Participação dos conselhos da sociedade civil

A participação dos conselhos da sociedade civil é registrada por meio de documentos que comprovam seu envolvimento no processo de formalização de parcerias entre o Poder Público e organizações sociais, em atendimento às exigências normativas. Esses registros incluem a comprovação de consultas prévias aos conselhos de políticas públicas correspondentes e a participação efetiva dos conselhos setoriais nas decisões pertinentes.

c) Aspectos orçamentários

Os documentos referentes aos aspectos orçamentários comprovam a previsão e a disponibilidade orçamentária e financeira prévias à celebração do ato de transferência das atividades e dos serviços de interesse público para entidades do terceiro setor. Assim, incluem a indicação das dotações orçamentárias nas leis

pertinentes, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

d) Qualificação da entidade privada como organização social em âmbito local

As informações referentes à qualificação abrangem os documentos que comprovam que a entidade cumpre os requisitos legais para atuar como organização social, sendo indispensáveis para a celebração de contratos de gestão. Incluem, portanto, conforme o caso, o processo administrativo, o certificado e o decreto de qualificação, além de atas de reuniões do órgão de deliberação superior da entidade, quando houver alterações que impliquem mudanças nas condições de qualificação.

e) Termos contratuais e planos de trabalho que estabeleçam as obrigações pactuadas

São documentos que estabelecem as obrigações pactuadas entre o Poder Público e as organizações sociais, formalizam a parceria e detalham as responsabilidades de cada parte, tais quais os contratos de gestão, termos aditivos e planos operativos com metas e indicadores de desempenho. O acesso a essas informações possibilita a fiscalização da execução e o acompanhamento do cumprimento das obrigações e da aplicação adequada dos recursos públicos.

f) Contratações com terceiros

A disponibilização dos documentos referentes às contratações realizadas pelas organizações sociais com terceiros permite verificar a legitimidade das empresas contratadas e das condições dos acordos, além de identificar possíveis conflitos de interesse ou vínculos pessoais. Esses documentos compreendem os regulamentos internos que as OS devem adotar para a contratação de obras, serviços, compras, bem como a publicação de avisos e atas dos processos de seleção.

g) Despesas com pessoal

As despesas com pessoal constituem uma parcela significativa do orçamento em contratos de gestão. A disponibilização de dados sobre cargos, remunerações, controle de frequência e processos de seleção permite verificar a conformidade com os princípios da Administração Pública e assegurar a transparência na gestão dos recursos públicos. Os documentos pertinentes incluem regulamentos de admissão de pessoal, planos de cargos, salários e benefícios, folhas de pagamento, relações de servidores cedidos e demonstrativos de gastos com pessoal.

h) Dados da organização social e de seus dirigentes

A disponibilização desses dados permite identificar os responsáveis pela entidade, verificar a conformidade com os princípios da moralidade e da impensoalidade e eventuais conflitos de interesse. Documentos como o estatuto social, dados pessoais dos dirigentes (nome, CPF, cargos e períodos de atuação), atas de reuniões dos órgãos deliberativos e declarações de responsabilidade contribuem para apontar potenciais irregularidades na composição dos dirigentes, do conselho de administração e dos demais associados da OS, bem como direcionamentos ou favorecimentos incompatíveis com o interesse público.

i) Controle sobre a gestão financeira e patrimonial dos bens públicos repassados

A disponibilização de informações sobre a gestão financeira e patrimonial dos bens públicos repassados às organizações sociais possibilita a avaliação da correta aplicação dos recursos, a prevenção e a identificação de eventuais irregularidades. Essa documentação inclui extratos bancários das contas específicas, comprovantes de pagamentos, demonstrativos financeiros, inventários de bens, relatórios de custos e outros documentos relevantes.

j) Controle sobre o atingimento das metas pactuadas

O monitoramento da execução adequada das atividades e da aplicação correta dos recursos públicos requer a definição de metas, prazos e indicadores de qualidade

e produtividade para possibilitar uma avaliação sistemática dos resultados. A documentação envolve relatórios gerenciais e de execução apresentados pela contratada, contendo informações sobre o cumprimento das metas, indicadores de desempenho e medidas corretivas adotadas. Além disso, os entes concedentes devem elaborar relatórios de fiscalização e acompanhamento contínuo quanto ao cumprimento dos objetivos pactuados, da regularidade e da economicidade da aplicação dos recursos.

k) Estrutura fiscalizatória do ente público

A existência de pessoal qualificado em número suficiente, com atribuições específicas, é imprescindível para assegurar a supervisão adequada dos contratos de gestão, os quais demandam conhecimentos técnicos específicos. A estrutura do ente público deve ser capaz de assegurar a fiscalização contínua e possibilitar a responsabilização em caso de falhas ou omissões. Para isso, o órgão concedente deve comprovar a capacidade fiscalizatória, incluindo a designação formal dos responsáveis e a comprovação da qualificação das equipes envolvidas, por exemplo.

I) Outros Sistemas de Tribunais de Contas

Quanto à maneira de recebimento dos dados e documentos, no decorrer da pesquisa tomou-se conhecimento do Sistema Integrado de Transferências (SIT) do TCE-PR. O SIT é um sistema informatizado de prestação de contas voltado para o controle de transferências voluntárias, instituído pela Resolução n.º 28/2011. A partir de 2012, o uso desse sistema tornou-se obrigatório tanto para os órgãos repassadores quanto para os entes públicos e entidades privadas que recebem recursos de convênios, acordos, parcerias e outros instrumentos semelhantes. Destaca-se também o Transferegov.br, implementado pelo Poder Executivo Federal pelo Decreto n.º 11.271/2022.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por sua vez, possui o sistema Auditoria Eletrônica de Órgãos Públicos (AUDESP) concebido para o processamento eletrônico de dados relacionados à gestão pública, abrangendo despesas de pessoal, restos a pagar, demonstrações fiscais e parcerias público-privadas. Conforme o Comunicado SGD n.º 33/2023, o AUDESP passou a exigir, no exercício de 2024, a

inserção de informações sobre parcerias com o terceiro setor, configurando-se como referência para o aprimoramento da fiscalização dos repasses realizados a entidades privadas.

Por fim, em 7 de novembro de 2024, o TCE-RJ anunciou a adaptação do SIGFIS com a inclusão de um módulo destinado à coleta de informações sobre projetos de desestatização, visando subsidiar a seleção de concessões públicas em fase final de planejamento, conforme estabelecido pela Deliberação TCE-RJ n.º 342/2023. Embora tal adaptação não esteja diretamente vinculada ao objeto desta pesquisa, pode oferecer parâmetros úteis para o desenvolvimento de mecanismos voltados ao controle e monitoramento de parcerias com o terceiro setor.

2.2 Resultados Obtidos

Ante o exposto, com base no referencial teórico apresentado e nas experiências analisadas de outros Tribunais de Contas, foram sintetizados os dados e documentos mais relevantes para viabilizar o controle dos contratos de gestão com organizações sociais. Neste momento, não se pretendeu aprofundar nas especificações técnicas para a recepção dessas informações, como os métodos de transmissão, a frequência de envio, ou os formatos dos arquivos digitais. A tabela a seguir apresenta, conforme os eixos temáticos supracitados, os documentos cujo acesso é tido como fundamental para aprimorar a fiscalização sobre esses ajustes.

Quadro 5 - Relação de documentos dos contratos de gestão a serem disponibilizados

Relação de documentos por temática	A serem inseridos no SIGFIS		Disponível em sites públicos
	Link ou upload de arquivos	Informações requeridas	
Instrumentos de planejamento da política pública			
<i>Estudos Técnicos Preliminares</i>	x		
<i>Planos de Saúde</i>			x
Participação dos conselhos da sociedade civil			

<i>Relação de dados dos integrantes do Conselho de Política Pública da área de atuação</i>		<ul style="list-style-type: none"> • Nome; • CPF; • Segmento representativo; • Início e final da gestão. 	
<i>Comprovação da consulta prévia ao Conselho de Política Pública da área de atuação</i>	x		
<i>Deliberação do Conselho de Política Pública da área de atuação sobre a transferência</i>	x		
Instrumentos orçamentários			
<i>Plano Plurianual (PPA)</i>			x
<i>Lei Orçamentária Anual (LOA)</i>			x
Qualificação da entidade privada como organização social			
<i>Decreto de qualificação da entidade como organização social no âmbito local</i>	x		
<i>Cópia do processo administrativo de qualificação, acompanhado de toda a documentação exigida pela legislação vigente</i>	x		
Termos contratuais e planos de trabalho			
<i>Termo de referência</i>	x		
<i>Termo contratual</i>	x		
<i>Termos aditivos</i>	x		
<i>Termo de rescisão</i>	x		
<i>Plano de Trabalho do Contrato de Gestão e suas respectivas alterações</i>	x		
Contratos com terceiros			
<i>Regulamento de contratação de obras, serviços e compras da organização social</i>	x		

<i>Dados dos processos de seleção de fornecedores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Data de publicação;</i> • <i>Link para o instrumento convocatório;</i> • <i>Lista das empresas interessadas;</i> • <i>Valores das propostas apresentadas;</i> • <i>Resultado das pesquisas de preço realizadas;</i> • <i>Ata de julgamento do processo de seleção.</i> 	
<i>Relação de contratos firmados entre a organização social e terceiros</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>CNPJ da Unidade de Saúde;</i> • <i>Nome da Unidade de Saúde;</i> • <i>CNPJ do Fornecedor;</i> • <i>Objeto do Contrato;</i> • <i>Data de Assinatura;</i> • <i>Término Vigência;</i> • <i>Valor Total;</i> • <i>Link para o processo seletivo;</i> • <i>Link para o contrato.</i> 	
<i>Dados das empresas contratadas</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Razão social do Fornecedor;</i> • <i>CNPJ do Fornecedor;</i> • <i>Data de constituição;</i> • <i>Capital Social;</i> • <i>Representantes legais do Fornecedor (Nome, CPF e Endereço).</i> 	
Despesas com pessoal		
<i>Regulamento de admissão de pessoal da organização social</i>	x	

<i>Relação de empregados da organização social e servidores/funcionários públicos cedidos</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>CNPJ da Unidade de Saúde;</i> • <i>Nome da Unidade de Saúde;</i> • <i>CPF do Empregado;</i> • <i>Nome do Empregado;</i> • <i>Data de admissão;</i> • <i>Função;</i> • <i>Regime de Trabalho;</i> • <i>Fonte de pagamento;</i> • <i>Salário Bruto;</i> • <i>Férias;</i> • <i>13º Salário;</i> • <i>Adicionais;</i> • <i>Gratificações;</i> • <i>Descontos;</i> • <i>Salário Líquido.</i> 	
<i>Plano de cargos, salários e benefícios</i>	x	
<i>Dados dos processos de seleção de pessoal</i>		<ul style="list-style-type: none"> • <i>Data de publicação;</i> • <i>Link para o instrumento convocatório;</i> • <i>Número de inscritos;</i> • <i>Link para o resultado do processo de seleção.</i>
Dados da organização social e de seus dirigentes		
<i>Relação dos dirigentes, associados e conselheiros da organização social</i>		<ul style="list-style-type: none"> • <i>Nome;</i> • <i>CPF;</i> • <i>Endereço pessoal;</i> • <i>Cargo Ocupado;</i> • <i>Período de atuação;</i> • <i>Valor da remuneração;</i> • <i>Forma da remuneração.</i>

<i>Certidão do Conselho de Administração</i>		<ul style="list-style-type: none"> • Nome; • CPF; • Período de atuação; • Órgão/entidade que representa; • Percentual da composição. 	
<i>Atas das reuniões ordinárias e extraordinárias do Conselho de Administração da organização social</i>	x		
<i>Estatuto da organização social</i>	x		
Controle sobre a gestão financeira e patrimonial dos bens públicos repassados			
<i>Dados da conta bancária específica utilizada para movimentar os recursos do contrato de gestão</i>		<ul style="list-style-type: none"> • Número; • Agência; • Instituição Financeira. 	
<i>Cópia dos extratos da conta bancária específica e das aplicações financeiras a ela vinculadas</i>	x		
<i>Demonstrativo dos repasses feitos pelo ente público à organização social</i>		<p style="text-align: center;"><i>Empenhos referentes ao contrato de gestão <u>(Já Disponível na aba 6 do módulo existente)</u></i></p>	
<i>Detalhamento das despesas gerais da Organização Social</i>		<ul style="list-style-type: none"> • Categoria da despesa • CNPJ/CPF dos Fornecedor/Prestador • Nome do Fornecedor/Prestador; • Tipo (bem ou serviço); • N.º da nota fiscal ou recibo; • Data de Emissão da nota fiscal ou recibo • Chave de Acesso da nota fiscal • Valor total 	

<i>Demonstrativo da movimentação financeira contendo informações sobre cada transação</i>		<ul style="list-style-type: none"> • Data da transação; • Valor; • Responsável; • Nome do beneficiário; • CNPJ do beneficiário; • N.º da nota fiscal ou recibo; • Justificativa; • Saldo da conta após a transação. 	
<i>Inventário dos bens móveis e imóveis cedidos, incluindo os adquiridos posteriormente pela organização social</i>	x		
<i>Relatórios de custos, analíticos e sintéticos, apresentados também em formato de planilhas e a descrição do sistema de custeio adotado</i>	x		
<i>Relatórios elaborados pela comissão de fiscalização avaliando a regularidade da aplicação de recursos públicos pela entidade de direito privado</i>	x		
<i>Relatórios elaborados pelo órgão Central de Controle Interno</i>	x		
<i>Parecer conclusivo do Conselho de Administração e do Conselho Fiscal da organização social sobre as contas e demonstrações contábeis e financeiras.</i>	x		
Controle sobre o atingimento das metas pactuadas			

<p><i>Relatórios emitidos pela contratada pertinentes à execução do contrato de gestão elaborados pela diretoria e aprovados pelo Conselho de Administração da organização social</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> • Comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados; • Indicadores de desempenho, quantitativos e qualitativos; • Informações sobre a execução dos programas de trabalho, com esclarecimentos, se for o caso, sobre as causas que inviabilizaram o pleno cumprimento das metas estabelecidas. 	
<p><i>Relatórios elaborados pela comissão de fiscalização avaliando a veracidade das informações prestadas pela organização social e emitindo parecer conclusivo quanto ao cumprimento ou não das metas pactuadas.</i></p>	x		
Estrutura fiscalizatória do ente público			
<p><i>Relação de servidores responsáveis pela fiscalização do contrato de gestão</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> • Nome; • CPF; • Cargo ocupado; • Natureza do cargo (efetivo ou comissionado); • Nível de escolaridade; • Data da publicação da designação do servidor. 	
<p><i>Declarações dos integrantes do órgão de controle interno e do órgão supervisor atestando reunir as condições e capacidades para fiscalizar adequadamente a seleção, contratação e execução contratual das organizações sociais.</i></p>	x		

Fonte: Elaboração Própria.

Sendo assim, conclui-se que a pesquisa alcançou os resultados pretendidos ao identificar os dados e documentos mais críticos para garantir uma fiscalização eficaz desses contratos.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa proporcionou uma compreensão estruturada sobre o funcionamento dos contratos de gestão com organizações sociais, destacando suas particularidades em relação à gestão direta pela administração pública. Apesar de promover maior agilidade operacional, esse modelo apresenta vulnerabilidades que demandam um controle externo rigoroso para mitigar riscos, como desvios de recursos e favorecimentos indevidos em contratações.

Identificou-se que o sistema SIGFIS do TCE-RJ possui limitações ao não contemplar aspectos específicos dos contratos de gestão, como dados pré-contratuais, informações sobre contratações de pessoal e fornecedores e relatórios detalhados de execução. Esses pontos críticos dificultam a fiscalização efetiva e aumentam os riscos de irregularidades.

É fundamental que o Tribunal de Contas tenha acesso direto e ágil a dados essenciais para priorizar auditorias com base em fatores de risco. A falta de informações completas e sistematizadas sobre as relações entre organizações sociais e terceiros contratados compromete a transparência e a qualidade da fiscalização. A exigência de envio regular de informações ao Tribunal não apenas fortaleceria o controle preventivo, mas também incentivaria os entes públicos a aprimorarem seus mecanismos internos de gestão.

A implementação de controles mais eficazes permitiria identificar desvios em tempo hábil, reduzir os custos operacionais de fiscalização e prevenir danos ao erário. Também garantiria maior responsabilização pelos recursos públicos e elevaria a qualidade das políticas públicas executadas por meio desses contratos. A falta de adaptações no controle externo perpetua a impunidade e prejudica a população que depende diretamente dos serviços prestados pelas organizações sociais.

Por fim, o aprimoramento do controle externo sobre os contratos de gestão é essencial para promover maior clareza e confiabilidade na gestão pública. Ao permitir um acompanhamento mais próximo e eficaz, o TCE-RJ contribuirá para a correção de irregularidades, a otimização dos recursos públicos e a elevação da qualidade dos serviços prestados à população.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de Avaliação n.º 1467988**. Brasília, DF: CGU, 2024. Disponível em: <https://ecgu.cgu.gov.br/relatorio/1481077>. Acesso em: 13 nov. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 11.271, de 5 de dezembro de 2022**. Institui o Sistema de Gestão de Parcerias da União - Sigpar. Disponível em: <https://www.gov.br/transferegov/pt-br/sobre/transferegov>. Acesso em: 22 ago. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 3239/2013 – Plenário**. Processo nº 104.377-7/2016. Sessão de 27 nov. 2013. Relator: Walton Alencar Rodrigues.

CARVALHO, Eduardo Santos de. Corrupção e fiscalização das organizações sociais de saúde. In: BRASIL. Conselho Nacional do Ministério Público. **A Atuação do Ministério Público em Face das Organizações Sociais de Saúde**. Brasília, DF: CNMP, 2019. p. 60-70. Disponível em: https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Publicacoes/documentos/2019/12-12_LIVRO_MANUAL_SA%C3%9ADE_I.pdf. Acesso em: 13 nov. 2025.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 28/2011**. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/sit-sistema-integrado-de-transferencias/53/area/251>. Acesso em: 21 jan. 2025.

RAMALHO, Dimas. **Prefeituras negligenciam fiscalização do terceiro setor**. Folha de São Paulo, São Paulo, 24 out. 2024. Caderno Opinião. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2024/10/prefeituras-negligenciam-fiscalizacao-do-terceiro-setor.shtml>. Acesso em: 21 jan. 2025.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. **Acórdão nº 30400/2022 – Plenário**. Processo nº 214.618-0/19. Sessão de 16 mar. 2022. Relatora: Andrea Siqueira Martins.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. **Deliberação nº 281, de 24 de agosto de /2017**. Dispõe sobre o Sistema Integrado de Gestão Fiscal - SIGFIS e dá outras providências. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/cadastro-publicacoes/public/deliberacoes>. Acesso em: 21 jan. 2025.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. **Deliberação nº 342, de 8 de novembro de /2023**. Estabelece os procedimentos a serem adotados na Análise Concomitante dos processos de desestatização e de prorrogação de concessões

comuns e de PPPs. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/cadastro-publicacoes/public/deliberacoes>. Acesso em: 21 jan. 2025.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. **Manual de Operação do SIGFIS – Atos Jurídicos (Versão 2021.1)**. Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/portal-tce-webapi/api/arquivos/6ba73b9d-a9aa-4394-1b3b-08d93a5ec5a1/download>. Acesso em: 21 jan. 2025.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. **Manual de Utilização do Módulo Captura (Versão 2020)**. Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/portalnovo/pagina/manuais-sigfis-municipal>. Acesso em: 21 jan. 2025.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. **Decisão Monocrática de 18 out. 2024**. Processo nº 235.258-0/2024. Relator: Christiano Lacerda Ghuerren.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal Especial Pleno. Tribunal de Justiça. Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro. **Processo nº 2020-0667131**. Voto no processo de impeachment de Witzel. Relator: Deputado Estadual Waldeck Carneiro, [2021]. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/04/voto-waldeck-carneiro-impeachment-witzel-30abr2021.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas. **Comunicado SGD nº 33/2023**. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/legislacao/COMUNICADO_SDG_33_2023_disponibilizado%20no%20dia%2002%20de%20junho%20de%202023.pdf. Acesso em: 21 jan. 2025.

SOUZA, Renata Odete de Azevedo. **Organizações Sociais na gestão da saúde pública**: uma proposta de controle prévio sobre os contratos de gestão. 2024. 175 f. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) - Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

TOURINHO, Rita. Organizações Sociais no ordenamento jurídico brasileiro: ultrapassando os limites da omissão legislativa. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 77, p. 237-264, jul./set. 2020.

Sobre os autores

Debora Melquiades de Castro | e-mail: deboramc@tcerj.tc.br

Mestre em Economia – Universidade Federal Fluminense. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

ID <https://orcid.org/0009-0004-0975-7226>

Lattes <http://lattes.cnpq.br/9799151856516495>

Josyanne da Rocha Ferreira | e-mail: josyannerf@tcerj.tc.br

Mestre em Saúde Coletiva – Universidade Federal de Juiz de Fora. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

-  <https://orcid.org/0009-0006-5983-6023>
-  <https://lattes.cnpq.br/9586699071742490>

Ramilla Nayara Gomes Freire | e-mail: ramillangf@tcerj.tc.br

Mestre em Políticas Públicas – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

-  <https://orcid.org/0009-0008-2509-7319>
-  <http://lattes.cnpq.br/0340850071873660>

André Alexandre Neves da Silva | e-mail: andreansi@tcerj.tc.br

Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

-  <https://orcid.org/0000-0002-7673-7688>
-  <http://lattes.cnpq.br/0441058555466447>

Desenvolvimento de uma Metodologia para a Coleta e Identificação de Atos Administrativos de Interesse nos Diários Oficiais dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)

WELLINGTON SOUZA AMARAL

Mestre em Ciência da Computação – Centro Federal de Educação Tecnológica do Rio de Janeiro.
Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

GUSTAVO ALEXANDRE SOUSA SANTOS

Mestre em Ciência da – Centro Federal de Educação Tecnológica do Rio de Janeiro.
Assessor no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

EDUARDO BEZERRA DA SILVA

Doutor em Engenharia de Sistemas e Computação – Universidade Federal do Rio de Janeiro.
Professor titular da Escola de Informática e Computação do Centro Federal de Educação Tecnológica do Rio de Janeiro.

LEONARDO SILVA DE LIMA

Doutor em Engenharia de Produção – Universidade Federal do Rio de Janeiro.
Professor da Universidade Federal do Paraná.

AUGUSTO CÉSAR BENVENUTO DE ALMEIDA

Graduado em Engenharia da Computação – Universidade Federal de Pernambuco.
Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

RESUMO

O projeto “Desenvolvimento de uma Metodologia para a Coleta e Identificação de Atos Administrativos de Interesse nos Diários Oficiais dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)” aborda um desafio essencial na era digital: transformar a vasta quantidade de dados desestruturados contidos nos Diários Oficiais em informações acessíveis e úteis. Utilizando técnicas avançadas de mineração de dados, aprendizado de máquina e processamento de linguagem natural (NLP), a pesquisa visa aprimorar o controle e a fiscalização do setor público. Os Diários Oficiais, fundamentais para a transparência administrativa, frequentemente apresentam informações em formatos variados (PDF, HTML, etc.), dificultando o acesso e a análise. Este projeto propôs e testou uma metodologia inovadora baseada no modelo CRISP-DM, estruturando o processo desde a coleta de dados até a classificação de atos administrativos como nomeações e exonerações. Foram exploradas duas abordagens: o uso de *Random Forest* para dados segmentados e estruturados, e de um *Large Language Model* (LLM), como o Gemini, para analisar contextos mais complexos e textos integrais. Os resultados evidenciaram alto nível de precisão em ambas as abordagens. Enquanto o *Random Forest* destacou-se na eficiência com dados organizados, o LLM demonstrou flexibilidade ao lidar com textos variados, mantendo a acurácia mesmo em casos ambíguos. Adicionalmente, a pesquisa viabilizou o uso de tecnologias emergentes, como modelos de linguagem em larga escala, para automatizar processos repetitivos, facilitando o trabalho de auditores do TCE-RJ. O estudo não apenas confirmou a viabilidade técnica da automação no setor público, mas também forneceu *insights* práticos para futuras aplicações, como a análise de contratos, licitações e convênios. Esta metodologia promete não apenas modernizar a fiscalização, mas também promover maior transparência e eficiência



no controle administrativo, consolidando o uso de inteligência artificial como ferramenta estratégica na gestão pública.

Palavras-chave: Diários Oficiais; Processamento de Linguagem Natural; Random Forest; Large Language Models; Controle Externo.

ABSTRACT

The project "Development of a Methodology for the Collection and Identification of Administrative Acts of Interest in the Official Gazettes of Jurisdictions Overseen by the Rio de Janeiro State Court of Auditors (TCE-RJ)" addresses a critical challenge in the digital era: transforming the vast volume of unstructured data in Official Gazettes into accessible and actionable information. Using advanced techniques in data mining, machine learning, and natural language processing (NLP), the research aims to enhance control and oversight in the public sector. Official Gazettes, essential for administrative transparency, often present information in various formats (PDF, HTML, etc.), complicating access and analysis. This project proposed and tested an innovative methodology based on the CRISP-DM model, structuring the process from data collection to the classification of administrative acts such as appointments and dismissals. Two approaches were explored: the use of Random Forest for segmented and structured data, and a Large Language Model (LLM), such as Gemini, to analyze more complex contexts and full texts. The results revealed a high level of accuracy in both approaches. While Random Forest excelled in efficiency with structured data, the LLM demonstrated flexibility in handling varied texts, maintaining precision even in ambiguous cases. Additionally, the research demonstrated the feasibility of leveraging emerging technologies, such as large language models, to automate repetitive tasks, thereby facilitating the work of TCE-RJ auditors. The study not only confirmed the technical feasibility of automation in the public sector but also provided practical insights for future applications, such as analyzing contracts, tenders, and agreements. This methodology promises to not only modernize oversight but also to promote greater transparency and efficiency in administrative control, cementing the role of artificial intelligence as a strategic tool in public management.

Keywords: Official Gazettes, Natural Language Processing (NLP), Random Forest, Large Language Models (LLMs), Public Audit.

1 INTRODUÇÃO

A crescente digitalização de informações no setor público trouxe à tona a necessidade de metodologias eficazes para acessar, organizar e interpretar esses dados. Nos últimos anos, os Diários Oficiais passaram a ser disponibilizados em formato eletrônico, promovendo a transparência e a acessibilidade. Contudo, esses documentos ainda são amplamente subutilizados devido à falta de ferramentas robustas que possam extrair, identificar e classificar automaticamente os atos administrativos contidos nesses registros. Esse desafio é particularmente relevante para o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ), que necessita monitorar e auditar de forma eficiente os atos administrativos de seus jurisdicionados.

Os Diários Oficiais, como instrumentos formais de publicação de atos administrativos, desempenham um papel crucial para a transparência e o controle social. Entretanto, esses documentos frequentemente contêm um volume massivo de informações não estruturadas, distribuídas em diversos formatos (PDF, HTML, entre outros), e publicadas por diferentes entes governamentais. Esse cenário complexifica a coleta e análise de dados, criando obstáculos à identificação de atos específicos, como nomeações e exonerações, que são de grande interesse para auditorias.

Atualmente, é evidente a necessidade de soluções tecnológicas que integrem técnicas avançadas de mineração de dados e processamento de linguagem natural (NLP) para transformar esses registros em fontes estruturadas de dados.

Este estudo visa desenvolver e implementar uma metodologia para a coleta, identificação e classificação automática de atos administrativos publicados nos Diários Oficiais. Os objetivos específicos incluem:

Mapear fontes de publicação: Identificar as fontes e formatos dos Diários Oficiais dos jurisdicionados do TCE-RJ.

Propor uma metodologia robusta: Estruturar um processo baseado no modelo CRISP-DM, incluindo etapas de coleta, processamento e análise de dados.

Desenvolver ferramentas tecnológicas: Implementar algoritmos de aprendizado de máquina, como *Random Forest* e *Large Language Models* (LLMs), para extrair e classificar atos administrativos de interesse.

Validar a metodologia proposta.

Promover a escalabilidade: Estabelecer um protótipo funcional que possa ser expandido para outros órgãos e tipos de publicações administrativas.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Referencial Teórico

O primeiro passo em busca de alcançar os objetivos da pesquisa é a busca por trabalhos correlatos com a finalidade de identificar como o problema tem sido abordado na literatura nacional e internacional. Nesse sentido, a presente seção se propõe a apresentar a revisão bibliográfica dos trabalhos acadêmicos que atenderam às questões de pesquisa correlatas à temática deste estudo. A temática abordada continha dois grandes temas: 1) extração de informações em diários oficiais: utilizando as *strings* de busca (*Information, extraction, official gazette*); e 2) métodos de classificação de dados vindos de diários oficiais: utilizando as *strings* de busca “*text classification*” and “*official gazette*”.

Ambos os temas foram buscados nas bases *Web of Science*, *Scopus* e *Google Scholar*.

2.1.1 Extração de informações em diários oficiais

Diversos trabalhos abordam a extração de informações de documentos jurídicos. Em Constantino *et al.* (2023), os autores propõem uma abordagem independente de estrutura aplicável a vários documentos governamentais, incluindo diários oficiais, e aproveita a aprendizagem ativa para **minimizar** os esforços de rotulagem manual para melhorar a eficiência.

A ferramenta DODFMiner (Guimaraes *et al.*, 2024) oferece uma abordagem em três etapas para extração de informações de diários oficiais. Essa abordagem foi projetada especificamente para o Diário Oficial do Distrito Federal.

Xavier *et al.* (2015) utilizaram a técnica de indexação de dados textuais por meio da medida TF/IDF, a fim de processar documentos publicados no Diário Oficial do Município de Cachoeiro de Itapemirim-ES. Por meio das etapas de pré-

processamento de texto, os autores construíram uma máquina de busca específica para esses documentos para facilitar a tarefa de recuperação deles. Para fins de avaliação, os autores rotularam manualmente 198 entradas em diferentes categorias. Em seguida, a máquina de busca proposta foi usada para recuperar os documentos.

Em Pinto *et al.* (2021), os autores utilizaram técnicas de expressões regulares para a extração de dados de diários oficiais dos estados do Rio de Janeiro, Maceió, Palmas, Recife e Florianópolis. O escopo do artigo foi limitado aos atos públicos envolvendo movimento de pessoal (publicações envolvendo nomeações, demissões, e nomeações para cargos comissionados) num período de nove anos. Os dados extraídos foram representados num *Resource Description Framework* (RDF)/XML.

Em Ogawa *et al.* (2016) os autores extraíram informações dos Diários Oficiais Japoneses e dos Diários Oficiais Japoneses Versão Inglês no período de 1942 a 1956 com a finalidade de aumentar o dicionário bilíngue de termos legais que atualmente contém somente 3872 entradas. Com as informações extraídas de ambos os diários oficiais, as ferramentas GIZAM++ e Moses (*Open source toolkit for statistical machine translation*) foram utilizadas para ampliar o dicionário bilíngue com mais 820 frases.

2.1.2 Métodos de classificação de dados vindos de diários oficiais

Vários estudos exploraram o uso de técnicas de classificação de texto para detecção de fraudes em vários domínios. Em Luz de Araujo *et al.* (2020), os autores criaram um conjunto de dados de documentos do Diário Oficial rotulados como fraudes e irregularidades. Em seguida, realizaram uma comparação de modelos tradicionais de aprendizado de máquina com uma abordagem de aprendizagem por transferência (*transfer learning*) baseada em ULMFiT para esta tarefa.

2.1.3 Métodos híbridos

Em Neves Junior *et al.* (2018), os autores propõem um método para a extração de informações do Diário Oficial do Estado de Pernambuco e implementaram um

motor de inferência baseado em árvore de decisão (*software Weka*) para a predição de resultados de sindicâncias.

Em Berrazega *et al.* (2016a; 2016b) propõem uma abordagem automática baseada em conhecimento para identificar e anotar (semanticamente) as categorias de textos normativos árabes coletados do Diário Oficial da República da Tunísia. Essa abordagem combina (1) uma taxonomia de categorias de disposições normativas, (2) uma base terminológica normativa e (3) um anotador semântico baseado em regras. Para construir o anotador semântico (detalhado em Berrazega *et al.*, 2016c), os autores definiram manualmente um conjunto de regras de anotação da forma “*if*” condição então ação. Como resultado, os autores produziram uma base de 35 regras que, ao todo, cobrem 14 categorias normativas. O desempenho da abordagem foi avaliado em termos de precisão, *recall* e pontuação F para categorizar instâncias em 14 categorias normativas. Os resultados obtidos no conjunto de dados de teste foram 96,4% para Precisão, 96,06% para *Recall* e 96,23% para F-score.

Em Rocha (2011), o autor faz a obtenção de dados do Diário Oficial da União com as publicações das ações do Governo Federal do Brasil. O estudo visa analisar os dados obtidos para identificação de irregularidades. Foram extraídos os dados com as informações de “Contratado” e “Contratante” e foi utilizada a ferramenta comercial ASG-CYPRESS instalada na Controladoria Geral da União (CGU). A metodologia CRISP-DM foi utilizada para o entendimento dos dados.

Constantino *et al.* (2022) abordam dois aspectos fundamentais no processamento de Diários Oficiais: a segmentação de trechos textuais e a classificação semântica desses trechos. Para a segmentação, os autores propuseram uma heurística orientada à estrutura dos documentos, capaz de identificar e extrair blocos de texto relevantes com base em características espaciais e visuais. Já para a classificação semântica, foi desenvolvida uma estratégia baseada em aprendizado de máquina ativo, utilizando classificadores transformers de última geração. Essa abordagem permite reduzir significativamente o esforço manual de rotulagem, ao selecionar automaticamente os trechos mais informativos para anotação. Como resultado, foi implementado um protótipo de ferramenta de anotação integrada a um serviço Web, que se conecta diretamente ao processo de classificação. Os experimentos realizados indicaram uma acurácia de 85% na classificação semântica

e um valor de MacroF1 de 75%, demonstrando a robustez e eficiência da solução proposta.

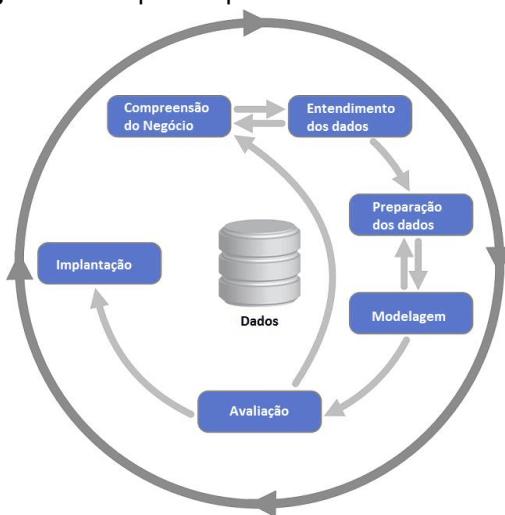
Em Rodríguez e Bezerra (2020), os autores utilizaram processamento de linguagem natural para automatizar o reconhecimento de Entidades Nomeadas (Agentes Públicos) em uma base de Portarias e se preocuparam com os atos de Nomeação e Exoneração. E por meio das técnicas aplicadas de tokenização, *postagger* e *chunk* foi demonstrada a análise, classificação e marcação semântica para cada sentença e palavra, numa dada linguagem, atribuindo classificações como substantivo, verbo, entre outros, possibilitando a extração dos trechos contendo Nomes Próprios, objetivo principal do artigo.

Conforme OKBR (2024), a iniciativa do Querido Diário, ao tratar da coleta, processamento e disponibilização de dados públicos municipais, alinha-se aos objetivos desta pesquisa. O projeto Querido Diário é uma iniciativa de código aberto que coleta e organiza dados dos diários oficiais municipais do Brasil, utilizando a linguagem *Python* e frameworks como *Scrapy* para raspagem de dados, *Pandas* para manipulação e análise, e *SpaCy* para processamento de linguagem natural. Por meio dessas tecnologias, o projeto extrai e estrutura informações de atos administrativos, contratos e editais, tornando-os acessíveis e pesquisáveis. A arquitetura modular do projeto permite a contribuição de desenvolvedores, visando a ampliação da cobertura dos diários oficiais e a melhoria contínua da ferramenta.

2.2 Metodologia

A metodologia adota o modelo *Cross Industry Standard Process for Data Mining* (CRISP-DM), adaptado para atender aos objetivos específicos deste projeto de pesquisa.

CRISP-DM é o modelo reconhecido como o padrão mundial da indústria para os processos de mineração de dados. Ele descreve as abordagens comumente utilizadas por especialistas em mineração de dados para a solução de problemas, independentemente da área de negócio e das tecnologias aplicadas. (Shearer, 2000). A Figura 1 ilustra essas etapas.

Figura 1 – Etapas do processo CRISP-DM.

Fonte: Shearer (2000).

O CRISP-DM é um modelo de processo iterativo e cíclico, o que significa que as fases não são rígidas ou sequenciais. Em vez disso, elas são interativas e podem ser revisitadas conforme necessárias ao longo do projeto. Embora o CRISP-DM apresente uma sequência lógica de fases, na prática, o fluxo entre as fases é flexível e adaptável às necessidades específicas do projeto. Isso permite uma abordagem mais dinâmica e responsiva aos objetivos desse projeto de pesquisa (Shearer, 2000).

A fase de Compreensão do Negócio foca em entender os elementos de negócio que se relacionam com o objetivo de desenvolver uma metodologia para coletar e identificar atos jurídicos de interesse nos DOs dos jurisdicionados do TCE-RJ. Nessa fase está inserido o objetivo específico 1 Realizar Revisão Bibliográfica, cujo propósito é pesquisar trabalhos correlatos que abordam a coleta e classificação de atos oficiais, identificando as melhores práticas, algoritmos e técnicas utilizadas.

A fase de Entendimento dos Dados foca no reconhecimento de dados e início de atividades para familiarização com os dados, identificando problemas ou conjuntos interessantes. Nessa fase, são identificadas as fontes de dados e formatos disponíveis, bem como os diversos formatos de publicação utilizados por diferentes órgãos. Isso envolve a compreensão da diversidade de dados a serem tratados, onde está centrada o objetivo específico 2 Identificar Fontes e Formatos. Nessa etapa, a atividade de compreensão dos dados é fundamental para o desenvolvimento da metodologia proposta. Dessa forma, nosso objetivo é obter um entendimento maior dos dados disponíveis nos Diários Oficiais dos jurisdicionados do TCE-RJ.

Para o desenvolvimento eficaz da metodologia de coleta e identificação de atos jurídicos nos Diários Oficiais, é fundamental analisar várias características da divulgação do Diário Oficial. Isso inclui o formato do arquivo (como PDF, HTML, imagem etc.), que pode afetar a estratégia de extração de dados. A abrangência dos órgãos jurisdicionados é outro aspecto importante, pois determina a amplitude dos dados a serem coletados. A existência de uma interface WEB é crucial, pois pode facilitar o acesso e a coleta de dados. Além disso, se o documento é pesquisável por texto, o que tende a simplificar o processo de identificação de atos jurídicos específicos. Cada uma dessas características desempenha um papel importante na definição da abordagem de coleta de dados e na eficácia da metodologia proposta.

A fase de Preparação dos Dados foca na construção do conjunto de dados final a partir dos dados iniciais. Nessa pesquisa, ela ocorrerá em várias vezes no processo. No caso específico em tela, essa fase ocorrerá com mais frequência para atingir os objetivos específicos 3. Desenvolver Metodologia.

A fase de Modelagem, para este projeto de pesquisa envolve realizar um estudo abrangente dos algoritmos de NLP disponíveis, selecionar os algoritmos mais adequados para a tarefa de identificação de atos jurídicos nos textos dos DO, adaptá-los à metodologia geral e realizar testes de desempenho para avaliar sua eficácia e precisão para identificar atos de nomeação e exoneração nos Diários Oficiais. Nessa fase, os modelos são treinados e ajustados com os dados preparados na fase anterior. Além disso, técnicas de classificação são utilizadas para categorizar os atos de acordo com suas características. É importante notar que a modelagem é um processo iterativo, o que significa que os modelos podem ser continuamente refinados e ajustados com base nos resultados obtidos e nas necessidades do projeto. Essa fase é crucial para a eficácia da metodologia, pois é onde os algoritmos começam a aprender e a categorizar com base nos dados disponíveis.

A fase de Avaliação no CRISP-DM para este projeto de pesquisa é fundamental para garantir que os modelos desenvolvidos na fase de modelagem estão funcionando conforme o esperado. São realizados testes e avaliações para medir eficácia, precisão e capacidade de classificação do modelo. Os resultados obtidos são compilados e as conclusões são devidamente documentadas. Os resultados obtidos são compilados e documentadas as conclusões alcançadas.

Na fase de Implantação do CRISP-DM para este projeto de pesquisa, o protótipo funcional de coleta e identificação de atos jurídicos será desenvolvido e colocado em uso prático a fim de testar a metodologia proposta. Nessa fase está inserido o objetivo “Desenvolver Protótipo”. Esse protótipo fará a obtenção dos dados baseando-se nos modelos de aprendizado de máquina e NLP que foram treinados e ajustados nas fases anteriores. O protótipo será integrado aos Diários Oficiais identificados, permitindo a aplicação prática da metodologia. Além disso, os resultados obtidos pelo protótipo serão apresentados de forma acessível aos *stakeholders*, garantindo que os conhecimentos descobertos sejam utilizados efetivamente na tomada de decisão. Essa fase também pode envolver o monitoramento contínuo do desempenho do protótipo e a realização de ajustes conforme necessário para garantir que a solução continue a atender às necessidades do projeto. A implantação do protótipo é uma fase crítica que garante que o trabalho realizado nas fases anteriores se traduza em valor prático.

Cada uma dessas fases é crucial para o desenvolvimento de uma metodologia eficaz para a coleta e identificação de atos jurídicos de interesse nos DOs dos jurisdicionados do TCE-RJ.

2.3 Resultados da pesquisa

A partir desta seção, os resultados da pesquisa são apresentados. Os resultados obtidos foram organizados de acordo com as etapas previstas pela metodologia proposta.

2.3.1 Entendimento dos dados

Nesta fase, realizamos uma análise abrangente dos Diários Oficiais dos jurisdicionados do TCE-RJ. Identificamos as fontes de dados, analisamos os formatos dos Diários Oficiais.

Os resultados desta etapa fornecem uma base sólida para o desenvolvimento das etapas subsequentes da metodologia, incluindo a preparação dos dados, a

modelagem e a avaliação dos modelos. Eles também nos permitem refinar nossa abordagem e garantir que estamos focados nos dados mais relevantes e úteis para a coleta e identificação de atos jurídicos de interesse.

Nessa fase, foram identificadas 94 fontes diferentes de entes e órgãos públicos que geram informação para os diários oficiais. A partir dos diários oficiais identificados, foi realizada uma análise de seus web sites e interfaces com vistas a identificar as seguintes características: a URL, qual entidade faz a veiculação de matérias naquele veículo, a qual (Executivo, Legislativo ou Judiciário) poder pertence, se o diário oficial eletrônico tem um interface web própria para acessar as matérias, se há sistema de proteção contra coleta automatizada, como CAPTCHA (*Completely Automated Public Turing test to tell Computers and Humans Apart*), qual o formato do arquivo do Diário Oficial, se é possível descarregar o arquivo inteiro do diário de um dia ou se é necessário descarregar vários arquivos para compor um único dia de publicação e se é possível realizar pesquisa e extração do texto no arquivo disponibilizado.

Dentre as 94 fontes de informações de Diários Oficiais, foram analisadas 28, o que representou 30% do total, conforme pode ser visto na **Tabela 6**. Em termos de materialidade, esses 28 entes foram responsáveis por 84% do valor total empenhado por todos os jurisdicionados do TCE-RJ no período de 2017 a 2022, resultando nos dados descritos na **Tabela 7**.

Tabela 6 – Diários oficiais (DOs) identificados e analisados.

Avaliação Quantitativa dos DOs	Quantidade
DOs identificados	94
DOs analisados	28
DOs analisados (%)	30%

Fonte: Elaborado pelos autores.

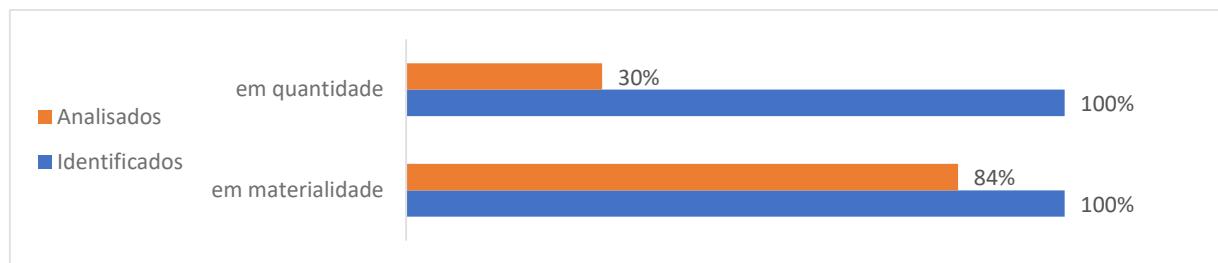
Tabela 7 - Materialidade dos DOs.

Avaliação Quantitativa dos DOs	Recursos (em Milhões R\$) *
DOs identificados por materialidade	R\$ 303.540
DOs analisados por materialidade	R\$ 254.346
DOs analisados por materialidade (%)	84%

*Recursos empenhados entre 2017 e 2022 dos jurisdicionados do TCE-RJ.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 2 – Gráfico do percentual dos diários oficiais analisados comparando-se a materialidade e a quantidade.



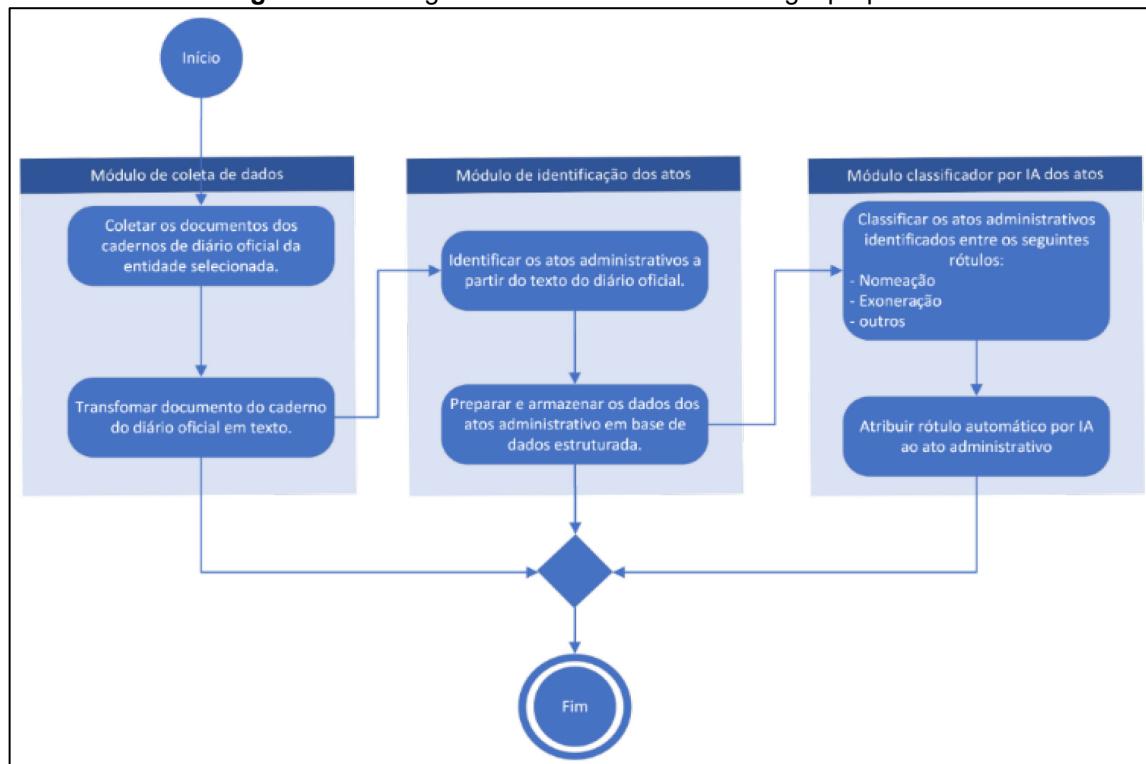
Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise pela materialidade ajuda a determinar a relevância e o significado de certos dados ou informações em relação aos objetivos gerais da pesquisa. As tabelas e gráficos a seguir cotejam essas informações.

2.3.2 Preparação dos dados

Nesta etapa, foi construída uma metodologia para extrair, identificar e classificar os atos administrativos dos diários oficiais dos jurisdicionados do TCE-RJ, conforme apresentada a **Figura 3**.

Figura 3 – Fluxograma dos dados da Metodologia proposta.



Fonte: Elaborado pelos autores.

A seguir, cada um dos módulos apresentados pela metodologia proposta será descrito.

b) Módulo de Coleta de Dados

No módulo de coleta de dados, o processo inicia com a coleta dos documentos dos cadernos de diário oficial na fonte de informação da entidade selecionada. As fontes utilizadas para obtenção dos cadernos podem incluir o desenvolvimento de robôs raspadores automatizados (*scrapers*), que consultam os portais e capturam os cadernos, a coleta manual ou o uso de soluções terceirizadas que indexam os diários oficiais de entes públicos, como o projeto Querido Diário da *Open Knowledge Brasil*.

Esta etapa é fundamental, pois envolve a obtenção das informações publicadas oficialmente que serão analisadas e processadas nas etapas subsequentes.

Durante a coleta são registradas informações acerca do processo, qual sejam, por exemplo: entidade selecionada, data de coleta, data do caderno e nome do arquivo do documento.

Após a coleta, o documento do caderno do diário oficial é transformado em texto puro. Uma vez transformados, esses dados ficam disponíveis para pesquisa textual por ferramentas de busca, como o Bing, por exemplo. Esse formato acessível permite que usuários realizem buscas específicas dentro do texto do diário oficial, facilitando a localização de informações pertinentes.

c) Módulo de Identificação dos Atos

O Módulo de Identificação dos Atos foi desenvolvido com o objetivo principal de identificar e segmentar as matérias publicadas nos Diários Oficiais em atos administrativos. Após essa identificação inicial, os dados são organizados e armazenados em uma base de dados estruturada, permitindo que o conteúdo dos Diários Oficiais seja facilmente acessível e pesquisável. Esse armazenamento segmentado possibilita aos usuários realizarem buscas específicas de acordo com

suas necessidades, promovendo maior agilidade na localização de informações relevantes.

d) Módulo Classificador por Inteligência Artificial dos Atos

Já o Módulo Classificador por Inteligência Artificial (IA) dos Atos aplica algoritmos de IA incluindo um modelo de linguagem de larga escala (LLM), para classificar os atos administrativos identificados. Os atos são rotulados automaticamente em categorias pré-definidas: Nomeação, Exoneração. O uso do LLM expande a compreensão do contexto linguístico dos textos, melhorando a precisão na atribuição dos rótulos, especialmente em casos complexos onde termos como "nomeação" e "exoneração" podem aparecer em um mesmo parágrafo. Esses rótulos enriquecem os dados, fornecendo informações adicionais sobre a natureza de cada ato administrativo, o que facilita consultas detalhadas e específicas por parte dos usuários.

2.4 Modelagem

Foram desenvolvidas duas abordagens distintas ao longo do processo de modelagem e refinamento. A primeira abordagem utilizou o modelo *Random Forest* aplicado à amostra A1, que consiste em 3.501 parágrafos extraídos com expressões regulares, representando textos que foram classificados como atos de nomeação ou exoneração. Já a segunda abordagem foi implementada utilizando um *Large Language Model* (LLM) para lidar com a amostra A2, composta por arquivos PDF de 105 edições de Diários Oficiais do Estado do Rio de Janeiro, e dos municípios Angra Dos Reis, Armação Dos Búzios, Duas Barras, Engenheiro Paulo De Frontin, Mendes, Vassouras, Aperibé, Areal, Consórcio Intermunicipal De Saúde Da Região Serrana, Associação Municípios, Belford Roxo, Campos Goytacazes, Casimiro de Abreu, Cordeiro, Iguaba Grande, Macaé, Maricá, Mesquita, Miguel, Pereira, Niterói, Nova Iguaçu, Quatis, Queimados, Quiçamã, São Joao De Meriti, São Jose Do Vale Do Rio Preto e São Pedro Da Aldeia, cobrindo publicações entre 2 de agosto e 1 de outubro de 2024. Ambas as abordagens evoluíram de forma iterativa nas fases de modelagem

e avaliação do CRISP-DM, resultando em abordagens distintas para classificação de atos administrativos. As sessões a seguir apresentam as ações e resultados segregadas por abordagem.

2.4.1 Abordagem classificador Random Forest

Para a abordagem pelo classificador *Random Forest*, foram selecionados 3.501 parágrafos por meio de expressão regular, os quais representaram textos para serem classificados, se eram pertencentes de nomeação ou exoneração. A amostra foi segregada 80% para o conjunto de treino e 20% para o conjunto de teste. Para essa etapa, foram utilizadas em conjunto a técnica de Tokenização, e o método de classificação *Random Forest*.

A tokenização é uma das primeiras etapas de preparação durante o desenvolvimento de NLP e tem a finalidade de fracionar o texto de entrada em partes menores na forma de subconjuntos de caracteres, chamados de tokens. Esses tokens são utilizados em várias tarefas de NLP, como análise morfológica, marcação de classe de palavras e análise, que são tratamentos subsequentes para contagem de tokens, identificação de radicais de palavras, verificação sintática, entre outras (Grefenstette, 1999).

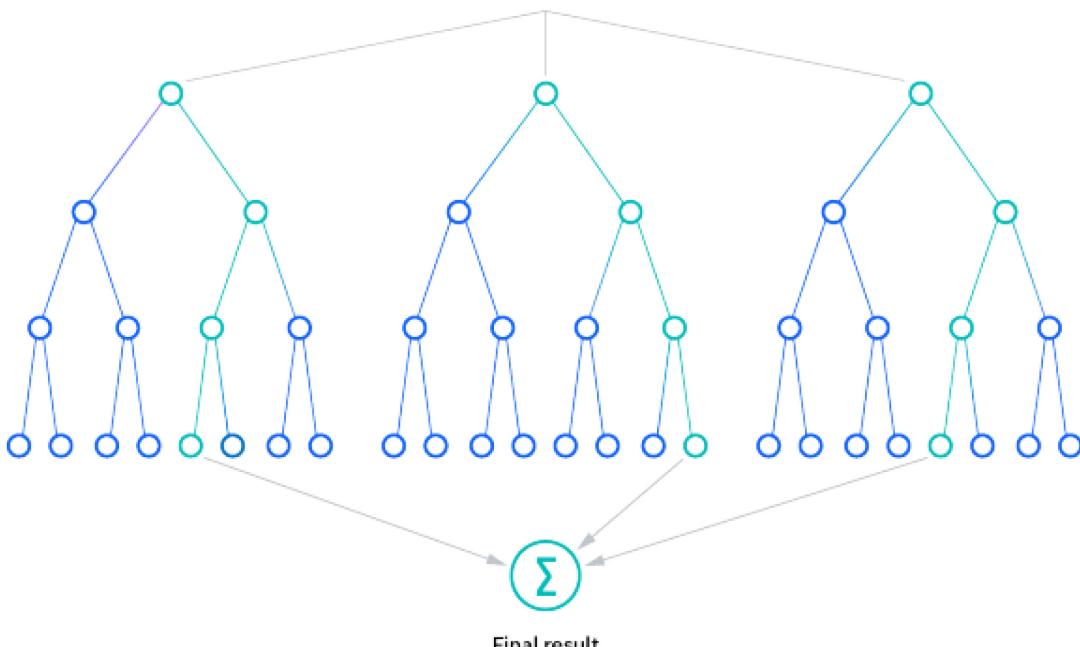
Sob a mesma finalidade, o classificador proposto neste estudo precisa ter essa etapa de pré-processamento das sentenças extraídas da amostra inicial dos DO's do Estado do Rio de Janeiro (DOERJ). Para esse processo de tokenização, foi utilizado o tokenizador DistilBERT (Sanh, 2019), disponível pela biblioteca HuggingFace, bastante difundido na comunidade NLP para tarefas de tokenização. O DistilBERT, sendo uma versão minimalista do BERT (Devlin *et al.*, 2019), herda essa estratégia de tokenização chamada “WordPiece”.

O WordPiece é um método de tokenização subpalavra que divide palavras em unidades menores, chamadas de *subwords*. Isso permite que o modelo lide com palavras raras ou fora do vocabulário, quebrando-as em *subwords* mais comuns. Sendo assim, a principal diferença entre DistilBERT e BERT refere-se ao tamanho do vocabulário para reduzir o tamanho do modelo e aumentar a eficiência computacional.

As vantagens desse processo de tokenização é a possibilidade de obter um melhor equilíbrio entre o tamanho do vocabulário e a capacidade de representar palavras raras ou desconhecidas. Além disso, há também uma identificação para tokens especiais do tipo: ínicio das frases (CLS), separação de frases (SEP) e preenchimento (PAD) específico. Em resumo, o tokenizador DistilBERT, baseado no WordPiece, é fundamental para preparar o texto para o modelo. Ele divide o texto em unidades menores, permitindo o processamento de palavras dentro e fora do vocabulário, além de fornecer informações estruturais importantes para o modelo.

O algoritmo *Random Forest* (RF) é uma técnica de perturbação e combinação projetada para Árvores de Decisão (AD) (Breiman *et al.*, 1984), o qual representa um conjunto diversificado de classificadores de AD criados sob critérios de aleatoriedade. Ao final do procedimento, a previsão do conjunto é dada como a previsão média dos classificadores individuais.

A técnica de RF foi introduzida por Breiman (2001), aplicando amostragem de bootstrap e seleção aleatória de atributos para criar um conjunto de AD não correlacionadas, representando uma floresta aleatória. Nessa etapa, cada árvore é treinada em uma amostra diferente dos dados e considera-se apenas um subconjunto aleatório de recursos em cada divisão. Essa aleatoriedade induzida reduz a variância do modelo e melhora a generalização. A previsão final é obtida pela agregação das previsões de todas as árvores, geralmente por meio de voto majoritário (classificação), conforme a **Figura 4** apresenta a seguir.

Figura 4 – Execução do Random Forest.

Fonte: Kavlakoglu (2024).

Com o conjunto de AD (Breiman et al., 1984) gerado na execução do RF, como a **Figura 4** mostra. O RF pode ser caracterizado por três principais parâmetros (ou hiper parâmetros): tamanho do nó, número de árvores e número de atributos (Breiman, 2001). Esses hiper parâmetros tem a função de otimizar o desempenho do modelo nas tarefas, podendo ser classificação ou regressão. Durante a execução do RF, cada AD é treinada em uma amostra inicial, a qual é aleatória e com reposição do conjunto de dados original. Uma outra parte dos dados, conhecida como amostra out-of-bag (OOB), é reservada para validação (Breiman, 2001).

A predição final do RF é determinada pela agregação das previsões de cada árvore individual. Em problemas de regressão, a previsão final é a média das previsões de cada árvore, enquanto em problemas de classificação, a classe mais frequente, determinada por voto majoritário, é a previsão final (Breiman, 2001).

Nessa etapa, foram realizadas as tarefas de classificação e agrupamento pela implementação das rotinas computacionais em linguagem de programação Python. Foram utilizadas as bibliotecas do pacote *transformers*, que oferece funções para aplicação da técnica de tokenização, e o pacote *scikit-learn* (Pedregosa, 2011), que possui funções para a aplicação de diversas técnicas de balanceamento em conjuntos de dados e permite o treinamento do classificador *Random Forest*.

2.4.2 Abordagem classificador LLM

Para explorar uma abordagem alternativa ao modelo *Random Forest* na classificação de atos administrativos extraídos dos Diários Oficiais, foi desenvolvido um classificador baseado em um *Large Language Model* (LLM). Essa abordagem visa avaliar o desempenho do modelo LLM em comparação com o *Random Forest*, especialmente em relação à sua capacidade de lidar com o contexto linguístico dos documentos oficiais.

2.5 Avaliação

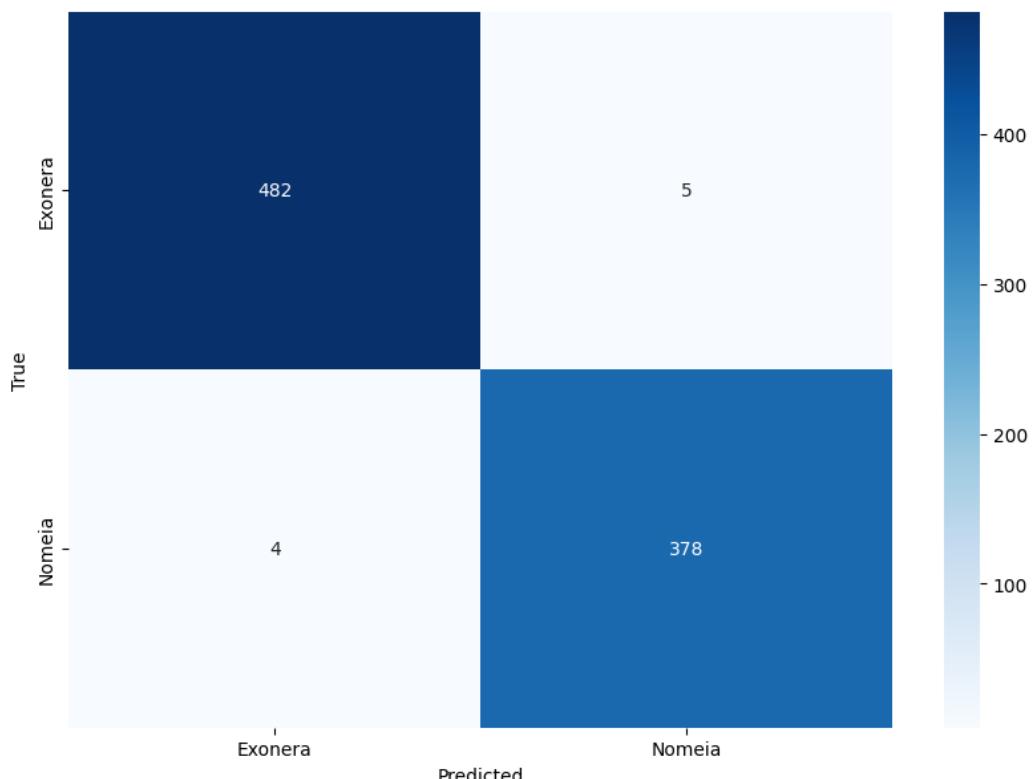
Esta seção apresenta uma análise dos resultados coletados em todo o estudo, com o intuito de identificar observações relevantes que embasarão as etapas subsequentes da pesquisa. Os resultados foram explorados de maneira expositiva e descritiva, permitindo uma compreensão ampla dos principais achados e das características observadas nos dados quando comparadas as abordagens de classificação usando 1) *Randon Forest* e 2) LLM, conforme descrito nas seções a seguir.

2.5.1 Abordagem Classificador Random Forest

Aplicando-se as técnicas descritas nas etapas anteriores, o classificador desenvolvido classificou corretamente 99% das amostras do conjunto de teste. A matriz de confusão identifica quantos exemplos de cada classe foram corretamente classificados e quantos foram erroneamente classificados em outras classes. Na

Figura 5, a visualização em formato de mapa de calor facilita a interpretação dos resultados.

Figura 5 – Matriz de Confusão dos resultados do classificador *Random Forest*.



Fonte: Elaboração pelos autores.

2.5.2 Abordagem Classificador LLM

Este procedimento de classificação consiste na utilização do LLM do Google, o Gemini Flash - versão 1.5, mais informações podem ser encontradas na página oficial: <https://ai.google.dev/gemini-api/docs>). Nesse sentido, utilizou-se do modelo disponível em modo gratuito (*free tier*), a fim de não inviabilizar a pesquisa durante a análise de conteúdo a partir do texto extraído dos PDFs.

Sendo assim, cada texto de PDF é executado pelo LLM em dois prompts específicos: um para identificar nomeações e outro para exonerações. Esses prompts foram elaborados para guiar o modelo a extrair as informações relevantes. Na **Figura 6**, é apresentado para fins de exemplificação o *prompt* usado para identificar atos de nomeação e estruturar as informações relevantes em formato JSON.

Figura 6 – Prompt usado para identificar atos de nomeação e estruturar as informações relevantes em formato JSON.

```

prompt_nomeacao = """Identifique e extraia todos os atos de nomeação de servidores públicos dos documentos apresentados. \
Um ato de nomeação refere-se ao procedimento administrativo em que um indivíduo é formalmente designado para ocupar um cargo público ou administrativo. \
Identifique os atos de nomeação no texto quando houver, senão retorne []. \
Critérios para identificar os atos de nomeação: \
Frases que começam com "Nomear [nome]" seguido pela descrição do cargo ou função para o qual a pessoa está sendo nomeada. \
O ato deve envolver o preenchimento de um cargo público, como cargos comissionados (CC) ou funções gratificadas (FG). \
Desconsidere atos que exoneram, dispensam ou designam alguém de um cargo. Esses não são atos de nomeação. \
Exemplos de atos de nomeação (corretos): \
"Nomear Anderson Guedes Ribeiro, para ocupar o cargo de provimento em comissão de Assessor de Secretaria, símbolo CC1, da(o) Instituto de Educação." \
"Nomear Jackeline de Fátima Pena, para ocupar o cargo de provimento em comissão de Chefe de Setor, símbolo CC4, da(o) Secretaria Municipal Saúde." \
"Nomear Norma Suely Cristina Cataldo Izoldi para exercer a função gratificada de Assistente Pedagógico de Empreendedorismo, símbolo FGPE." \
Exemplos de atos que não são nomeação (devem ser ignorados): \
"Exonerar Fábio Castilho de Souza, da função gratificada de Assistente Operacional, símbolo FGS, da(o) Secretaria Municipal de Educação." \
"Exonerar Plínio Marcus Dutra Pinheiro, do cargo de Gerente de Atendimento, símbolo CG3, da(o) Instituto de Educação do Município de Resende." \
"Designar o servidor Valmer Feres Vignoli, matrícula 46496, como Supervisor de Proteção Radiológica do Hospital Municipal de Meriti." \
"Designados os servidores Fernando Cruz; como Titular e Nilton Campos, como Suplente, para atuar na Unidade de Controle Interno Setorial." \
"Dispensar os membros titulares e suplentes ao Conselho Deliberativo Municipal de Trabalho Emprego e Renda nos termos do Decreto Municipal." \
"CONCEDER ao funcionário MIGUEL RAIMUNDO PAES, Fiscal de Tributos Municipal, Nível 7E, Matrícula nº3457 da Secretaria Municipal de Fazenda Licença Prêmio pelo prazo de 02(dois) meses." \
Para cada ato de nomeação identificado (apenas se houver), extraia as seguintes informações: \
filename: nome do arquivo processado \
nome: nome da pessoa nomeada. \
matrícula: matrícula da pessoa nomeada do cargo. \
data: data de publicação da nomeação identificada no documento em formato DD-MM-YYYY. \
cargo: cargo ou função para o qual a pessoa está sendo nomeada. \
ato: Nomeação. \
parágrafo: parágrafo completo do documento onde o ato de nomeação foi mencionado. \
pagina: número de página do documento onde o ato foi identificado. \
unidade: unidade gestora onde a pessoa foi nomeada. \
municipio: município onde a pessoa foi nomeada. \
Apresente os resultados extraídos como um arquivo JSON, com um objeto para cada nomeação identificada. Cada objeto deve conter os campos listados acima."""

```

Fonte: Elaboração pelos autores.

O modelo Gemini foi configurado com uma “temperatura=0.1”, “top_k=3” e “top_p=0.3” a fim de mitigar comportamentos flexíveis de geração de texto, esse tipo de comportamento característico de modelos LLM tende a promover um problema, popularmente conhecido como “alucinação” ou, em inglês, “*hallucination*” (Ji et al., 2023) que vide a capacidade de criação de texto desses modelos, pode resultar em conteúdo equivocado. A escolha dessas configurações visa limitar a criatividade do modelo com a precisão das respostas. Dessa forma, executa-se cada um dos prompts para extrair os atributos especificados e estruturá-los em resposta com formato JSON a cada prompt.

A **Figura 7** apresenta o resultado estruturado em formato JSON, no qual são apresentadas informações detalhadas sobre exonerações de servidores públicos que, embora convocados, não assumiram seus cargos dentro do prazo estipulado pela legislação. Cada entrada do JSON inclui campos específicos, como “cargo”, “nome”, “data”, “página”, “parágrafo” e o “tipo” de ato (neste caso, “Exoneração”). Esses detalhes facilitam a organização dos dados e a estruturação automática de informações sobre cada ato de pessoal.

Figura 7 – Exemplo de extração de ato de pessoal em formato JSON.

```
[{"cargo": "Assistente Administrativo", "data": "26-06-2024", "nome": "ALICE ARAUJO VALADAO", "pagina": 6, "paragrafo": "Tornar insubsistente em cumprimento ao disposto no artigo 61 da Lei Municipal nº 5311985 a contar de 26062024 a Portaria de Nomeação nº 2162024; publicada em 26062024 que nomeou ALICE ARAUJO VALADAO; para o cargo de Assistente Administrativo; do Quadro Permanente de Pessoal da FMS após aprovação no V Conselho Público da FMS regido pelo Edital 012019 da Fundação Municipal de Saúde de uma vez que embora convocado(a) não tomou posse no prazo fixado pelo parágrafo; 1º do artigo 60 da supracitada lei.", "tipo": "Exoneração"}, {"cargo": "Assistente Administrativo", "data": "26-06-2024", "nome": "ZULMIRA BARROS DOS SANTOS", "pagina": 6, "paragrafo": "Tornar insubsistente em cumprimento ao disposto no artigo 61 da Lei Municipal nº 5311985 a contar de 26062024 a Portaria de Nomeação nº 2172024; publicada em 26062024 que nomeou ZULMIRA BARROS DOS SANTOS; para o cargo de Assistent e Administrativo; do Quadro Permanente de Pessoal da FMS após aprovação no V C"}]
```

Fonte: Elaboração pelos autores.

Na **Figura 8**, há um conteúdo textual em formato PDF, que lista as exonerações de servidores nomeados para diferentes cargos administrativos. O texto segue o padrão de publicações oficiais, mencionando a legislação aplicável e justificando cada exoneração pela ausência de posse no prazo estabelecido. Por exemplo, o nome "ALICE ARAUJO VALADAO", mencionado no JSON com data e cargos específicos, corresponde à primeira exoneração descrita no PDF, confirmando que as informações estruturadas no JSON derivam do conteúdo expresso no documento oficial. Essa relação permite comparar e verificar a consistência dos dados, além de facilitar o processamento automatizado do conteúdo.

Figura 8 – Exemplo de ato de pessoal em Diário Oficial em formato PDF.**RESOLVE:**

Tornar insubstancial, em cumprimento ao disposto no artigo 61, da Lei Municipal nº 531/1985, a contar de 26/06/2024, a Portaria de Nomeação nº 216/2024, publicada em 26/06/2024, que nomeou ALICE ARAUJO VALADAO, para o cargo de Assistente Administrativo, do Quadro Permanente de Pessoal da FMS, após aprovação no V Concurso Público da FMS, regido pelo Edital 01/2019, da Fundação Municipal de Saúde, uma vez que, embora convocado(a), não tomou posse no prazo fixado pelo parágrafo § 1º, do artigo 60, da supracitada lei.

Tornar insubstancial, em cumprimento ao disposto no artigo 61, da Lei Municipal nº 531/1985, a contar de 26/06/2024, a Portaria de Nomeação nº 217/2024, publicada em 26/06/2024, que nomeou ZULMIRA BARROS DOS SANTOS, para o cargo de Assistente Administrativo, do Quadro Permanente de Pessoal da FMS, após aprovação no V Concurso Público da FMS, regido pelo Edital 01/2019, da Fundação Municipal de Saúde, uma vez que, embora convocado(a), não tomou posse no prazo fixado pelo parágrafo § 1º, do artigo 60, da supracitada lei.

Tornar insubstancial, em cumprimento ao disposto no artigo 61, da Lei Municipal nº 531/1985, a contar de 26/06/2024, a Portaria de Nomeação nº 221/2024, publicada em 26/06/2024, que nomeou POLYANA LOUREIRO MARTINS, para o cargo de Psicólogo, do Quadro Permanente de Pessoal da FMS, após aprovação no V Concurso Público da FMS, regido pelo Edital 01/2019, da Fundação Municipal de Saúde, uma vez que, embora convocado(a), não tomou posse no prazo fixado pelo parágrafo § 1º, do artigo 60, da supracitada lei.

Tornar insubstancial, em cumprimento ao disposto no artigo 61, da Lei Municipal nº 531/1985, a contar de 26/06/2024, a Portaria de Nomeação nº 222/2024, publicada em 26/06/2024, que nomeou CLARA SANTOS HENRIQUES DE ARAUJO, para o cargo de Psicólogo, do Quadro Permanente de Pessoal da FMS, após aprovação no V Concurso Público da FMS, regido pelo Edital 01/2019, da Fundação Municipal de Saúde, uma vez que, embora convocado(a), não tomou posse no prazo fixado pelo parágrafo § 1º, do artigo 60, da supracitada lei.

Tornar insubstancial, em cumprimento ao disposto no artigo 61, da Lei Municipal nº 531/1985, a contar de 26/06/2024, a Portaria de Nomeação nº 227/2024, publicada em 26/06/2024, que nomeou RAMILA PRUDENCIO GERMANO, para o cargo de Técnico de Enfermagem, do Quadro Permanente de Pessoal da FMS, após aprovação no V Concurso Público da FMS, regido pelo Edital 01/2019, da Fundação Municipal de Saúde, uma vez que, embora convocado(a), não tomou posse no prazo fixado pelo parágrafo § 1º, do artigo 60, da supracitada lei.

Tornar insubstancial, em cumprimento ao disposto no artigo 61, da Lei Municipal nº 531/1985, a contar de 26/06/2024, a Portaria de Nomeação nº 228/2024, publicada em 26/06/2024, que nomeou JAQUELINE DRUMOND MARQUES, para o cargo de Técnico de Enfermagem, do Quadro Permanente de Pessoal da FMS, após aprovação no V Concurso Público da FMS, regido pelo Edital 01/2019, da Fundação Municipal de Saúde, uma vez que, embora convocado(a), não tomou posse no prazo fixado pelo parágrafo § 1º, do artigo 60, da supracitada lei.

Fonte: Elaboração pelos autores.

Vale destacar o nível de compreensão que os LLMs podem alcançar, no qual o texto analisado menciona “nomeação” e mesmo assim, o parágrafo do ato foi classificado corretamente como “exoneração”, sendo que essa ocorrência foi seguida de outras de mesma semântica, as quais foram também classificadas corretamente.

Diferente dos casos apresentados nas **Figura 7** e **Figura 8**, onde o *prompt* solicitado foi executado com sucesso e o ato de pessoal foi classificado corretamente, a **Figura 9** apresenta um caso de erro quando o texto em análise possui restrição de conteúdo, resulta-se numa solicitação recusada.

Figura 9 – Mensagem de erro por restrição.

```

-----
ValueError                                Traceback (most recent call last)
<ipython-input-52-5b6f329aba8b> in <cell line: 1>()
    11     else:
    12         print(response_nomeacao.usage_metadata)
--> 13     json_nomeacao = response_nomeacao.text #clean_rsp_json(response_nomeacao.text)
    14     print("Tokens processados (Nomeação): ")
    15     print(response_nomeacao.usage_metadata)

/usr/local/lib/python3.10/dist-packages/google/generativeai/types/generation_types.py in text(self)
    493         raise ValueError(msg + " Meaning the response was using an unsupported language.")
    494     elif fr is FinishReason.OTHER:
--> 495         raise ValueError(msg)
    496     elif fr is FinishReason.BLOCKLIST:
    497         raise ValueError(msg)

ValueError: Invalid operation: The `response.text` quick accessor requires the response to contain a valid `Part`, but none were returned.

```

Fonte: Elaboração pelos autores.

Conforme pôde ser visto na **Figura 9**, o erro descreveu um conteúdo inválido em nível de “response.text” pois identificou-se valor de erro (“ValueError”). Casos como esse podem ocorrer nos modelos Gemini por uma série de motivos, conforme especificados na documentação oficial em estados de “finish_reason” e definidos em execução por critérios de segurança chamados de “safety_settings”.

Para fins de exemplo prático, a **Figura 10** apresenta a aplicação do Gemini, disponível em <https://gemini.google.com/app/>, com o *prompt* executado contendo o termo “PREFEITO DE IGUABA GRANDE” e o mesmo prompt foi recusado.

Figura 10 – Exemplo de prompt no Google Gemini com solicitação recusada.

The screenshot shows a user input field containing the text: "Me apresente um resumo sobre o PREFEITO DE IGUABA GRANDE no estado do Rio de Janeiro". Below the input field is a "Show drafts" button with a dropdown arrow. The main response area contains the text: "No momento, não posso ajudar com respostas sobre eleições e figuras políticas. Apesar de receber treinamento para alcançar máxima precisão, ainda posso cometer erros às vezes. Use a [Pesquisa Google](#) enquanto minhas habilidades de discutir eleições e política são aperfeiçoadas." A blue border surrounds the entire interaction area.

Fonte: Elaboração pelos autores.

É importante destacar que, geralmente, as publicações de atos de pessoal contemplam pessoas na forma de figuras políticas (prefeito, governador etc.). De modo similar ao apresentado no prompt, foram percebidos dois casos com erro semelhante durante a execução da amostra de PDF, a qual continha 105 arquivos PDFs.

Por fim, após o procedimento finalizado, o resultado retornado em JSON é convertido ao formato de *Dataframe*, estruturando as informações desde o parágrafo do ato publicado até a classificação do conteúdo deste parágrafo em nomeação ou exoneração. Os atributos extraídos nesse procedimento estão descritos na **Tabela 8**.

Tabela 8 – Descrição dos atributos identificados por ato.

Atributos	Descrição
<i>Filename</i>	Nome do arquivo processado
Nome	Nome da pessoa nomeada ou exonerada
Matrícula	Matrícula da pessoa nomeada ou exonerada, se disponível

Atributos	Descrição
Data	Data de publicação do ato no documento (formato DD-MM-YYYY)
Cargo	Cargo para o qual a pessoa foi nomeada (ou exonerada)
Ato	Tipo de ato: Nomeação ou Exoneração
Parágrafo	Parágrafo de texto do documento onde o ato foi mencionado
Página	Página do documento onde o ato foi identificado

Fonte: Elaborado pelos autores.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O projeto "**Desenvolvimento de uma Metodologia para a Coleta e Identificação de Atos Administrativos de Interesse nos Diários Oficiais dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)**" permitiu a elaboração e experimentação de uma metodologia robusta, explorando técnicas de mineração de dados, processamento de linguagem natural (NLP) e aprendizado de máquina para identificar e classificar atos administrativos de interesse nos Diários Oficiais. O estudo empregou o modelo CRISP-DM como estrutura, possibilitando uma abordagem estruturada e iterativa, que se adaptou às particularidades dos dados e objetivos da pesquisa.

Foram desenvolvidas duas abordagens distintas de classificação: uma com o classificador Random Forest, voltada para dados segmentados e previamente estruturados, e outra com um *Large Language Model* (LLM), capaz de lidar com textos mais complexos e identificar contextos variados, mesmo quando nomeações e exonerações coexistiam no mesmo parágrafo. A análise dos resultados demonstrou que ambas as abordagens possuem altos níveis de precisão e são adequadas para diferentes cenários de uso. O *Random Forest* mostrou-se eficiente para a classificação de dados estruturados, enquanto o LLM apresentou flexibilidade para atuar em contextos linguísticos mais amplos, mantendo a precisão mesmo em estruturas textuais complexas.

Além da precisão alcançada, um dos principais benefícios deste trabalho foi demonstrar a viabilidade do uso de novas tecnologias e ferramentas, como modelos de linguagem em larga escala, na automatização de tarefas repetitivas e no suporte à

análise de dados no setor público. A disponibilização de uma base de dados desestruturada do Diário Oficial, aliada a ferramentas de busca e indexação, como o Bing, também mostrou potencial para agilizar as consultas e análises pelos auditores do TCE-RJ, facilitando a fiscalização e o controle.

Para expandir o alcance da pesquisa, é recomendada a inclusão de uma análise abrangente de outros atos administrativos, como contratos, licitações, convênios e publicações de natureza financeira. Esse crescimento permitiria uma visão mais ampla e detalhada das ações governamentais, favorecendo a identificação de padrões e a detecção de possíveis irregularidades em áreas além das nomeações e exonerações. A metodologia poderia ser adaptada para classificar esses novos tipos de atos, utilizando algoritmos de processamento de linguagem natural (NLP) e aprendizado de máquina (ML) que se ajustem às especificidades terminológicas e contextuais desses documentos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Pedro H. Luz de; CAMPOS, Teófilo E. de; SOUSA, Marcelo M. S. de; Inferring the source of official texts: can SVM beat ULMFiT? In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON THE COMPUTATIONAL PROCESSING OF PORTUGUESE (PROPOR), 2020, Évora, Portugal. **Proceedings** [...] Évora, Portugal: Springer, 2-4 mar. 2020. p. 76-86.

BERRAZEGA, Ines et al. A knowledge-based approach for provisions' categorization in Arabic normative texts. In: SILHAVY, R. et al. **Artificial Intelligence Perspectives in Intelligent Systems**. Cham: Springer, 2016. v. 464, p. 415-425. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-3-319-33625-1_37.

BERRAZEGA, Ines et al. A semantic annotation model for Arabic legal texts. In: HELLENIC CONFERENCE ON ARTIFICIAL INTELLIGENCE (SETN), 9., 2016, Thessaloniki, Greece. **Proceedings** [...]. New York: ACM, 2016. Session: AI Applications, p. 1-8. Disponível em: <https://doi.org/10.1145/2903220.2903244>.

BERRAZEGA, Ines et al. A linguistic method for Arabic normative provisions' annotation based on contextual exploration. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION AND COMMUNICATION SYSTEMS (ICICS), 7., 2016, Irbid, Jordan. **Proceedings** [...]. New York: IEEE, 5-7 apr. 2016. p. 347–352.

BRANDÃO, Stainam et al. Knowledge representation of Brazilian official gazettes for chronological recovery of laws. In: CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS, 2011, Rio de Janeiro. **Proceedings** [...] Rio de Janeiro: IADIS, 5-8 nov, 2011. p. 540–544.

BREIMAN, Leo; FRIEDMAN, Jerome; OLSHEN, R. A.; STONE, Charles J. **Classification and regression trees**. 1st. ed. Boca Raton: Chapman and Hall/CRC, 1984. Disponível em: <https://doi.org/10.1201/9781315139470>. Acesso em: 22 dez. 2025.

BREIMAN, L. Random forests. **Machine Learning**, [s. l.], v. 45, p. 5–32, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.1023/A:1010933404324>. Acesso em: 22 dez. 2025.

CONSTANTINO, Kattiana et al. Segmentação e classificação semântica de trechos de diários oficiais usando aprendizado ativo. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE BANCOS DE DADOS (SBBD), 37., 2022, Búzios. **Anais** [...]. Porto Alegre: SBC, 19-23 set. 2022. p. 304–316. Disponível em:

<https://sol.sbc.org.br/index.php/sbbd/article/view/21815>. Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSTANTINO, Kattiana et al. Using active learning for segmentation and semantic classification of legal acts extracted from official diaries. **Journal of Information and Data Management**, Porto Alegre, v. 14, n. 1, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.5753/jidm.2023.3181>. Acesso em: 23 dez. 2025.

DEVLIN, J.; CHANG, M.; LEE, K.; TOUTANOVA, K. BERT: pre-training of deep bidirectional transformers for language understanding. In: CONFERENCE OF THE

NORTH AMERICAN CHAPTER OF THE ASSOCIATION FOR COMPUTATIONAL LINGUISTICS: HUMAN LANGUAGE TECHNOLOGIES, 2019, Minneapolis. **Proceedings** [...]. Minneapolis: Association for Computational Linguistics, 2019. p. 4171–4186.

GE, Yingqiang *et al.* OpenAGI: when LLM meets domain experts. **Advances in Neural Information Processing Systems**, v. 36, 2024. Disponível em: https://proceedings.neurips.cc/paper_files/paper/2023/file/1190733f217404edc8a7f4e15a57f301-Paper-Datasets_and_Benchmarks.pdf. Acesso em: 23 dez. 2025.

GREFENSTETTE, G. Tokenization. In: VAN HALTEREN, H. (ed.). **Syntactic wordclass tagging**. Dordrecht: Springer, 1999. p. 117–133. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-94-015-9273-4_9.

GUIMARÃES, Gabriel M. C. *et al.* DODFMiner: an automated tool for named entity recognition from official gazettes. **Neurocomputing**, London, v. 568, p. 1–10, feb. 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.neucom.2023.127064>.

JI, Ziwei *et al.* Towards mitigating LLM hallucination via self reflection. In: FINDINGS OF THE ASSOCIATION FOR COMPUTATIONAL LINGUISTICS (EMNLP 2023), 2023, Singapore. **Proceedings** [...]. Kerrville, TX: Association for Computational Linguistics, 6-10 dec. 2023. p. 1827–1843. Disponível em: <https://aclanthology.org/2023.findings-emnlp.123.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

KAVLAKOGLU, Eda. **O que é random forest?**. Tradução de What is random forest?. New York: São Paulo: IBM Research, 25 jul. 2024. Disponível em: <https://www.ibm.com/br-pt/topics/random-forest>. Acesso em: 25 jul. 2024.

NEVES JUNIOR, R. B. das; MELO, W. F. D. M.; FAGUNDES, R. A. D. A.; MACIEL, A. M. A. Extração de informação e mineração de dados no diário oficial de Pernambuco. **REPE: Revista de Engenharia e Pesquisa Aplicada**, Pernambuco, v. 3, n. 3, p. 107-113, 2018. Disponível em: <http://revistas.poli.br/index.php/repa/article/view/892/449>. Acesso em: 5 dez. 2025.

PINTO, Fernando A. D. G.; LIFSCHITZ, Sérgio; HAEUSLER, Edward H. A knowledge base of public acts based on the grammar of the official gazette. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON DIGITAL GOVERNMENT TECHNOLOGY AND INNOVATION (DGTi-CON), 2022. **Proceedings** [...]. Bangkok, Thailand: IEEE, 24-25 mar. 2022. p. 24–29. Disponível em: <https://doi.org/10.1109/DGTi-CON53875.2022.9849196>. Acesso em: 22 dez. 2025.

PINTO, Fernando A. D. G.; HAEUSLER, Edward H.; LIFSCHITZ, Sérgio. Transparência pública automatizada a partir da gramática do diário oficial. In: WORKSHOP DE COMPUTAÇÃO APLICADA EM GOVERNO ELETRÔNICO (WCGE 2021), 9., 2021. **Anais eletrônicos** [...]. Disponível em: <https://sol.sbc.org.br/index.php/wcge/article/view/15977/15818>. Acesso em: 5 dez. 2025.

ROCHA, João Paulo L. **Inteligência de fontes abertas**: um estudo de caso sobre descoberta de conhecimento no diário oficial da união. 2011. Dissertação (Mestrado

em Informática) – Universidade Católica de Brasília, Brasília. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/123456789/1336>. Acesso em: 5 dez. 2025.

RODRÍGUEZ, Marcia M.; BEZERRA, Byron L. D. Processamento de linguagem natural para reconhecimento de entidades nomeadas em textos jurídicos de atos administrativos (portarias). **REPE: Revista de Engenharia e Pesquisa Aplicada**, Pernambuco, v. 5, n. 1, p. 67-77, 2020. Disponível em: <http://revistas.poli.br/index.php/repa/article/view/1204>. Acesso em: 5 dez. 2025.

OPEN KNOWLEDGE BRASIL. **Querido Diário**. [s. l.]: OKBR, 2024. Disponível em: <https://queridodiarario.ok.org.br/sobre>. Acesso em: 5 dez. 2025.

PEDREGOSA, Fabian *et al.* Scikit-learn: machine learning in Python. **Journal of Machine Learning Research**, [s. l.], v. 12, n. 8, p. 2825–2830, 2011. Disponível em: <https://jmlr.org/papers/volume12/pedregosa11a/pedregosa11a.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

OGAWA, Yasuhiro *et al.* Extraction of legal bilingual phrases from the Japanese official gazette, English edition. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON KNOWLEDGE AND SYSTEMS ENGINEERING (KSE), 8., 2016, Hanoi. **Proceedings** [...]. New York: IEEE, 6-8 oct. 2016. p. 258–263.

SANH, Victor; DEBUT, Lysandre; CHAUMOND, Julien; WOLF, Thomas. DistilBERT, a distilled version of BERT: smaller, faster, cheaper and lighter. In: CONFERENCE ON NEURAL INFORMATION PROCESSING SYSTEMS, 33., 2019, Vancouver, Canada. **Proceedings** [...]. Vancouver, Canada: EMC2, 9-13 dec. 2019. Disponível em: <https://www.emc2-ai.org/assets/docs/neurips-19/emc2-neurips19-paper-33.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

SHEARER, C. The CRISP-DM model: the new blueprint for data mining. **Journal of Data Warehousing**, [s. l.], v. 5, n. 4, p. 13-22, 2000.

XAVIER, Bruno D.; SILVA, Alcione Dias da; GOMES, Georgia R. G. Uma arquitetura híbrida para a indexação de documentos do diário oficial do município de Cachoeiro de Itapemirim. **Transinformação**, Campinas, v. 27, n. 1, p. 83-95, jan./abr. 2015. Disponível em: <https://periodicos.puc-campinas.edu.br/transinfo/article/view/6056>. Acesso em: 5 dez. 2025.

VASWANI, Aahish *et al.* Attention is all you need. In: CONFERENCE ON NEURAL INFORMATION PROCESSING SYSTEMS (NIPS 2017), 31., 2017, Long Beach, CA. **Proceedings** [...]. San Diego, CA: NeurIPS, 4-9 dec. 2017. Disponível em: <https://arxiv.org/pdf/1706.03762.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

Sobre os autores

Wellington Souza Amaral | e-mail: wellingtonsa@tcerj.tc.br

Mestre em Ciência da Computação – Centro Federal de Educação Tecnológica do Rio de Janeiro. Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- ID <https://orcid.org/0009-0000-0389-6656>
- Lattes <http://lattes.cnpq.br/0015927168023271>

Gustavo Alexandre Sousa Santos | e-mail: gassantos@id.uff.br

Mestre em Ciência da – Centro Federal de Educação Tecnológica do Rio de Janeiro. Assessor no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- ID <https://orcid.org/0000-0002-3604-9194>
- Lattes <http://lattes.cnpq.br/6269223842813109>

Eduardo Bezerra da Silva | e-mail: ebezerra@cefet-rj.br

Doutor em Engenharia de Sistemas e Computação – Universidade Federal do Rio de Janeiro. Professor titular da Escola de Informática e Computação do Centro Federal de Educação Tecnológica do Rio de Janeiro.

- ID <https://orcid.org/0000-0001-9177-5503>
- Lattes <http://lattes.cnpq.br/7568520840965379>

Leonardo Silva de Lima | e-mail: leonardo.delima@ufpr.br

Doutor em Engenharia de Produção – Universidade Federal do Rio de Janeiro. Professor da Universidade Federal do Paraná.

- ID <https://orcid.org/0000-0002-4949-7850>
- Lattes <http://lattes.cnpq.br/0206233750299857>

Augusto César Benvenuto de Almeida | e-mail: augustocba@tcerj.tc.br

Graduado em Engenharia da Computação – Universidade Federal de Pernambuco. Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- ID <https://orcid.org/0009-0005-2768-8620>
- Lattes <http://lattes.cnpq.br/4732180899245369>

Inovação Artificial em Auditoria de Licitações - o caso Alice na CGU e no TCU

ADRIANA DE LIMA SOUTO

Pós-graduada em Gestão Pública Municipal – Universidade de Brasília

VANESSA CABRAL GOMES

Doutora em Administração – Universidade de Brasília
Professora Adjunta do Departamento de Administração da Universidade de Brasília

JORGE LUIS TRIANA RIVEROS

Doutor em Política Social – Universidade de Brasília
Professor Substituto da Universidade de Brasília

RESUMO

Os processos de licitações são especialmente vulneráveis a erros e desvios onde é cada vez mais necessário utilizar-se de bancos de dados e ferramentas eletrônicas para automatizar e agilizar a análise desses dados, tornando o processo mais certo, célere e transparente. Nesse contexto, a inteligência artificial, por meio de robôs, destaca-se como um mecanismo capaz de trazer maior eficácia ao combate de fraudes e corrupção em licitações, uma vez que tem a capacidade de realizar verificações rápidas e abrangentes a fim de identificar padrões de inconformidades. Diante da escassez de estudos sobre o Alice - ferramenta desenvolvida a menos de uma década pela CGU -, este trabalho caracterizado como uma revisão de literatura do tipo narrativo-empírica, de natureza qualitativa, método exploratório e levantamento bibliográfico, buscou no estado da arte sobre o tema e encontrou apontamentos de resultados positivos da utilização do robô no âmbito desses dois importantes órgãos de controle de contas públicas do Brasil. Observou-se, portanto, que o Alice trouxe resultados positivos tanto para a CGU quanto para o TCU, sendo relatados principalmente uma maior eficiência, eficácia e efetividade para o controle de licitações, além de permitir a instauração de uma auditoria denominada de preventiva e contínua, primordial para o controle adequado das compras e contratações governamentais, resguardando-se o erário público de perdas por má gestão e corrupção. Concluiu-se que a utilização de ferramentas de inteligência artificial como o Alice mostra-se promissora e representa uma pequena revolução que pode significar o surgimento de uma Auditoria 4.0 no país.

Palavras-chave: Compras públicas; Compras governamentais; Aquisições e contratações públicas; Licitação; Inteligência Artificial; Alice; Tribunal de Contas da União (TCU); Controladoria-Geral da União (CGU).



ABSTRACT

Bidding processes are particularly vulnerable to errors and deviations, and it is increasingly necessary to use databases and electronic tools to automate and streamline the analysis of these data, making the process more assertive, faster and more transparent. In this context, artificial intelligence, through robots, stands out as a mechanism capable of bringing greater effectiveness to the fight against fraud and corruption in bidding processes, since it has the ability to perform rapid and comprehensive checks in order to identify patterns of non-conformities. Given the scarcity of studies on Alice, which is a tool developed less than a decade ago by the CGU, this work, characterized as a narrative-empirical literature review, of a qualitative nature, exploratory method and bibliographic survey, searched the state of the art on the subject and found indications of positive results from the use of the robot within the scope of these two important public accounting control bodies in Brazil. It was therefore observed that Alice brought positive results for both the CGU and the TCU, with reports of greater efficiency, effectiveness and efficacy for controlling bids, in addition to allowing the establishment of a so-called preventive and continuous audit, essential for the adequate control of government purchases and contracts, protecting the public treasury from losses due to mismanagement and corruption. It was concluded that the use of an artificial intelligence tool such as Alice is promising and represents a small revolution that could mean the emergence of an Audit 4.0 in the country.

Keywords: Public procurement; Government procurement; Public procurement and contracting; Bidding; Artificial Intelligence; Alice; Federal Court of Auditors (TCU); Office of the Comptroller General of the Union (CGU).

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, houve um crescimento exponencial da presença da Inteligência Artificial (IA) no nosso cotidiano; onde atualmente, não são poucas as situações em que se usa (Faceli *et al.*, 2021). Apesar disso, a Inteligência Artificial ainda desperta controvérsias, isso porque a sua terminologia foi entendida de forma ineficiente na linha do tempo, pois a população não entende de fato o que é IA e suas características (Neves, 2020). Portanto, destaca-se a relevância de empregar robôs criados por inteligência artificial como uma ferramenta de combate a riscos ou fragilidades que tornam o processo de licitação mais propenso a fraudes e à corrupção, melhorando a efetividade das análises realizadas, uma vez que a tecnologia faz uma verificação rápida e abrangente de uma enorme quantidade de documentos, com o objetivo de identificar padrões ou conexões e sinalizar alertas sobre inconformidades, alcançando-se uma eficiência que não seria possível sem o auxílio de sistemas computacionais (Brasil, 2018).

Um desses robôs é o Alice, acrônimo de Analisador de Licitações, Contratos e Editais. Essa ferramenta de IA foi desenvolvida pela CGU em 2014 e aperfeiçoada no âmbito do TCU em anos posteriores. Alice tem, portanto, como função geral, analisar diariamente, de forma automatizada, os documentos relacionados a processos de licitação, atas de pregão e contratos governamentais publicados pelos diversos órgãos públicos. Após essa análise, e diante de potenciais riscos e inconsistências, a ferramenta dispara alertas aos gestores e aos órgãos de controle para que seja possível atuar de forma preventiva nos processos licitatórios, a fim de saná-los ou, quando for o caso, punir os desvios (CGU, 2024).

Dada essa contextualização, o presente documento busca, por meio de uma revisão narrativa empírica, analisar os resultados da utilização do robô Alice, na CGU e no TCU. Busca-se, se possível, apontar sucesso, desafios e potencial da utilização dessa ferramenta em licitações. Desse modo, a pesquisa pode funcionar como uma vitrine e influenciar a adoção dessa ferramenta em outros órgãos dos diferentes níveis de governo e poderes. Para tanto, este trabalho está dividido em 4 partes. A primeira aborda o embasamento teórico, realizando uma revisão bibliográfica sobre os temas: inteligência artificial, licitações, desafios e problemas em licitações no Brasil, órgãos

de controle interno e externo, e o robô Alice. A segunda parte descreve a metodologia utilizada no presente estudo. A terceira parte destaca os resultados encontrados. Por fim, tem-se a quarta e última seção que traz as considerações finais.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Referencial Teórico

2.1.1 Inteligência Artificial (IA)

A inteligência artificial é um termo usado para definir aglomerado de técnicas e métodos estatísticos e matemáticos que possuem a capacidade de simular, reproduzir, criar algumas capacidades intelectuais da humanidade (Longuini; Denardi, 2021). Assim, a IA evoluiu rapidamente, recebeu diversas definições, as quais, em geral, pautam-se no conceito de que se trata de um braço da computação que, por meio de um *hardware* e *software*, seres inanimados, podem ter a possibilidade de raciocinar como as pessoas, dependendo da finalidade da IA (Russel; Norvig, 2004). Fala-se frequentemente em sua capacidade de aprender sozinha. Entretanto, conforme destaca Neves (2020), ao citar Mueller e Massaron (2018), o primeiro conceito importante é que a IA realmente não tem nada a ver com a inteligência humana. Quando muito, trata-se de uma simulação dela.

Dante do exposto, independentemente das definições que sejam apresentadas, tem-se por certo que a inteligência artificial materializa-se como um mecanismo de automatização, de auxílio, ou até mesmo de substituição, na execução de atividades humanas consideradas repetitivas e cotidiana; e não somente isso, frisa-se, dentre as diversas utilidades da IA, tem-se como crucial o fato de ela poder auxiliar na tomada de decisão, reconhecer padrões e fenômenos, buscar informações, incluindo as textuais, lidando facilmente com um alto volume de dados em velocidade (Aires *et al.*, 2019).

2.1.2 Aquisições e Contratações Públicas

Segundo Mello (2010), pode-se definir o processo de aquisição ou contratação pública como o procedimento administrativo pelo qual uma entidade governamental, ao buscar alienar, adquirir ou locar bens, realizar obras ou serviços, ou outorgar concessões e permissões, convoca interessados a apresentarem propostas para selecionar a mais vantajosa, com base em critérios previamente estabelecidos e divulgados.

Tem-se, portanto, no termo geral licitações, um tema de grande relevância nos Estados de economia capitalista, principalmente naqueles em que há um grande volume de recursos destinados a esses gastos (Ito; Santos, 2020). Tais gastos, frisa-se, visam assegurar que o Estado receba os produtos e serviços essenciais para o seu bom funcionamento, lembrando que nenhum governo é capaz de produzir de forma independente tudo o que precisa para servir à sociedade, fazendo-se necessária a atividade de compras governamentais (Zago, 2018; Costa; Terra, 2019).

A licitação, diante desse contexto, é um processo de suma importância, e que não ocorre à revelia, uma vez que é regido por editais, normativos e leis específicas que têm como principais objetivos garantir a transparência, a competitividade, a igualdade entre os concorrentes, a sustentabilidade e a eficiência na aplicação dos recursos públicos (Brasil, 2024a). Assim, entre as normas que regem o setor tem-se a Nova Lei de Licitações e Contratos (NLLC) - Lei nº 14.133/2021 - em processo de substituição das pretéritas leis nº 8.666/1993, nº 10.520/2002 e os arts. 1º a 47-A da Lei nº 12.462/2011, e que se destaca como norma garantidora da modernização do processo licitatório no Brasil (Brasil, 2023).

A NLLC, de fato, mostrou-se inovadora ao consagrar “a virtualização do processo licitatório e a possibilidade de celebração de contratos eletrônicos” (Leitão; Ferreira, 2021, p. 71). Isso representou um importante avanço porque, entre outros fatores, promoveu um andamento mais rápido do setor de compras públicas, otimizando tempo, custo e pessoal, proporcionando ainda uma aplicação mais efetiva dos princípios da publicidade e transparência, basilares do procedimento licitatório (Silveira, 2021). Desde então, outras mudanças vêm sendo implementadas pelo Governo Federal, especialmente em prol de uma governança digital. Isso permite,

entre outros benefícios, a adoção de tecnologias promissoras que representam um avanço face aos problemas e desafios enfrentados pelo ambiente de licitações no país.

2.1.3 Desafios e Problemas do Ambiente de Licitações no Brasil

Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2022), a média de gastos públicos representa 12% do PIB por ano (Brasil, 2018a). No caso brasileiro, o governo federal tem um gasto de aproximadamente de 5% do PIB em compras de bens e serviços, e quando se incluem as esferas de estados, municípios e estatais, o percentual chega a 15% do PIB, aproximadamente de R\$900 bilhões (CGU, 2018 *apud* Panis et al., 2022). Esse é um dado importante, porque, o alto investimento, os processos complexos e as interações entre os *stakeholders* tornam a compra pública uma atuação vulnerável à má gestão e à corrupção (Brasil; CGU, 2023b).

No cenário brasileiro, os problemas que mais se destacam são: corrupção e fraude; burocracia excessiva; falta de transparência; excesso de impugnações e recursos que geram insegurança jurídica para as partes envolvidas; baixa qualidade das propostas (Brasil, 2023), assim, segundo dados da Secretaria de Defesa Econômica do Ministério da Justiça:

“considerando-se o valor médio anual de R\$ 300 bilhões para compras e aquisições diversas, em processos licitatórios, estima-se que práticas fraudulentas no país gerem um prejuízo em torno de R\$ 25 a R\$ 40 bilhões, o que representa uma média de 10% de desvio de recursos públicos” (Ramalho et al., 2020, p. 6).

2.1.4 Órgãos de Controle Interno e Externo

Na esfera da Administração Pública, o controle externo ocorre quando um órgão fiscaliza as ações de outro. Inclui-se nesse conceito também a supervisão social realizada pelos cidadãos. Entretanto, essa função é majoritariamente desempenhada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que está incumbido de auxiliar o Congresso Nacional no exercício de sua atribuição de controle externo (Brasil; TCU, 2024).

Logo, o TCU tem a incumbência de fiscalizar as atividades administrativas e a correta utilização dos recursos públicos federais, julgando as contas dos gestores que cometem irregularidades e que causem prejuízo aos cofres públicos. Já o controle interno é exercido no âmbito interno de cada poder, quer no Executivo, Legislativo ou no Judiciário, sobre os seus próprios atos. Nesse contexto, a Controladoria Geral da União (CGU) é o órgão majoritário, que surgiu por meio da promulgação da Lei n. 10.683/2003, e está encarregada de tomar as medidas necessárias para proteger o patrimônio público; supervisionar o controle interno; conduzir auditorias; realizar correções; prevenir e combater a corrupção; promover atividades de ouvidoria e aumentar a transparência na gestão do governo federal, entre outras responsabilidades (Brasil; CGU, 2021). Em suma, a CGU é o órgão do Poder Executivo designado para exercer o controle interno da Administração Pública Federal, e isso de forma centralizada.

Assim, essas duas entidades federais têm uma identidade em comum e carregam

“o dever de efetuar ações para coibir a má gestão dos recursos públicos e a fiscalização de ocorrências que resultem em dano ao erário, inclusive as que resultem de fraude ou corrupção. O combate à fraude e corrupção no contexto destes controladores envolve a execução de trabalhos sobre diferentes faces do problema: prevenção, detecção e responsabilização” (Menezes, 2021, p. 24).

Face a tal missão, cada um desses órgãos estabelece procedimentos e mecanismos de auditoria e controle estruturados para apoiar a gestão pública, fiscalizar a utilização dos recursos públicos, apontar desperdícios, exigir a adequada prestação de contas em favor da sociedade, garantindo, assim, a confiança e a transparência das informações, permitindo, em última análise, a identificação de irregularidades em licitações (Menezes, 2021). Com o intuito de uniformizar as práticas de auditoria e com a realização de suas atividades, essas duas entidades de fiscalização unificaram conceitos em seus regulamentos internos e instituíram procedimentos, métodos de trabalho e abordagens padronizadas. Além disso, elas têm incorporado soluções de inteligência artificial nos procedimentos de fiscalização governamental, a fim de aumentar, de maneira inovadora, a eficiência no controle das contas públicas (Menezes, 2021).

2.1.5 Alice: Analisador de Licitações, Contratos e Editais

Oliveira *et al.* (2019, p. 53) “ressalta a importância de repensar a forma tradicional da auditoria governamental diante das oportunidades trazidas pelas inovações tecnológicas e reporta que a auditoria tradicional já foi modificada nos anos 90 pela utilização de softwares específicos de análise e coleta de dados, gerenciamento de auditoria, gerenciamento de riscos e monitoramento contínuo” (citado por Menezes, 2021). No entanto, os autores explicam também que essas tecnologias estavam limitadas na avaliação de um volume elevado de dados (*Big Data*); todavia, com o advento da era da Inteligência Artificial e suas subáreas, com o desenvolvimento de algoritmos e de capacidade de processamento, as auditorias de compras governamentais tendem a sofrer impactos importantes, especialmente porque a IA atualmente tem a capacidade de transformar grandes massas de dados em informação útil (Oliveira *et al.*, 2019).

É o caso da ferramenta de Inteligência Artificial Alice, acrônimo extraído de Analisador de Licitações, Contratos e Editais, que consiste em um mecanismo de análise autônoma de dados, que são extraídos dos sites de compras governamentais a respeito dos certames licitatórios publicados, como os editais de licitação, atas de pregão e contratos com dispensa e inexigibilidade de licitação (ver Figura 1). A ferramenta foi, portanto, inicialmente desenvolvida a partir da necessidade de respostas rápidas das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) frente às centenas de processos licitatórios publicados todos os dias pelos órgãos públicos (Gottselig, 2022). Ela tem, portanto, a importante função de identificar indícios de erros, irregularidades, corrupção ou qualquer ato que resulte em desperdícios de recursos públicos, o que em última análise possibilita ações de controle mais eficientes e efetivas.

Cabe salientar mais uma vez que a ferramenta Alice atua diariamente e sem a necessidade de intervenção humana, ou seja, segue uma agenda de ações a serem executadas de modo a obter os editais, atas de pregões e os contratos publicados nos canais oficiais do governo. De posse desses instrumentos, a ferramenta realiza o processamento deles, identificando as suas principais características como unidade, objeto, materialidade, principais riscos a que estão expostos, entre outras

informações. Posteriormente, com base nos dados extraídos, caso sejam identificadas situações que possam oferecer algum risco aos órgãos, são gerados alertas, os quais são comunicados às UAIG (Gottselig, 2022).

Figura 1 – Forma de atuação da ferramenta Alice.



Fonte: CGU, 2024a

Alice tem, diante do exposto, a importante função de prevenir qualquer tipo de desvio em processos licitatórios, ao permitir que se identifique, de forma eletrônica e tempestiva, inconsistências nos documentos analisados que possam comprometer os objetivos da licitação e o resultado do processo, o que, em última análise, poderia causar danos ao erário (Brasil; CGU, 2024).

No âmbito da CGU, e conforme figura acima, o Alice atua da seguinte forma: o robô acessa o portal do *Comprasnet* e

“faz o *download* dos arquivos de edital e anexos, dos termos de referência publicados, separa esses arquivos por temas (TI, medicamentos, vigilância, limpeza, obras...), analisa o texto com base em trilhas de auditoria pré-definidas, consulta a base de dados e envia mensagens eletrônicas automáticas contendo um apontamento de riscos sobre as licitações publicadas no dia anterior, considerando aspectos como os valores envolvidos e indícios de desvios obtidos diretamente dos textos dos editais” (Dantas; Martins, 2022, p. 160).

Logo após receber as mensagens do Alice, os auditores da CGU avaliam se há a necessidade ou não de aprofundamento das análises. Caso haja elevado risco na licitação, realiza-se uma atuação imediata por meio de análise detalhada da situação. Ou seja, segundo Rocha (2019) tem início um trabalho que dura cerca de oito dias (auditoria preventiva), com a atuação de dois auditores em média, onde no primeiro dia uma equipe lê todos os alertas que o Alice emitiu e seleciona as licitações que possuem fatores de risco. Do segundo ao quinto dia o auditor recebe o processo e faz a sua análise. No sexto dia os auditores realizam uma reunião com a unidade que deseja realizar a licitação e apresentam os riscos identificados para as contratações. No sétimo dia é feito o envio de um relatório preliminar. Nesse caso, pode ser recomendado o cancelamento de pregões desnecessários ou com indícios de fraudes ou os ajustes nos valores e quantidades estimadas. O oitavo dia é a data de realização do certame. Após o certame, os auditores analisam se foram feitas as correções recomendadas e permanecem monitorando as outras fases do processo licitatório (Panis *et al.*, 2022, p. 40).

Observa-se, segundo a própria CGU relata, que por meio do Alice é possível agregar valor à gestão pública, com a identificação de falhas que possam comprometer os objetivos do processo licitatório, podemos citar como exemplos o direcionamento para determinada empresa, a desnecessidade da contratação pelo órgão, o sobrepreço de produtos e serviços etc. (Brasil - CGU, 2024). No TCU, a ferramenta atua de forma similar. O sistema faz uma busca nos portais governamentais, a fim de avaliar os dados

“em formato eletrônico gerados pelos sistemas tecnológicos que sustentam o processo de contratação dos entes da administração pública, comparando-as às informações sobre fornecedores e servidores/empregados públicos que, por sua alcada de atuação, conduzem os procedimentos ou os influenciam” (Menezes, 2021, p. 9).

A verificação da regularidade do ato administrativo propriamente dito – objetivo primordial da auditoria de conformidade típica – tem o viés de aprofundar a análise no detalhamento da fraude e na identificação dos responsáveis (Menezes, 2021). No tocante às

“atas de pregão eletrônico, o sistema identifica os fornecedores participantes e os vencedores do pregão e, em seguida, são executados 23 cruzamentos de dados, buscando indícios de irregularidades ou riscos na aquisição, com

agrupamento em três classes: a) proibição de contratação com a Administração Pública; b) empresas fantasmas; e c) baixa competitividade. O resultado das análises é acrescido de dados sobre atribuição de fator de risco ao certame (em função da gravidade dos indícios encontrados) e sobre o valor estimado da licitação (materialidade do objeto)" (Bastos; Costa, 2020, p.14-15).

Os alertas emitidos são registrados em uma base de dados, cuja ferramenta ajuda na visualização de todos os indicadores de desvios apresentados nos editais e atas que foram analisados desde sua implementação (editais desde novembro de 2015 e atas a partir de agosto 2016). Essa consulta oferece um detalhamento (Menezes, 2021).

"Após essas análises, os e-mails com informações das licitações e com os alertas referentes aos indícios encontrados são encaminhados às unidades técnicas do TCU, possibilitando ações de controle tempestivas e efetivas, por meio de autuação de processos de representação ou solicitações de informações ao gestor, as quais resultam, muitas vezes, correções posteriores das deficiências detectadas nos certames" (Costa; Bastos, 2020, p. 15).

Nesse ponto, é importante destacar que apenas as contratações registradas nos Portais *Compras.gov.br* (do Governo Federal), *Licitacoes-e* (do Banco do Brasil) ou no *Sistema de Licitações da Caixa Econômica Federal*, além das dispensas e inexigibilidades publicadas no Diário Oficial da União (DOU), são acompanhadas pela Alice. Ou seja, caso a contratação não esteja disponível nesses portais, a ferramenta não processará as análises e nem gerará alertas (Brasil; CGU, 2024). Atualmente, o robô Alice analisa também centenas de licitações de outros poderes e de entes federativos. Para solicitar acesso ao Alice, os interessados precisam apenas preencher o formulário eletrônico de adesão, com os dados cadastrais necessários. Uma vez aprovados, passam a receber análises automáticas e alertas sobre possíveis irregularidades em suas licitações, permitindo uma atuação proativa na prevenção e combate à corrupção (Brasil; CGU, 2024).

2.2 Procedimentos Metodológicos

Quanto ao procedimento metodológico, utilizou-se uma revisão bibliográfica, considerando que os estudos de revisão de literatura estão entre as fontes bibliográficas mais relevantes para a construção e divulgação do conhecimento científico, porque, ao identificar e sintetizar as principais contribuições à literatura

sobre determinado tópico, esse tipo de publicação fornece aos leitores um verdadeiro relatório sobre o estado da arte ou sobre os avanços em seu campo de conhecimento (Andrade, 2021; Köche, 2011).

Considerando também que a pesquisa exploratória é indicada quando há escasso conhecimento sobre o tema em estudo, optou-se pela realização de uma revisão de literatura do tipo narrativo-empírica, de natureza qualitativa, método exploratório e levantamento bibliográfico. Como a solução de inteligência artificial Alice, aplicada na auditoria preventiva de licitações, trata-se de tecnologia recente, em atuação a pouco menos de uma década, no controle de compras governamentais, decidiu-se por analisar os dados existentes na literatura sobre os resultados da utilização da ferramenta nos órgãos federais que a criaram e desenvolveram em cooperação.

A pesquisa se torna relevante e se sustenta ao considerar a afirmação de Costa e Bastos (2020, p. 32): “há mais de mil órgãos da Administração Pública Federal que promovem atualmente cerca de 60 mil licitações por ano e, com a dinâmica mais célere da modalidade de pregão eletrônico, o procedimento licitatório passou a ter duração de menos de um mês” sendo, portanto, de extrema importância controlar e fiscalizar os certames (Costa; Bastos, 2020); nesta sequência, ao longo do documento se pretende responder a seguinte questão: Qual é o panorama atual do estado da arte sobre a aplicação da Inteligência Artificial pela CGU e pelo TCU no monitoramento das contas públicas brasileiras?

Cabe ressaltar que a escolha dos órgãos CGU e TCU decorreu da existência de estudos mensurando a utilização do Alice pelos órgãos; assim, a pesquisa buscou dados nos portais oficiais da CGU e do TCU, na legislação brasileira, bem como em artigos científicos e trabalhos acadêmicos produzidos no Brasil, sobre o tema, e que foram lançados entre os anos de 2019 e 2024, no idioma português, presentes nas bases de dados abertos *Scielo* e *Google Acadêmico*, para fundamentar a investigação realizada. A elaboração desse trabalho percorreu as seguintes etapas: a identificação do tema e da questão norteadora de pesquisa, a busca na literatura, a categorização do estudo, a identificação dos resultados e a apresentação da revisão ou síntese dos conhecimentos produzidos. O quadro 1 apresentado a seguir aponta os documentos analisados no presente estudo.

Quadro 1 – documentos analisados no artigo.

Autor	Título	Ano	Principais Contribuições
Panis, Amanda Da Cunha; Isidro, Antonio Da Silva; Carneiro, Dayse Karenine De Oliveira; Montezano, Pedro Carlos Resende; Sano, Junior Hironobu.	Inovação em compras públicas: atividades e resultados no caso do robô Alice da Controladoria Geral da União (CGU)	2022	O trabalho contribuiu para analisar atividades e resultados do processo da inovação no setor público à luz do caso do robô Alice.
Oliveira, Tiago Chaves; Rocha, Andre Luiz Monteiro Da; Rezende, Matheus Scatolino de.	Relato técnico, Alice: desafios e perspectivas da ferramenta de auditoria contínua de compras públicas governamentais com uso de inteligência artificial	2022	O relato descreve os grandes desafios vivenciados pela CGU na criação da ferramenta de IA Alice, bem como os resultados advindos de sua utilização no órgão.
Dantas, Daniela De Quadros; Martins, Leandro Barbosa.	Estudo sobre a eficácia e a eficiência do uso da ferramenta Alice como fundamento para a prevenção e o combate à corrupção no âmbito da Controladoria-Geral da União	2022	O artigo se dedica a avaliar a eficiência e a eficácia do uso de ferramentas de inteligência artificial como auxílio na prevenção e no combate à corrupção.
Menezes, Ana Paula Veras Carvalho.	Inteligência artificial para identificação de indícios de fraude e corrupção em compras públicas no TCU	2021	Essa pesquisa avalia a pertinência do uso de ferramentas de IA no controle das contas públicas e realiza um estudo de caso do ALICE, com a intenção de testar sua eficácia no combate à fraude e à corrupção nas licitações públicas.
Bastos, Patrícia Reis Leitão; Costa, Marcos Bemquerer.	Alice, Monica, Adele, Sofia, Carina e Ágata: o uso da inteligência artificial pelo Tribunal de Contas da União	2020	O estudo aborda o âmbito do controle externo, com a adoção de ferramentas baseadas em inteligência artificial (IA).
Saverio, Alvarenga Natasja; Nicolas, Maria Alejandra.	O uso da inteligência artificial pela administração pública brasileira como ferramenta de controle institucional externo	2022	O trabalho propõe-se a analisar o uso da inteligência artificial (IA) pela Administração Pública brasileira, com enfoque no controle institucional externo, por meio de análise de ferramentas estratégicas utilizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU).
Oliveira, Jhony Silva de.	Controle da administração pública: um estudo sobre o uso da inteligência artificial pelos tribunais de contas no Brasil	2023	Este estudo tem o objetivo de analisar o estado da arte do uso de Inteligência Artificial (IA) nos órgãos de controle de contas públicas brasileiros, em todas as suas esferas, seja federal, estadual ou municipal, apontando os resultados, os custos e os benefícios dessas máquinas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

2.3 Resultados e Análises

No âmbito do governo federal, até recentemente, os dados relacionados aos processos governamentais costumavam circular em formato físico, por meio dos chamados "processos em papel", o que frequentemente limitava a fiscalização adequada, o controle efetivo e a transparência das informações, criando condições favoráveis à corrupção (Dantas; Martins, 2022, p. 159). Vale lembrar ainda que um dos procedimentos administrativos mais vulneráveis e de difícil auditoria costumava ser os processos de licitações (Dantas; Martins, 2022). Ademais, segundo Rocha (2019), no âmbito do Poder Executivo federal, cerca de 250 licitações são publicadas por dia no Portal de Compras do Governo Federal (*Comprasnet*) (Panis *et al.*, 2022). Esse cenário demonstra que o volume de dados envolvidos, os valores dos gastos em licitações, bem como a complexidade das informações requerem do setor público alterações vitais nos padrões de controle dos gastos públicos. Afinal, a licitação é vista frequentemente como de alta criticidade, porque caracteriza-se geralmente como processo dispendioso, propenso ao desperdício de recursos, à gestão inadequada, à falta de eficiência, a fraudes e à corrupção, tanto em países desenvolvidos, quanto em nações em desenvolvimento (Dias, 2024).

A criação da Nova Lei de Licitações e Contratos (NLLC) – Lei nº 14.133/2021 – foi um marco, que representou uma inovação, sobretudo ao consagrar “a virtualização do processo licitatório e a possibilidade de celebração de contratos eletrônicos” (Leitão; Ferreira, 2021, p. 71). A criação do governo digital, pela Lei nº 14.129/2021, também representou importante avanço. Diante do exposto, as novas possibilidades para a análise em auditoria especialmente de licitações, oferecidas pela tecnologia, vão ao encontro da necessidade de alterações nos padrões de controle dos gastos públicos. Nesse contexto, ressalta-se “a importância da utilização de “robôs” como ferramenta anticorrupção, incrementando a eficácia das análises empreendidas, especialmente no que concerne à verificação tempestiva e ampla de milhões de documentos, objetivando detectar correlações e apontar alertas, resultando em uma otimização improvável sem a utilização de sistemas computacionais” (Dantas; Martins, 2022, p. 160).

Dito isso, verifica-se no caso concreto do robô *Alice*, utilizado no âmbito dos órgãos federais CGU e TCU uma pequena revolução. Lembrando que, dentre as principais representantes das instituições de *accountability*, estabelecidas para assegurar legalidade e legitimidade ao governo e burocracia brasileira, tem-se justamente os órgãos públicos citados (Filgueiras, 2018). Assim, nessa seção pretende-se apresentar uma análise dos resultados obtidos com a utilização da ferramenta Alice no âmbito dos dois principais órgãos de controle do estado brasileiro: CGU e TCU.

2.3.1 Resultados do Alice na CGU

Nota-se pelo presente trabalho que há uma escassez de estudos sobre a atuação do robô *Alice* na Controladoria-Geral da União (CGU), contudo identificaram-se três pesquisas que evidenciaram algumas vantagens alcançadas com a adoção dessa ferramenta de inteligência artificial no âmbito do órgão citado, conforme quadro 2 abaixo.

Quadro 2 - Estudos selecionados sobre a utilização de IA em auditoria de licitações - o caso *Alice* na CGU.

Estudo	Título
1	Inovação em compras públicas: atividades e resultados no caso do robô <i>Alice</i> da Controladoria Geral da União (CGU) (Panis <i>et al.</i> , 2022).
2	Relato técnico, <i>Alice</i> : desafios e perspectivas da ferramenta de auditoria contínua de compras públicas governamentais com uso de inteligência artificial (Oliveira <i>et al.</i> , 2022).
3	Estudo sobre a eficácia e a eficiência do uso da ferramenta <i>Alice</i> como fundamento para a prevenção e o combate à corrupção no âmbito da Controladoria-Geral da União (Dantas; Martins, 2022).

Fonte: Elaborado pelos autores.

O estudo dos autores Panis *et al.* (2022) analisou as atividades e resultados da aplicação do robô *Alice* no âmbito da CGU. Dentre os benefícios identificados tem-se uma avaliação tempestiva, contínua e automatizada de editais de licitação ou pregão, possibilitando uma melhor ação de controle, decorrente da auditoria preventiva. As declarações dos auditores entrevistados nesta pesquisa mostraram que eles tinham uma clara percepção sobre as diferenças entre uma auditoria

preventiva (com a utilização do *Alice*) e uma auditoria tradicional (sem a utilização do *Alice*).

Essa percepção dos auditores indica um entendimento de que a auditoria preventiva é superior à auditoria tradicional, ao permitir agilidade, eficiência e eficácia, dentre outros benefícios, como maior motivação. Foi dito que após a criação da ferramenta Alice, a atuação da CGU passou a ter um enfoque voltado para o futuro, deixando de se concentrar apenas na identificação de erros passados. Tem-se, portanto, um novo paradigma, onde a modernização dos mecanismos de trabalho permitiu promover o aperfeiçoamento e a transparência na gestão pública, resultando em ações mais eficazes, a fim de prevenir e combater a corrupção, além de incentivar a participação social, por meio da avaliação e controle das políticas públicas e da qualidade dos gastos públicos (Panis et al., 2022).

O estudo mostrou que houve um aperfeiçoamento de processos, sendo, portanto, o resultado positivo mais relatado pelos participantes da pesquisa. Isso é importante porque impacta na produtividade, que foi relatado como melhorias nos indicadores de desempenho. Houve impacto positivo também na comunicação tanto com o ambiente interno, quanto com o ambiente externo. Foram destacados “impactos positivos sobre o clima da organização, incluindo melhorias nas condições de trabalho, satisfação dos colaboradores e aprimoramento da cultura de inovação” (Panis et al., 2022, p. 14). Isso resulta, em última análise, em um fortalecimento nas relações institucionais, remetendo a uma imagem da organização com atuação de forma proativa e ágil no controle.

O impacto na motivação dos servidores é um relato importante, uma vez que a performance é potencializada e a produtividade fica mais evidente. Nesse caso, a atenção do auditor foi direcionada para o que realmente importa, sendo o trabalho voltado para o que é mais analítico e menos operacional, com diminuição do tempo de resposta à sociedade. Além destes benefícios, tem-se o impacto financeiro relatado pelo grupo focal, que afeta a sociedade. Vemos isso através da economia nos gastos públicos, que foi objeto de relato de um auditor:

“Teve aquele caso de auditoria daquele órgão, que eu não vou citar o nome, que a gente fez, que a gente identificou algumas falhas e após isso, a gente foi olhar uma das falhas mais graves que a gente identificou, todos os outros contratos do mesmo tipo do órgão, que

tinha contratação de mão de obra, tinha aquela mesma falha. Então, o impacto que a gente falou: Ah, tem um impacto financeiro aqui relevante, mas o impacto era muito maior, porque era uma unidade muito grande e que é bem descentralizada" (Panis *et al.*, 2022, p. 14).

Entre dezembro de 2018 e novembro de 2019, cerca de 250 licitações eram publicadas por dia no Portal de Compras do Governo Federal (*Comprasnet*) e o Alice contribuiu para a análise preliminar dessa imensa quantidade de documentos. Para efeito de exemplo, citando apenas 38 editais de licitação e pregões analisados pela ferramenta para auditoria preventiva, tem-se o montante de R\$ 4,3 bilhões, sendo que neste caso a maioria apresentou irregularidades, que foram identificadas e corrigidas antes de causar prejuízos. Como resultado, 8 pregões foram revogados, 14 foram suspensos, e 10 tiveram ajustes que permitiram a continuidade do processo de forma regularizada. Apenas em cinco casos não houve constatação de irregularidades. (Panis *et al.*, 2022). Isso evidencia a capacidade da ferramenta prevenir irregularidades, garantindo maior transparência e integridade nos processos licitatórios, o que é crucial para a gestão responsável dos recursos públicos.

O estudo de Oliveira *et al.* (2022) também descreveu a atuação do Alice no âmbito da CGU, seus resultados e o processo percorrido desde a sua criação em 2014 até junho de 2022. Nesse caso, não pretendemos discorrer sobre os desafios da criação da ferramenta, passando, então, para os resultados citados no estudo em questão. Em linhas gerais, o Alice foi descrito como

"uma ferramenta que acumula resultados favoráveis cotidianamente, especialmente por propiciar uma auditoria contínua, que segundo definições da AICPA (2015) e de Chang, Chiu e Vasarhelyi (2018), por: produzir resultados de forma simultânea em relação ao processo de negócio (compras públicas) e de forma tempestiva após a realização dos atos relacionados com as compras públicas" (Oliveira *et al.*, 2022, p. 299).

Restou evidente que isso tornou-se possível porque Alice permite que se faça uma avaliação de todas as operações realizadas, não apenas uma amostra delas, e de maneira rápida, em tempo real, o que diminui a chance de que licitações irregulares não sejam identificadas (Oliveira *et al.*, 2022). Também se notou uma maior capacidade de atingir os objetivos propostos, assim, o:

“os entendimentos do IIA (2009), a Alice possibilita maior efetividade da análise de dados para a detecção de fraudes porque compara dados e transações de diversas origens e avalia falhas de controle que existem entre diferentes sistemas, aplicando diferentes avaliações sobre a ocorrência de fraude de forma regular e tempestiva.” (Oliveira et al., 2022, p. 298-299).

Os pesquisadores ressaltaram que, de 2019 a junho de 2022, a CGU registrou R\$ 9,7 bilhões em licitações suspensas ou canceladas com indícios de fraude ou erro, a partir das indicações do robô. Isso demonstra o impacto do *Alice* sobre a sociedade, representado nos gastos públicos inidôneos que foram evitados (Oliveira et al., 2022). Além de gastos evitados para a sociedade, foi mencionado que a CGU conseguiu economicidade, uma vez que por meio do robô evita-se a necessidade de contratação de mais servidores para realizar tarefas automatizadas pela ferramenta.

Um dos principais ganhos relatados neste estudo foi a tempestividade de atuação da CGU, uma vez que todo o trabalho de auditoria de licitação no órgão ocorre em não mais que oito dias corridos, a contar da data de publicação do edital. Com essa rapidez de análise, os gestores podem implementar possíveis recomendações antes da execução da sessão pública do pregão, evitando que eles sejam anulados, refeitos ou punidos (Oliveira et al., 2022). Isso representa economia de recursos e proteção do patrimônio público.

Em suma, a título de exemplo, conforme o estudo citado,

“considerando o ano de 2021 e os dados obtidos do Compras.gov.br, do Licitações-e e do Diário Oficial da União (dispensas e inexigibilidades de licitação), a Alice avaliou 139.566 diferentes processos de compras. Desse total, 35.461 (25%) foram de unidades jurisdicionadas da CGU. Dentre essas, 4.528 (13%) alertas foram gerados, dos quais, há registros no sistema e-Aud de análises de 646. Além dos registros feitos no sistema e-Aud, há a possibilidade de que problemas pontuais indicados pela Alice tenham sido resolvidos pelos gestores a partir de contatos dos auditores ou das unidades de controle interno da própria instituição. A partir dessa atuação, de 2019 a junho de 2022, a CGU registrou R\$9,7 Bilhões em licitações suspensas ou canceladas com indícios de fraude ou erro” (Oliveira et al., 2022, p. 301).

Portanto, o estudo mostrou que “a incorporação da Alice nas rotinas cotidianas da CGU abriu uma série de oportunidades de aperfeiçoamento de

processos, aumento de eficiência e mitigação de riscos à administração pública” (Oliveira et al., 2022, p. 306). O estudo de Dantas e Martins (2022) dedicou-se a avaliar a eficiência e a eficácia do uso do Alice como auxílio na prevenção e no combate à corrupção, tendo como foco a CGU.

Os resultados encontrados possibilitaram verificar que a ferramenta é eficaz, pois atinge o objetivo de identificar tempestivamente a ocorrência de fraudes, desvios, irregularidades ou erros que possam comprometer os objetivos da licitação; e eficiente, pois os benefícios financeiros gerados pela ferramenta são superiores aos seus custos, notadamente em relação ao custo do trabalho dos auditores envolvidos (Dantas; Martins, 2022, p. 158). Para um melhor entendimento, foi mencionado neste estudo que a CGU, no ano de 2019, atuou de forma preventiva em 41 licitações, no valor de aproximadamente R\$ 4,2 bilhões, com o objetivo de apoiar a gestão quanto à identificação de riscos nas contratações e evitar prejuízos para a União decorrentes de pregões desnecessários, com indícios de corrupção ou falta de justificativa para os itens a serem licitados. A realização dessas avaliações resultou, frisa-se, no âmbito da administração pública federal, na revogação de 9 pregões, na suspensão de 15 pregões que estavam em andamento e em ajuste em 11 pregões que apresentavam riscos na contratação. Já no ano seguinte, segundo o Relatório de Gestão da CGU de 2020 (Brasil – CGU, 2021), a ferramenta enviou 1.276 alertas. A partir desses alertas foram abertas 77 auditorias preventivas sobre licitações, que somam valores estimados de R\$2,69 bilhões. Destes, registraram-se suspensões e cancelamentos de certames no valor de R\$718 milhões (Dantas; Martins, 2022, p. 161).

Ainda de acordo com os achados deste estudo, verificou-se que foram analisados e alterados tempestivamente os editais com alertas procedentes (Pregões 1002/2021, 751/2021 e 734/2021), seguindo a recomendação dos auditores da CGU. Essas recomendações de alterações visavam tratar especialmente as inconsistências, ilegalidades e fraudes, no tocante ao sobrepreço, estimativa não justificada e cerceamento competitivo ou direcionamento, que são práticas que se não coibidas, promovem uma gestão deficiente, tendo o potencial inclusive de facilitar a própria corrupção. Com tais alterações foi possível alcançar o benefício financeiro registrado de R\$18.407.834,21 (dezoito milhões, quatrocentos e sete mil oitocentos e trinta e quatro reais e vinte e um centavos),

referentes às análises dos três Pregões citados (Dantas; Martins, 2022, p. 164). Conclui-se então, assim como os autores, que a ferramenta é eficaz na medida em que promove um maior controle sobre as licitações futuras, automatizando a atividade humana, promovendo um método eficiente de prevenção à corrupção e à má gestão.

Os autores do estudo mencionado destacaram, e este é um ponto que merece realce, que antes da introdução do sistema Alice, não havia uma avaliação preventiva automatizada na CGU, portanto, quando eventualmente se realizava algum trabalho preventivo, baseava-se em um método rudimentar de pesquisa no Diário Oficial da União sobre as licitações que estavam por acontecer, ou ainda, as análises eram feitas apenas em resposta a denúncias.

2.3.2 Resultados do Alice no TCU

Nota-se pelo presente trabalho que há uma escassez de estudos sobre a atuação do robô *Alice* no Tribunal de Contas da União (TCU), contudo identificaram-se quatro pesquisas que evidenciaram algumas vantagens alcançadas com a adoção dessa ferramenta de inteligência artificial no âmbito do órgão citado, conforme quadro 3 abaixo.

Quadro 3 – Estudos selecionados sobre a utilização de IA em auditoria de licitações - o caso Alice no TCU

Estudo	Título
4	Inteligência artificial para identificação de indícios de fraude e corrupção em compras públicas no TCU (Menezes; Resende, 2021).
5	Alice, Monica, Adele, Sofia, Carina e Ágata: o uso da inteligência artificial pelo Tribunal de Contas da União (Costa; Bastos,2020).
6	O uso da inteligência artificial pela administração pública brasileira como ferramenta de controle institucional externo (Savério; Nicolas, 2022).
7	Controle da administração pública: um estudo sobre o uso da inteligência artificial pelos tribunais de contas no Brasil (Oliveira, 2023).

Fonte: Elaborado pelos autores.

O estudo de Menezes (2021) teve como objetivo identificar os resultados obtidos com a utilização da ferramenta utilizada na identificação de fraudes,

irregularidades ou corrupção em processos licitatórios. Os resultados demonstraram que a ferramenta é capaz de potencializar a detecção de inconformidades, o que em última análise eleva a eficácia do plano de auditoria.

Desde 2017, os resultados obtidos com o uso do Alice começaram a ser registrados nos relatórios anuais de atividades do TCU, evidenciando, por meio de dados numéricos, o impacto financeiro das auditorias que surgiram ou resultaram da análise dos dados processados por essa ferramenta de inteligência artificial. Verificou-se que no período 2017 a 2020, o Alice evitou gastos no patamar de R\$291.361.573,98 (duzentos e noventa e um milhões, trezentos e sessenta e um mil quinhentos e setenta e três reais e noventa e oito centavos), que poderiam ter sido indevidamente realizados devido a falhas nos editais de licitação, erros nas estimativas de custos e direcionamentos em processos licitatórios, dentre outras irregularidades onde Alice, ajuda na detecção de indícios de desvios, fraudes e desperdícios de recursos públicos, facilitando a implementação de ações de controle mais eficientes e efetivas (Menezes, 2021).

Neste estudo ficou patente o caráter preventivo da solução, uma vez que, dentre outros motivos, quando os órgãos públicos com indícios de desconformidades em licitações são notificados pelo robô, a gestão deles avalia os alertas e, de imediato, realiza “as adequações pertinentes nos editais de licitações, com o objetivo de sanar as inconformidades, e quando o ajuste não é suficiente para solucionar as irregularidades, os gestores acabam decidindo revogar ou anular os certames. Esse comportamento resulta na prevenção de gastos indevidos e, de certa forma, também afasta os servidores de processos de responsabilização” (Menezes, 2021, p. 20).

Conforme relatado pelos autores deste estudo, a rapidez com que a corte de contas pode atuar por intermédio da ferramenta, notificando os órgãos de controle, é essencial, pois, uma vez que os contratos nem chegam a ser formalizados, os gastos indevidos são interrompidos rapidamente, evitando assim a necessidade de esforços para recuperá-los por meio de ações judiciais. Ou seja, o Alice traz “larga economia para os cofres públicos, pelo seu potencial preventivo, pois os alertas gerados pela ferramenta, conjugados com a avaliação criteriosa dos editais marcados com *red flags* realizada pela equipe de auditoria do TCU, resultam em correções de fragilidades que poderiam abrir espaço tanto para gastos excessivos

ou desnecessários, quanto para eventuais atos de fraude e corrupção” (Menezes, 2021, p. 102).

Como já foi dito, evitar erros, fraudes ou inconformidades no processo que antecede a finalização da licitação é primordial para que se evite danos irreversíveis ao erário. Os dados aqui apresentados repetem o que já havia sido identificado como resultados positivos do Alice no órgão de controle CGU, e por isso, devem ser mencionados, a fim de ratificar o potencial da ferramenta.

O estudo de Costa e Bastos (2020) buscou sintetizar as principais tecnologias baseadas em inteligência artificial atualmente em uso no âmbito do TCU. O estudo menciona os robôs *Alice*, *Monica*, *Adele*, *Sofia*, *Carina* e *Ágata*, dando ênfase aos resultados obtidos pelos robôs que, com a utilização de algoritmos inteligentes, proporcionam maior eficiência, racionalidade e principalmente tempestividade para o controle externo. Esse trabalho começa citando o caso *Alice* como sendo o primeiro robô utilizado no âmbito do TCU. Foi dito que, em maio de 2016, foi concretizada uma parceria entre o TCU e a CGU para que, por meio de um projeto conjunto, o sistema pudesse ser implementado no controle externo, sendo as suas funcionalidades originais adaptadas para adequação às necessidades do TCU, bem como novas técnicas foram desenvolvidas, a exemplo do filtro com base na materialidade da licitação (Costa; Bastos, 2020).

Foi dito que os *e-mails* enviados pelo robô às unidades técnicas do TCU, com informações das licitações e com os alertas relativos aos sinais identificados, possibilitaram ações de fiscalização tempestivas e efetivas, por meio de autuação de processos de representação ou solicitações de informações aos gestores, as quais resultaram, muitas vezes, em correções posteriores das deficiências detectadas nos certames (Costa; Bastos, 2020, p. 15).

Como ilustração dos resultados positivos obtidos pelo TCU com a utilização das informações provenientes do sistema Alice, foram citados alguns julgados. Assim, o julgado presente no Acórdão nº 915/2020, menciona que, em 2019, a Secretaria de Fiscalização de Tecnologia da Informação (Sefti) atingiu o montante de R\$ 3,8 bilhões em benefícios de controle a partir das informações dos *e-mails* do robô Alice (Costa; Bastos, 2020, p.15). A Sefti destacou que as principais irregularidades identificadas ao longo do acompanhamento pelo robô “compreenderam o risco de ocorrência das seguintes falhas: superfaturamento,

restrição à competitividade, excessivos quantitativos, pesquisa de preços limitada a fornecedores e ausência da planilha de formação de preços" (Costa; Bastos, 2020, p. 18).

Como potenciais benefícios qualitativos resultantes desse acompanhamento, a Sefti apontou os seguintes aspectos (Costa; Bastos, 2020, p. 16): "(a) potencial aumento da competitividade no certame a partir, por exemplo, da exclusão de inadequadas exigências para certificados ou de desnecessários requisitos técnicos; (b) potencial redução do risco de superfaturamento a partir, por exemplo, da ampliação da pesquisa de preços e do aprimoramento da metodologia de cálculo dos quantitativos, além do detalhamento mais apropriado dos custos; (c) possibilidade de redução do volume de novas representações e denúncias recebidas pelo TCU, possibilitando a alocação de auditores em outras atividades relevantes, com a subsequente redução do estoque de processos no Tribunal; (d) aproximação entre o TCU e os gestores públicos para a disseminação do conhecimento e das boas práticas, priorizando a função pedagógica do controle externo financeiro, em vez da função sancionadora; e (e) aumento da percepção sobre a expectativa desse controle".

Outro julgado, segundo o Acórdão nº 794/2020, referente ao acompanhamento das aquisições logísticas efetuadas pela administração pública federal, no exercício de abril/2019 a março/2020, que foi apontado pela Secretaria de Controle Externo de Aquisições Logísticas (Selog), mostrou um benefício de controle na ordem de R\$39 milhões (Costa; Bastos, 2020, p. 20). Por fim, foi citada mais uma inovação, o projeto *Alice Nacional*, criado pelo TCU, que conta com a participação de tribunais de contas parceiros em vários estados da federação, os quais acessam um portal monitorando informações úteis como: a) datas e status das cargas de editais; b) controle de alertas e quantidade de licitações em risco; e c) evolução da quantidade de licitações processadas (Costa; Bastos, 2020).

O estudo de Savério e Nicolas (2022) é sobre a utilização de inteligência artificial na administração pública nacional como mecanismo de controle institucional externo. Com esse foco, a pesquisa dos autores citados entrevistou membros do TCU, dentre outros, a fim de fazer uma análise das ferramentas estratégicas utilizadas pelo órgão, dentre as quais o robô *Alice*.

Em termos numéricos, a pesquisa descreveu que:

“durante 12 meses, foram realizadas 185 interações da Corte de Contas com unidades jurisdicionadas, que permitiram que o volume de gastos inicialmente estimado caísse de R\$3,7 bilhões para aproximadamente R\$2 bilhões. Seja por anulação, suspensão, revogação ou não adjudicação de certames, seja por redução das cotações obtidas, seja, ainda, por alteração de cláusulas e condições potencialmente restritivas, a economia gerada pelas fiscalizações é bastante expressiva” (Savério; Nicolas, 2022, p. 2).

Segundo relatos de Auditores do TCU, presentes nesse estudo, as ferramentas de IA, como o Alice, podem otimizar os processos de auditoria porque possuem a capacidade de realizar uma função que, se desempenhada por humanos, não seria possível ou viável, devido à grande massa de dados a serem analisados, além do que, tais ferramentas trabalham com um universo de dados disponíveis, permitindo, como consequência, que os auditores foquem nas áreas de maior risco que pedem uma análise mais apurada. Inclusive, o fluxo das operações muda, uma vez que as ferramentas permitem uma atuação preditiva (Savério; Nicolas, 2022, p. 12).

Por fim, frente a esses resultados da utilização do *Alice* no TCU, o estudo finaliza dizendo: “monitoramento da performance e calibração dessas ferramentas é essencial para que desempenhem a função de acordo com o que foram criadas, observando, ainda, questões importantes como a segurança de dados e utilização ética” (Savério; Nicolas, 2022, p. 12). De fato, é fundamental ponderar sobre a elaboração do processo, o desempenho dessas ferramentas e os potenciais riscos envolvidos. Entretanto, não é possível ignorar os benefícios e potenciais da IA, em especial, do *Alice*, para o ambiente de compras governamentais no país. O estudo de Oliveira (2023) buscou analisar o uso da inteligência artificial pelos tribunais de contas brasileiros no controle da administração pública no país. Inferiu-se, pelo estudo de caso, que a utilização da IA pode trazer benefícios ao controle da administração pública, proporcionando maior eficiência e efetividade nas atividades de fiscalização e julgamento dos atos dos gestores públicos.

2.3.3 Principais benefícios do uso do Alice na CGU e no TCU

Após a apresentação das primeiras seções, em que foi possível mencionar alguns resultados da utilização da ferramenta de inteligência artificial Alice no âmbito da CGU e do TCU, busca-se, a partir deste ponto, fazer uma comparação dos principais benefícios identificados do uso dessa ferramenta por estes órgãos. Diante disso, segue-se a um quadro comparativo em que são apresentadas as principais melhorias proporcionadas pelo uso do *Alice* nestes órgãos de controle. O quadro 4 mostra os benefícios específicos identificados para cada instituição.

Quadro 4 – Comparativo dos principais benefícios identificados na literatura decorrentes da utilização do robô Alice na CGU e no TCU

Benefícios	Descrição	CGU (Robô Alice)	TCU (Robô Alice)
Inovação	Adoção, de novas tecnologias, metodologias ou processos organizacionais capazes de promover avanços e uma cultura de inovação.	O sistema Alice foi criado em 2014 pela CGU e lançado em junho de 2015, representando uma importante inovação em auditorias de licitações.	O sistema Alice teve seu código-fonte cedido pela CGU ao TCU, em 2016, sob cooperação técnica, sendo diante disso, o primeiro robô utilizado no âmbito do órgão para auditoria de licitações.
Auditoria preventiva e contínua	Controle prévio e contínuo das licitações.	Permite auditoria preventiva e contínua de licitações, pregões e contratos de dispensa de licitações, no âmbito da CGU.	Permite uma avaliação tempestiva e automatizada de editais de licitação e atas de pregão ou contratos de dispensa de licitações, resultando em uma auditoria preventiva e contínua no âmbito do TCU.
Organizacional	Aperfeiçoamento dos processos de prestação dos serviços com melhoria de desempenho organizacional.	Houve melhoria nos processos, com as auditorias ocorrendo de forma mais rápida e sendo mais enxuta ou simples.	Houve otimização dos processos, com consequente melhoria do desempenho organizacional.
Financeiro	Economicidade para o órgão.	Menor custo, com a dispensa de contratação de pessoal para realização de atividades	

		automatizadas pela ferramenta.	
Eficiência	Obtenção do melhor resultado possível com a utilização de menos recursos.	Houve aumento de eficiência.	O caráter preventivo da ferramenta permitiu ações de controle mais eficientes.
Eficácia	Capacidade de alcançar os resultados pretendidos em diferentes níveis.	Proporcionou eficácia na detecção de fraudes.	A ferramenta aumenta a eficácia do plano de auditoria.
Efetividade	Capacidade de atingir os objetivos propostos.	A ferramenta possibilitou maior efetividade.	O caráter preventivo da ferramenta permitiu ações de controle mais efetivas.
Motivação	É o aspecto que impulsiona as pessoas em seu ambiente de trabalho a agirem e a buscarem metas e objetivos.	O trabalho passou a ser visto como motivador.	
Comunicação	Comunicação com o ambiente interno e com ambiente externo.	Houve melhoria de comunicação tanto com o ambiente interno, quanto com o ambiente externo.	Ficou presumido um melhoramento da comunicação, quando da aproximação entre o TCU e os gestores públicos, para a disseminação do conhecimento e das boas práticas.
Melhorias no clima organizacional	Melhoria na percepção que os auditores têm sobre o ambiente organizacional.	Houve aumento da satisfação e do envolvimento dos usuários no ambiente interno do órgão.	
Melhorias na imagem organizacional	Melhorias na percepção pública, ou seja, na visão do ambiente externo em	Houve melhoria na imagem da CGU e nas relações institucionais com outras organizações.	Foi presumida a melhoria, uma vez que ficou destacado como benefício qualitativo, quando do aumento da percepção

	relação aos órgãos citados.		sobre a expectativa desse controle.
Celeridade	Aumento da rapidez de resposta e execução das tarefas.	Contribuiu para a agilidade de análise preditiva do órgão.	O caráter preventivo da ferramenta permitiu ações de controle mais ágeis e tempestivas.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das informações do quadro 1.

Os principais benefícios da utilização do Alice pelos órgãos de controle e que foram relatados tanto na CGU quanto no TCU, resumidamente foram: inovação; melhoria de processos e do desempenho organizacional; melhoria na imagem do órgão e na comunicação com o ambiente externo; eficiência; eficácia; efetividade; auditoria preventiva e contínua; e celeridade, que se presume como sendo um aumento da rapidez de execução de tarefas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou realizar uma análise dos resultados da utilização do robô Alice no âmbito dos órgãos federais CGU e TCU. Para realizar essa análise usou-se uma abordagem qualitativa. A partir de uma busca bibliográfica, foi constatada uma escassez de estudos sobre o tema. No que concerne aos resultados encontrados, por meio desta revisão de literatura narrativo-empírica foi possível identificar benefícios com consequente avanço das atividades de auditoria de licitações através da utilização de ferramentas de IA, em especial, à luz do caso da ferramenta *Alice*.

Nos últimos anos, o mundo tem se deparado com um *boom* de utilização de inteligência artificial (IA) em diversas áreas. Essa tecnologia é notadamente revolucionária por ser capaz de trabalhar com base em algoritmos, por permitir a análise de grandes massas de dados, além de ser capaz de identificar padrões e até mesmo “tomar decisões e aprender”.

A Controladoria-Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU) mostram estar a par desse momento, inovando através do desenvolvimento de ferramentas de IA, como o caso *Alice*, que foi objeto de premiação nacional e

destaque na ONU, em reunião sobre combate à corrupção em 2022 (Brasil; CGU, 2022). Estes importantes órgãos agiram de forma inteligente para uma modernização de suas atividades institucionais com o uso de técnicas avançadas de mineração e análise de dados, de inteligência artificial, que tendem a facilitar a concretização de suas atividades institucionais de defesa do patrimônio público brasileiro.

O presente estudo mostrou que, embora *Alice* seja uma tecnologia nova, já é possível identificar o sucesso e o potencial do robô na fiscalização de aquisições e contratações públicas. *Alice* é promissora porque deu origem a um processo de auditoria de licitações mais certeiro e transparente. Esse trabalho indica que o robô abriu oportunidades para a CGU e para o TCU, de aperfeiçoamento de processos, com melhoria nas condições de trabalho, no desempenho organizacional, incluindo ganhos de produtividade e melhores resultados em indicadores de desempenho.

Houve economicidade, uma vez que o robô se concentra em tarefas repetitivas, que envolvem o cruzamento e a comparação de grandes volumes de dados, o que diminui a necessidade de contratação de auditores, sendo os já existentes alocados para o desempenho de atividades mais analíticas. A ferramenta é, portanto, eficiente, já que os benefícios financeiros gerados superam seus custos e é eficaz, pois ela cumpre o objetivo de identificar de forma certeira e oportuna fraudes, desvios, irregularidades ou erros que possam comprometer os objetivos das licitações e trazer danos ao erário.

A rapidez com que a CGU e o TCU podem atuar com a utilização do robô, notificando os órgãos públicos, mostrou-se vital, porque se as licitações com falhas não são concretizadas, permitindo-se que os gastos indevidos sejam interrompidos de maneira oportuna, evitando a necessidade de futuros esforços para recuperar recursos públicos por meio de ações administrativas e judiciais.

Em suma, constataram-se, pelo presente estudo, importantes benefícios relatados quando da incorporação da ferramenta *Alice* nas rotinas cotidianas da CGU e do TCU, resultando em melhoria na imagem dos órgãos e na comunicação com o ambiente interno e externo, além da criação de uma auditoria preventiva e contínua. É importante destacar, entretanto, que, na rotina de trabalho dos auditores foram notados alguns alertas que estavam incorretos, sendo recomendada uma

melhoria nas trilhas da ferramenta. Também é importante prezar pela segurança de dados e utilização ética da ferramenta.

Ressalta-se que, devido à limitação de tempo para a execução deste trabalho, não foi possível explorar outros desafios ou obstáculos que possam surgir com o uso dessa tecnologia. No entanto, é importante mencionar o quesito comportamental, que inclui a substituição e transformação da força de trabalho, bem como a aceitação e confiança na adoção de novas tecnologias em substituição aos métodos tradicionais de trabalho.

A importância do *Alice* para a gestão pública municipal infere-se de sua brilhante atuação até o momento, em âmbito federal, bem como do crescente interesse em sua utilização nos municípios. Atualmente, 27 estados e 1007 municípios da federação utilizam o robô. Diante de todo o exposto, sugere-se, em função do crescente interesse pela ferramenta, que sejam realizados estudos futuros que abordem a mesma temática utilizada neste artigo, nos demais órgãos da administração pública e nos diversos estados e municípios da federação, de forma a considerar a percepção de um número maior de *stakeholders* relacionados com o desenvolvimento e utilização do caso específico do *Alice* em processos de auditoria de licitações, pregões e contratos governamentais.

REFERÊNCIAS

AIRES, Clayton Silva França; ALMEIDA, Gabrielly de J.; SILVEIRA, Sidioney Onézio. Inteligência artificial na gestão de estoque. In: CONGRESSO DE LOGÍSTICA DAS FATECS, 10., 2019, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...]. Guarulhos, SP: Centro Estadual de Educação Tecnológica Paula Souza, 2019. p. 1-7. Disponível em: https://fateclog.com.br/anais/2019/1-Fatec_Log_%20Anais_2019.pdf. Acesso em: 18 jun. 2024.

ANDRADE, Mário César Rezende. O papel das revisões de literatura na produção e síntese do conhecimento científico em Psicologias. **Gerais: Rev. Interinst. Psicol.**, Belo Horizonte, v. 14, s. n., dez. 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.36298/gerais202114e23310>. Acesso em: 7 jun. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **[Portal da] Controladoria-Geral da União (CGU)**. Brasília, DF: CGU, Serviços e Informações do Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/orgaos/controladoria-geral-da-uniao>. Acesso em: 23 maio 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Sistema Alice, desenvolvido pela CGU, é destaque da reunião da ONU em Viena. **Notícias CGU**, Brasília/DF, 24 jun. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2022/06/sistema-alice-desenvolvido-pela-cgu-e-destaque-de-reuniao-da-onu-em-viena>. Acesso em: 4 jun. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Estados e Municípios que podem ser atendidos pela Alice**. Brasília, DF: CGU, Secretaria Federal de Controle Interno, [2023]. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/alice/alice-para-estados-e-municipios>. Acesso em: 21 maio 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de avaliação**: Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Exercício 2022. Brasília, DF: CGU, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), 2023b. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/download/1423098>. Acesso em: 21 maio 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. CGU disponibiliza ferramenta Alice para estados e municípios identificarem licitações com suspeitas de irregularidades. **Notícias CGU**, Brasília/DF, 15 maio 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2024/05/cgu-disponibiliza-ferramenta-alice-para-estados-e-municipios-identificarem-licitacoes-com-suspeitas-de-irregularidades>. Acesso em: 28 out. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Alice - Analisador de Licitações, Contratos e Editais**. Brasília, DF: CGU, 2024a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/alice>. Acesso em: 14 maio 2024.

BRASIL. Portal de Compras do Governo Federal. **Comunicados nº 12/2023**: Transição entre a Lei nº 14.133, de 2021, e as Leis nº 8.666, de 1993, nº 10.520, de 2002, e os arts. 1º a 47-A da Lei nº 12.462, de 2011. Brasília, DF: Governo Federal,

Portal de Compras, 26 dez. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/acesso-a-informacao/comunicados/2023/n-o-12-2023-transicao-entre-a-lei-no-14-133-de-2021-e-as-leis-no-8-666-de-1993-no-10-520-de-2002-e-os-arts-1o-a-47-a-da-lei-no-12-462-de-2011>. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Presidência da República. **Breves notas de políticas públicas**. Brasília, DF: Presidência da República, Secretaria Especial de Assuntos Estratégicos, 2018a. Disponível <https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/publicacoes-e-analise/boletim-breves>. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de combate à fraude e à corrupção aplicável a órgãos e entidade da administração pública**. Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33149>. Acesso em: 14 maio 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Competências do TCU**. Brasília, DF: TCU, [2024]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conheca-o-tcu/competencias-do-tcu>. Acesso em: 24 maio 2024.

COSTA, Caio César de Medeiros; TERRA, Antônio Carlos Paim. **Compras públicas**: para além da economicidade. Brasília, DF: ENAP, 2019. (Coleção Gestão Pública). Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4277>. Acesso em: 20 jun. 2024.

COSTA, Marcos Bemquerer; BASTOS, Patrícia Reis Leitão. Alice, Monica, Adele, Sofia, Carina e Ágata: o uso da inteligência artificial pelo Tribunal de Contas da União. **Controle Externo: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Goiás**, Belo Horizonte, v. 2, n. 3, p. 11-34, jan./jun. 2020. Disponível em: <https://revcontext.tce.go.gov.br/index.php/context/article/view/59>. Acesso em: 28 maio 2024.

DANTAS, Daniela de Quadros; MARTINS, Leandro Barbosa. Estudo sobre a eficácia e a eficiência do uso da ferramenta Alice como fundamento para a prevenção e o combate à corrupção no âmbito da Controladoria-Geral da União. **Cadernos Técnicos da CGU**, Brasília/DF, v. 3, p. 158-166, 2022. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Cadernos_CGU/article/view/599. Acesso em: 22 maio 2024.

DIAS, Acelon. A nova lei de licitações e a corrupção: uma análise dos fatores predisponentes nos processos. **Migalhas**, São Paulo, 25 jan. 2024. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/400848/a-nova-lei-de-litacoes-e-a-corrupcao-uma-analise-dos-fatores>. Acesso em: 23 maio 2024.

FACELI, Katti; CARVALHO, André Carlos Ponce de Leon Ferreira; GAMA, João. ALMEIDA, Tiago Agostinho. **Inteligência Artificial**: uma abordagem de aprendizado de máquina. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2021.

FILGUEIRAS, Fernando de Barros. Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil. In: PIRES, Roberto R. C.; LOTTA, Gabriela S.; OLIVEIRA,

Vanessa Elias de. **Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas.** Brasília, DF: Ipea: Enap, 2018. cap.14, p. 355-382. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8617>. Acesso em: 1 jun. 2024.

GOTTSELIG, Fernando. **ALICE no país das auditorias:** uma jornada pelas licitações públicas. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Ciência de Dados aplicada a políticas públicas) - Escola Nacional de Administração Pública, Brasília/DF, 2022. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7350>. Acesso em: 26 maio 2024.

ITO, Cristian; SANTOS, Fábio de Sousa. E-Procurement e Contratos inteligentes: desafios da modernização tecnológica da contratação pública no Brasil. **IJDL: International Journal of Digital Law**, Belo Horizonte, v.1, n. 2, p. 55-69, maio/ago. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.47975/IJDL/1ito>. Acesso em: 22 dez. 2025.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica** [recurso eletrônico]. 34. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2016.

LEITÃO, André Studart; FERREIRA, Hélio Rios. As novas tecnologias a serviço da nova administração: a *blockchain*, os *smart contracts* e a nova lei de licitações e contratos (Lei nº 14.133/2021). **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis/SC, v. 29, n. 11, p 71-91, maio/ago. 2021. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/7493>. Acesso em: 22 dez. 2025.

LONGUINI, Regina Célia Ferrari; DENARDI, Eveline. 2021. O uso da inteligência artificial como instrumento de promoção da sustentabilidade no poder judiciário brasileiro: os impactos da justiça 4.0. **RJLB: Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, ano 7, n. 5, p. 2037-2061, 2021. Disponível https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/5/2021_05_2037_2061.pdf. Acesso em: 16 jun. 2024.

MENEZES, Ana Paula Veras Carvalho. **Inteligência artificial para identificação de indícios de fraude e corrupção em compras públicas no TCU.** 2021. 109 f. (Mestrado em Administração Pública) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4176>. Acesso em: 22 dez. 2025.

MENEZES, Ana Paula Veras Carvalho; RESENDE, Caio Cordeiro de. Inteligência artificial para identificação de indícios de fraude e corrupção em compras públicas no TCU. **RBGP: Revista Brasileira de Gestão Pública**, Brasília/DF, v. 1, n. 1, 2022. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/rbgp/article/view/7391/3100>. Acesso em: 22 dez. 2025.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MONDO, Mariana Delfini. **Obra Transparente:** método de detecção de fraude e corrupção em contratações públicas. São Paulo, SP: Transparência Brasil, Fundo de Democracia das Nações Unidas (UNDEF), Observatório Social do Brasil, 2019.

Disponível em: <https://www.transparencia.org.br/publicacoes/metodos-de-detectao-de-fraude-e-corrupcao-em-contratacoes-publicas/>. Acesso em: 23 maio 2025.

MUELLER, John. P.; MASSARON, Luca. Artificial intelligence for dummies. New Jersey: John Wiley & Sons, 2018.

NEVES, Barbara Coelho. Inteligência artificial e computação cognitiva em unidades de informação: conceitos e experiências. **Logeion: Filosofia da Informação**, Rio de Janeiro, RJ, v. 7, n. 1, p. 186–205, set. 2020. DOI: [10.21728/logeion.2020v7n1.p186-205](https://doi.org/10.21728/logeion.2020v7n1.p186-205).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT.

Manual de Integridade Pública da OCDE. Paris: OCDE Publishing, 2022.

Disponível em:

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/pt/publications/reports/2020/05/oecd-public-integrity-handbook_598692a5/db62f5a7-pt.pdf. Acesso em: 24 maio 2024.

OLIVEIRA, Luiz Henrique Rodrigues de; RÊGO, Thais Gaudencio do; DINIZ, Josedilton Alves. Previsão de Valores de Aquisições Governamentais: o uso dos conceitos de *Data Science* e *Machine Learning*. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DE CONNYTABILIDADE, 16., 2019, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...]. São Paulo, USP, 24-26 jul. 2019. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/19UsplInternational/ArtigosDownload/1514.pdf>. Acesso em: 25 maio 2024.

OLIVEIRA, Jhony Silva de. **Controle da administração pública**: um estudo sobre o uso da inteligência artificial pelos Tribunais de Contas no Brasil. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Administrativo) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC São Paulo), São Paulo, 2023. Disponível em: <https://ariel.pucsp.br/handle/handle/39888>. Acesso em: 22 dez. 2025.

OLIVEIRA, Tiago Chaves; ROCHA, Andre Luiz Monteiro da; REZENDE, Matheus Scatolino de. Relato Técnico - Alice: desafios, resultados e perspectivas da ferramenta de auditoria contínua de compras públicas governamentais com uso de inteligência artificial. **Revista da CGU**, Brasília/DF, v. 14, n. 26, jul./dez. 2022. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/530. Acesso em: 22 dez. 2025.

PANIS, Amanda da Cunha et al. Inovação em compras públicas: atividades e resultados no caso do robô Alice da Controladoria-Geral da União. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, FGV EAESP, São Paulo, v. 27, n. 86, p. 1-19, jan./abr. 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/cgpc.v27n86.83111>. Acesso em: 22 dez. 2025.

RAMALHO, Hilton Martins Brito; ALMEIDA, Aléssio Tony Cavalcanti de; FRAGA, Alcimar Alves. Detecção de casos suspeitos de conluio em licitações públicas: uma aplicação do algoritmo a priori de aprendizado de máquina para o Estado da Paraíba. **Teoria e Prática em Administração**, UFPB, Joao Pessoa, v. 10, n. 2, p. 5-

22, jul/dez. 2020. Disponível em:

<https://periodicos.ufpb.br/index.php/tpa/article/view/51526>. Acesso em: 22 dez. 2025

ROCHA, André L. M. **Ferramenta Alice**: auditoria preventiva em licitações. In: FÓRUM O CONTROLE NO COMBATE À CORRUPÇÃO, 2019. Painel: Inovação CGU. Brasília, DF: CGU, 3-5 dez. 2019. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/43580>. Acesso em: 22 dez. 2025.

RUSSEL, Stuart; NORVIG, Peter. **Inteligência Artificial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campos, 2004.

SAVÉRIO, Alvarenga Natasja; NICOLAS, Maria Alejandra. O uso da inteligência artificial pela administração pública brasileira como ferramenta de controle institucional externo. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 9., 2022, São Paulo/SP. **Anais eletrônicos** [...]. São Paulo: Sociedade Brasileira de Administração Pública Brasil (SBAP), 5-7 out. 2022. Sociedade Brasileira de Administração Pública Brasil. Disponível em: <https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/835>. Acesso em: 29 jun. 2024.

SILVEIRA, Ianna Laura Castro. Virtualização do Procedimento Licitatório: Lei nº 14.133/2021. **Jusbrasil**, São Paulo, 9 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/virtualizacao-do-procedimento-licitatorio/1312387752>. Acesso em: 20 maio 2024.

ZAGO, Marina Fontão. **Poder de compra estatal como instrumento de políticas públicas**. Brasília, DF: ENAP, 2018. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/jspui/handle/1/4347>. Acesso em: 20 jun. 2024.

Sobre os autores

Adriana de Lima Souto | e-mail: adrianasouto144@hotmail.com
Pós-graduada em Gestão Pública Municipal – Universidade de Brasília.

Vanessa Cabral Gomes | e-mail: vanessacabral@unb.br
Doutora em Administração – Universidade de Brasília. Professora Adjunta do Departamento de Administração da Universidade de Brasília.

✉ <https://orcid.org/0000-0001-8054-6414>
✉ <http://lattes.cnpq.br/7013219572997073>

Jorge Luis Triana Riveros | e-mail: jorge.riveros@unb.br
Doutor em Política Social – Universidade de Brasília. Professor Substituto da Universidade de Brasília.

✉ <https://orcid.org/0000-0002-2310-1256>
✉ <http://lattes.cnpq.br/4993690941475419>

ARTIGOS - DOSSIÊ TEMÁTICO: AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

Do Planejamento à Opinião: como a efetividade dos controles internos governamentais pode impactar o sucesso de uma Auditoria Financeira

VITOR MACIEL DOS SANTOS

Mestre em Contabilidade com Ênfase em Gestão Pública – Fundação Visconde de Cairu.
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

JORGE PINTO DE CARVALHO JÚNIOR

Especialização em Direito Público e Controle Municipal pelo Faculdades Integradas Ipitanga.
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

RESUMO

O artigo investiga a importância da efetividade dos controles internos governamentais para o sucesso das auditorias financeiras no setor público, destacando como essa efetividade impacta o planejamento, a execução e as conclusões dos auditores. O objetivo do estudo é avaliar a relevância da rigorosa avaliação dos controles internos, sobretudo na fase de planejamento da auditoria, utilizando uma abordagem prática e sistêmica. A metodologia adotada inclui análise de normas contábeis e de auditoria nacionais e internacionais, revisão bibliográfica sobre controle interno e auditoria baseada em riscos. Os resultados indicam que entidades com controles internos bem estruturados tendem a reduzir o volume de testes substantivos, aumentar a rastreabilidade das transações e elevar a confiança na opinião do auditor. Em contraste, a fragilidade dos controles internos é associada a um maior risco de distorções materiais e demanda uma abordagem substantiva mais aprofundada. O estudo conclui que os controles internos devem ser considerados fundamentais no processo de auditoria financeira, servindo como referência determinística para a identificação de riscos e a qualidade das demonstrações contábeis.

Palavras-chave: controle interno; planejamento de auditoria; auditoria financeira; COSO ERM; setor público.

ABSTRACT

The article investigates the importance of the effectiveness of governmental internal controls for the success of financial audits in the public sector, highlighting how this effectiveness impacts planning, execution, and auditors' conclusions. The study aims to evaluate the relevance of rigorous assessment of internal controls mostly during the audit planning phase, using a practical and systemic approach. The methodology includes analysis of national and international accounting and auditing standards, literature review on internal control and risk-based auditing. Results indicate that entities with well-structured internal controls tend to reduce the volume of substantive tests, increase traceability of transactions, and enhance auditor confidence in their opinions. Conversely, weaknesses in internal controls are associated with a higher risk of material misstatements and require a more in-depth substantive approach. The study concludes that internal controls should be regarded as fundamental in the financial audit process, serving as a deterministic reference for risk identification and the quality of financial statements.

Keywords: *internal controls; audit planning phase; financial audit; COSO ERM; public sector.*

1 INTRODUÇÃO

O estudo da auditoria financeira requer, como qualquer contexto que se pretenda compreender com profundidade, um entendimento particular e assertivo dos seus elementos constitutivos. Essa exigência é perene e independe do tempo ou da conjuntura em que se deflagre o processo de auditoria. Nesse sentido, a pretensão de todo percurso metodológico trilhado nos trabalhos da auditoria financeira foca, sobremaneira, na seriedade inegociável da emissão de uma opinião sobre as demonstrações contábeis com razoável segurança. Contudo, essa missão exige um exame rigoroso e sistemático de todos os elementos que compõem o ambiente organizacional da entidade auditada.

Dentre tais elementos destaca-se de forma inequívoca a estrutura dos controles internos, temática já amplamente estudada e conceituada por múltiplos referenciais normativos e doutrinários, e que constitui não apenas um subsistema da governança, mas a espinha dorsal da confiabilidade das informações produzidas pela administração pública.

Nesse diapasão, destaca-se, no plano internacional, o modelo do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013), que define controle interno como “um processo, efetuado pela administração, conselho e demais funcionários, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à realização de objetivos relacionados a operações, relatórios e conformidade”.

O COSO - *Enterprise Risk Management* (ERM) (2017), acresce a essa abordagem o gerenciamento de riscos à cultura organizacional e ao processo decisório estratégico das entidades. Tais elementos referenciais que poderiam ser suficientes para conter os apontamentos que se contrapõem à relevância do estudo aprofundado das estruturas de controle com elementos constitutivos da fase do planejamento de uma auditoria financeira em sua plenitude.

No contexto brasileiro, marcos como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e as Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA), especialmente a NBC TA 315 - que trata da “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente” - estabelecem que o auditor deve obter entendimento sobre o sistema de controle

interno, uma vez que esse entendimento constitui conhecimento fundamental para o planejamento da auditoria baseada em riscos.

A própria NBC TA reforça a obrigatoriedade de considerar os controles internos como parte indissociável da avaliação de riscos, tirocínio para aprofundamento da execução dos trabalhos e do delineamento dos procedimentos adicionais.

Na mesma esteira, o *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector da International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) ou Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle é uma organização que reúne as entidades fiscalizadoras superiores de diversos países, como o Tribunal de Contas da União (TCU) no Brasil, adaptando os princípios do COSO, define o controle interno como um processo integral que busca assegurar operações éticas, econômicas, eficientes e eficazes, o cumprimento de obrigações de responsabilidade e a salvaguarda de recursos.

Assim, o objetivo do presente estudo é realizar uma análise prática, sistêmica e aplicada à importância da avaliação preditiva dos controles internos como pré-condicionante determinística para qualificar os trabalhos de auditoria financeira no setor público. Parte-se do entendimento de que a opinião do auditor é fruto de um planejamento racional e estruturado, baseado na compreensão dos elementos formais da estrutura organizacional, mas, sobretudo, dos processos, dos fluxos e das dinâmicas administrativas da entidade auditada.

Delimita-se este estudo, portanto, à análise da importância prática e normativa da avaliação dos controles internos como elemento crítico do planejamento, da execução e da emissão do relatório de auditoria financeira. A pesquisa será conduzida sob a perspectiva do setor público brasileiro, utilizando como fundamento teórico os padrões normativos nacionais e internacionais adotados pelos Tribunais de Contas, controladorias e órgãos de auditoria interna.

O artigo desdobra-se em quatro eixos interconectados:

Visão sistêmica dos objetivos dos controles internos sob a perspectiva financeira governamental, descrevendo o papel estratégico desses controles na governança, na eficiência da execução orçamentária e na prestação de contas;

COSO ERM e principais referências normativas e metodológicas relacionadas a controles internos governamentais voltados para a gestão financeira, apresentando

os *frameworks* que estruturam, orientam e qualificam os controles em processos decisórios;

Requerimentos normativos acerca dos controles internos no âmbito de auditorias financeiras, detalhando as bases técnicas das normas da *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) ou Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, NBC TAs e demais normas relacionadas que embasam a análise do auditor;

Impacto dos controles internos no planejamento, execução e reporte das auditorias financeiras no setor público, apresentando os eventos que denotam como os controles influenciam diretamente as diversas fases dos trabalhos de auditoria.

1.1 Metodologia

Este artigo adota uma **abordagem qualitativa**, com finalidade **exploratória e descritiva**, estruturando-se a partir de pesquisa **bibliográfica e documental**, em conformidade com as diretrizes da **ABNT NBR 14724:2024** e com a sistematização metodológica descrita por Severino (2016). A opção metodológica busca assegurar clareza e rigor científico do trabalho aqui apresentado.

O método de investigação fundamenta-se na análise teórica e normativa do objeto de estudo, sem a realização de pesquisa empírica de campo. A pesquisa bibliográfica compreende o exame crítico de obras doutrinárias clássicas e contemporâneas, selecionadas em razão de sua relevância acadêmica e aderência direta ao tema. A pesquisa documental, por sua vez, envolve a análise de normas técnicas, documentos institucionais e textos oficiais pertinentes, considerados fontes primárias para a compreensão do fenômeno analisado.

Os **critérios de seleção das fontes** adotados foram: (i) pertinência temática direta ao problema investigado; (ii) reconhecimento acadêmico ou institucional das obras e documentos; (iii) atualidade normativa, especialmente no que se refere às normas técnicas vigentes; e (iv) contribuição teórica efetiva para a construção do argumento desenvolvido no artigo.

Os **procedimentos de análise** consistiram em estudo sistemático e interpretativo das fontes selecionadas, identificação dos conceitos centrais, comparação de entendimentos doutrinários e normativos e organização lógica dos argumentos, de modo a sustentar a linha analítica/critica proposta no texto. O tratamento do material seguiu um percurso analítico-reflexivo, priorizando a coerência interna, a articulação entre teoria e norma e a progressão argumentativa.

Quanto às **limitações do escopo**, o estudo restringe-se à análise teórica, normativa e documental do tema, não abrangendo estudos de caso, levantamentos empíricos, entrevistas ou análises quantitativas. Essa delimitação é intencional e decorre do objetivo do artigo, que consiste em aprofundar a compreensão conceitual e estrutural do tema, e não em produzir generalizações empíricas.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Fundamentação Teórico-Normativa: a arquitetura sistêmica dos Controles Internos

2.1.1 Arquitetura sistêmica dos Controles Internos baseada no COSO

O *framework* COSO descreve cinco componentes indissociáveis que constituem bases fundamentais para o estabelecimento de controles internos efetivos em uma organização. Segundo o COSO (2013, p. 6), o controle interno é um processo gerido pelo conselho de administração, pela gerência e por outros colaboradores de uma entidade, com o objetivo de garantir um nível razoável de segurança na consecução de metas relacionadas a operações, relatórios e conformidade. Os cinco elementos mencionados, nesse diapasão, são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento:

Considerando que no espectro da auditoria financeira, os controles internos emergem não apenas como mecanismos de proteção/salvaguarda patrimonial, mas

como elementos determinantes que moldam fundamentalmente a natureza, o tempo e a extensão dos procedimentos de auditoria que serão aplicados, sua influência transcende o espectro do mero *compliance* regulatório (por vezes aplicado de forma superficial, ou para atendimento de requisitos das prestações de contas), e alcança a essência da boa governança, ao impactar diretamente a qualidade da transparência e a efetividade dos atos de gestão.

Essa interconexão sistêmica revela uma nova dimensão no campo da auditoria financeira, um verdadeiro processo “dialético institucional” onde a qualidade dos controles internos não apenas influência, mas cocria a própria metodologia de auditoria. Quando os auditores se debruçam sobre a avaliação da efetividade desses componentes, não apenas testam os controles existentes, na verdade executam verdadeiramente uma decodificação da linguagem organizacional que será vital para determinar a profundidade da abordagem de auditoria que será conduzida.

A seguir, apresentam-se tais componentes, relacionando-os a alguns normativos relativos à auditoria financeira:

O Ambiente de Controle constitui o alicerce estruturante dos demais componentes do sistema de controle interno, uma vez que estabelece a rota organizacional e sugestiona a consciência de controle dos executores. Esse componente, no setor público, agrupa características particulares, uma vez que possui claro entrelace com a governança, transparência e *accountability*. Conforme estabelece o COSO (2013), o ambiente de controle define o tom de uma organização e molda a consciência de controle de seus colaboradores. Ele serve como a base para todos os outros componentes do controle interno, proporcionando disciplina e estrutura.

No contexto da auditoria financeira, a avaliação do ambiente de controle é fundamental para determinar o respectivo risco de controle, conforme estabelecido pela NBC TA 315. Para a auditoria financeira, um ambiente de controle deficiente indica maior risco de distorção relevante, necessidade de procedimentos substantivos ampliados, conforme preconiza a NBC TA 330, e maior ceticismo profissional na avaliação das representações da administração.

A avaliação de riscos constitui um dos pilares fundamentais do sistema de controles internos, sendo concebida como um processo sistemático e contínuo que

permite à entidade identificar, analisar e mitigar riscos que possam macular o alcance de seus objetivos estratégicos, operacionais, de conformidade e de reporte. Ao reconhecer sua natureza dinâmica integradora da gestão institucional, o *framework* define esse componente da estrutura de controle interno da seguinte forma (COSO, 2013):

A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização de objetivos. Os riscos à realização desses objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias de risco estabelecidas. Assim, a avaliação de riscos forma a base para determinar como os riscos serão gerenciados.

Uma condição prévia para a avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, vinculados em diferentes níveis da entidade. A administração especifica objetivos dentro de categorias relacionadas a operações, relatórios e conformidade com clareza suficiente para poder identificar e analisar os riscos a esses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos para a entidade. A avaliação de riscos também exige que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócios que possam tornar o controle interno ineficaz (COSO, 2013, p. 12).

A presente descrição clarifica que a avaliação de riscos transcende a caracterização de mera função de identificação de ameaças, mas representa, em essência, um processo integrado que estabelece a base para toda a arquitetura de controles internos da organização. A estrutura descrita no COSO enfatiza a necessidade de estabelecimento prévio de objetivos claros e mensuráveis, uma vez que a eficácia do processo de avaliação de riscos depende fundamentalmente da precisão com que a entidade define suas metas organizacionais.

Sobre o tema, o reconhecido *Financial Audit Manual* (FAM), publicado conjuntamente pelo *U.S. Government Accountability Office* (GAO) e pelo *Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency* (CIGIE), estrutura suas diretrizes em fases metodológicas bem definidas para a condução de auditorias financeiras no setor público federal norte-americano. Destaque-se a Seção 300, dedicada exclusivamente ao exame dos controles internos da entidade auditada. Fica evidente, portanto, a premissa para que o Auditor aprofunde suas análises com foco na efetividade operacional dos controles.

O manual orienta que, para avaliar o controle interno, o auditor deve identificar e testar os controles relevantes. Se considerados eficazes, a extensão dos

procedimentos substanciais pode ser reduzida. O FAM dispõe, ainda, que o auditor deve entender e documentar as atividades de controle relevantes para as demonstrações financeiras. Essa compreensão é obtida na fase de controle interno e durante o planejamento, por meio de perguntas à administração e revisão de documentos da entidade (FAM, Seção 300.07–.08 e Seção 300.35).

Como se vê, o papel do auditor, na fase de planejamento, não é realizar testes detalhados sobre a efetividade operacional dos controles internos, mas sim obter uma compreensão estruturada sobre como esses controles estão desenhados e implementados na entidade. Esse entendimento prévio abarca os cinco componentes do controle interno, em especial, as atividades de controle (*control activities*), que representam as ações e políticas estabelecidas pela administração para garantir o cumprimento dos objetivos e o enfrentamento dos riscos mapeados.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) complementa que “as atividades de controle devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de acordo com um plano ao longo de um período e ter um custo que seja apropriado ao risco” (IIA, 2017, p. 15). Para a auditoria financeira, atividades de controle inadequadas resultam em impossibilidade de confiar nos controles, assim como na estratégia substantiva obrigatória (ou seja, testes de controle são desnecessários quando os controles são inadequados) e maior extensão de amostragem nos testes substantivos para obter evidência suficiente e apropriada.

O componente informação e comunicação oportuniza que a entidade execute as responsabilidades de controle interno para apoiar o alcance de seus objetivos. O COSO (2013) define a importância da informação e comunicação no processo da seguinte maneira:

As informações são necessárias para que a entidade cumpra suas responsabilidades de controle interno, apoiando a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações relevantes e de qualidade provenientes de fontes internas e externas para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de fornecer, compartilhar e obter as informações necessárias (COSO, 2013, p. 13).

A NBC TA 315 (R2) estabelece que o sistema de informação da entidade abrange os procedimentos e registros utilizados para iniciar, registrar, processar e

reportar transações, além de assegurar a responsabilidade sobre os ativos, passivos e patrimônio líquido (NBC TA 315-R2, 2021).

Para a auditoria financeira, deficiências em informação e comunicação implicam questionamentos da completude das informações, exigindo procedimentos adicionais e outras verificações.

Conforme o COSO (2013, p. 13), avaliações contínuas, avaliações separadas ou uma combinação de ambas são utilizadas para garantir que os cinco componentes do controle interno estejam presentes e em funcionamento. As avaliações contínuas, integradas aos processos de negócios, oferecem informações oportunas sobre a eficácia dos controles.

Pela interpretação da lição do COSO apresentada na citação supra, a estrutura de monitoramento distingue duas modalidades complementares de avaliação que, quando adequadamente implementadas, conferem eficácia ao sistema de controles internos. As avaliações contínuas, por estarem incorporadas aos processos rotineiros da entidade, direcionadoras de feedback imediato sobre possíveis deficiências ou falhas operacionais e as avaliações independentes, que oferecem uma perspectiva externa e objetiva, permitem identificar aspectos que podem não ser percebidos no curso normal das atividades.

Na perspectiva da auditoria financeira, a qualidade e a frequência dessas avaliações constituem fatores preponderantes para o planejamento dos trabalhos. Conforme estabelece a NBC TA 315, organizações que carecem de mecanismos sistemáticos de monitoramento apresentam maior probabilidade de falhas não detectadas em seus controles internos, circunstância que demanda do auditor uma resposta proporcional por meio do ajuste da natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos a serem executados.

O GAO (2024) complementa essa perspectiva ao definir monitoramento como: “Monitoramento: Atividades que a administração estabelece e opera para avaliar a qualidade do desempenho ao longo do tempo e resolver prontamente as conclusões de auditorias e outras revisões” (GAO, 2024, p. 260-262). A presente descrição enfatiza não apenas a avaliação da qualidade do desempenho, mas também a capacidade de resposta às deficiências identificadas.

Para a auditoria financeira, deficiências no monitoramento resultam em incerteza sobre a continuidade dos controles ao longo do período, necessidade de testes de controle mais extensos, maior risco de controle devido à possibilidade de falhas não detectadas tempestivamente e comunicação obrigatória de deficiências significativas conforme a NBC TA 265.

Saliente-se que a avaliação integrada é determinante para uma auditoria financeira qualificada como demonstra a NBC TA 315, ao destacar a importância do seu entendimento:

O entendimento do sistema de controles internos da entidade pelo auditor é obtido por meio de procedimentos de avaliação de risco realizados para entender e avaliar cada um dos componentes do sistema de controles internos (CFC, 2021, Item A 90).

[...] Esse entendimento, juntamente com as informações obtidas pelas indagações do auditor, pode também fornecer informações diretamente relevantes para a sua identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (CFC, 2021, Item A118)

Resta evidente, portanto, a importância dos referendados componentes para o sistema de controles internos da organização, onde qualquer fragilidade em seu funcionamento pode repercutir na elaboração das demonstrações financeiras, inclusive com efeitos generalizados.

A Tabela 01, a seguir, consolida algumas implicações práticas da avaliação de cada componente COSO para o planejamento e a execução da auditoria financeira, articulando os efeitos esperados sob cinco dimensões críticas: grau de confiabilidade, impacto na materialidade, implicações nos procedimentos e necessidade de comunicação ao nível da governança:

Tabela 01 - Implicações dos Componentes COSO para a Estratégia de Auditoria Financeira

Componente COSO	Quando Adequado	Quando Inadequado	Impacto na Materialidade	Impacto nos Procedimentos	Comunicação Requerida
Ambiente de Controle	Permite confiança inicial nos demais controles	Aumenta risco de distorção relevante	Padrão	Procedimentos substantivos ampliados	Deficiência significativa
Avaliação de Riscos	Facilita identificação	Exige procedimentos	Redução conservadora	Foco em áreas de maior risco	Deficiência significativa

Componente COSO	Quando Adequado	Quando Inadequado	Impacto na Materialidade	Impacto nos Procedimentos	Comunicação Requerida
	de áreas críticas	adicionais do auditor			
Atividades de Controle	Viabiliza testes de controle	Impõe estratégia substantiva	Padrão	Aumento significativo na amostragem	Deficiência material
Informação e Comunicação	Suporte à completude e tempestividade	Questionamento da integridade dos dados	Redução Moderada	Testes adicionais de integridade	Deficiência significativa
Monitoramento	Confiança na continuidade dos controles	Testes extensos ao longo do período	Padrão	Aumento temporal dos testes	Deficiência significativa

Fonte: Elaborada pelos autores com base no COSO (2013), NBC TA 315 e 330, ISSAI 200 e GAO (2014).

A tabela 01 clarifica a correlação entre arcabouços normativos da auditoria financeira e os componentes do modelo COSO. Essa estruturação busca demonstrar, de forma direta, como a avaliação de cada componente do controle interno influencia a definição da estratégia de auditoria baseada em testes de controle, ou em procedimentos substantivos ampliados ou integrais. Saliente-se que sua aplicação eficaz requer uma adaptação cuidadosa às características particulares do ambiente auditado e uma abordagem sistêmica que reconheça a natureza integrada e dinâmica dos controles internos.

Nos casos em que há ausência de controles eficazes, a NBC TA 330, combinada com as orientações do AICPA (2019), fundamenta a necessidade de uma resposta inteiramente substantiva. Ademais, conforme a NBC TA 315, item A65, deficiências nos sistemas de informação devem ser consideradas como fatores de risco relevantes, com implicações diretas sobre a estratégia e o escopo da auditoria.

A compreensão adequada dos cinco componentes do COSO e sua aplicação na avaliação dos controles internos constitui, portanto, elemento determinante e construtivo para o planejamento de auditoria financeira realística, permitindo que o auditor desenvolva uma abordagem apropriada às circunstâncias específicas da entidade auditada e obtenha evidência suficiente e apropriada para subsidiar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

2.1.2 Requerimentos normativos acerca dos controles internos no âmbito de auditorias financeiras conduzidas no setor público

Assim como há padrões normativos específicos associados à estruturação e ao funcionamento dos controles internos, a realização de auditorias, tendo como objeto as informações financeiras apresentadas pelos governos, também é disciplinada por normas próprias. Trata-se das *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), integrantes do *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements* (IFPP), de autoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

Dentro do pacote normativo do IFPP, as normas e diretrizes que se vinculam à auditoria financeira são as *ISSAI 200 – Financial Audit Principles*, *2200-2899 – Financial Audit Standards* e *2000 – Application of the Financial Audit Standards*, bem como o *Guidance to the Financial Auditing Standards 2900 (GUID)*.

A norma principiológica – a ISSAI 200 – faz referência aos controles internos sobretudo nos contextos da comunicação com a parte responsável e do planejamento da auditoria financeira, conforme se depreende dos seguintes excertos:

9. Antes de iniciar um compromisso de auditoria financeira, o auditor deve: [...] • Garantir que a administração da entidade reconheça e compreenda sua responsabilidade por: [...] □ O controle interno que a administração considera necessário para a elaboração de demonstrações financeiras que estejam livres de distorções relevantes, seja por fraude ou erro; [...]

36. O auditor deve obter uma compreensão suficiente da entidade auditada e do ambiente em que ela opera, do quadro de relatórios financeiros aplicável e do sistema de controle interno da entidade, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante. O sistema de controle interno de uma entidade compreende cinco componentes: o ambiente de controle, o processo de avaliação de riscos da entidade, o processo da entidade para monitorar o sistema de controle interno, o sistema de informações da entidade e as atividades de controle (incluindo controles de TI).

37. A identificação e avaliação do auditor sobre o risco de distorção relevante leva em consideração tanto o risco inerente (o risco de que um determinado título de conta ou classe de transações esteja sujeito a erro ou distorção) quanto o risco de controle (o risco de que os controles internos não impeçam ou detectem e corrijam erros ou distorções específicas) (ISSAI 200, 2020).

Entretanto, encontram-se nas normas específicas de auditoria financeira os requisitos detalhados acerca da abordagem do controle interno e do seu impacto em

tal tipo de trabalho de asseguração. Os preceitos em comento são as ISSAI 2200-2899, as quais, em verdade, residem nas próprias *International Standards on Auditing* (ISA) editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), como resultado de um acordo formal firmado entre ela e a INTOSAI, autorizando o uso direto do referido arcabouço nas auditorias do setor público.

Na sequência são destacados os principais ditames das NBC TA, no que tange à importância dos controles internos para o planejamento, execução e processo de comunicação inerente às auditorias financeiras.

a) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de pré-planejamento das auditorias financeiras

Mesmo antes de iniciar o planejamento de uma auditoria financeira é necessário ponderar sobre os controles internos, em especial quanto à compreensão, pela entidade auditada, da sua responsabilidade em tal seara.

A NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria é clara nesse particular, ao dispor sobre as condições prévias a uma auditoria financeira, as quais contemplam, entre outras, a necessidade de obtenção da concordância da administração quanto ao reconhecimento e entendimento de que ela é responsável uma vez que é mister para possibilitar a elaboração dos demonstrativos contábeis, que não deixem margens para maculadas por distorções relevantes, sejam elas decorrentes de fraude ou erro/omissão

Para tanto, os auditores devem estabelecer formalmente com a parte responsável os termos do trabalho, compreendendo esse e outros requisitos normativamente previstos. Os trechos relevantes da NBC TA 210 tangenciando a ciência da parte responsável no tocante às suas atribuições em torno do controle interno são aclarados na parte “Aplicação e outros materiais exemplificativos” da norma, conforme ora reproduzido:

Controle interno (ver item 6(b)(ii))

A16. A administração mantém controle interno que determina serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de

distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. O controle interno, independentemente de quão eficaz seja, pode proporcionar à entidade apenas segurança razoável de que os objetivos da entidade com relação às demonstrações contábeis são alcançados, devido às limitações inerentes do controle interno (NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item A54).

A17. Uma auditoria independente conduzida de acordo com as normas de auditoria não substitui a manutenção do controle interno necessário para a elaboração de demonstrações contábeis pela administração. **Consequentemente, o auditor deve obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade pelo controle interno.** Entretanto, a concordância requerida pelo item 6(b)(ii) não implica que o auditor entende que o controle interno mantido pela administração alcançou seu propósito ou está livre de deficiências.

Como se percebe, o reconhecimento pela parte responsável das suas competências em torno do desenho, da implementação e da manutenção de controles internos apropriados para salvaguardar a fidedignidade ou conformidade das demonstrações financeiras não se revela como mera formalidade, constituindo componente fundamental para as decisões posteriores da equipe de auditoria em relação a decisões estratégicas e operacionais correlatas às fases seguintes da asseguração a ser empreendida.

b) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de planejamento das auditorias financeiras

A obtenção de entendimento dos controles internos relevantes para as demonstrações contábeis é tarefa mandatória na fase de planejamento das auditorias financeiras. De posse de tal entendimento, o auditor será capaz de estabelecer estratégias eficazes para proceder à identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, os quais, por sua vez, direcionarão as decisões em torno das melhores respostas a serem adotadas pelo auditor para enfrentar os riscos significativos mapeados.

A NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria das Demonstrações Contábeis delinea a importância dos controles internos para a formulação da estratégia e do plano de auditoria. Por exemplo, a norma ilustra como um dos fatores significativos a

serem considerados para a definição da estratégia da auditoria o levantamento de evidências quanto ao compromisso das entidades administrativas quanto ao desenho, implementação, efetividade operacional / manutenção de controles internos.

Tal mapeamento permite aos auditores uma compreensão mais assertiva do “tom do topo”, a qual, associada a outros elementos, repercutirá nas respostas aos riscos no nível da entidade (ou nível das demonstrações financeiras).

No tocante aos riscos, os controles internos também são relevantes no processo de sua identificação e avaliação. Nesse caso, é imperioso repisar os comandos da NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante, em especial os seguintes itens:

4. Os riscos no nível geral da demonstração contábil referem-se às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle:

[...]

O risco de controle é descrito como sendo o risco de que uma distorção que pode ocorrer em uma afirmação a respeito de uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que pode ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Portanto, como parte do processo de identificação e avaliação de riscos característicos da abordagem moderna das auditorias (as auditorias baseadas em risco), o componente “controles internos” exerce papel relevante, já que contribuirá para balizar as escolhas em torno dos procedimentos de auditoria, inclusive quanto ao tipo (testes de efetividade operacional de controles conjugados a procedimentos substantivos, ou tão-somente esses últimos) e à sua extensão (quanto melhores os controles, menor a extensão da amostra para procedimentos substantivos, em regra).

c) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de execução das auditorias financeiras

As principais referências normativas atreladas aos controles internos na fase de execução das auditorias financeiras residem na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados e na NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.

Como desdobramento do processo de identificação e avaliação de riscos, espera-se do auditor o delineamento de respostas calibradas, traduzidas em procedimentos de auditoria que garantam a manutenção da segurança requerida no trabalho de certificação, de sorte que o seu objeto não seja super, nem tampouco sub auditado.

Ciente dos riscos de controle associados a cada um dos riscos inerentes avaliados como significativos, o auditor decidirá qual abordagem de auditoria utilizar (isso é, testes de controle ou procedimentos substantivos).

Especificamente quanto aos testes de controle, a NBC TA 315 dispõe que o auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidências adequadas sobre a eficácia operacional dos controles quando:

- (a) a avaliação de riscos de distorção inclui a expectativa de que os controles estão operando efetivamente; ou
- (b) os procedimentos substantivos sozinhos não oferecem evidência suficiente.

Além disso, ao avaliar a eficácia dos controles, o auditor deve considerar se as distorções detectadas pelos procedimentos substantivos indicam falhas nos controles. Por outro lado, a ausência de distorções não garante que os controles sejam efetivos.

Por sua vez, a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria determina que, para obter evidências de auditoria, o auditor deve identificar as condições que indicam a execução dos controles e desvios que sinalizam falhas. A presença ou ausência dessas condições deve ser testada pelo auditor.

Assim, antes de executar testes sobre a efetividade operacional dos controles, é imprescindível determinar o que constitui um desvio, entendido como a diferença entre a forma desejada de funcionamento do controle e a maneira como este é aplicado, e qual taxa de desvio pode se esperar em uma certa amostra. De posse de tais parâmetros, será possível avaliar as evidências obtidas e concluir acerca da existência ou não de deficiências.

Caso constatadas e em nível acima do esperado, as deficiências podem indicar para o auditor a impossibilidade de confiar nos controles, como forma de redução do risco no nível das afirmações, fatalmente demandando uma reavaliação do

planejamento inaugural e o ajuste dos procedimentos substantivos originalmente propostos.

d) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de relatório das auditorias financeiras

A NBC TA 265 – A NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno reconhece, indubitavelmente, que o auditor pode detectar deficiências no controle interno não apenas durante a avaliação de risco, mas contemporaneamente em qualquer fase da auditoria. A norma estabelece quais deficiências identificadas pelo auditor precisam ser comunicadas aos responsáveis pela governança/gestão:

Segundo a NBTC TA 265, uma deficiência de controle interno existe quando:

6. [...]

- (i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou
- (ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Ademais, a NBC TA 265 qualifica uma deficiência significativa de controle interno como aquela (ou uma combinação de deficiências) que, no julgamento profissional do auditor, é de tamanha relevância que justifica a atenção dos responsáveis pela governança.

Em identificando deficiências significativas de controles internos, o auditor deve comunicá-las por escrito aos responsáveis pela governança, assim como ao nível apropriado da administração, de acordo com a sua responsabilidade. Essa comunicação deve contemplar, nos termos normativos, as deficiências identificadas e seus possíveis efeitos, além de fornecer informações que ajudem os responsáveis pela governança e a administração a entender o contexto (NBC TA 265, 11):

Ademais, a NBC TA 315 enfatiza, no item 93, que auditores do setor público muitas vezes têm responsabilidades adicionais no que se refere ao controle interno, incluindo a atribuição de emitir relatório sobre conformidade com leis, regulamentos ou outras normas. Diante disso, a norma reconhece que as considerações dos

auditores sobre o sistema de controles internos podem ser mais abrangentes e detalhadas.

2.1.3 Impacto dos controles internos nas diversas fases das auditorias financeiras no setor público: considerações práticas

Esmiuçados alguns dos principais requisitos das NBC TA endereçados à abordagem dos controles internos no contexto de uma auditoria financeira, passa-se então às implicações pragmáticas da consideração deles nas diversas fases do processo de auditoria.

Para tanto foram estruturadas as questões que se seguem, correlatas aos variados momentos em que o auditor deve, em alguma medida, ponderar sobre os controles internos no trabalho para o qual foi designado.

As respostas às questões propostas foram delineadas com base em referenciais práticos de renomadas instituições nacionais e internacionais, notadamente Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016), o *Financial Audit Manual editado pelo United States Government Accountability Office (GAO)* (GAO, 2024) e o *Financial Audit ISSAI Implementation Handbook, da INTOSAI Development Initiative - IDI* (INTOSAI, 2020).

a) De que forma os controles internos no nível das demonstrações financeiras impactam as decisões de supervisão e controle de qualidade da auditoria?

O entendimento obtido pelo auditor em relação aos componentes “ambiente de controle”, “avaliação de riscos da entidade”, “informação e comunicação” e “monitoramento” tende a afetar o processo de identificação e avaliação de riscos, pelo auditor, no nível das demonstrações financeiras. Nesse sentido, aduz o Manual do GAO (GAO, 2024):

[...] eventos ou condições que podem indicar riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras incluem

- falta de pessoal com habilidades adequadas em contabilidade e relatórios financeiros;
- distorções passadas, histórico de erros ou um volume significativo de ajustes no final do período; e
- deficiências de controle, particularmente no ambiente de controle, no processo de avaliação de riscos da entidade, nas informações e comunicações, e nos componentes de monitoramento, especialmente aquelas não abordadas pela administração (FAM 260).

Deficiências na operação desses quatro componentes podem ter efeitos abrangentes na elaboração das demonstrações financeiras, pois esses componentes são fundamentais para o controle interno da entidade (grifo nosso).

Assim, em conjunto com as demais avaliações em torno da entidade e do ambiente interno e externo no qual opera, a avaliação preliminar dos referidos componentes do controle interno contribuirá para orientar as respostas gerais aos riscos a serem esboçadas.

Ainda com esteio no citado Manual do GAO (GAO, 2024), o auditor deve determinar respostas para os riscos de distorção relevante devido a fraude nas demonstrações financeiras, realizando os seguintes procedimentos:

- a) Atribuição e Supervisão da Equipe:** designar e supervisionar a equipe com base no conhecimento e habilidades necessárias, considerando a avaliação dos riscos de fraude. Pode incluir a designação de especialistas em fraudes ou aumentar a supervisão.
- b) Avaliação de Políticas Contábeis:** analisar se as políticas contábeis da entidade, especialmente em medições subjetivas e transações complexas, podem indicar tentativas de manipulação de relatórios financeiros.
- c) Imprevisibilidade nos Procedimentos de Auditoria:** incorporar imprevisibilidade na seleção dos procedimentos de auditoria, como ajustar a natureza, tempo e extensão dos testes, realizar procedimentos em contas não testadas, ou em locais de forma não anunciada.

Em síntese, o principal desdobramento da avaliação dos controles internos no nível da entidade (ou nível das demonstrações financeiras) reside nas decisões a serem tomadas pela supervisão da auditoria, em termos de maior ou menor rigor no gerenciamento do processo, alocação de recursos humanos mais ou menos experientes, estratégia temporal de execução de testes e incorporação de elementos de imprevisibilidade neles, caso indispensáveis.

Também pode ser pertinente que a supervisão do trabalho enfatize para a equipe de auditores a necessidade de maior ceticismo profissional quando da avaliação, por exemplo, da seleção e aplicação de políticas contábeis pela entidade auditada, sobretudo no que tange a operações complexas.

Um exemplo de risco no nível das demonstrações financeiras correlato ao componente de controle “informação e comunicação”, no ambiente governamental brasileiro, materializa-se nos sistemas de informações utilizados, os quais, em não raras vezes, dissociam-se dos padrões mínimos de qualidade requeridos pela legislação de regência, em especial o Decreto Federal nº 10.540/20, consoante revelado em recente publicação da Confederação Nacional dos Municípios. O documento atesta:

[...] fragilidades importantes, tais como: falta de coordenação formal em parte significativa dos Municípios; desconhecimento do decreto por parte de gestores políticos (prefeitos), em cerca de 1/3 dos casos; baixa cobertura de orientação por parte dos tribunais de contas; dificuldades técnicas e tecnológicas persistentes, como integração de sistemas, segurança da informação e adaptação da infraestrutura tecnológica; desigualdade no cumprimento efetivo dos requisitos do decreto, com muitos Municípios ainda longe da conformidade plena.

Essas fragilidades certamente comprometem a efetividade da implantação e consequentemente o descumprimento de algum dos 54 itens listados no decreto, podendo repercutir em sanções como a restrição ao recebimento de transferências voluntárias (art. 25 da Lei Complementar 101/2000); responsabilização de gestores por irregularidades (art. 4º e art. 6º do Decreto 10.540/2020, além da LRF e da Lei 8.429/1992); e dificuldades na prestação de contas e na regularidade fiscal e repercussões políticas e institucionais.

b) Qual a importância do entendimento dos controles internos no nível das afirmações para a fase de planejamento da auditoria?

Após o mapeamento dos riscos inerentes significativos para as transações relevantes (nível das afirmações), ainda na fase de planejamento da auditoria financeira, o auditor precisa identificar os controles internos a eles associados, tal como orienta o Manual da IDI (INTOSAI, 2020):

Para mitigar os riscos de distorções relevantes na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, espera-se que a administração e, quando aplicável, os responsáveis pela governança implementem controles internos. Com base no entendimento dos processos da entidade, por meio de fluxos de processos ou descrições narrativas [...] e na vinculação dos riscos a cada

etapa do processo, o auditor precisa identificar os controles que se destinam a mitigar os riscos identificados no nível da afirmação.

A avaliação inaugural dos controles internos no planejamento das auditorias envolve, nos termos do Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016), o exame do seu desenho e implementação:

Na avaliação dos controles relevantes para a auditoria, o auditor examina o desenho desses controles e se eles foram implementados, por meio de procedimentos preliminares de avaliação de riscos, que geralmente incluem exames passo a passo (reexecução ou *walkthrough*), elaboração de mapas de processos ou fluxogramas e resumos descritivos ou narrativos. Também podem ser empregados questionários de avaliação de controle interno (QACI), de utilização bastante simples, não tão úteis quanto os anteriores, porém aplicáveis quando em certas áreas controles-chave são esperados.

A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade está usando-o. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo, portanto, a concepção do controle é o primeiro passo a ser considerado. Um controle inadequadamente projetado pode representar uma deficiência significativa de controle interno (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

De posse de tal compreensão, o auditor será capaz de tomar decisões, no tocante ao risco de controle, o que culminará em impactos diretos no seu plano para testar a efetividade operacional dos controles (os testes de controle), caso eles sejam preliminarmente considerados como satisfatoriamente desenhados e implementados, ou quando procedimentos substantivos, por si só, não viabilizarem a obtenção de evidências apropriadas e suficientes para suportar as conclusões do auditor.

Ainda nos termos do Manual da IDI (IDI, 2020), testes de controle são procedimentos de auditoria planejados para avaliar a eficácia operacional dos controles na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes no nível das afirmações.

Logo, o entendimento dos controles internos atrelados às afirmações relevantes, ainda na fase de planejamento da auditoria, será um balizador para calibrar as respostas a riscos, tanto em termos do que fazer (testes de controle ou procedimentos substantivos) como das possíveis evidências a serem obtidas, além de outros aspectos. Caso deposite confiança nos controles internos, a formulação de testes voltados para estes será mandatória, como ressalta o TCU (TCU, 2016):

[...] se o risco avaliado de distorção relevante for menor por conta da avaliação preliminar do desenho e implementação de controles (RC baixo) e o auditor pretende adotar reduzir a extensão dos procedimentos substantivos tendo por base a confiança que pode depositar nos controles internos, então ele deverá testar a efetividade operacional desses controles para confirmar a sua avaliação preliminar (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Um exemplo de controles internos no nível das afirmações frequentemente integrante do escopo de auditorias financeiras pode ser visualizado no ciclo contábil de Caixas e Equivalentes de Caixa: a reconciliação bancária, destinada a verificar a validade, precisão e integridade dos registros contábeis e as disponibilidades efetivamente existentes no banco ou em caixa em determinada data.

No planejamento da auditoria financeira, durante os procedimentos de identificação e avaliação de riscos direcionados a tal ciclo contábil, o auditor deve, em adição ao entendimento dos processos de trabalho envolvendo as operações bancárias, concluir preliminarmente acerca do desenho e da implementação de controles, tais como a reconciliação bancária.

Essa atividade de controle pode assumir diferentes desenhos, contudo, experiências internacionais exitosas demonstram que a reconciliação automatizada, executada pelos próprios sistemas contábeis da entidade, com carga eletrônica dos extratos bancários diariamente recebidos dos diversos bancos com os quais a entidade opera, com revisão a cargo de setor distinto daquele responsável pela conciliação inicial (denotando adequada segregação de funções), constitui um desenho robusto.

A missão do auditor nesse diapasão é, ainda durante o planejamento, sopesar preliminarmente sobre a adequação de tal desenho, bem como a sua implementação, por meio da aplicação de técnicas apropriadas, notadamente a indagação, inspeção e observação (TCU, 2016). Caso conclua positivamente em tal sentido, deve mandatoriamente planejar testes de controle, a serem executados na fase seguinte da auditoria.

c) Quais os efeitos de controles avaliados como satisfatórios ou insatisfatórios para a realização dos testes de auditoria?

A decisão em planejar testes de controle repercute na extensão dos procedimentos substantivos originalmente propostos. Se a própria entidade possui controles satisfatórios para mitigar os riscos inerentes significativos, torna-se eficiente para o auditor testar a efetividade operacional destes (ou seja, confirmar o seu funcionamento de fato) e reduzir a quantidade de itens a serem avaliados por meio de procedimentos substantivos (os quais, geralmente, demandam maior esforço do auditor).

Se um controle interno associado a um risco inerente significativo é preliminarmente avaliado como satisfatório pelo auditor, o decorrente risco de distorção relevante fatalmente será impactado, de sorte que o auditor poderá inicialmente tolerar um maior risco de não detecção.

Como tratado no Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016), se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles funcionaram de maneira contínua e eficiente durante o período da auditoria, validando a avaliação preliminar, o auditor poderá confiar nesses controles e realizar a quantidade mínima de testes substantivos planejada.

O manual ainda descreve, adicionalmente, a premissa de que os procedimentos auditivos devem contemplar a necessidade de o profissional revisar sua metodologia de trabalho e ampliar o alcance dos procedimentos de verificação substantiva sempre que a funcionalidade dos mecanismos de controle não demonstrar a eficácia esperada em sua operacionalização.

Nesse último caso, o auditor deverá revisituar o planejamento inaugural, recalibrar o seu risco de detecção, já que o risco de controle se mostrou maior do que o que fora anteriormente projetado, e redefinir sua abordagem (focando exclusivamente em procedimentos substantivos) e extensão de testes (aumentando a amostra original para os referidos procedimentos).

d) Como testar a efetividade operacional dos controles internos, preliminarmente avaliados como satisfatórios, na fase de execução dos testes de auditoria?

A execução dos testes voltados a avaliar a efetividade operacional dos controles internos deve se balizar pelas definições integrantes da matriz de planejamento, contemplada no plano de auditoria formulado na etapa anterior do trabalho.

Além de aspectos como o tamanho (a extensão) da amostra, as diretrizes dispostas nos documentos de planejamento devem atacar questões como o objetivo de cada teste de controle, a atividade específica de controle a ser testada, o que constitui um erro, uma exceção, ou uma falha de controle, caracterizando claramente o que será entendido um desvio de controle, para que o auditor possa chegar a conclusões sobre se os riscos de controle preliminarmente avaliados de fato se enquadram como baixos ou moderados. Nesses termos, dispõe o GAO (GAO, 2024):

O auditor deve documentar os objetivos de cada teste de controle. Ao projetar amostras estatísticas para testes de controle, o auditor deve planejar avaliar a eficácia operacional em termos da taxa de desvios em unidades ou dólares em relação aos controles prescritos. Isso envolve definir (1) a atividade de controle específica a ser testada e (2) o que constitui um erro, exceção ou falha de controle. O auditor deve definir desvios de controle em termos de atividades de controle não seguidas. Por exemplo, o auditor pode definir um desvio em desembolsos de caixa como "fatura não aprovada e iniciada por um indivíduo autorizado."

Para testes de controle de relatórios financeiros, o objetivo é apoiar a avaliação preliminar do risco de controle como moderado ou baixo.

Quando o auditor identificar desvios de controle, além da promoção dos necessários ajustes no planejamento do trabalho, é essencial esmiuçar as causas para sua ocorrência, o que viabilizará a elaboração de eventuais recomendações assertivas, objetivas e úteis.

Ainda em tal sentido, orienta o Manual do GAO (GAO, 2024) que desvios em controles podem ocorrer devido a mudanças em pessoal-chave, flutuações sazonais e erro humano. Quando detectados, o auditor deve investigar a natureza e causa desses desvios por meio de perguntas específicas para entender suas consequências. É essencial avaliar se os testes realizados fornecem uma base adequada para a eficácia dos controles, se são necessários testes adicionais de controles compensatórios e se os riscos de distorção relevante devem ser tratados

com procedimentos substantivos. Além disso, o auditor deve considerar se distorções identificadas em procedimentos substantivos alteram seu julgamento sobre a eficácia dos controles relacionados.

Resgatando o exemplo de controles internos do ciclo de Caixa e Equivalentes de Caixa, especificamente quanto às reconciliações bancárias, poder-se-ia realizar testes de efetividade operacional destinados a identificar, sem prejuízo de outros, a existência dos formulários de reconciliação em determinados meses, bem como a identificação e assinatura dos responsáveis pela sua preparação e revisão.

A definição da amostra para testes de efetividade operacional de controles pode se basear em consagradas metodologias desenvolvidas por entidades com larga experiência no assunto, a exemplo do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Na tabela a seguir apresentada, o tamanho da amostra, por exemplo, para uma taxa de desvio tolerável de 5% e taxa esperada de desvio em relação à população de 0%, seria 59 unidades (AICPA, 1999):

Tabela 02 – Testes de controle com nível de risco de amostragem de 5%

Taxa esperada de desvio em relação à população	Taxa de desvio tolerável										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0,00%	149(0)	99(0)	74(0)	59(0)	49(0)	42(0)	36(0)	32(0)	29(0)	19(0)	14(0)
0,25%	236(1)	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0,5%	-	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0,75%	-	208(2)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,00%	-	-	156(2)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,25%	-	-	156(2)	124(2)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,5%	-	-	192(3)	124(2)	103(2)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,75%	-	-	227(4)	153(3)	103(2)	88(2)	77(2)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
2,00%	-	-	-	181(4)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	46(1)	30(1)	22(1)
2,25%	-	-	-	208(5)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2,5%	-	-	-	-	150(4)	109(3)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)

Taxa esperada de desvio em relação à população	Taxa de desvio tolerável										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
2,75%	-	-	-	-	173(5)	109(3)	95(3)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3,00%	-	-	-	-	195(6)	129(4)	95(3)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)

Fonte: Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU, 2016) – adaptado.

Ressalta-se que o tamanho da amostra depende, em grande medida, da frequência na qual as atividades de controle são executadas (diariamente, semanalmente, mensalmente, trimestralmente, anualmente etc.).

e) Para quem, quando e como reportar deficiências significativas de controles internos?

De antemão, é fundamental repisar que a auditoria financeira não possui por objetivo emitir uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade responsável pela elaboração e divulgação das demonstrações examinadas. Por outro lado, as normas exigem a comunicação de deficiências significativas de controles internos verificadas pelo auditor no curso do seu trabalho.

No modelo de controle governamental tradicionalmente observado no Brasil, em que se adota o formato longo de relatório, mesmo em auditorias financeiras, ainda não há consenso sobre qual é a melhor forma de comunicação das deficiências significativas de controles internos identificadas para os responsáveis pela administração e pela governança, na forma exigida pela NBC TA 265. A celeuma se estende ainda ao momento em que tais deficiências devem ser comunicadas, bem como ao(s) destinatário(s), em termos práticos.

Uma das premissas basilares da auditoria financeira repousa na tempestividade da comunicação das distorções identificadas, de sorte a possibilitar a sua correção pela parte responsável. No que diz respeito ao aspecto temporal da comunicação, portanto, é imperioso que todos os componentes do achado estejam incorporados na informação sobre as distorções, possibilitando a compreensão pela auditada de todos

os elementos que as circundam. Nessa lógica, a comunicação das deficiências significativas de controles internos deve se dar no mesmo momento em que as distorções encontradas são reportadas, para fins de correção pela parte responsável.

Em relação ao formato, a dúvida reside sobre se a comunicação das deficiências significativas de controles internos deve estar contida no relatório longo do auditor, ou em separado relatório próprio com tal finalidade. No contexto do controle externo governamental, distintos formatos são observados, o que reforça a ausência de um padrão.

Referências internacionais, como o Manual do GAO (GAO, 2024), contêm exemplos de relatório específico destinado a reportar fraquezas materiais ou deficiências significativas de controles internos sobre informações financeiras. Entretanto, no caso do órgão estadunidense, vale destacar a sua opção pela adoção do formato curto de relatório, o que justifica uma peça separada para tratar das deficiências significativas de controles internos.

Por fim, no que concerne aos destinatários da comunicação, nota-se muitas vezes, na prática, o endereçamento aos titulares máximos da entidade auditada. Entretanto, é salutar o escorreito mapeamento de competências no fluxo organizacional da parte responsável, pois em não raras vezes, há designações de responsabilidades específicas para certos agentes públicos. Conselhos de Administração de empresas públicas, por exemplo, constituem órgãos de governança e, portanto, instância apropriada para o direcionamento das deficiências significativas de controles internos encontradas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A avaliação prévia dos controles internos emerge como uma etapa basilar para a eficácia das auditorias financeiras no setor público brasileiro. Este estudo demonstrou que a efetividade dos controles internos não é apenas um requisito normativo, mas um fator determinante para a qualidade e a confiabilidade das demonstrações contábeis. Ao longo da pesquisa, ficou evidente que a estruturação e a implementação adequadas dos controles internos influenciam diretamente o

planejamento e a execução das auditorias, impactando as conclusões e opiniões emitidas pelos auditores.

O artigo abordou o modelo COSO como um referencial fundamental para entender a arquitetura dos controles internos. Os cinco componentes do COSO - ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento - foram analisados em profundidade, evidenciando como cada um deles contribui para um sistema de controle qualificado e assertivo. A estruturação do ambiente de controle, por exemplo, estabelece o tom da organização e influencia a consciência de controle dos colaboradores, sendo essencial para a eficácia das auditorias.

Além disso, a pesquisa destacou a importância da avaliação de riscos, que deve ser um processo contínuo e dinâmico. A identificação e análise dos riscos associados aos objetivos estratégicos da entidade são fundamentais para assegurar que os controles internos funcionem adequadamente. O estudo demonstrou que a falta de uma avaliação rigorosa dos riscos pode levar a uma maior exposição a distorções materiais, exigindo que os auditores adotem uma abordagem substantiva mais aprofundada.

Controles internos bem estruturados não apenas reduzem o volume de testes substantivos, mas também aumentam a rastreabilidade das transações e elevam a confiança na opinião do auditor. Por outro lado, controles fracos ou mal implementados resultam em maior risco de distorções, exigindo que os auditores realizem testes mais extensos e detalhados. Essa relação intrínseca entre a qualidade dos controles internos e a eficácia da auditoria traz à tona a necessidade de uma abordagem mais proativa na avaliação e monitoramento desses controles.

Os controles internos devem ser vistos como uma parte integrante do processo de auditoria financeira, e não apenas como um complemento. A avaliação rigorosa dos controles internos deve ser uma prioridade para os auditores, pois fornece uma base sólida para a formação de opiniões sobre as demonstrações contábeis. É imprescindível que os auditores desenvolvam uma compreensão abrangente dos processos e fluxos administrativos da entidade auditada, a fim de identificar vulnerabilidades e riscos de maneira efetiva.

Por fim, instituições que subestimam a relevância da avaliação dos controles internos comprometem a qualidade de seus trabalhos e a confiabilidade dos resultados obtidos. O fortalecimento dos sistemas de controle interno é essencial não apenas para atender às exigências normativas, mas também para garantir a transparência e a responsabilidade na gestão pública. A reflexão proposta neste estudo serve como um chamado à ação para que auditores e gestores do setor público priorizem a implementação de controles internos eficazes, contribuindo assim para a melhoria contínua e a sustentabilidade das práticas de auditoria financeira.

Dessa forma, a avaliação prévia dos controles internos não deve ser tratada como uma mera formalidade, mas como uma estratégia vital para a condução de auditorias financeiras bem-sucedidas. Este estudo oferece uma base teórica e prática para a compreensão da importância dos controles internos, promovendo uma visão integrada que deve ser adotada por todos os profissionais envolvidos no processo de auditoria no setor público brasileiro.

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Audit Sampling Guide.** New York: AICPA, 1999.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR 14724/2024: Informação e documentação - Trabalhos acadêmicos - Apresentação.** 4. ed. Rio de Janeiro: ABNT, 2025. 16 p.

BRASIL. **Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020.** Dispõe sobre a utilização do meio eletrônico para a realização do processo administrativo no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 6 nov. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm. Acesso em: 23 dez. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 23 dez. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira – 2016.** Brasília, DF: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016. 276 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/manual-de-auditoria-financeira-2016>. Acesso em: 23 dez. 2025.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control:** integrated framework. Durham: COSO, 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise Risk Management:** integrating with strategy and performance. Durham: COSO, jun. 2017.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Pesquisa CNM 2023 - Adoção de Padrões Contábeis Patrimoniais em Municípios Brasileiros.** Brasília: CNM, 2023. Disponível em: <https://cnm.org.br/biblioteca/download/5153>. Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 200 (R1) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA210\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA210(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria das Demonstrações Contábeis.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1210.pdf. Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315(R2).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 330 - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. WORLD BANK GROUP. **Diagnóstico Nacional do Controle Interno:** uma avaliação do nível de estruturação das Unidades Centrais de Controle Interno do Poder Executivo dos Municípios Brasileiros baseada no COSO I e IA-CM. Brasília: CONACI; World Bank Group, 2022. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Digital-Diagnostico-Nacional-do-Controle-Interno.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.** Altamont Springs: IIA, 2017.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira.** Versão 1. Brasília: IRB, 2024.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Resolução IRB nº 03/2020.** Reorganiza as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) em grupos, incorpora à sua estrutura as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil-Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC-TASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências. Brasília, DF: IRB, 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/download/94/resolucoes/14254/resolucao-2020-03-20- -irb-reorganizac%cc%a7a%cc%83o-das-nbasp-e-incorporac%cc%a7a%cc%83o-das-nbc-tasp.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.** New York: IAASB: IFAC, 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 200:** Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira. Vienna: INTOSAI, 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 300:** Princípios Fundamentais de Auditoria de Desempenho. Vienna: INTOSAI, 2019a.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 400:** Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade. Vienna: INTOSAI, 2019b.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 2315:** Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Vienna: INTOSAI, 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **INTOSAI GOV 9100:** Diretrizes de Controle Interno para o Setor Público. Vienna: INTOSAI, 2004. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 23 dez. 2025.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Intosai Development Initiative (IDI). **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira, versão 1.** Oslo, Noruega: IRB: TCU, dez. 2020. 243 p. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2024/08/Manual-de-Implementacao-das-ISSAIs-Auditoria-Financeira.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 24. ed. São Paulo: Cortez, 2016.

UNITED STATES. Government Accountability Office; COUNCIL OF THE INSPECTORS GENERAL ON INTEGRITY AND EFFICIENCY. **Financial Audit Manual.** Washington, D.C.: GAO/CIGIE, June 2024. v. 1, 514 p. (GAO-24-1072178). Disponível em: <https://www.gao.gov/products/gao-24-107278>. Acesso em: 23 dez. 2025.

Sobre os autores

Vitor Maciel dos Santos | e-mail: [contato@professorvitormaciel.com.br](mailto: contato@professorvitormaciel.com.br)
Mestre em Contabilidade com Ênfase em Gestão Pública – Fundação Visconde de Cairu. Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

✉ <http://lattes.cnpq.br/9381430024790000>

Jorge Pinto de Carvalho Júnior | e-mail: [profjcarvalho@hotmail.com](mailto: profjcarvalho@hotmail.com)
Especialização em Direito Público e Controle Municipal pelo Faculdades Integradas Ipitanga. Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

-  <https://orcid.org/0009-0009-4091-7319>
-  <http://lattes.cnpq.br/8535168724555781>

Avaliando o nível de eficácia das técnicas de amostragem aleatórias nas auditorias financeiras

JANILSON ANTONIO DA SILVA SUZART

Doutor em Controladoria e Contabilidade – Universidade de São Paulo
Pesquisador no Instituto de Contabilidade Pública e Democracia

DIONES GOMES DA ROCHA

Pós-doutor em Contabilidade Pública – Universidade Federal do Espírito Santo
Auditor Federal de Controle Externo no Tribunal de Contas da União

ROBSON ZUCCOLOTTO

Pós-Doutor em Administração Pública e Governo – Fundação Getúlio Vargas
Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

RESUMO

Nas auditorias financeiras, para chegar ao nível de asseguração razoável, o auditor terá que expressar sua opinião sobre o comportamento de uma população de transações, contudo, na maioria das vezes, será capaz de analisar apenas uma parcela dessa população com uso das técnicas de amostragem. No presente artigo, buscou-se analisar o nível de eficácia das técnicas de amostragem nos trabalhos de auditoria financeira, considerando as técnicas estatísticas citadas na NBC TA 530. Empregando-se o método de Monte Carlo, foram simuladas séries contendo os valores contabilizados e os valores reais, para um total de 1.000 transações. A partir das séries geradas, foram extraídas amostras estatísticas com uso das técnicas de amostragem sistemática, amostragem aleatória simples e amostragem aleatória estratificada. Considerando as extrapolações realizadas a partir das distorções encontradas em cada amostra, identificou-se que a técnica de amostragem aleatória estratificada, utilizando os grupos formados a partir dos quartis da população, foi a técnica com o maior nível de eficácia, ou seja, 60% de distorções totais estimadas dentro de um intervalo de confiança de 95% (79% para as superavaliações e 77% para as subavaliações), com 100% das amostras representativas em relação à população.

Palavras-chave: amostragem; amostragem aleatória; auditoria financeira.

ABSTRACT

In financial audits, to reach a reasonable level of assurance, the auditor will have to express their opinion on the behavior of a population of transactions. However, most of the time, he/she will be able to analyze only a portion of this population using sampling techniques. We analyzed the effectiveness of sampling techniques in financial audit work, considering the statistical techniques mentioned in ISA 530. Using the Monte Carlo method, series containing the accounted values and the actual values were simulated for a total of 1,000 transactions. From the generated series, statistical samples were extracted using systematic sampling, simple random sampling, and stratified random sampling techniques. Considering the extrapolations made from the distortions found in each sample, it was identified that the stratified random sampling technique, using the groups formed from the quartiles of the population, was the technique with the highest level of effectiveness, meaning 60% of total estimated distortions within a 95% confidence interval (79% for overvaluations and 77% for undervaluations), with 100% of the samples are representative from population.

Keywords: *sampling; random sampling; financial auditing.*

1 INTRODUÇÃO

Uma das premissas mais importantes das auditorias financeiras é que essas são trabalhos de asseguração razoável (permitida a asseguração limitada em casos excepcionais) e não de asseguração absoluta. Isso significa que o auditor “reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão”, mas raramente conseguirá eliminar totalmente aquele risco (Conselho Federal de Contabilidade, 2015).

Ainda que em um futuro não muito distante, considerando-se os últimos avanços no campo da ‘inteligência artificial’, seja possível a análise de todas as transações, a relação custo-benefício indicará muitas vezes que a asseguração razoável continuará a ser a melhor alternativa frente a uma asseguração absoluta. Os custos associados ou a incompletude dos dados reduzirão as chances de escolha da asseguração absoluta, mantendo-se a escolha da asseguração razoável como aquela que apresenta os melhores resultados e a um custo muito menor do que a primeira opção.

Tratando-se da análise de uma parcela das transações, a utilização de amostras desempenha um importante papel nos trabalhos de asseguração razoável. A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) 530 – Amostragem em Auditoria descreve que o objetivo do uso da amostragem em auditorias financeiras “é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada” (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a). Assim, observa-se que o uso das técnicas de amostragem é essencial para o alcance da tal “base razoável”, permitindo-se a redução do risco ao nível mais baixo aceitável nos trabalhos de asseguração razoável.

Apesar de ser intuitivo que a amostragem é o caminho natural quando é muito caro ou muito difícil a análise de toda uma população, não tem sido incomum no setor público brasileiro encontrar trabalhos de auditoria, inclusive nos demais tipos de auditorias, que não dão a devida atenção que o assunto exige. Não é raro a análise de toda uma base de dados, sem que haja a validação por amostragem de que aqueles dados não possuem erros ou falta de informações em níveis significativos.

Também não é raro o uso de amostras intencionais, quando na realidade se objetivava entender o comportamento de toda a população.

Não há problemas em se utilizar toda uma base de dados ou do uso de amostras intencionais nos trabalhos de auditoria, inclusive nas auditorias financeiras. Contudo, é necessário entender as limitações oriundas dessas escolhas e os reflexos nas evidências de auditoria. Para se atingir o nível razoável de asseguração é necessário que os riscos estejam reduzidos ao menor nível possível. Conhecer o nível de erros ou incompletude de uma base de dados ajuda a entender o quão robustas são as evidências encontradas ao longo da auditoria. De igual modo, uma amostra aleatória que permita inferências sobre uma população é mais robusta do que uma amostra intencional, cujos resultados ficam limitados àquela amostra e não devem ser extrapolados para a população.

Considerando o contexto anteriormente apresentado, o presente artigo possui como problema central o seguinte: Qual o nível de eficácia das técnicas de amostragem nos trabalhos de auditoria financeira? O objetivo do artigo é comparar as técnicas de amostragem mais utilizadas nos trabalhos de auditoria financeira, de acordo com a NBC TA 530, considerando o nível de eficácia das amostras, ou seja, a sua capacidade em identificar as distorções contidas em uma população.

O artigo organiza-se em cinco partes, além da introdução aqui apresentada. A segunda seção dedica-se à discussão da técnica de amostragem no âmbito da auditoria financeira. Na terceira, descrevem-se os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Já a quarta e a quinta seções apresentam, respectivamente, os principais resultados obtidos e as considerações finais do estudo.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Amostragem no contexto da auditoria financeira

Nos trabalhos de auditoria financeira, a NBC TA 530 é a norma que fornece orientação sobre a aplicação das técnicas de amostragem em auditorias. A norma estabelece princípios e requisitos que os auditores devem seguir ao planejar, selecionar e avaliar amostras de auditoria, visando garantir a obtenção de evidências

suficientes e apropriadas para suportar suas conclusões. É, portanto, uma das normas essenciais para a realização de trabalhos de asseguração razoável.

A amostragem de auditoria é definida como a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens dentro de uma população relevante, de modo que todas as unidades tenham uma chance de serem selecionadas (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a). O objetivo é propiciar que o auditor obtenha e avalie evidências que suportem a conclusão sobre a população como um todo.

A NBC TA 530 apresenta dois principais métodos de amostragem: amostragem estatística e não estatística. A amostragem estatística envolve o uso de técnicas estatísticas para determinar a amostra e avaliar os resultados, enquanto a amostragem não estatística se baseia, quase que exclusivamente, no julgamento do auditor.

Segundo a NBC TA 530, a amostra estatística possui duas características importantes (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a): “(a) seleção aleatória dos itens da amostra; e (b) o uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem.”. Desse modo, qualquer amostra que não seja baseada em uma seleção aleatória ou que não utilize uma distribuição estatística que considere a probabilidade de ocorrência será uma amostra não estatística.

Durante o planejamento, o auditor deve considerar os objetivos da auditoria, o objetivo específico do procedimento de auditoria e as características da população da qual a amostra será sorteada. Isso inclui definir o tamanho da amostra e os critérios de seleção. Essas duas definições, juntamente com a avaliação dos resultados obtidos a partir da amostra, são apontadas pela NBC TA 530 como essenciais para mitigar o risco de amostragem (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a).

O risco de amostragem é o risco de que a conclusão do auditor com base em uma amostra possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se o auditor tivesse examinado toda a população (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a). Ou seja, o risco de amostragem é a possibilidade de que a amostra selecionada não seja representativa da população como um todo, levando a conclusões incorretas. O risco de amostragem pode ser de dois tipos:

- Risco de rejeição incorreta (Tipo I – Falso positivo): Esse risco é a possibilidade de que o auditor conclua que um saldo ou uma classe de transações contém uma distorção material quando, na verdade, não contém; e
- Risco de aceitação incorreta (Tipo II – Falso negativo): Esse risco refere-se à possibilidade de que, com base na amostra, o auditor conclua que um saldo ou uma classe de transações não contém distorções materiais quando, na verdade, contém.

O risco de amostragem afeta diretamente a eficácia da auditoria financeira, pois pode levar a trabalho adicional desnecessário (no caso de um falso positivo) ou a não detecção de uma distorção material (no caso de um falso negativo). Ao definir uma amostra, o auditor precisa definir qual o risco do tipo I aceita incorrer e, sempre que possível, deve estimar qual o risco do tipo II está associado à amostra escolhida. Os riscos do tipo I e II dependerão do tamanho da amostra, do tipo de teste a ser realizado e dos critérios de seleção da amostra.

O auditor pode chegar a uma conclusão errônea sem que isso esteja relacionado com os erros tipo I e II. Por exemplo, quando ele utiliza procedimentos de auditoria inapropriados, realiza interpretações errôneas das normas contábeis ou de auditoria ou das evidências de auditoria, ou quando deixa de reconhecer distorção material. Em todas essas situações, o auditor chegará a conclusões indevidas e a auditoria será afetada por risco não relacionado com os procedimentos de amostragem (risco não resultante da amostragem, segundo a NBC TA 530) (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a).

A seleção da amostra deve ser feita de modo que cada unidade na população tenha uma chance de ser escolhida. Métodos comuns incluem a seleção aleatória e a seleção sistemática, segundo a NBC TA 530 (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a).

A seleção aleatória envolve escolher indivíduos da população de tal maneira que cada indivíduo tenha uma chance conhecida e igual de ser selecionado. Isso pode ser feito usando métodos como números aleatórios gerados por computador ou sorteios manuais. Tal técnica, permite maior imparcialidade do processo e gera amostras mais representativas em relação às características da população. Contudo, a sua

implementação é complexa e exige muita organização para garantir que a amostra seja verdadeiramente aleatória.

A seleção sistemática envolve a seleção de itens em intervalos regulares a partir de uma lista ordenada. Por exemplo, se um auditor decide selecionar cada nono item de uma lista de 1.000 itens, para uma amostra com 50 observações, estará usando a seleção sistemática (ele irá selecionar os itens nas posições 9º, 29º, 49º até o 989º). Tal técnica é mais simples e exige menos ferramentas e tempo para ser executada. Entretanto, não garante uma amostra representativa e pode gerar uma amostra enviesada, a depender do modo como a lista foi ordenada.

A NBC TA 530 reconhece tanto a seleção aleatória quanto a seleção sistemática como métodos de amostragem estatística, desde que aplicados corretamente (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a). A seleção aleatória é explicitamente mencionada como um método estatístico, enquanto a seleção sistemática é considerada estatística quando o ponto de partida é escolhido aleatoriamente, garantindo que cada item tenha uma chance conhecida e igual de ser selecionado. Se a população for homogênea, a seleção sistemática pode ser tão eficaz quanto a seleção aleatória.

Outra forma de se garantir uma amostra representativa em relação à população, é o uso da técnica de estratificação. A estratificação é o processo de dividir uma população em grupos distintos ou estratos que têm características semelhantes antes de selecionar uma amostra. Cada estrato é tratado como uma população separada, e a amostragem é realizada dentro de cada estrato. Na auditoria financeira, é comum considerar os valores monetários dos itens para aplicação da estratificação (Conselho Federal de Contabilidade, 2009a).

Independentemente do método escolhido, o auditor precisa se certificar de que a amostra escolhida é representativa em relação à população. Testes estatísticos para comparar a média e o desvio-padrão da amostra e da população são exemplos de meios para garantir que a escolha dos itens gerou uma amostra adequada para análise do comportamento de uma população. Essas técnicas são importantes para garantir que a amostra seja representativa da população, permitindo ao auditor extrapolar os resultados com confiança.

Após realizar os procedimentos de auditoria na amostra, o auditor deve projetar os resultados para a população e avaliar a suficiência e a adequação das evidências obtidas. O procedimento de projetar os resultados para a população é chamado de extração. Por exemplo, se o auditor encontrar uma distorção que representa 5% do montante total da amostra, essa distorção pode ser extrapolada para a população total, sugerindo que a mesma taxa percentual se aplica à população.

O auditor deve avaliar se a amostra e os resultados extrapolados fornecem evidências suficientes e apropriadas para suportar as conclusões da auditoria. Se a extração indicar um nível de erro ou distorção que excede a tolerância ou materialidade estabelecida, o auditor pode precisar ajustar sua opinião ou realizar procedimentos adicionais.

A extração contribui para eficiência da auditoria, por racionalizar o uso de recursos para obtenção de evidências suficientes e adequadas com menos esforço. Ela contribui para avaliar se as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes com base em evidências representativas.

No contexto da auditoria financeira, outras normas destacam a importância da amostragem. A NBC TA 500 – Evidência de Auditoria (R1) descreve que a amostragem é uma técnica útil para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes (Conselho Federal de Contabilidade, 2016b). A NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas (R2) menciona o uso de amostragem ao testar estimativas contábeis (Conselho Federal de Contabilidade, 2019).

A NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas, por sua vez, descreve que a amostragem é relevante no contexto de uso do trabalho de especialistas (Conselho Federal de Contabilidade, 2009b).

Ainda no contexto da auditoria financeira é importante destacar que a Resolução CFC nº 1.601/2020 descreve que as NBCs TA são igualmente aplicáveis às auditorias realizadas no setor público nacional (Conselho Federal de Contabilidade, 2020):

[...] As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público – NBC TASP são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), incluída a norma que trata da estrutura conceitual (NBC TA EC), convergentes com as Normas

Internacionais de Auditoria, emitidas pela International Federation of Accountants (Ifac) e recepcionadas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), aplicada ao ambiente de auditoria do setor público, no que couber.

Além do contexto da auditoria financeira, a norma *International Standard of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) 300 – *Performance Audit Principles* descreve que: “A amostragem é uma técnica importante na auditoria operacional. A seleção de amostras deve ser feita de maneira a assegurar que as conclusões possam ser generalizadas para toda a população.” (tradução nossa) (International Organization of Supreme Audit Institutions, 2019).

2.2 Metodologia

Considerando o objetivo de avaliar o nível de eficácia das técnicas de amostragem nos trabalhos de auditoria financeira, optou-se pela realização de simulações empregando o método de Monte Carlo.

A simulação de Monte Carlo é uma técnica computacional que utiliza números aleatórios para simular uma vasta gama de cenários possíveis de um sistema ou processo, permitindo a análise de sua variabilidade e comportamento sob diferentes condições. Segundo Walter e Barkema (2014), a ideia básica da simulação de Monte Carlo é propor iterativamente uma pequena mudança aleatória em uma configuração inicial, gerando diversas configurações para a realização de um teste.

Inicialmente foram geradas duas séries aleatórias com 1.000 observações cada. A primeira série simula os valores reais que movimentaram uma conta que estaria sendo auditada em um determinado exercício, chamada de *valor_real*. Ela deve apresentar apenas valores positivos, gerados no intervalo entre 1 e 10.000, com distribuição normal. A segunda, simula as distorções ocorridas durante o exercício, chamada de *distorção*. Esta série deve apresentar valores positivos e negativos, gerados no intervalo entre -5.000 e 5.000, com distribuição normal padronizada.

Uma distribuição normal padronizada (também conhecida como distribuição Z) é uma distribuição de probabilidade normal que foi ajustada para ter uma média igual a zero e um desvio-padrão igual a um. A padronização é um processo importante que

propicia a comparação e análise de dados de diferentes distribuições normais, independentemente de suas escalas ou unidades originais.

A terceira série, *valor_contabilizado*, é resultado da soma das séries *valor_real* e *distorcao*. Esta série simula os valores que seriam encontrados nos registros contábeis pela equipe de auditoria e comporiam a população analisada. Ela pode apresentar valores positivos e negativos e espera-se que ela possua uma distribuição normal.

Após a definição da população a ser analisada (*valor_contabilizado*), passou-se a obtenção das amostras. Inicialmente, foi realizado o cálculo do tamanho da amostra utilizando-se o aplicativo Hermes, considerando-se uma população de 1.000 transações e um erro do tipo I de 5%. Foi sugerido uma amostra com 60 observações, que possuiria um erro do tipo II de 4,57%. O erro do tipo I (ou falso positivo) ocorre quando se rejeita a hipótese nula quando ela é verdadeira, ou seja, recusa-se a amostra sendo que é ela é representativa em relação à população. O erro do tipo II (ou falso negativo) ocorre quando se aceita a hipótese nula quando ela é falsa, isto é, aceita-se que a amostra como representativa em relação à população, mas ela não é representativa.

Na sequência, foram escolhidos três tipos de técnicas de amostragem, considerando-se apenas amostras estatísticas de acordo com os preceitos da NBC TA 530. Optou-se pelos seguintes tipos: (a) amostragem sistemática; (b) amostragem aleatória simples; e (c) amostragem aleatória estratificada.

A amostragem sistemática utilizada consiste na divisão da população em grupos proporcionais ao tamanho da amostra e no sorteio aleatório da posição inicial. Assim, considerando-se a população em análise (1.000 observações) foram formados 60 grupos. Na sequência foram geradas as 40 amostras possíveis que seriam obtidas a partir do sorteio aleatório do primeiro número. Nessas amostras, todas transações foram escolhidas, pelo menos, uma única vez, respeitadas a distância de 16 posições entre as aquelas que compõem a mesma amostra.

A amostragem aleatória simples consiste no sorteio aleatório das transações. É escolhida aleatoriamente uma posição, e a transação escolhida é atribuída a amostra, em processo a ser realizado 60 vezes, sem a repetição dos valores já escolhidos. Em modelo sem repetição, é possível criar $1,97 \times 10^{79}$ amostras com 60 observações para

uma população de 1.000 observações. Por restrições computacionais, optou-se pela geração de 100 amostras.

A amostragem aleatória estratificada consiste na separação da população em estratos, para posterior sorteio aleatório das transações, considerando-se os estratos populacionais. No caso em tela, a estratificação foi feita levando-se em conta os valores das transações e a divisão em quatro grupos, de acordo com os quartis da série *valor_distorcido*. A ideia é permitir que a amostra tenha participantes em igual proporção da distribuição populacional. Após a segregação em estratos, foram sorteadas 15 transações, aleatoriamente, em cada um dos quatro grupos formados. Por restrições computacionais, optou-se pela geração de 100 amostras.

Depois da formação das amostras, foram computadas as distorções por meio da comparação entre os valores das séries *valor_real* e *valor_contabilizado*. No mundo real, o *valor_real* será apurado pela equipe de auditoria, durante a execução dos procedimentos planejados. Por exemplo, se o procedimento escolhido fosse uma circularização (confirmação externa), o auditor iria comparar os valores registrados (*valor_contabilizado*) com as informações atestadas por um terceiro (*valor_real*).

As distorções foram segregadas em dois grupos: (a) subavaliação, ou seja, quando o *valor_contabilizado* é menor do que o *valor_real*; e (b) superavaliação, ou seja, quando o *valor_contabilizado* é maior do que o *valor_real*.

Tal segregação é importante para entender o comportamento das amostras para cada grupo de distorção, pois a distorção de valor representa uma diferença entre o valor apresentado e aquele que seria obtido mediante correta aplicação da estrutura de relatório financeiro adequada. Destaca-se que a NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria (R1) estabelece que as distorções não devem ser compensadas entre si se forem relevantes (Conselho Federal de Contabilidade, 2016a), ou seja, as distorções relevantes devem ser apresentadas individualmente e somadas em módulos (sem compensações entre as superavaliações e as subavaliações).

Na continuação, foram realizados os cálculos da extração. Utilizaram-se as superavaliações ou as subavaliações encontradas na análise de cada amostra, e as taxas de desvio foram computadas considerando a relação entre o valor total das distorções e o valor total das transações contidas na amostra, para cada um dos

grupos de distorção. Depois, o valor extrapolado para a população foi obtido mediante a aplicação da taxa de desvio em relação ao valor total da população.

Após os cálculos de extração, foram calculados os intervalos de confiança para verificar o nível de eficácia de cada uma das amostras. Como se trata de técnicas estatísticas, não é possível esperar que as amostras resultem em um valor matematicamente idêntico ao obtido pela análise da população, mas sim, que o valor obtido na análise amostral esteja situado em intervalo que contenha o real parâmetro populacional, a determinado nível de confiança.

Foi utilizado um erro tolerável de 1% do valor total das transações, o valor populacional de cada tipo de distorção e o valor da distribuição Z para um intervalo de confiança de 95%. O intervalo de confiança é um intervalo de valores calculado a partir de dados de uma amostra, que fornece um conjunto estimado para o verdadeiro valor de um parâmetro populacional desconhecido, como a média ou a proporção. Ele expressa a confiabilidade dessa estimativa por meio de um nível de confiança específico, no caso, da presente pesquisa de 95% de chances (em um total de 100% de chances) de o valor estimado ser próximo do verdadeiro valor do parâmetro populacional.

Por fim, foram comparados e organizados os resultados obtidos em cada amostra e os parâmetros populacionais. Também foram realizados testes para detecção da normalidade das séries, da comparação entre as médias amostrais e a populacional e da comparação entre os desvios-padrão amostrais e populacional. Toda a geração aleatória das séries, o sorteio das amostras e os demais cálculos e testes estatísticos foram realizados com o apoio do aplicativo Stata, versão 17.

2.3 Resultados

Na tabela a seguir, são apresentadas as estatísticas descritivas das três primeiras séries utilizadas nas simulações de Monte de Carlo.

Tabela 9 - Estatísticas descritivas das séries geradas relacionadas com a população.

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão	Assimetria	Curtose
<i>valor_real</i>	1	6.105,24	3.082,61	975,60	-0,05	2,98
<i>Distorção</i>	-2.648,84	3.202,50	0	1	0,06	2,90
<i>valor_contabilizado</i>	-1.895,48	6.772,35	3.063,07	1.107,87	-0,06	3,36

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Verifica-se que as séries geradas, cada uma com 1.000 observações, atenderam aos pré-requisitos da simulação. De acordo com os resultados do teste de Shapiro-Francia (Shapiro; Francia, 1972), para detecção de normalidade, as três séries possuem distribuição normal, o que era um requisito para as duas delas (*valor_real* e *distorcao*). Assim sendo, foram utilizados testes paramétricos para a comparação entre as médias e desvios-padrão amostrais e populacional. Caso as séries não tivessem apresentado distribuição normal, o que poderá ocorrer no mundo real, seriam utilizados testes não paramétricos, com a mesma finalidade.

O valor total contabilizado importou em \$ 3.063.073,90, enquanto o total do valor real seria de \$ 3.082.610,90, o que causa uma diferença de \$ 19.537,00 (que não é o total de distorções, mas o efeito líquido das distorções no saldo do item). As distorções importaram em \$ 213.391,02 (ou seja, uma taxa de desvio de 6,92% do valor real), sendo que as superavaliações alcançaram \$ 96.927,00 e as subavaliações alcançaram \$ 116.464,02.

Como se trata de estimações estatísticas, conforme descrito no item anterior sobre a metodologia, foram estimados os intervalos de confiança, a um nível de 95%, a partir dos parâmetros populacionais. Assim, foram obtidos os seguintes intervalos:

- Para as superavaliações: limite inferior de \$ 46.543,92 e limite superior de \$ 147.310,08;
- Para as subavaliações: limite inferior de \$ 66.080,94 e limite superior de \$ 166.847,10; e
- Para as distorções totais: limite inferior de \$ 163.007,94 e limite superior de \$ 263.774,10.

A primeira simulação empregou a amostragem sistêmica, sendo geradas 40 amostras, cujos resultados são sintetizados na tabela a seguir:

Tabela 2 - Resultados da simulação 1 – amostragem sistemática.

Situação	Superavaliações		Subavaliações		Distorção total	
Estimação dentro do intervalo	21	[52,5%]	26	[65,0%]	23	[57,5%]
Subestimou a estimação	9	[22,5%]	6	[15,0%]	9	[22,5%]
Superestimou a estimação	7	[17,5%]	5	[12,5%]	5	[12,5%]
Amostra não representativa	3	[7,5%]	3	[7,5%]	3	[7,5%]
Somatório	40	[100%]	40	[100%]	40	[100%]

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Em relação à amostragem sistemática, inicialmente, é importante destacar que três amostras apresentaram diferenças estatísticas entre as suas médias ou desvios-padrão e os respectivos valores populacionais. Ainda que tais amostras tenham gerado estimativas dentro do intervalo de confiança, tais resultados foram apartados, pois havia evidências de que elas não eram representativas para aquela população. Tal procedimento seria semelhante ao que seria executado no mundo real, pois, o auditor não conhecerá todas as distorções contidas na população analisada.

As demais amostras (37 de um total de 40) lograram êxito em encontrar distorções e extrapolá-las para a população. No cômputo geral, em 57,5% dos casos, o valor estimado ficou dentro do intervalo de confiança, alcançando este percentual o montante de 52,5% para as superavaliações e 65,0% para as subavaliações. Esse é o cenário ideal para uma auditoria financeira, pois garante o maior nível de precisão na estimativa das distorções.

Se for considerado um cenário mais conservador, isto é, que as distorções estimadas podem ser subestimadas (mas nunca superestimadas), o nível de precisão geral alcança 80,0% para o total das distorções (75,0% para as superavaliações e 80,0% para as subavaliações). No mundo real, esse é um cenário aceitável para uma auditoria financeira, pois, como as distorções populacionais são desconhecidas, ajuda a mitigar os riscos do tipo I (falso positivo) e do tipo II (falso negativo). Se as distorções estimadas, ainda que estejam subestimadas, forem materiais, não haverá excesso no julgamento realizado pelo auditor (o que poderia ocorrer com a superestimação das distorções).

A segunda simulação empregou a amostragem aleatória simples, sendo geradas 100 amostras, cujos resultados são sintetizados na tabela a seguir:

Tabela 3 - Resultados da simulação 2 – amostragem aleatória simples.

Situação	Superavaliações	Subavaliações	Distorção total
Estimação dentro do intervalo	70	[70,0%]	68
Subestimou a estimação	13	[13,0%]	8
Superestimou a estimação	7	[7,0%]	14
Amostra não representativa	10	[10,0%]	10
Somatório	100	[100%]	100
			[100%]

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Em relação à amostragem aleatória simples, é necessário ressaltar que dez amostras apresentaram diferenças estatísticas entre as suas médias ou desvios-padrão e os respectivos valores populacionais. De igual modo ao ocorrido na simulação anterior, ainda que tais amostras tenham gerado estimativas dentro do intervalo de confiança, tais resultados foram apartados, pois havia evidências de que elas não eram representativas para aquela população.

As amostras restantes (90% das amostras sorteadas) lograram êxito em encontrar distorções e extrapolá-las para a população. Considerando o total de distorções, em 59,0% dos casos, o valor estimado ficou dentro do intervalo de confiança, alcançando os percentuais de 70,0% e 68,0% para as superavaliações e as subavaliações, respectivamente. Nota-se que essa técnica apresentou desempenho melhor do que a utilizada na primeira simulação, pois houve maior nível de precisão na estimativa das distorções.

Admitindo-se um cenário mais conservador (incluindo como acerto as estimativas subestimadas), o nível de precisão geral alcança 74,0% para o total das distorções (83,0% para as superavaliações e 76,0% para as subavaliações).

A última simulação empregou a amostragem aleatória estratificada, sendo geradas 100 amostras, cujos resultados são sintetizados na tabela a seguir:

Tabela 4 - Resultados da simulação 3 – amostragem aleatória estratificada.

Situação	Superavaliações	Subavaliações	Distorção total
Estimação dentro do intervalo	79	[79,0%]	77
			[77,0%]
			60
			[60,0%]

Situação	Superavaliações	Subavaliações	Distorção total			
Subestimou a estimação	10	[10,0%]	12	[12,0%]	18	[18,0%]
Superestimou a estimação	11	[11,0%]	11	[11,0%]	22	[22,0%]
Amostra não representativa	-	[0,0%]	-	[0,0%]	-	[0,0%]
Somatório	100	[100%]	100	[100%]	100	[100%]

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Em relação à amostragem aleatória estratificada, ela foi a única simulação na qual as amostras não apresentaram divergências entre as suas médias ou desvios-padrão e os respectivos valores populacionais, do ponto de vista estatístico. Portanto, não foi necessário desconsiderar o resultado de nenhuma amostra.

Todas as amostras lograram êxito em encontrar distorções e extrapolar-las para a população. Em relação ao total de distorções, em 60,0% dos casos, o valor estimado ficou dentro do intervalo de confiança, alcançando os percentuais de 79,0% e 77,0% para as superavaliações e as subavaliações, respectivamente. Essa foi a técnica que apresentou o melhor desempenho em todas as comparações realizadas. Além de gerar amostras com as médias e os desvios-padrão, estatisticamente, idênticos aos parâmetros populacionais, obteve o melhor desempenho na extração de valores, dentro dos intervalos de confiança estimados (ao nível de 95%).

Mais uma vez, admitindo-se um cenário mais conservador (incluindo como acerto as estimativas subestimadas), o nível de precisão geral alcança 78,0% para o total das distorções (89,0% tanto para as superavaliações, quanto para as subavaliações).

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados deste artigo demonstram que as técnicas de amostragem estatísticas, previstas na NBC TA 530, foram eficazes na detecção de distorções, mitigando o risco do tipo II (falso negativo) e propiciando uma extração com o nível de precisão moderado, quer seja para o total das distorções, quer seja para os tipos específicos de distorções (superavaliações e subavaliações).

Sendo a técnica menos complexa de ser implementada, a amostragem sistemática apresentou o menor nível de precisão, quando da extração para a população das distorções encontradas na amostra. A sua vez, com maior grau de complexidade, a amostragem aleatória estratificada foi a técnica que apresentou o maior nível de precisão.

Em comparação com outras técnicas de amostragem, a amostragem aleatória estratificada se destacou por gerar amostras com médias e desvios-padrão estatisticamente idênticos aos parâmetros populacionais, além de obter o melhor desempenho na extração de valores para a população, apresentando, portanto, a maior eficácia em relação às demais técnicas avaliadas. Isso demonstra a importância e eficácia dessa técnica na obtenção de evidências representativas em auditorias financeiras.

Os resultados também evidenciaram que, ao adotar um cenário mais conservador, ou seja, admitindo-se como válidas as subestimações das distorções, o nível de precisão geral alcançou um patamar elevado, reforçando a confiabilidade das estimativas obtidas através das técnicas estatísticas de amostragem. Esses resultados reforçam a relevância de utilizar técnicas de amostragem adequadas e robustas para garantir a qualidade e confiabilidade dos trabalhos de auditoria financeira.

As simulações executadas têm como principal limitação o controle de aspectos que na vida real o auditor não conseguirá realizar. No mundo real, nem sempre será possível o exame de toda a população; as séries formadas pelos lançamentos contábeis não possuirão uma distribuição estatística conhecida ou serão homogêneas; limitações ou ausência de informações conduzirão o auditor naturalmente à complementação das amostras etc. Entretanto, os resultados das simulações, além de válidos, são importantes para auxiliar o auditor na realização de auditorias financeiras, pois o ajuda a entender as técnicas disponíveis e qual a mais adequada para alcançar o nível razoável de asseguração.

REFERÊNCIAS

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.601, de 24 de setembro de 2020.** Brasília, DF: CFC, 2020. Disponível em:

<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tasp-auditoria-de-informacao-contabil-historica-aplicavel-ao-setor-publico/>. Acesso em: 21 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 530 - Amostragem em Auditoria.** Brasília, DF: CFC, 2009a. Disponível em:

https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1222.pdf. Acesso em: 21 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 620 - Utilização do Trabalho de Especialistas.** Brasília, DF: CFC, 2009b. Disponível em:
https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1230.pdf. Acesso em: 21 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA - Estrutura Conceitual.** Brasília, DF: CFC, 2015. p. 27. Disponível em:

<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTAESTRUTURA CONCEITUAL.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 450 - Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria (R1).** Brasília, DF: CFC, 2016a. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450(R1).pdf). Acesso em: 21 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 500 - Evidência de Auditoria (R1).** Brasília, DF: CFC, 2016b. Disponível em:
[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500(R1).pdf). Acesso em: 21 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 540 - Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas (R2).** Brasília, DF: CFC, 2019. Disponível em:
[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA540\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA540(R2).pdf). Acesso em: 21 dez. 2025.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 300: Performance Audit Principles.** Copenhagen: INTOSAI, 2019. Disponível em:
<https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/>. Acesso em: 21 dez. 2025.

SHAPIRO, S. S.; FRANCIA, R. S. An Approximate Analysis of Variance Test for Normality. **Journal of the American Statistical Association**, London, v. 67, n. 337, p. 215-216, 1972.

WALTER, J. C.; BARKEMA, G. T. An introduction to Monte Carlo methods. **Physica A: Statistical Mechanics and its Applications**, [s. l.], v. 418, p. 78-87, jan. 2014.

Sobre os autores

Janilson Antonio da Silva Suzart | e-mail: suzart@suzart.cnt.br

Doutor em Controladoria e Contabilidade – Universidade de São Paulo.
Pesquisador no Instituto de Contabilidade Pública e Democracia.

ID <https://orcid.org/0000-0001-5623-8622>

Lattes <http://lattes.cnpq.br/2745732466817174>

Diones Gomes da Rocha | e-mail: dionesgr222@hotmail.com

Pós-doutor em Contabilidade Pública – Universidade Federal do Espírito Santo. Auditor Federal de Controle Externo no Tribunal de Contas da União.

ID <https://orcid.org/0000-0002-2346-9464>

Lattes <http://lattes.cnpq.br/9153740654347529>

Robson Zuccolotto | e-mail: robson.zuccolotto@ufes.br

Pós-Doutor em Administração Pública e Governo – Fundação Getúlio Vargas. Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES).

ID <https://orcid.org/0000-0002-2629-5586>

Lattes <http://lattes.cnpq.br/5840211354831676>

Processo de auditoria financeira governamental a partir da ferramenta Eclipse Process Framework: um enfoque prático de adaptação

GLAUCIA MARIA DE ASSIS

Especialista em Controle Governamental: Auditoria Financeira – Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União.
Auditora de controle externo do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

LUCAS OLIVEIRA GOMES FERREIRA

Doutor em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília.
Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União.

RESUMO

O artigo apresentado explora a modelagem do Processo de Auditoria Financeira (PAF) utilizando o metamodelo Software Process Engineering Metamodel (SPEM) e a ferramenta Eclipse Process Framework Composer (EPF Composer), com foco na adaptação para auditorias financeiras governamentais. A pesquisa visa resolver a questão de como modelar o PAF com o apoio do SPEM e EPF Composer, destacando os benefícios da modelagem, como a melhoria na documentação, manutenção, adaptação e publicação dos processos. O estudo introduz a importância da auditoria financeira governamental, baseada nas normas internacionais ISSAIs, e propõe que a modelagem dos processos de auditoria, utilizando ferramentas e notações da engenharia de software, pode aumentar a clareza e a personalização desses processos. A utilização do EPF Composer permite a criação e manutenção de bibliotecas de métodos, facilitando a adaptação do PAF às realidades de diferentes Instituições Superiores de Controle (ISCs). A pesquisa identifica os benefícios da modelagem estruturada, como maior clareza, padronização e rastreabilidade da documentação. Além disso, a possibilidade de reutilização de métodos e a flexibilidade para adaptar processos de auditoria são destacados como aspectos positivos. Contudo, a adaptação do conteúdo textual do PAF para uma notação estruturada e o aprendizado necessário para usar o EPF Composer representam desafios significativos. A conclusão destaca a relevância da metodologia proposta para a melhoria contínua da auditoria financeira, sugerindo que, embora existam desafios, a modelagem com SPEM e EPF Composer traz benefícios substanciais para a prática de auditoria, facilitando a personalização e a adaptação dos processos a diferentes contextos organizacionais.

Palavras-chave: auditoria financeira governamental; metamodelo SPEM; ferramenta EPF Composer; modelagem de processos.

ABSTRACT

The article presented explores the modeling of the Financial Audit Process (PAF) using the Software Process Engineering Metamodel (SPEM) and the Eclipse Process Framework Composer (EPF Composer) tool, with a focus on adaptation for government financial audits. The research aims to solve the question of how to model the PAF with the support of SPEM and EPF Composer, highlighting the benefits of modeling, such as improved documentation, maintenance, adaptation and publication of processes. The study introduces the importance of government financial auditing, based on the ISSAIs international standards, and proposes that modeling auditing processes using software engineering tools and notations can increase the clarity and customization of these processes. The use of EPF Composer enables the creation and maintenance of method libraries, making it easier to adapt the PAF to the realities of different Supreme Audit Institutions (SAIs). The research identifies the benefits of structured modeling, such as greater clarity, standardization and traceability of documentation. In addition, the possibility of reusing methods and the flexibility to adapt audit processes are highlighted as positive aspects. However, adapting the textual content of the PAF to a structured notation and the learning required to use EPF Composer represent significant challenges. The conclusion highlights the relevance of the proposed methodology for the continuous improvement of financial auditing, suggesting that, although there are challenges, modeling with SPEM and EPF Composer brings substantial benefits to auditing practice, facilitating the customization and adaptation of processes to different organizational contexts.

Keywords: government financial auditing; SPEM metamodel; EPF Composer tool; process modeling.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria financeira governamental desempenha um papel essencial no fortalecimento da transparência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos. É um trabalho de asseguração baseado nas *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), emitidas pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

Nesse contexto, o Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira (MIAF), elaborado pela Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI), apresenta uma metodologia de auditoria financeira baseada nas ISSAIs promovendo as melhores práticas globais em auditoria financeira (INTOSAI, 2020).

O MIAF foi elaborado com o objetivo de atender a demanda das Instituições Superiores de Controle (ISCs) em ter um manual que os auditores pudessem seguir nos trabalhos de auditoria financeira (INTOSAI, 2020). Trata-se de uma metodologia que define um Processo de Auditoria Financeira (PAF). Esse processo pode ser usado e adaptado pelas ISCs conforme suas necessidades específicas advindas de sua realidade organizacional, cultural, legal ou normativa (INTOSAI, 2020).

O processo é apresentado de forma textual, sem a utilização de uma linguagem de modelagem de processo. Estudos na área de engenharia de software, como os Van Den Berg e Dillman (2012), apontam que representações textuais de processos podem limitar a documentação, a manutenção e a personalização, especialmente em cenários complexos e dinâmicos. Nesse sentido, a aplicação de técnicas de modelagem estruturada, como *Software Process Engineering Metamodel* (SPEM), pode trazer benefícios significativos, possibilitando maior clareza, reutilização e adaptabilidade dos processos.

Diante desse cenário, a presente pesquisa busca demonstrar a aplicabilidade do SPEM, com apoio da ferramenta *Eclipse Process Framework Composer* (EPF Composer), para modelagem do PAF. A investigação tem como objetivo responder à seguinte questão de pesquisa: **Como pode ser modelado o PAF na notação SPEM, com apoio do EPF Composer, e quais os benefícios dessa modelagem para as ISCs em termos de adaptação, de documentação, de manutenção e de publicação dos seus processos?**

Ressalta-se que a abordagem proposta neste estudo não se confunde com o uso de Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC). Enquanto as TAAC são voltadas à execução de procedimentos de auditoria – por exemplo, extração e análise de bases de dados, testes substantivos automatizados e mineração de dados – o foco deste trabalho recai sobre a engenharia do processo de auditoria. O metamodelo SPEM e a ferramenta *EPF Composer* são empregados aqui como instrumentos para estruturar, documentar e adaptar o Processo de Auditoria Financeira (PAF), organizando papéis, tarefas, produtos de trabalho e fluxos, e não para automatizar testes ou procedimentos específicos.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Referencial Teórico

2.1.1 Auditoria financeira e o manual de implementação das ISSAIs

A *International Standards on Auditing* (ISA) 200 estabelece os fundamentos da auditoria financeira, definindo-a como um processo sistemático e independente de exame das demonstrações contábeis para determinar se elas estão livres de distorções relevantes, sejam causadas por erro ou fraude, e se foram preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (IAASB, 2020). Essa mesma definição se aplica à auditoria financeira governamental por meio da ISSAI 200, norma correspondente à ISA 200.

A IDI da INTOSAI, com o objetivo de ajudar as ISCs na implementação da auditoria financeira, elaborou o MIAF seguindo o Protocolo de Garantia da Qualidade dos Bens Públicos da INTOSAI, o qual determina o devido processo para garantir a qualidade do produto (INTOSAI, 2020).

Após uma pequena revisão, o manual foi disponibilizado em dezembro de 2020 em inglês, versão 1.0. A tradução para o português foi resultado de um trabalho conjunto entre o Banco Mundial, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), o Instituto Rui Barbosa (IRB), o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Tribunal de Contas do Estado

da Bahia (TCE/BA). A versão em português foi disponibilizada oficialmente durante o III Congresso Internacional dos Tribunais de Contas, em dezembro de 2023.

O MIAF apresenta uma metodologia de auditoria financeira baseada nas ISSAIs promovendo as melhores práticas globais em auditoria financeira (INTOSAI, 2020). Trata-se de uma metodologia que define um processo de auditoria financeira de acordo com as ISSAIs e que abrange as atividades a serem realizadas e documentadas no nível de um trabalho de auditoria financeira, inclusive com modelos de papéis de trabalho. Esse processo pode ser usado e adaptado pelas ISCs conforme suas necessidades específicas advindas de sua realidade organizacional, cultural, legal ou normativa (INTOSAI, 2020).

2.1.2 Modelagem de processos e sua aplicação na área de auditoria financeira

A modelagem de processos é uma abordagem consolidada em diversas áreas do conhecimento, sendo aplicada, por exemplo, nas áreas de: gestão do conhecimento (Lemos; Silva, 2016) e gestão documental (Teixeira; Aganette, 2016).

Uma definição amplamente reconhecida na área de *Business Process Management* (BPM) declara que a modelagem de processos é uma atividade de representar explicitamente processos de negócios com base em seus componentes, atividades, recursos e fluxos de trabalho, com o objetivo de compreendê-los, analisá-los e melhorá-los. (Van Der Aalst, 2016).

No contexto da Engenharia de *Software*, uma definição relevante e específica é apresentada por Jacobson (1992), um dos criadores *Unified Modeling Language* (UML) e do método *Rational Unified Process* (RUP):

Modelagem de processos de software é a prática de descrever como o trabalho deve ser organizado e conduzido para alcançar os objetivos do desenvolvimento de software, frequentemente usando diagramas e formalismos que capturam os elementos do processo, como atividades, papéis e artefatos, permitindo sua análise, melhoria e reutilização.

A modelagem de processos, independentemente se de negócios ou de desenvolvimento de software, é suportada por notações e ferramentas. Existem inúmeras opções de notações de modelagem e ferramentas que as suportam. Segundo a ABPMP (2013, p. 79), algumas das notações comumente encontradas são: BPMN, Fluxograma, *Event-driven Process Chain* (EPC), *Unifield Modeling Language* (UML), *Integrated Definition for Function Modeling* (IDEF) e a *Value Stream Mapping*.

Entretanto, esta pesquisa teve como diretriz a abordagem de integração das práticas da engenharia de software no contexto da auditoria financeira. Dessa forma, adotou-se como premissa a combinação da notação SPEM e da ferramenta EPF Composer para a modelagem do PAF. A escolha do SPEM se deu por se tratar de uma linguagem estruturada, baseada em metamodelo (OMG, 2008), enquanto o EPF Composer foi selecionado por sua capacidade de suportar a criação e adaptação de processos com uma interface intuitiva e flexível (Van Den Berg, 2012) além de se tratar de uma ferramenta gratuita e de código aberto (OMG, 2008).

No contexto das tecnologias aplicadas à auditoria, a literatura costuma enfatizar as TAAC, voltadas à automação de testes e à análise de grandes volumes de dados. Tais ferramentas suportam diretamente a execução dos procedimentos de auditoria. A proposta deste artigo, entretanto, insere-se em uma dimensão complementar, voltada à modelagem e à governança do processo de trabalho. O SPEM e o *EPF Composer* são utilizados como instrumentos para representar, organizar e publicar o PAF de forma estruturada, permitindo padronização, reutilização e adaptação pelos diversos tipos de Instituições Superiores de Controle (ISCs), sem substituir ou competir com as TAAC utilizadas na fase de execução dos testes.

2.1.3 O SPEM

O SPEM é uma notação padrão da *Object Management Group* (OMG) para modelagem de processos de desenvolvimento de software que está atualmente em sua versão 2.0 (OMG, 2008) e se tornou uma referência sólida para a modelagem de processos (Baumgarten *et al.*, 2015).

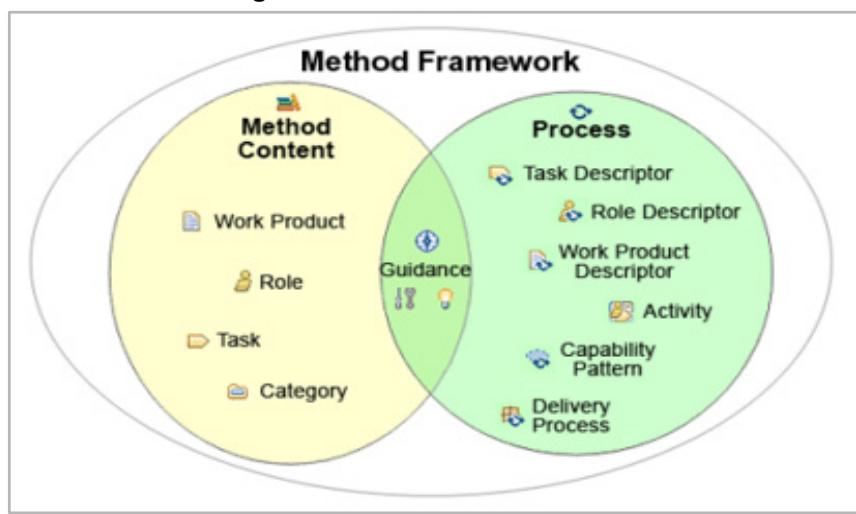
Trata-se de um metamodelo de engenharia de processos, bem como uma estrutura conceitual, que fornece os conceitos necessários para modelagem, documentação, apresentação, gerenciamento, intercâmbio e publicação de métodos e processos de desenvolvimento. Esse metamodelo usa a UML como notação e adota uma abordagem orientada a objetos (OMG, 2008).

É usada por engenheiros de processo, líderes de projetos, gerentes de projeto e de programa responsáveis pela manutenção e implementação de processos para suas organizações de desenvolvimento ou projetos individuais. Seu objetivo não é apenas apoiar a representação de um processo de desenvolvimento específico ou a manutenção de vários processos não relacionados, mas fornecer aos engenheiros de processos mecanismos para gerenciar de forma consistente e eficaz famílias inteiras de processos relacionados (OMG, 2008).

Conforme manual institucional da especificação (OMG, 2008), possui os seguintes objetivos: i) fornecer uma representação padronizada e bibliotecas gerenciadas de conteúdo de métodos reutilizáveis, ii) apoiar o desenvolvimento, o gerenciamento e o crescimento sistemático dos processos de desenvolvimento e iii) apoiar a implementação do conteúdo do método e do processo.

De outra forma os objetivos são citados por Choi, Kim e Kim Suntae (2018) como: i) fornecer semântica não ambígua, ii) fornecer orientação notacional clara, iii) fornecer um meta-esquema concreto, modular, configurável e reutilizável, iv) definir o formato padrão para o intercâmbio de conteúdo do processo, v) fornecer processos adequados para serem usados como modelo de planejamento e vi) adequado para a aplicação direta e métricas de execução.

Os conceitos-chaves definidos nesta especificação estão ilustrados na figura 1.

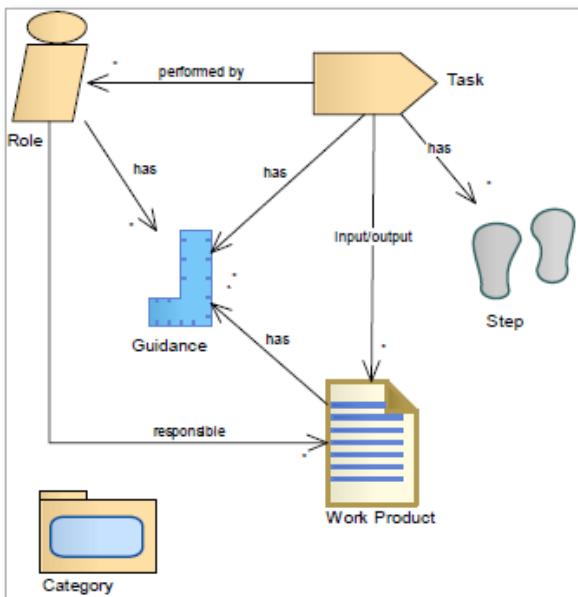
Figura 11 - EPF método framework

Fonte: Tuft, 2010, p. 28.

O SPEM emprega uma separação entre as definições de conteúdo do método e a aplicação do conteúdo do método no processo de desenvolvimento. Os dois conceitos principais são: conteúdo do método e processo.

O conteúdo do método fornece explicações passo a passo, descrevendo como os objetivos específicos de desenvolvimento são alcançados, independentemente da colocação dessas etapas em um ciclo de vida de desenvolvimento. Os processos pegam esses elementos de conteúdo do método e os relacionam em sequências parcialmente ordenadas que são personalizadas para tipos específicos de projetos (OMG, 2008).

O conteúdo do método define os elementos principais, tais como: *role* (papel), *task* (tarefa), *work product* (produto de trabalho) e *guidance* (guia). A figura 2 ilustra estes elementos e suas relações.

Figura 12 - Modelo conceitual do conteúdo

Fonte: Van Den Berg e Dillman, 2012

O papel descreve um conjunto de responsabilidades e habilidades necessárias para executar uma tarefa ou o responsável pela elaboração de um produto de trabalho, o qual representa qualquer coisa usada, produzida ou modificada por uma tarefa podendo ser um produto de trabalho de entrada ou saída. O produto de trabalho é um termo genérico usado para definir três tipos possíveis: artefatos, entregáveis e resultados. A tarefa é uma unidade de trabalho executada por um ou mais papéis e que produz um ou mais produtos de trabalho. Possui steps (passos) que descrevem como executá-la e guias com informações adicionais. Guias servem de documentação complementar e podem ser associadas a qualquer elemento do conteúdo do método (papel, tarefa, produto de trabalho) e do processo.

Category (Categorias) são mecanismos de organização do conteúdo do método usados para criar visualizações de navegação para o site publicado. Existem dois tipos de categorias: personalizada e padrão. As categorias personalizadas são criadas pelo usuário de acordo com a necessidade específica. As categorias de métodos padrão é um conjunto de categorias predefinidas, são elas: *disciplines* (disciplinas), *domains* (domínios), *work product kinds* (tipos de produtos de trabalho), *role sets* (grupo de papéis) e *tools* (ferramentas).

A disciplina é usada exclusivamente para organizar as tarefas relacionadas a uma área de interesse. O domínio é usado exclusivamente para organizar os produtos

de trabalho relacionados com base em tempo, recursos ou tema. O grupo de papéis é um tipo de categoria padrão usada para agrupar papéis com pontos em comum.

Processo define como o trabalho é executado ao longo do tempo e é descrito usando: fases, iterações, marcos e atividades (Van Den Berg; Dillman, 2012). O elemento principal é a atividade que pode ser aninhada para definir estruturas de divisão e relacionada entre si para definir um fluxo de trabalho (OMG, 2008). Enquanto o conteúdo de método descreve o que fazer (tarefas), quem faz (papéis), e o que é produzido (produtos de trabalho), os processos organizam esses elementos em sequências ou estruturas temporais (como fluxos de trabalho ou estruturas de decomposição) para atender às necessidades de um projeto específico.

O processo é criado a partir do uso dos elementos de conteúdo do método e de sua combinação em estruturas que especificam como o trabalho deve ser organizado ao longo do tempo. Os processos são expressos como estruturas de decomposição ou fluxogramas de atividades. Existem dois tipos de processos: *Capability Patterns* (Padrões de Capacidade) e o *Delivery Processes* (Processos de Entrega). O primeiro trata-se de padrões que representam boas práticas específicas de disciplinas ou áreas de interesse, podendo ser reutilizados para montar processos maiores. O segundo representa um modelo completo e integrado para conduzir um tipo específico de projeto, cobrindo todo o ciclo de vida.

2.1.4 O EPF Composer

O *EPF Composer* é um *software* gratuito desenvolvido por meio de projeto colaborativo de código aberto pela *Eclipse Foundation®* em colaboração com a: *International Business Machines Corporation®* (IBM), OMG, *Ambyssoft*, *BearingPoint*, *Capgemini®*, *Covansys®*, *Ivar Jacobson International®*, *Number Six®* e *University of British Columbia®*, dentre outros membros do projeto (Eclipse Foundation, 2024).

O projeto foi iniciado em 2005 e lançada sua primeira versão em 2006. Atualmente a ferramenta consta em sua última versão, 1.5.2, lançada em 2018. O projeto foi finalizado em 2022 (Eclipse Foundation, 2024). O *EPF Composer* é uma plataforma de ferramentas de modelagem de processos que permite aos engenheiros

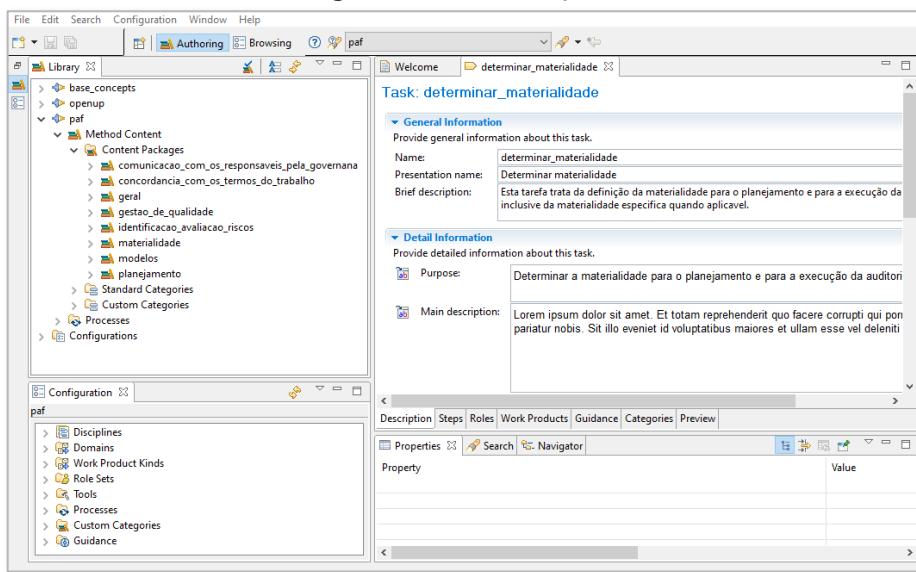
de processos e gerentes de projetos a criação, a manutenção, a adaptação e a publicação de métodos e de processos de desenvolvimento (Haumer, 2007).

Segundo o manual da ferramenta (Tuft, 2010), tem dois principais propósitos: i) fornecer aos profissionais de desenvolvimento uma base de conhecimento de capital intelectual que lhes permita navegar, gerenciar e implantar conteúdo e ii) fornecer recursos de engenharia de processos, apoiando engenheiros de processos e gerentes de projetos na seleção, adaptação e montagem rápida de processos para seus projetos de desenvolvimento concreto.

Os principais recursos da ferramenta são: i) criação, configuração, visualização e publicação de métodos e processos, ii) interfaces de usuário baseadas em formulários e editores de *rich text* para criar descrições de conteúdo ilustrativas para métodos e processos, iii) criação de processos com editores de estrutura analítica do projeto e diagramas de fluxo de trabalho através do uso de editores de processos e iv) reutilização e extensibilidade de métodos e processos através de um mecanismo de *plug-in* (Van Den Berg; Dillman, 2012).

O *EPF Composer* tem relação direta com o SPEM, pois foi desenvolvido com base na estrutura deste metamodelo.

Figura 13 - EPF Composer



Fonte: Elaborado pelo autor.

Enquanto o SPEM é um metamodelo teórico, o *EPF Composer* é a ferramenta prática que permite aplicar o SPEM em cenários reais. Ele transforma a estrutura conceitual do SPEM em soluções utilizáveis.

2.1.5 Trabalhos relacionados

Diversas abordagens têm sido exploradas para modelagem de processos, com foco na reutilização e adaptabilidade, características fundamentais para áreas de alta complexidade, como auditorias financeiras.

No contexto de metodologias baseadas no SPEM, estudos como o de Baumgarten *et al.* (2015) destacam a aplicação do SPEM 2.0 no desenvolvimento e na otimização de sistemas embarcados complexos, evidenciando sua adaptabilidade e robustez. A pesquisa revela a capacidade do SPEM de ser estendido e adaptado às necessidades específicas de um projeto, o que é essencial para personalizar os processos de auditoria financeira. Já Van Den Berg e Dillman (2012) discutem como o uso do SPEM associado a ferramenta EPF Composer, facilita a autoria e a personalização de processos.

Estudos sobre a adaptação de práticas do *Software Engineering Teaching Methods and Theory* (SETMAT) ao SPEM, como apresentado por Cruz, Gómez-Álvarez e Astudillo (2020), demonstram como a flexibilidade do SPEM pode ser explorada para representar práticas de ensino em Engenharia de Software. Este trabalho propõe um mapeamento entre os elementos do SETMAT e o SPEM, o que Coletânea de Pós-Graduação [Controle Governamental: Auditoria Financeira] pode oferecer *insights* valiosos sobre como modelar normas específicas de auditoria financeira no contexto do SPEM.

No trabalho de Muram, Javed e Kanwal (2021), foi explorada a utilização do EPF Composer para gerar e validar modelos de processos que atendem a requisitos normativos de sistemas críticos, como os encontrados nas indústrias aeroespacial e ferroviária. Este estudo ilustra como a ferramenta pode ser adaptada para gerenciar processos complexos e garantir sua conformidade com normas específicas. Embora o foco tenha sido em segurança, a metodologia proposta tem relevância para processos de auditoria financeira, onde a conformidade com normas e a adaptação de processos são igualmente essenciais.

Vários outros conteúdos de processo já estão disponíveis no SPEM, por exemplo: *Extreme Programming* (XP), SCRUM, RUP, OpenUP, Systems Engineering,

The Open Group Architecture Framework (TOGAF) e *Department of Defense Architecture Framework* (DODAF) (Van Den Berg; Dillman, 2012) além do *Microsoft Solutions Framework Agile* (MSF), *Project Management Body of Knowledge* (PMBOK) e o *Information Technology Unified Process* (ITUP) (OMG, 2008).

Cheade (2023) realizou uma pesquisa focado no mapeamento dos processos de auditoria financeira para propósitos especiais no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS), utilizando a notação *Business Process Model and Notation* (BPMN) com o apoio da ferramenta *Bizagi Modeler*. A pesquisa destacou a importância do mapeamento de processos como ferramenta essencial para a melhoria da eficiência e qualidade na execução das auditorias financeiras. A autora identificou que a padronização e a formalização dos fluxos de trabalho contribuem significativamente para a qualidade e agilidade dos processos auditivos no setor público, alinhando as práticas nacionais com as exigências internacionais de auditoria financeira.

Esses estudos fornecem uma base sólida para a pesquisa em curso, que visa adaptar e aplicar a modelagem do PAF, utilizando o *EPF Composer*, para garantir a personalização, a reutilização e a conformidade com as normas relevantes para o domínio de auditoria.

2.2 Metodologia

A pesquisa adota uma abordagem metodológica combinada, envolvendo três tipos principais de pesquisa: aplicada, qualitativa e exploratória. Essas abordagens foram escolhidas com base no objetivo de resolver problemas práticos, explorar novas perspectivas sobre o tema em questão e analisar de maneira interpretativa a aplicabilidade do metamodelo SPEM e da ferramenta *EPF Composer* na modelagem de processos de auditoria financeira governamental.

A pesquisa aplicada é caracterizada pela busca de soluções concretas para problemas específicos (Gil, 2008), com foco na utilização prática do conhecimento. Neste estudo, tal perspectiva se combina com uma abordagem exploratória, voltada a abrir novas possibilidades de aplicação da modelagem de processos na auditoria governamental (Severino, 2007). Logo, esta pesquisa é do tipo aplicada pois o foco é

oferecer soluções práticas para um problema específico mediante a abordagem de modelagem e adaptação do PAF por meio da notação SPEM e da ferramenta *EPF Composer*.

Quanto a natureza esta **pesquisa é exploratória**, pois após o entendimento dos conceitos, buscou-se encontrar novas visões sobre o tema (Gil, 2002) uma vez que o foco da pesquisa foi a investigação e entendimento sobre a aplicabilidade dessas ferramentas no contexto da auditoria governamental. Severino (2007, p. 123) define pesquisa exploratória como um meio que “busca levantar informações sobre determinado objeto, delimitando assim o campo de trabalho, mapeando as condições das manifestações desse objeto”.

A pesquisa também se caracteriza por sua abordagem **qualitativa**, cujo foco é interpretar e compreender como a notação SPEM e a ferramenta *EPF Composer* podem ser aplicadas e adaptadas à auditoria financeira governamental. O caráter interpretativo, conforme Gil (2002), orientou a análise dos benefícios, desafios e limitações ao uso dessas tecnologias pelas ISC's.

A metodologia foi estruturada em etapas sequenciais, conforme descrito a seguir:

1. Estudo dos conceitos e ferramentas: foi realizado um levantamento teórico sobre o metamodelo SPEM e a ferramenta *EPF Composer*, com foco nos principais conceitos, como tarefas, papéis, produtos de trabalho e suas inter-relações. O estudo incluiu a análise de exemplos disponíveis no Manual do *EPF Composer*, bem como nas bibliotecas *OpenUP* e *Scrum*.

2. Mapeamento dos elementos: a partir de uma análise textual detalhada do MIAF, foram identificados no PAF os trechos que descrevem (i) responsabilidades atribuídas a atores ou funções, (ii) ações ou atividades a serem executadas e (iii) documentos e registros utilizados ou produzidos ao longo da auditoria. As responsabilidades foram associadas a papéis no SPEM; as ações, a tarefas; e os documentos e registros, a produtos de trabalho.

Nos casos em que o MIAF apresentava redações ambíguas ou abertas a múltiplas interpretações, adotou-se uma abordagem interpretativa coerente com a lógica processual da auditoria financeira e com os conceitos do SPEM, realizando leitura cruzada com as ISSAIs correspondentes. Nessas situações, privilegiou-se a

consistência interna do modelo e o alinhamento com a estrutura de fases do PAF (pré-auditória, planejamento, execução, finalização e relatório).

As principais decisões de mapeamento – como critérios para agrupar tarefas em atividades, para diferenciar papéis de mesma natureza e para definir entradas e saídas das tarefas – foram registradas em uma planilha de acompanhamento, de forma a assegurar transparência, rastreabilidade e possibilidade de adaptação futura do modelo por outras ISCs. Por se tratar de um estudo aplicado e exploratório, essa documentação de bastidor é descrita de forma sintética neste artigo, mas pode ser expandida em pesquisas futuras focadas em métodos formais de transformação de texto em modelos SPEM.

3. Modelagem do processo: com base no mapeamento, os elementos identificados foram modelados no *EPF Composer*. Inicialmente, foram criadas bibliotecas de métodos contendo os componentes básicos do processo. A modelagem concentrou-se nas fases iniciais do PAF (atividades de pré-auditória e planejamento), estabelecendo uma base para expansões e adaptações futuras. A funcionalidade de reutilização de métodos foi explorada para sua aplicação na personalização de processos para diferentes organizações.

4. Análise dos benefícios da modelagem: por fim, foi realizada uma análise qualitativa dos benefícios proporcionados pela modelagem do PAF, considerando os critérios de adaptação, documentação, manutenção e publicação dos processos.

Essa metodologia permitiu a construção de um modelo protótipo do PAF⁶⁸ na notação SPEM, utilizando o *EPF Composer*.

2.3 Resultados

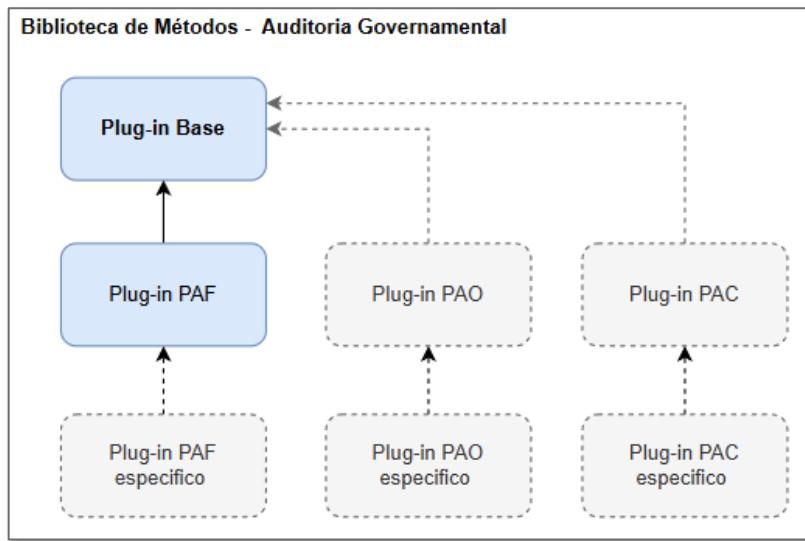
2.3.1 Resultados da modelagem do PAF

A biblioteca de métodos (*method library*) apresentada nesta seção é um exemplo prático resultado da modelagem do PAF usando a notação SPEM por meio da

⁶⁸ Disponível no endereço eletrônico <https://paf.rees.com.br/Publish/>

ferramenta EPF Composer. A biblioteca armazena todos os elementos de métodos servindo como um repositório de conteúdo de métodos e de processos para auditoria governamental. A figura abaixo ilustra sua composição.

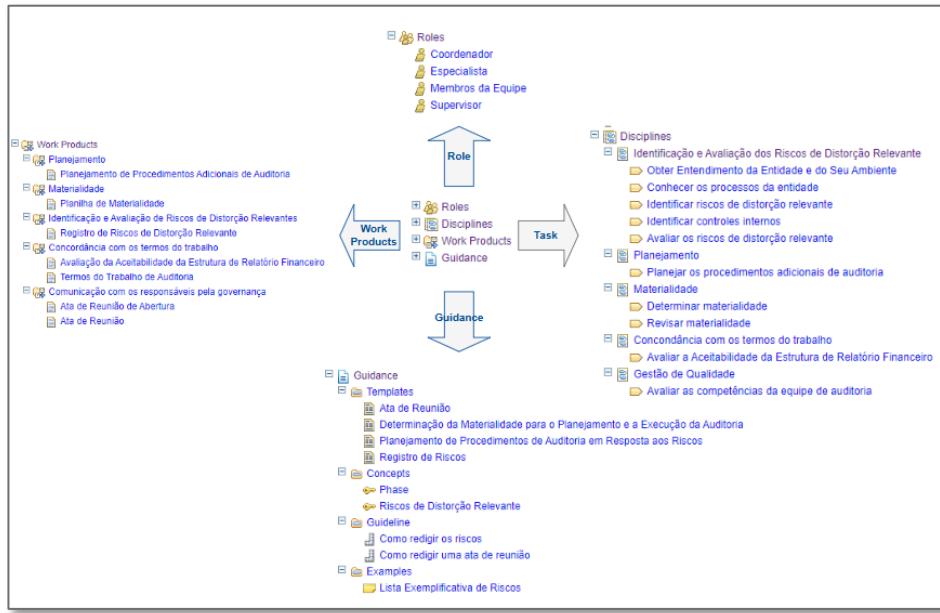
Figura 14 - Esquema conceitual da biblioteca de métodos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Ela contém dois *plug-in* (destaque em azul). O *Plug-in Base* é destinado a armazenar os métodos bases que são de aplicação geral a qualquer tipo de trabalho de auditoria. O *Plug-in PAF* é destinado ao armazenamento dos métodos específicos aplicáveis a auditoria financeira. Da mesma forma podem ser criados plug-ins destinados ao armazenamento de métodos específicos para aplicação nos processos de auditoria operacional (PAO) e de auditoria de conformidade (PAC). Cada ISC poderá fazer uso destes Plug-ins para a criação de plug-in específico destinado ao armazenamento de métodos e processos adaptados para a sua realidade organizacional.

O *plug-in PAF* contém os elementos de conteúdo do método, tais como: *roles* (papéis), *task* (tarefas), *work product* (produtos de trabalho) e *guidance* (guias). A figura abaixo ilustra.

Figura 15 - Visão geral dos elementos de métodos.

Fonte: Adaptação de CHOI, 2018.

Os papéis mapeados se referem aos atores envolvidos em todo o ciclo de vida do PAF. As tarefas mapeadas se referem as fases de pré-auditória e planejamento e foram categorizadas por disciplinas. O conceito de disciplina foi aplicado na modelagem para agrupar as tarefas de acordo com a norma a qual está relacionada. Assim foram criadas as disciplinas: Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, Materialidade, Planejamento, Concordância com os termos do trabalho e Gestão da qualidade que correspondem respectivamente às normas ISA 315, ISA 320, ISA 300, ISA 210 e ISA 220.

Os produtos de trabalho podem ser de 3 tipos possíveis. No contexto da auditoria financeira foram definidos como artefato que corresponde ao conceito de papéis de trabalho. Os produtos de trabalho foram categorizados por domínios, os quais são: identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, materialidade e planejamento. Algumas guias foram definidas a título de exemplificação e foram agrupadas conforme seu tipo. Todos os elementos estão inter-relacionados. Por exemplo: A tarefa Definir Materialidade é executada pelo papel Auditor membro da equipe e tem como produto de trabalho de saída o artefato Planilha de Materialidade.

Figura 16 - Tarefa determinar materialidade

Task: Determinar materialidade

Esta tarefa trata da definição da materialidade para o planejamento e para a execução da auditoria, inclusive da materialidade específica quando aplicável.

Disciplines: Materialidade

[Expand All Sections](#) [Collapse All Sections](#)

Purpose

Determinar a materialidade para o planejamento e para a execução da auditoria

[Back to top](#)

Relationships

Roles	Primary Performer: • Membros da Equipe	Additional Performers: • Coordenador
Outputs	• Planilha de Materialidade	

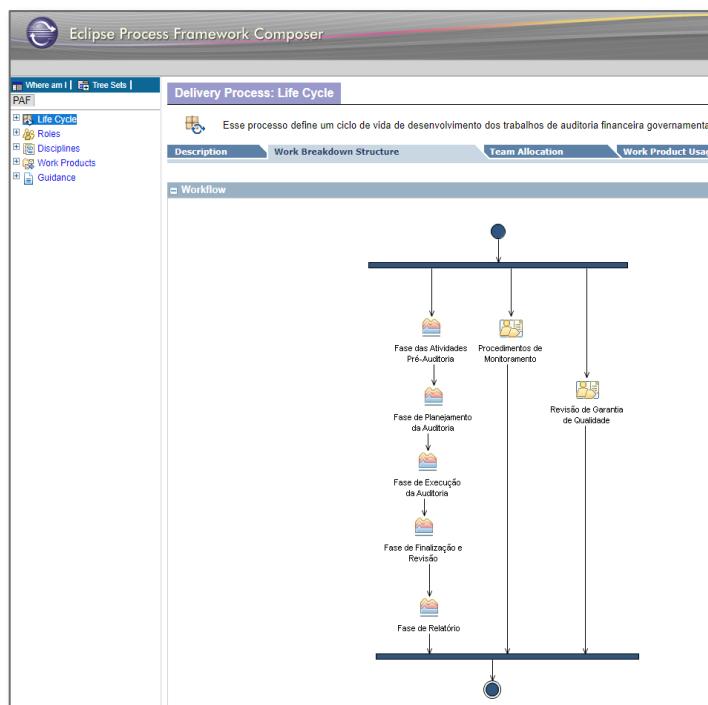
[Back to top](#)

Main Description

Steps

Fonte: Elaborado pelo autor.

Além da definição do conteúdo do método e suas inter-relações o *plug-in PAF* possui um processo de entrega, o qual é ilustrado na figura 7 usando a notação de diagrama de atividades da UML.

Figura 17 - Ciclo de vida do PAF.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O diagrama representa em alto nível o fluxo de trabalho do PAF que é um processo iterativo de 5 fases: atividades pré-auditória, planejamento, execução, finalização e revisão e relatório. As atividades de monitoramento e revisão de garantia da qualidade são atividades contínuas, transversais e paralelas que permeia todas as demais fases ao longo de todo o processo de auditoria.

Todos os elementos definidos podem ser reutilizados e adaptados pelas ISCs conforme sua realidade organizacional mediante o recurso de reutilização de métodos que é baseado na "variabilidade de conteúdo de métodos". Esse recurso permite que elementos em um pacote de conteúdo modifiquem ou reutilizem elementos de outros pacotes, inclusive de diferentes *plug-in*, sem alterar diretamente o conteúdo original.

Esse recurso foi aplicado no PAF com a definição do papel Auditor e Coordenador. O papel Auditor é um conteúdo de elemento definido no *Plug-in Base*. Ao ser criado o papel Coordenador no *Plug-in PA*, ele herdou as características e atributos do papel Auditor mediante o uso da variabilidade do tipo *Extend*. Dessa forma o papel Coordenador é uma extensão do papel Auditor possuindo as mesmas características além de suas específicas. O mesmo ocorreu com a definição dos papéis Supervisor e Membros da equipe. Todos possuem suas características específicas, mas todos possuem características herdadas do papel Auditor.

2.3.2 Benefícios identificados

Da aplicação do metamodelo SPEM, por meio da ferramenta *EPF Composer*, na modelagem do PAF, pode-se apontar os seguintes benefícios quanto aos aspectos de documentação, manutenção, adaptação e publicação:

A modelagem proporcionou uma **documentação com mais clareza, padronização e consistência** uma vez que segue uma estrutura e padrões bem definidos, o que elimina ambiguidades comuns em documentos textuais, além de permitir a inclusão de guias detalhadas e melhores práticas para cada conteúdo de elemento ajudando aos envolvidos no trabalho o entendimento correto do processo. A conexão ou inter-relação entre os elementos (papéis, tarefas, produtos de trabalho,

guias), a criação de diagramas e a representação visual proporciona uma **visualização intuitiva** o que torna o PAF mais fácil de entender e de comunicar aos envolvidos. A inter-relação dos elementos traz ainda o benefício da **rastreabilidade** da documentação pois facilita o rastreamento de dependências e vínculos entre os elementos do processo além de garantir uma visão completa e integrada e por fim possibilitou a **geração automática** de documentações eletrônicas interativas e navegáveis (*website*), oferecendo às ISCs um acesso centralizado, mais dinâmico e intuitivo ao processo o que promove alinhamento organizacional.

A estrutura e os padrões bem definidos bem como a possibilidade de identificar e gerenciar a dependências entre diferentes partes do processo favorecem a **redução de erros e inconsistências**, tornando a **manutenção** mais confiável. A manutenção e a melhoria contínua é **simplificada** uma vez que qualquer alteração nos elementos do conteúdo é refletida automaticamente para todas as demais partes onde são referenciadas. **Maior agilidade** na manutenção tendo em vista o uso da ferramenta e de um repositório centralizado de métodos reutilizáveis e configuráveis.

Quanto à **adaptação (customização)**, o recurso de reutilização de métodos, por meio do mecanismo de variabilidade, padrões de capacidade e biblioteca de métodos, promove o benefício de **redução esforço**, pois evita a necessidade de criar conteúdo e processos a partir do zero, além dos benefícios de **consistência, padronização e flexibilidade**.

Por fim, a **publicação** do conteúdo de métodos e processos em formato *website* navegável entre os diferentes elementos (papéis, tarefas, produtos de trabalho, processo) assegura o benefício da navegação intuitiva e interativa facilitando por exemplo a compreensão do processo.

Além dos aspectos mencionados acima, outros benefícios relacionados aos produtos gerados por esta abordagem podem ser apontados, como a **biblioteca de métodos**. A criação da biblioteca de métodos serve de base de conhecimento de capital intelectual para o desenvolvimento de processos de trabalho de auditoria governamental compartilhável e reutilizável pelas ISCs.

Além disso, a **publicação** do processo em *site web* serve de material de apoio em programas de treinamento do processo de trabalho. Ademais, um modelo de **processo de trabalho estruturado** serve de agente facilitador para: o controle e a

garantia da qualidade, a gestão dos trabalhos e a aplicação do processo de melhoria contínua das ISC's.

2.3.3 Desafios e limitações para modelagem do PAF

Alguns possíveis desafios e limitações podem ser pontuados na abordagem de aplicação do metamodelo SPEM, por meio da ferramenta *EPF Composer*, pelas ISC's para a modelagem dos processos de auditoria governamental. Os desafios e limitações envolvem algumas questões específicas.

Quanto ao **desenvolvimento de novas competências**, a aplicação dessa abordagem exigirá por parte do setor ou da equipe responsável pelo desenvolvimento de normas e metodologias de fiscalização, além dos conhecimentos aprofundados em normas de auditoria, a obtenção de novas habilidades na área de engenharia de processos, especificamente quanto ao metamodelo SPEM e ao uso da ferramenta EPF Composer. Esse desafio poderá ser superado com a implementação de estratégias de treinamentos.

Quanto à **demandas de um esforço significativo de análise, interpretação e aplicação**, a modelagem de um processo não estruturado, como o PAF, para a notação estruturada como o SPEM exige um esforço significativo de análise, interpretação e adaptação. Isso porque envolve transformar informações descritas textualmente em um modelo formal e bem estruturado, com clara definição de papéis, tarefas, produtos de trabalho, decisões, etapas e fluxos. Esse processo exige uma análise detalhada, adaptação do conteúdo e, muitas vezes, a resolução de ambiguidades, para garantir que o modelo seja modelado adequadamente.

Quanto ao **EPF Composer com integração limitada**, apesar de constar numa versão madura e amplamente utilizada na engenharia de *software*, trata-se de um projeto descontinuado. Atualmente não é uma ferramenta que tenha integração com outras ferramentas de fiscalização. Contudo por se tratar de uma ferramenta de código aberto, essa limitação pode ser contornada com investimentos em desenvolvimento de software para esse fim com pesquisas prévias que investigue a viabilidade.

3 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo explorar a aplicação do metamodelo SPEM, por meio da ferramenta *EPF Composer*, para a modelagem do PAF. Pela utilização dessa abordagem de modelagem estruturada, foi possível observar significativos benefícios quanto aos aspectos de documentação, manutenção, adaptação e publicação dos processos de auditoria, aspectos essenciais para as ISCs.

Essa abordagem demonstrou avanços significativos em relação à metodologia textual tradicional. A conversão do PAF para uma representação formal no SPEM permitiu uma documentação mais clara, consistente, padronizada e intuitiva, facilitando a compreensão e comunicação entre os envolvidos. A possibilidade de reutilização de métodos mostrou-se vantajosa, permitindo a adaptação do processo a diferentes realidades organizacionais das ISCs. Outro benefício importante foi a melhoria na manutenção dos processos. A estrutura modular e bem definida do SPEM, combinada com a funcionalidade de inter-relação entre os elementos do conteúdo de métodos e do processo, contribuíram para facilitar a compreensão do processo além de apoiar a gestão e a execução dos trabalhos.

Por fim, a publicação dos processos em formato de website interativo e navegável proporcionou uma interface dinâmica e acessível para os usuários, promovendo um melhor alinhamento organizacional e facilitando o treinamento e a disseminação do conhecimento.

Embora os resultados apontam para significativos benefícios é importante ressaltar que a aplicação da abordagem nas ISCs enfrenta desafios, como a necessidade de capacitação em engenharia de processos e o esforço para a adaptação do conteúdo textual para uma notação estruturada. Além disso, a descontinuidade do *EPF Composer* apresenta limitações de integração, embora soluções alternativas possam ser desenvolvidas tendo em vista se tratar de um software de código aberto.

Em suma, este estudo reafirma a relevância da combinação do SPEM e da ferramenta *EPF Composer* para a modelagem do PAF e evidencia os benefícios dessa abordagem o que traz para a organização um processo

robusto, flexível e transparente, que pode ser facilmente adaptado às suas necessidades além de promover melhoria contínua, padronização e agilidade.

A proposta de **trabalhos futuros** divide-se em duas etapas principais. A primeira etapa consistirá na conclusão da biblioteca de métodos de auditoria governamental, que incluirá o plugin para conceitos gerais e a modelagem completa do PAF. A segunda etapa englobará a expansão da biblioteca para cobrir os processos específicos da auditoria governamental, como a auditoria financeira de quadros isolados e a auditoria financeira independente realizada no âmbito dos Tribunais de Contas com foco na adaptação e na personalização dos métodos. Adicionalmente, pretende-se expandir a biblioteca para incorporar metodologias de auditoria em conformidade e auditoria operacional.

REFERÊNCIAS

ASSOCIATION OF BUSINESS PROCESS MANAGEMENT PROFESSIONALS (ABPMP). **BPM CBOK – guia para o gerenciamento de processos de negócio:** corpo comum de conhecimento. v. 3. ed. Brasil: ABPMP, 2013.

BAUMGARTEN, Guilherme; ROSINGER, Maike; TODINO, Anna; MARÍN, Rubén de Juan. SPEM 2.0 as process baseline meta-model for the development and optimization of complex embedded systems. In: IEEE INTERNATIONAL SYMPOSIUM ON SYSTEMS ENGINEERING (ISSE), 2015, Roma. **Proceedings** [...] [S. I.]: IEEE, 2015. p. 155-162. DOI: <https://doi.org/10.1109/SysEng.2015.7302749>.

CHEADE, Luiza Meinberg. **Mapeamento dos processos de auditoria financeira no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.** 2023. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) — Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufms.br/handle/123456789/6613>. Acesso em: 10 jan. 2025.

CHOI, SeungYong; KIM, JeongAh; KIM, SunTae. Software R&D process framework for process tailoring with EPF cases. In: GERVASI, O. et al. (org.). *International Conference on Computational Science and Its Applications (ICCSA 2018)*, **Proceedings**. Cham: Springer, 2018. (Lecture Notes in Computer Science, v. 10963). p. 541-555. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-319-95171-3_41.

CRUZ, Pablo; GÓMEZ-ÁLVAREZ, María Clara; ASTUDILLO, Hernán. Mapping SETMAT practices to SPEM. In: IEEE INTERNATIONAL WORKSHOP ON SOFTWARE ENGINEERING PROCESSES AND PRACTICES FOR THE INDUSTRY (SEMPRE), 2020, Adelaide. **Proceedings...** [S. I.]: IEEE, 2020. p. 1-8. DOI: <https://doi.org/10.1109/SEMPRE.2020.00021>.

ECLIPSE FOUNDATION. **Eclipse Process Framework Project.** Disponível em: <https://projects.eclipse.org/projects/technology.epf>. Acesso em: 16 out. 2024.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HAUMER, Peter. **Eclipse Process Framework Composer:** key concepts. 2. ed. [S. I.]: Eclipse Foundation, abr. 2007. Disponível em: <https://www.eclipse.org/epf/>. Acesso em: 15 set. 2024.

INTOSAI. INTOSAI Development Initiative (IDI). **Manual de implementação das ISSAIs de auditoria financeira.** Versão 1. Oslo: Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI, 8 dez. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/hotsites/manual-de-implementacao-do-issai-idi/>. Acesso em: 12 out. 2024.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD. **ISA 200:**

overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International Standards on Auditing. New York: IFAC, 2020.

Disponível em: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A009%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20200.pdf. Acesso em: 1 fev. 2025.

JACOBSON, Ivar. **Object-oriented software engineering**: a use case driven approach. Reading, MA: Addison-Wesley, 1992.

LEMOS, Wilda S.; SILVA, Talita Fernanda da. **A modelagem de processos como estratégia para a gestão do conhecimento**: estudo de caso no IF Goiano. 2016.

Disponível em: https://consensus.app/papers/a-modelagem-de-processos-como-estratégia-para-a-gestão-do-lemos-silva/59eed79697f45bc9bc9f920765489334/?utm_source=chatgpt. Acesso em: 4 fev. 2025.

MURAM, Faiz UI; JAVED, Muhammad Atif; KANWAL, Samina. Facilitating the compliance of process models with critical system engineering standards using natural language processing. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON EVALUATION OF NOVEL APPROACHES TO SOFTWARE ENGINEERING (ENASE), 16., 2021, Online. *Proceedings...* [S. l.]: SciTePress, 2021. p. 306-313. DOI: 10.5220/0010455903060313.

OBJECT MANAGEMENT GROUP. **Software & systems process engineering meta-model specification** (version 2.0). Milford, MA: OMG, apr. 2008. Disponível em: <https://www.omg.org/spec/SPEM/2.0/About-SPEM#issues>. Acesso em: 16 out. 2024.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

TEIXEIRA, Livia Marangon Duffles; AGANETTE, Elisângela C. A gestão documental associada à modelagem de processos de negócios: práticas interdisciplinares na especificação de sistemas de recuperação da informação. **BRAJIS: Brazilian Journal of Information Science**, Marília/SP, v. 13, n. 1, p. 33-44, 2019. Disponível em: <https://revistas.marilia.unesp.br/index.php/bjis/article/view/7960>. Acesso em: 21 dez. 2025.

TUFT, Bjorn. **EPF Composer**: installation, introduction, tutorial and manual. [S. l.]: Eclipse Foundation, 10 fev. 2010. Disponível em: <https://www.eclipse.org/epf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

VAN DER AALST, Wil. **Process mining: data science in action**. Cham: Springer, 2016.

VAN DEN BERG, Tom; DILLMAN, Brad. DSEEP process authoring made easy. In: SPRING SIMULATION INTEROPERABILITY WORKSHOP, 2012, Orlando. **Proceedings** [...]. [S. l.]: Simulation Interoperability Standards Organization; Curran Associates, 2012. p. 131-142. ISBN 978-1-61839-719-5.

Sobre os autores

Glaucia Maria de Assis | e-mail: glauciaassis@tce.ms.gov.br

Especialista em Controle Governamental: Auditoria Financeira – Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União. Auditora de controle externo do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

 <https://orcid.org/0009-0001-1532-0459>

Lucas Oliveira Gomes Ferreira | e-mail: gomesf@tcu.gov.br

Doutor em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília. Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União.

 <https://orcid.org/0000-0002-8734-4740>

 <http://lattes.cnpq.br/0659153293462243>

Entre números e normas: a complexidade da consolidação e os desafios da auditoria financeira do passivo atuarial no setor público

SABRINA REINBOLD REZENDE

Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Fucape Business School.
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

RESUMO

Este artigo examina os desafios da auditoria financeira do passivo atuarial no setor público brasileiro, à luz da NBC TSP 15, especialmente no contexto dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) e fundos militares. A norma, embora publicada em 2018, passou a ser obrigatória apenas a partir de 2022, com sua inclusão no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A consolidação das demonstrações contábeis enfrenta entraves devido às divergências entre as políticas contábeis da NBC TSP 15 e os métodos e premissas atuariais previstas nas normas previdenciárias. Para subsidiar o estudo, realizou-se uma pesquisa descritiva e comparativa entre os métodos de financiamento e premissas atuariais utilizados nas avaliações atuariais de 20 Estados e do Distrito Federal, com data-focal de 31/12/2024, e os requisitos de contabilidade preconizados na NBC TSP 15. A coleta de dados públicos foi realizada por meio do Sistema de Informações dos Regimes Próprios de Previdência Social (CADPREV), pelo Demonstrativo de Resultados de Avaliação Atuarial (DRAA). Os resultados indicam que os parâmetros analisados não atendem totalmente às normas contábeis, o que pode causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras dos planos de benefícios pós-emprego de benefício definido, afetando as auditorias governamentais. O estudo evidencia a necessidade de avaliações atuariais distintas para fins contábeis e regulatórios, o que amplia a complexidade do processo de auditoria e eleva o risco de distorções nas demonstrações consolidadas. Conclui-se que o duplo relatório pode ser uma alternativa viável para assegurar a transparência, a aderência às normas internacionais e o controle das finanças públicas, embora demande maior esforço institucional e normativo.

Palavras-chave: Auditoria financeira; passivo atuarial; consolidação das demonstrações contábeis; políticas contábeis uniformes; NBC TSP 15.

ABSTRACT

This article examines the challenges of financial auditing of actuarial liabilities in the Brazilian public sector, in light of NBC TSP 15, particularly in the context of the Private Social Security Schemes (RPPS) and military funds. Although the standard was published in 2018, it only became mandatory in 2022 with its inclusion in the Public Sector Accounting Manual. The consolidation of financial statements faces obstacles due to discrepancies between the accounting policies of NBC TSP 15 and the actuarial methods and assumptions established by pension regulations. To support the study, a descriptive and comparative analysis was conducted of the financing methods and actuarial assumptions used in the actuarial evaluations of 20 states and the Federal District, as of December 31, 2024, compared to the accounting requirements set forth in NBC TSP 15. Public data were collected through the Information System of the Own Social Security Regimes (CADPREV), using the Actuarial Assessment Results Report (DRAA). The results indicate that the analyzed parameters do not fully comply with accounting standards, which may lead to material misstatement in the financial statements of defined benefit post-employment plans, affecting public sector audits. The study highlights the need for separate actuarial evaluations for accounting and regulatory purposes, increasing the complexity of the audit process and the risk of material misstatement in the consolidated financial statements. It concludes that dual reporting may be a viable alternative to ensure transparency, adherence to international standards, and control of public finances, although it requires greater institutional and regulatory effort.

Keywords: Financial auditing; Actuarial liabilities; Consolidation of financial statements; Uniform accounting policies; NBC TSP 15.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o setor público brasileiro tem avançado na convergência às normas internacionais de contabilidade e auditoria, visando maior transparência, comparabilidade e fidedignidade das demonstrações financeiras (Gomes *et al.*, 2019). Nesse contexto, destaca-se a adoção da NBC TSP 15, correlata à IPSAS 39, que trata dos benefícios a empregados, especialmente os pós-emprego de benefício definido (BD), como aposentadorias e pensões (CFC, 2018a). Embora editada em 2018, sua obrigatoriedade foi estabelecida apenas a partir de 2022, com a incorporação ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pela Secretaria do Tesouro Nacional [STN] (Silva *et al.*, 2023).

Estudos recentes analisam os impactos da mensuração e reconhecimento dos passivos atuariais dos RPPS e fundos militares, evidenciando baixa aderência à NBC TSP 15 e destacando divergências entre os pressupostos contábeis e atuariais regulados pelas normas gerais previdenciárias, atualmente editadas pela Portaria n. 1.467, de 2022 (Brasil, 2022; Gouveia *et al.*, 2023; Rezende, 2023). Tais inconsistências representam riscos à fidedignidade das demonstrações consolidadas e ao planejamento das auditorias financeiras, dada a utilização de políticas contábeis não uniformes em nível de consolidação (Beechy, 2009; Conde, 2025; Gomes *et al.*, 2019; Rezende, 2023).

A pesquisa tem o objetivo de estabelecer algumas diferenças entre os pressupostos atuariais regulatórios e contábeis, além de investigar o grau de aderência da evidenciação dos passivos atuariais dos RPPS e fundos militares dos Estados e do Distrito Federal à NBC TSP 15, bem como os efeitos dessa aderência (ou falta dela) na consolidação contábil e nas auditorias financeiras.

O estudo contribui ao oferecer subsídios para o aprimoramento normativo e à compreensão dos impactos decorrentes das diferenças entre os modelos contábil e atuarial no reporte dos passivos atuariais com impacto nas atividades de auditoria financeira de asseguração razoável das demonstrações contábeis consolidadas dos entes federativos mantenedores dos RPPS e fundos de benefícios pós-emprego dos militares.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Fundamentação Teórica

2.1.1 Consolidação das Demonstrações Financeiras no Setor Público e o uso de Políticas Contábeis Uniformes

Sabendo-se que a uniformidade de políticas contábeis é essencial para garantir a comparabilidade e a confiabilidade do processo de consolidação das demonstrações financeiras dos entes federativos (CFC, 2023), Gomes *et al.* (2019) reforçam que a ausência dessa uniformidade dificulta a auditoria e a avaliação técnica, especialmente em cálculos atuariais, uma vez que prejudica a transparência e a utilidade das informações para os usuários.

Nesse sentido, em estudo sobre Portugal e Espanha, os autores propõem três abordagens distintas para analisar as demonstrações consolidadas do governo:

Quadro 1 - Perspectivas do processo de consolidação de contas públicas

1	Sob a ótica orçamentária, que inclui os orçamentos de todas as entidades de um grupo, visando controlar e monitorar a utilização dos recursos de todas as entidades governamentais;
2	Sob a visão de contas nacionais consolidadas, elaboradas de acordo com critérios contabilísticos nacionais, a exemplo do previsto na LRF no modelo brasileiro; e
3	Sob a perspectiva contábil, considerando as demonstrações financeiras consolidadas de todas as entidades controladas pela entidade principal, processo que é regulamentado pelas IPSAS 35 a 37.

Fonte: Adaptado a partir de GOMES *et al.* (2019).

Sob a terceira perspectiva, a consolidação das demonstrações contábeis no setor público baseia-se no conceito de controle, conforme a IPSAS 35 e a NBC TSP 17, sendo este caracterizado pelo poder de dirigir atividades relevantes, exposição a retornos variáveis e a convergência entre ambos (Brasil, 2018b). Diferentemente do setor privado, esse controle decorre de normas legais e regulatórias, como se observa no caso brasileiro, em que os entes federativos exercem controle sobre os RPPS e fundos de benefícios pós-emprego militar por meio de prerrogativas legais. Essa relação é reforçada pelo fato de essas entidades integrarem a administração pública e estarem sujeitas ao regime jurídico de direito público, o que as submete ao controle

hierárquico ou finalístico do ente instituidor, conforme a estrutura jurídica adotada (Meirelles, 2016).

Isso posto, torna-se necessário implementar um processo de consolidação eficiente, que assegure a elaboração de relatórios contábeis confiáveis e tempestivos, o que envolve as seguintes etapas (EC, 2018):

Quadro 2 - Etapas do processo de consolidação das entidades controladas.

Etapa	Descrição
1 Uniformização das Políticas Contábeis (ente federativo)	Garantir que todas as entidades do grupo usem as mesmas políticas contábeis para situações semelhantes
2 Alinhamento das Datas de Divulgação	No caso de divergências, ajustar as informações das entidades controladas para coincidir com a data de divulgação da controladora
3 Tradução das demonstrações financeiras	Traduzir oficialmente as demonstrações de subsidiárias no exterior para a moeda da controladora
4 Consolidação linha por linha das demonstrações financeiras	Unir todas as demonstrações financeiras (resultado, posição financeira e fluxos de caixa) das entidades do grupo
5 Eliminação de saldos e transações internas	Eliminar as transações entre entidades e órgãos do grupo, como vendas internas e dividendos
6 Contabilização de investimentos em entidades não controladas (coligadas)	Incluir a parte proporcional dos resultados de empresas nas quais há influência significativa, mas não controle
7 Eliminação do Investimento da Controladora na Controlada	Substituir o valor do investimento pelo patrimônio líquido da controlada, reconhecendo ágio ou deságio

Fonte: Adaptado a partir de EC (2018).

O estudo de Gomes *et al.* (2019) destaca que a consolidação das demonstrações financeiras no setor público é fundamental para a transparência e a tomada de decisões, pois oferece uma visão abrangente da situação financeira do governo central, complementando as informações das demonstrações individuais das entidades (EC, 2018). As diretrizes da IPSAS 35 e da NBC TSP 17 reforçam que as informações consolidadas atendem a diferentes usuários, considerando que as responsabilidades políticas e gerenciais variam entre os níveis individual e consolidado (Brasil, 2018b). Isso é particularmente relevante no caso dos planos públicos de benefícios pós-emprego de benefício definido (BD), como os RPPS no Brasil.

Segundo a base de discussão da IPSAS 49, que trata da contabilização dos planos de benefícios sob a ótica do próprio plano, os principais usuários dessas informações são os participantes dos regimes, interessados na capacidade de financiamento dos benefícios garantidos por lei (IPSASB, 2023). Já os usuários das demonstrações consolidadas do ente instituidor estão preocupados com a responsabilidade do ente em garantir o financiamento do RPPS, exigindo informações comparáveis entre diferentes entes.

À luz do exposto, um dos principais desafios da consolidação é assegurar a inclusão de todas as entidades controladas e a adoção uniforme de políticas contábeis, o que pode ser alcançado por meio de ajustes metodológicos ou padronização entre os componentes do grupo. Um processo complexo que exige esforços como a eliminação de transações entre entidades e a realização de ajustes contábeis conforme os padrões internacionais (Gomes et al., 2019).

Essa estrutura, entretanto, impacta diretamente a auditoria financeira das demonstrações consolidadas do governo, exigindo que os auditores obtenham evidências suficientes sobre o processo de consolidação para emitir opinião fundamentada (Carneiro, 2019). Isso porque as normas brasileiras de auditoria, em especial a NBC TA 600 e NBC TA 300, reforçam a necessidade de o auditor compreender os riscos de distorção relevantes e avaliar se os ajustes necessários foram realizados, especialmente em grupos que incluem planos de benefícios pós-emprego BD, considerando as relações de controle e os fatores regulatórios envolvidos, sobretudo em caso de utilização de políticas contábeis não uniformes (CFC, 2016a; 2018b; 2023).

2.1.2 Principais Divergências de Políticas Contábeis entre a NBC TSP 15 e Fatores Regulatórios Atuariais

A NBC TSP 15 estabelece diretrizes para a contabilização e divulgação dos benefícios a empregados no setor público, incluindo aposentadorias e pensões de benefício definido (BD), sob a perspectiva do ente instituidor (CFC, 2018a; Brasil, 2024). Seu objetivo é proporcionar aos usuários das demonstrações financeiras

consolidadas de governo uma compreensão clara dos riscos assumidos com esses benefícios, que devem ser avaliados a valor justo.

Por outro lado, a Portaria MTP nº 1.467/2022 regulamenta os parâmetros atuariais dos RPPS e dos fundos militares de benefícios pós-emprego BD, exigindo avaliações anuais com data-base em 31 de dezembro para apuração das provisões matemáticas a serem registradas contabilmente. A norma também determina a separação contábil entre o RPPS e o ente instituidor, exigindo, entretanto, a consolidação dessas informações nas demonstrações do governo, conforme as normas contábeis do setor público (Brasil, 2022).

Essa separação patrimonial tem como finalidade assegurar a transparência, o controle dos recursos, a adequada prestação de contas e a sustentabilidade dos regimes previdenciários (Costa, 2007). A Lei Complementar n. 101/2000 reforça essa exigência ao determinar que os recursos do RPPS permaneçam segregados das demais disponibilidades do ente federativo, evitando seu uso indevido e garantindo sua aplicação exclusiva nos fins previdenciários, em consonância com os princípios da responsabilidade fiscal e da boa governança (Brasil, 2000; COSTA, 2007).

Todavia, existem aspectos técnicos relacionados com a projeção das obrigações atuariais que podem ser conflitantes entre as normas contábeis e regulatórias do RPPS. Desde a edição da Portaria MPS n. 403/2008, os benefícios programados devem ser financiados por meio do regime de capitalização, enquanto os benefícios não programados podem adotar o regime de repartição de capitais de cobertura ou capitalização (BRASIL, 2008). No primeiro, formam-se reservas ao longo do tempo; no segundo, as contribuições de um exercício devem cobrir integralmente a provisão matemática dos benefícios de risco concedidos no mesmo período (Mano; Ferreira, 2018, p. 389).

Ocorre que a NBC TSP 15 exige que todos os benefícios BD sejam tratados sob o regime de capitalização na perspectiva contábil, inclusive os mantidos diretamente pelo Tesouro e operados em regime de repartição simples, pois os riscos financeiros e atuariais são assegurados pelo ente instituidor (CFC, 2018a).

Essa divergência entre normas contábeis e previdenciárias impõe o primeiro desafio de consolidação das demonstrações financeiras do ente público com impacto direto na realização de auditorias financeiras de governo, isto é, harmonizar a

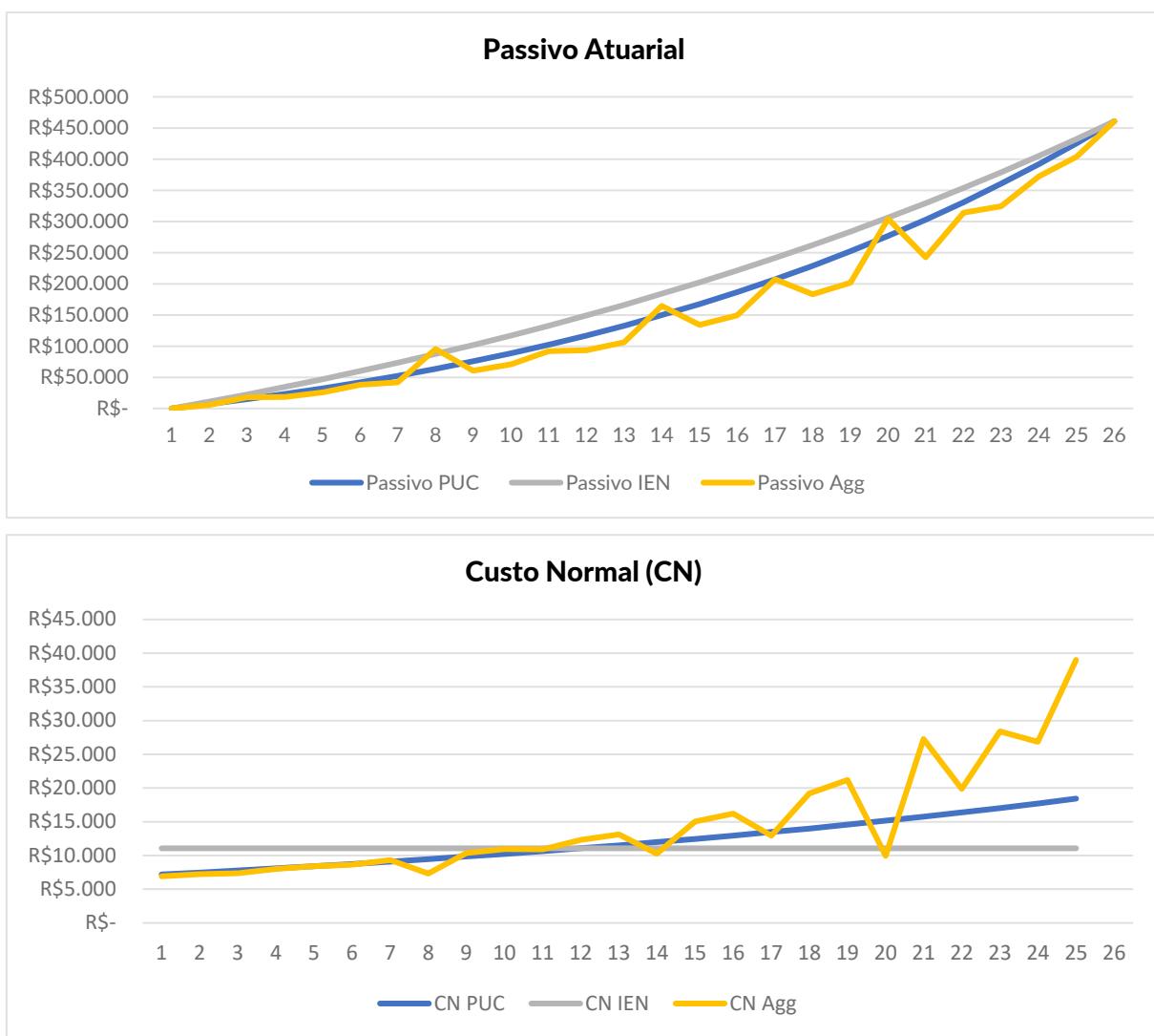
exigência do reconhecimento da provisão matemática por competência para todos os benefícios pós-emprego BD no ente, independentemente do regime financeiro adotado na gestão atuarial (CFC, 2018a).

Outra diferença reside nos métodos de financiamento. A NBC TSP 15 estabelece o uso obrigatório do método de Crédito Unitário Projetado (CUP) para o reconhecimento contábil das obrigações atuariais, enquanto a norma previdenciária admite também os métodos de Idade de Entrada Normal (IEN), Prêmio Nivelado Individual (PNI) e Agregado (Brasil, 2022; CFC, 2018a). Embora o CUP tenha sido imposto em 2008, as normas previdenciárias subsequentes restabeleceram a possibilidade de escolha entre diferentes métodos, conferindo maior flexibilidade à gestão atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) (Brasil, 2018; 2022).

Segundo Corrêa (2018), os métodos de financiamento são fundamentais para calcular os custos dos planos de benefícios e garantir a formação dos ativos necessários à cobertura das provisões matemáticas, sendo que, embora cada método gere alíquotas distintas ao longo do tempo, o valor final da provisão na aposentadoria deve ser equivalente.

Em consonância com essa interpretação, Conde (2025) ressalta a importância de que a regulação dos RPPS preserve a autonomia na escolha do método de financiamento mais adequado ao plano de custeio, uma vez que cada abordagem impacta diretamente o ritmo de capitalização e o valor das obrigações atuariais projetadas. O autor reforça que, desde que corretamente aplicados, todos os métodos permitidos asseguram a cobertura integral das obrigações ao término do período de capitalização.

A figura 1 exemplifica os resultados da evolução do passivo atuarial, assim como dos custos normais apurados em cada método de financiamento, calculados a partir de um exemplo de plano previdenciário com 1 indivíduo apenas, avaliado num cenário de financiamento contínuo, durante o período esperado até a elegibilidade, atribuída como 55 anos no caso hipotético.

Figura 1 – Passivo Atuarial x Custo Normal

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em defesa do método CUP, Pugh (2006, p. 7) argumenta que ele é mais transparente que os demais e mais alinhado ao regime de competência contábil, pois aloca os benefícios ao longo dos períodos de serviço dos segurados, permitindo comparação direta com os ativos acumulados no mesmo intervalo. O autor cita como exemplo países do Reino Unido, que migraram do método Agregado para o CUP ao adotarem as IPSAS, assim como o Brasil, além do Canadá, que utiliza o CUP há décadas para fins contábeis. Em contraposição, os Estados Unidos, que não seguem integralmente as IPSAS, adotaram o método IEN para projeção das obrigações atuariais contabilizadas, conforme os padrões estabelecidos pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB 67 e 68), como destacado por Chen e Matkin (2017).

Dante das divergências técnicas, o modelo contábil brasileiro, em convergência com os padrões internacionais, exige que o ente instituidor registre contabilmente o passivo atuarial dos benefícios pós-emprego de seus servidores civis e militares com base no método CUP, independentemente do método de financiamento adotado (CFC, 2018a; Brasil, 2024). Essa exigência contábil se sobrepõe à discricionariedade permitida pelas normas regulatórias dos RPPS (Brasil, 2022), o que deve ser considerado na análise técnica atuarial. Assim, mesmo diante da flexibilidade normativa, o reporte contábil consolidado permanece vinculado ao CUP, reforçando a importância de compreender os impactos dessa escolha na gestão atuarial.

A taxa de juros utilizada para descontar as obrigações atuariais a valor presente é uma das principais premissas financeiras que divergem entre os modelos contábil e regulatório (Beechy, 2009; Conde, 2025). A NBC TSP 15 orienta que essa taxa seja definida com base nas expectativas de mercado na data das demonstrações contábeis, sugerindo como referência as taxas dos títulos públicos com maior rating, ajustadas à *duration* do plano (CFC, 2018a). Em contraste, a norma regulatória do RPPS adota a chamada taxa parâmetro, calculada pela média de cinco anos das Estruturas a Termo de Taxa de Juros dos títulos públicos indexados ao IPCA, buscando mitigar a volatilidade dos mercados (Brasil, 2022). Essa diferença evidencia o conflito entre a prudência regulatória e a aderência ao regime de competência exigido pela contabilidade.

Outro ponto de divergência relevante é a taxa de crescimento salarial, que impacta diretamente o passivo atuarial. Premissas superestimadas podem aumentar o déficit, enquanto subestimadas podem mascarar riscos futuros. A NBC TSP 15 exige que as premissas atuariais sejam livres de vieses, evitando escolhas imprudentes ou excessivamente conservadoras (CFC, 2018a). Já a norma previdenciária estabelece um mínimo de 1% para essa taxa, incentivando sua adequação à realidade da massa de segurados (Brasil, 2022). Contudo, como alerta Corrêa (2018), a adoção de parâmetros genéricos em detrimento de dados históricos e projeções econômicas pode comprometer a sustentabilidade do plano e contrariar os princípios contábeis, especialmente no que se refere à fidedignidade das estimativas atuariais.

De outro modo, a utilização da premissa atuarial de geração futura ou reposição de segurados, embora tenha certa lógica dentro da ciência atuarial ao considerar a continuidade dos entes públicos (Brasil, 2022), não encontra respaldo no padrão

contábil internacional adotado no Brasil. A própria Secretaria de Previdência reconheceu, por certo tempo, que essa hipótese feria o princípio constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial, sob o argumento que a hipótese subestima as provisões matemáticas dos RPPS (Brasil, 2016). No entanto, no campo contábil, essa abordagem é rejeitada, pois contraria o conceito de passivo como obrigação presente decorrente de eventos passados, limitada aos benefícios pactuados com empregados atuais e antigos, excluindo os futuros entrantes das projeções atuariais (CFC, 2016a; 2018a; Conde, 2025).

Outro ponto de discrepância entre os modelos contábil e regulatório está na avaliação dos ativos do RPPS. A contabilidade exige que esses ativos sejam mensurados pelo valor justo, ou seja, pelo preço de mercado na data das demonstrações contábeis, conforme a NBC TSP 15 e a IPSAS 49 (CFC, 2018a; IPSASB, 2023). Já as normas regulatórias permitem formas alternativas de precificação, que podem divergir dos critérios contábeis (Brasil, 2022; Conde, 2025), evidenciando mais um desafio na harmonização entre os dois modelos.

Destarte, todas as questões conflitantes abordadas neste estudo têm o potencial de representar distorção relevante nas demonstrações financeiras consolidadas dos entes que instituíram esses planos de benefícios BD, com impacto significativo na realização das auditorias financeiras, caso não sejam aplicados testes ou procedimentos específicos para verificar a correta apresentação dos relatórios financeiros auditados e controlar o risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas dos entes federativos (Carneiro, 2019).

Em síntese, o Quadro 3 demonstra algumas diferenças de estimativas contábeis e premissas atuariais de acordo com a NBC TSP 15 (CFC, 2018a) e a Portaria MTP n. 1.467, de 2022 (Brasil, 2022).

Quadro 3 – Divergências entre a NBC TSP 15 e a Portaria MTP n. 1.467, de 2022.

Estimativas contábeis e premissas atuariais	NBC TSP 15	Portaria MTP n. 1.467, de 2022
1 Método de financiamento atuarial	Crédito Unitário Projetado (CUP)	Crédito Unitário Projetado (CUP), Idade Normal de Entrada (IEN), Prêmio Nivelado Individual (PNI) e Agregado (Ortodoxo)

Estimativas contábeis e premissas atuariais	NBC TSP 15	Portaria MTP n. 1.467, de 2022	
2	Tábua de mortalidade, taxa de rotatividade, composição familiar, crescimento da remuneração, dentre outras premissas	As premissas atuariais são as melhores estimativas da entidade sobre as variáveis que determinarão o custo final do plano BD. Não podem ser enviesadas, isto é, nem imprudentes nem excessivamente conservadoras	São fixados valores mínimos, a exemplo de 1% para taxa de crescimento da remuneração, e máximo de 1% para taxa de rotatividade de segurados. É exigido teste de aderência das hipóteses com formalização de Relatório de Análise das Hipóteses.
3	Geração futura ou reposição de segurados	Não admitida, já que considera apenas empregados atuais e antigos elegíveis aos benefícios	Admitida, de acordo com a Nota Técnica Atuarial
4	Taxa de desconto do passivo	Taxa nominal (com efeitos da inflação), baseada em expectativas de mercado na data a que se referem as demonstrações contábeis, relativamente ao período ao longo do qual devem ser liquidadas as obrigações, tendo por referência os rendimentos de mercado de títulos da dívida pública, títulos da dívida privada com elevados ratings	Taxa real equivalente à taxa de juros parâmetro cujo ponto da Estrutura a Termo de Taxa de Juros Média - ETTJ seja o mais próximo à duração do passivo do RPPS, corresponde à média de 5 (cinco) anos das Estruturas a Termo de Taxa de Juros diárias baseadas nos títulos públicos federais indexados ao Índice de Preço ao Consumidor Amplo – IPCA
5	Regime financeiro	Capitalização para benefícios programados ou não programados	Benefícios programados: Capitalização; e Benefícios não programados: Capitalização ou Repartição de Capitais de Cobertura (RCC). No caso de adoção do RCC é obrigatório constituir o Fundo Garantidor como Reserva Atuarial de Risco
6	Mensuração de ativos do plano	Valor Justo (mercado)	Admite-se o valor justo ou o custo amortizado
7	Reconhecimento de perdas e ganhos atuariais	No patrimônio Líquido como Outros Resultados Abrangentes (ORA)	No resultado do exercício, embutido na variação da provisão matemática do exercício

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos normativos.

Nessa circunstância, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem desempenhado papel relevante na fiscalização das estimativas contábeis dos passivos atuariais dos regimes previdenciários da União. Em auditoria das demonstrações financeiras

consolidadas de 2020, o TCU identificou o uso indevido do método de custeio Agregado em vez do CUP, exigido pela NBC TSP 15, o que resultou na subestimação do passivo atuarial do RPPS em aproximadamente R\$ 134 bilhões (TCU, 2021). Como consequência, recomendou ao Ministério da Economia a adoção uniforme do método CUP, conforme previsto no item 69 da norma contábil (CFC, 2018a; BRASIL, 2021). Em auditoria posterior, o TCU apontou o uso inadequado das alíquotas legais como redutoras das provisões atuariais, em detrimento das alíquotas de equilíbrio, alertando para os riscos que práticas atuariais inconsistentes representam à qualidade das demonstrações financeiras (TCU, 2023; Brasil, 2023).

No caso dos militares, o TCU reconheceu que a criação do Sistema de Proteção Social dos Militares (SPSM) pela Lei n. 13.954/2019 gerou obrigações com natureza atuarial, exigindo a aplicação dos padrões da NBC TSP 15 e a devida evidenciação do passivo no balanço consolidado (TCU, 2022). Assim, o tribunal tem reiterado a necessidade de alinhamento às normas contábeis internacionais, mesmo quando isso contraria disposições das normas regulatórias vigentes (TCU, 2021; 2022; 2023; Brasil, 2022). Essa atuação reforça a importância da conformidade técnica e contábil na mensuração das obrigações atuariais, especialmente em contextos de alta complexidade como os regimes próprios e os fundos militares.

2.2 Metodologia

Este trabalho utiliza uma abordagem descritiva com foco na análise comparativa entre os métodos de financiamento e premissas atuariais utilizados nas avaliações dos RPPS dos 26 Estados e do Distrito Federal, com data-focal de 31/12/2024, em relação aos requisitos contábeis da NBC TSP 15.

A escolha desses entes busca representar a complexidade da temática no cenário nacional, considerando sua relevância institucional e o risco político envolvido na implementação das normas contábeis, aspectos centrais para o fortalecimento da *accountability* democrática (Olsen, 2018). Os dados foram extraídos do Sistema CADPREV, especificamente do Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA) de 2025, com referência em 31/12/2024, sendo que seis Estados não apresentaram dados disponíveis, restringindo a amostra a 20 Estados e ao Distrito Federal (Brasil, 2025).

O DRAA é o documento oficial de cada RPPS que detalha o plano de benefícios, a composição da massa segurada e os principais resultados da avaliação atuarial, incluindo o método de custeio e as premissas adotadas (Brasil, 2022). A metodologia do estudo é predominantemente qualitativa, centrada na identificação e análise dos requisitos atuariais utilizados pelos entes federativos, confrontando-os com os parâmetros estabelecidos pela NBC TSP 15 (CFC, 2018a) e pelas normas previdenciárias vigentes (Brasil, 2022). Essa abordagem permite avaliar o grau de aderência dos entes subnacionais às normas contábeis internacionais e identificar possíveis inconsistências que impactam a transparência e a qualidade das informações atuariais reportadas.

No estudo comparativo foram consideradas as avaliações atuariais dos entes posicionadas em 31/12/2024, segregando-se os métodos de financiamento atuarial, a taxa de desconto das obrigações previdenciárias, os regimes financeiros adotados para benefícios pós-emprego BD, o uso (ou não) da hipótese de geração futura e a taxa de crescimento adotada na estimativa das provisões matemáticas atuariais.

Importa salientar que os resultados deste artigo suportam o caso analisado, de modo que não possuem a presunção de generalização.

2.3 Resultados

A contabilização das provisões matemáticas previdenciárias nos balanços consolidados dos entes federativos é essencial para garantir a transparência das obrigações atuariais e a fidedignidade das demonstrações contábeis (Brasil, 2022). Esse registro fortalece o controle social, subsidia decisões dos gestores públicos e atende às exigências dos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas. Nessa perspectiva, a presente análise comparativa avalia se as premissas atuariais adotadas pelos entes da amostra – especialmente taxa de desconto, taxa de crescimento salarial, regime financeiro, premissa de geração futura e método de financiamento – estão alinhadas aos critérios da NBC TSP 15.

O desalinhamento entre as premissas atuariais utilizadas nas avaliações e os parâmetros contábeis estabelecidos pela NBC TSP 15 representa um risco significativo à conformidade das demonstrações financeiras consolidadas dos governos. Esse achado, portanto, pode gerar distorções relevantes na mensuração

dos passivos atuariais, comprometendo a transparência das informações divulgadas. Além disso, impõe desafios adicionais aos processos de auditoria, exigindo maior rigor na verificação dos critérios técnicos aplicados e na aderência às normas contábeis do setor público.

O quadro a seguir apresenta os métodos de financiamento adotados pelos Estados que compuseram a amostra da pesquisa e o Distrito Federal em seus planos BD divulgados na condição de capitalizados, na última avaliação atuarial com data-focal posicionada em 31/12/2024.

Quadro 4 – Método de Financiamento Atuarial adotado pelo Estado.

Métodos previstos na Portaria MTP n. 1.467, de 2022	Entes Federativos	Método aderente à NBC TSP 15
CUP	Amazonas (civil e militar); Amapá (civil e militar); Bahia (civil); Espírito Santo (civil e militar) e Rio de Janeiro (civil)	Sim
IEN	Mato Grosso do Sul (civil); Mato Grosso (civil) e Rondônia (civil)	Não
PNI	Alagoas (civil) e Ceará (civil)	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

A análise dos dados revela que apenas cinco Estados, entre os 21 avaliados, demonstraram conformidade com os padrões contábeis nacionais e internacionais ao utilizarem o método CUP para apuração dos compromissos e determinação dos custos dos planos de benefícios pós-emprego BD, conforme exigido pela NBC TSP 15 (CFC, 2018a). Essa aderência é essencial para garantir a fidedignidade das demonstrações financeiras consolidadas dos entes instituidores e reforça a importância da correta aplicação dos métodos de custeio na mensuração dos passivos atuariais.

Por outro lado, nos fundos operados sob o regime financeiro de repartição simples, observou-se ausência de divulgação da técnica atuarial utilizada para apurar as provisões matemáticas supostamente contabilizadas em 31/12/2024. Essa omissão compromete a análise de aderência à NBC TSP 15, especialmente no que diz respeito à exigência do uso do método CUP, conforme evidenciado no Quadro 5. Tal lacuna representa um obstáculo à transparência e à consistência das informações contábeis, além de dificultar a avaliação técnica e a fiscalização pelos órgãos de controle.

Quadro 5 – Estado que não divulgou a técnica atuarial adotada para os planos operados em repartição simples.

Entes Federativos	Massa
Acre; Mato Grosso do Sul e Rondônia	militar
Alagoas; Amapá; Bahia; Ceará; Goiás; Mato Grosso; Paraná; Rio de Janeiro; Sergipe; Tocantins; e Rio Grande do Sul	civil e militar
Amazonas; Distrito Federal; Maranhão e Paraíba	civil
Espírito Santo	civil e tesouro
Pernambuco	civil, militar e tesouro

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

Importa frisar que, nesses casos, a norma regulatória também exige a apuração do passivo atuarial que será contabilizado (Brasil, 2022), já que se referem a um conjunto de benefícios pós-emprego BD sob a responsabilidade direta do ente federativo e, portanto, sujeitos integralmente aos requisitos da NBC TSP 15 (CFC, 2018a).

Ao se analisar o uso da taxa de desconto das obrigações atuariais relatadas no DRAA de 2025 (Brasil, 2025), constatam-se percentuais de taxas reais muito inferiores à taxa básica de juros da economia brasileira (Selic), na data das demonstrações financeiras de 31/12/2014, na ordem de 12,25% (BCB, 2024).

Quadro 6 – Taxa real de desconto do passivo atuarial adotada pelo Estado.

Entes Federativos	Taxa de desconto do passivo atuarial
Alagoas (militar capitalizado pelo método Agregado); Distrito Federal (militar); Goiás (militar); Mato Grosso (militar) e Rio de Janeiro (militar)	0,00%
Ceará (militar)	Sem informação
Acre (civil e militar); Alagoas (civil e militar); Amazonas (civil e militar); Amapá (civil e militar); Bahia (civil e militar); Ceará (civil); Distrito Federal (civil); Espírito Santo (civil, militar e tesouro); Goiás (civil); Maranhão (civil e militar); Mato Grosso do Sul (civil e militar); Mato Grosso (civil); Paraíba (civil e militar); Paraná (civil e militar); Pernambuco (civil, militar e tesouro); Rio de Janeiro (civil); Rondônia (civil e militar); Sergipe (civil e militar); Tocantins (civil, militar e militar-tesouro); Rio Grande do Sul (civil e militar); Piauí (civil e militar)	Entre 2,00% e 5,47% ao ano

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

A maioria dos RPPS e fundos militares adota como taxa de desconto atuarial percentuais próximos à taxa parâmetro definida pela norma previdenciária (Brasil, 2022). No entanto, a NBC TSP 15 estabelece que essa premissa deve refletir expectativas de mercado na data das demonstrações contábeis, considerando a inflação e a *duration* do passivo (CFC, 2018a). Essa divergência entre os modelos contábil e regulatório pode comprometer a fidedignidade das estimativas atuariais, especialmente em contextos de alta volatilidade econômica.

Como destaca Rezende (2023), quanto maior a taxa de desconto, menor será o valor das provisões matemáticas previdenciárias. Diante disso, o uso de taxas inferiores às nominais de mercado — exigidas pela NBC TSP 15 — pode representar um risco relevante de distorção nas demonstrações financeiras consolidadas dos entes públicos. Essa prática pode afetar a transparência das informações contábeis e dificultar a avaliação precisa das obrigações atuariais, exigindo maior atenção dos órgãos de controle e dos auditores na verificação da aderência às normas contábeis vigentes.

Em relação à taxa de crescimento da remuneração foram observados os seguintes *outputs* do Quadro 7.

Quadro 7 – Taxa de crescimento da remuneração adotada pelo Estado.

Entes Federativos	Taxa de crescimento da remuneração
Alagoas (militar, capitalizado); Distrito Federal (militar, capitalizado); Goiás (militar); Mato Grosso do Sul (militar) e Mato Grosso (militar)	0,00%
Ceará (militar)	Sem informação
Alagoas (civil e militar financeiro); Amazonas (civil e militar); Bahia (civil e militar); Ceará (civil); Espírito Santo (civil); Goiás (civil); Maranhão (civil e militar); Mato Grosso (civil); Paraná (civil e militar); Sergipe (civil e militar) e Tocantins (Tesouro e militar)	Taxa entre 1,19% (Ceará, civil) e 3,00% (Amazonas, civil e militar) a cada ano da projeção atuarial
Acre (civil e militar); Amapá (civil e militar); Ceará (civil); Distrito Federal (civil); Espírito Santo (Tesouro e militar); Mato Grosso do Sul (civil); Paraíba (civil e militar); Pernambuco (Tesouro, civil e militar); Rio de Janeiro (civil e militar); Rondônia (civil e militar); Tocantins (civil); Rio Grande do Sul (civil e militar); Piauí (civil e militar)	Taxa mínima regulada de 1% a cada ano da projeção atuarial

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

A subestimação do pressuposto de taxa de crescimento salarial implica cálculos atuariais com provisões subdimensionadas, o que pode afetar significativamente o montante reconhecido nas demonstrações consolidadas de governo com o mesmo efeito de subavaliação de passivo (Rezende, 2023).

A hipótese de geração futura foi declaradamente utilizada apenas pelo Estado do Paraná, e exclusivamente no fundo capitalizado do RPPS. Essa prática, embora tenha alguma lógica atuarial ao considerar a continuidade dos entes públicos, contraria os princípios contábeis estabelecidos pela NBC TSP 15, que determina que apenas as massas de segurados atuais e anteriores devem ser consideradas na projeção dos custos normais e suplementares dos planos BD (CFC, 2018a). A inclusão de segurados futuros tende a subestimar as provisões matemáticas reconhecidas contabilmente, comprometendo a fidedignidade das demonstrações financeiras consolidadas.

Constata-se que os parâmetros atuariais analisados neste estudo, em maior ou menor grau, divergem dos preceitos contábeis nacionais e internacionais aplicáveis à consolidação dos planos de benefícios pós-emprego BD pelos entes federativos. Tal desalinhamento representa um risco concreto de distorções relevantes nas demonstrações financeiras consolidadas, com potenciais impactos na qualidade das auditorias governamentais e na transparência das obrigações atuariais reportadas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise realizada neste estudo evidenciou os desafios enfrentados na aplicação da NBC TSP 15 no setor público brasileiro, especialmente no que se refere à mensuração e evidenciação dos passivos atuariais dos RPPS e fundos militares. A obrigatoriedade recente da norma, aliada às divergências entre os pressupostos contábeis e atuariais, revelou um cenário de baixa aderência e de risco à fidedignidade das demonstrações contábeis consolidadas. Tais inconsistências comprometem não apenas a transparência das informações financeiras, mas também a eficácia das auditorias governamentais, que dependem de dados confiáveis para assegurar a razoabilidade das demonstrações financeiras de governo.

Os resultados apontam para a necessidade de distinção entre avaliações atuariais com finalidades regulatórias e contábeis. Essa separação, embora aumente

a complexidade do processo de auditoria financeira, é essencial para garantir a aderência às normas internacionais e mitigar distorções relevantes nas demonstrações financeiras consolidadas. A ausência de uniformidade nas políticas contábeis adotadas pelos entes federativos reforça a urgência de diretrizes mais claras e de maior articulação entre os órgãos reguladores, os atuários e os auditores o setor público.

Sob esse prisma, surge a contabilidade regulatória como uma escolha legítima para o reporte de informações contábeis de atividades reguladas pelo governo, promovendo o controle, a transparência e a comparabilidade entre as empresas do mesmo setor (Melo *et al.*, 2023). França *et al.*, (2016) lembram que o objetivo desse modelo de contabilidade é assegurar o cumprimento das normas e regulamentos estabelecidos pelos órgãos reguladores, de modo que tomem decisões sobre questões relacionadas com as atividades reguladas quando conflitantes com o padrão de relato contábil internacional, tal qual acontece no setor elétrico e de saneamento no Brasil (Melo *et al.*, 2023).

O duplo reporte configura-se como uma alternativa viável e estrategicamente relevante para a harmonização entre as exigências contábeis e regulatórias, contribuindo para o fortalecimento da transparência e do controle das finanças públicas. Sua implementação, contudo, demanda esforços institucionais expressivos, incluindo capacitação técnica, revisão normativa e investimentos em infraestrutura de sistemas de informação. Espera-se que este estudo contribua para o avanço do debate sobre o aprimoramento das práticas contábeis e atuariais no setor público, incentivando a adoção de soluções que promovam a governança fiscal e elevem a qualidade das demonstrações financeiras consolidadas, com reflexos positivos na efetividade das auditorias governamentais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Ata da 267ª reunião do Comitê de Política Monetária, realizada em 10 e 11 de dezembro de 2024**. Brasília, DF: BCB, 2024. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/publicacoes/atascopom/11122024>. Acesso em: 05 de jul. de 2025.

BEECHY, Thomas H. The many challenges of pension accounting. **Accounting Perspectives**, Toronto, v. 8, n. 2, p. 91-111, 2009. DOI: <https://doi.org/10.1506/ap.8.2.1>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Nota Técnica nº 12/2016/CGACI/DRPSP/SPPS/MF, de 21 de novembro de 2016**. Considerações sobre a hipótese atuarial de Gerações Futuras e suas implicações no Plano de Amortização do Deficit Atuarial. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/outros/imagens/2016/11/Nota-Tecnica-Na-12a-2016-a-Hipoteca-de-Geraes-Futuras-21-11-2016.pdf>. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 464, de 19 de novembro de 2018. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios... Disponível em: <https://sa.previdencia.gov.br/site/2018/11/PORTARIA-MF-no-464-de-19nov2018-publicada.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Consulta pública ao Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial - DRAA**. Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social - CADPREV. Disponível em: <https://apicadprev.economia.gov.br/api-docs/>. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Portaria nº 403, de 10 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios... Disponível em: <https://sa.previdencia.gov.br/site/2016/07/PORTARIA-403.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2025.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Previdência. **Portaria MTP n. 1.467, de 2 de junho de 2022**. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios... Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria/mtp-n-1.467-de-2-de-junho-de-2022-405580669>. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11. ed. Brasília, DF: STN, 2024. Disponível em:

<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2025/26>. Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1496/2021 - Plenário**. Relatório de Auditoria Financeira sobre o Passivo Atuarial do RGPS, do RPPS e do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas - SPSMFA. Exercício de 2020. Relator: Ministro Bruno Dantas, julgado em 23 jun. 2021. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 11 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 999/2023 - Plenário**. Relatório de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade sobre as Estimativas Contábeis dos Passivos Atuariais da União Contabilizadas no Ministério do Trabalho e Previdência. Exercício de 2022. Determinações. Recomendações. Apensamento. Relator: Ministro Jorge Oliveira, julgado em 24 maio 2023. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 11 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 684/2022 - Plenário**. Relatório de Monitoramento de Auditoria realizada no RGPS, no RPPS e nos Encargos Financeiros da União com os Militares Inativos e seus Pensionistas (EFM). Exercício de 2022. Relator: Ministro Antônio Anastasia, julgado em 30 mar. 2022. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 11 jun. 2025.

CARNEIRO, Henrique Ferreira Souza. A aplicação da ISSAI 2600 (auditoria de grupo) pelas EFS nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas. **Revista do TCU**, Brasília/DF, n. 144, p. 72-91, 2019.

CHEN, Gang; MATKIN, David ST. Actuarial inputs and the valuation of public pension liabilities and contribution requirements: a simulation approach. **Public Budgeting & Finance**, [s. l.], v. 37, n. 1, p. 68-87, 2017. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/pbaf.12154>. Acesso em: 19 dez. 2025.

CONDE, Daniel Rahmi. As diferentes perspectivas para as obrigações entre as normas: NBC TSP 15 e RPPS (MPS). In: VIEIRA, Lúcia Helena. **Regimes Próprios**: aspectos relevantes, v. 19. São Bernardo do Campo, SP: ABEPREM, 2025. p. 421-437.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 15, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 15 - Benefícios a empregados. Brasília, DF: CFC, 2018a. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP15.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP 17, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 17 - Demonstrações contábeis consolidadas. Brasília, DF: CFC, 2018b. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP17.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016.** Aprova a NBC TSP Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Brasília, DF: CFC, 2016a. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria, NBC TA 600 (R2), de 25 de outubro de 2023.** Aprova a NBC TA 600 (R2) - Considerações especiais – auditorias de demonstrações contábeis de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes. Brasília, DF: CFC, 2023. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC%20TA%20600%20\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC%20TA%20600%20(R2).pdf). Acesso em: 29 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria, NBC TA 300 (R1), de 5 de setembro de 2016.** Altera a NBC TA 300 que dispõe sobre o planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, DF: CFC, 2016b. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf). Acesso em: 29 jun. 2025.

CORRÊA, Cristiane Silva. **Premissas atuariais em planos previdenciários:** uma visão atuarial-demográfica. Curitiba: Appris, 2018.

COSTA, Eliane Romeiro. O desafio do equilíbrio financeiro e atuarial para a gestão dos regimes próprios de previdência social. **Estudos: Revista de Ciências Ambientais e Saúde**, Goiânia, v. 34, n. 3, p. 423-436, 2007. Disponível em: <https://seer.pucgoias.edu.br/index.php/estudos/article/view/335>. Acesso em: 19 dez. 2025.

EUROPEAN COMISSION. EPSAS issue paper on the notion of control. **EPSAS Working Group**, Luxembourg, 19-20 nov. 2018. Disponível em: <https://circabc.europa.eu/sd/a/91cc6904-dfcd-491a-9af2-de7658dc8a1/Issue%20paper%20on%20the%20notion%20of%20control.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2025.

FRANÇA, Flaviano G. de; SOARES, Luiz A. de C. F.; ALVES, Adenes T. Contabilidade regulatória: a contabilidade como instrumento de controle das atividades reguladas pelo Estado. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília/DF, v. 220, p. 41-53, 2016.

GOMES, Patrícia; BRUSCA, Isabel; FERNANDES, Maria José. Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. **Public Money & Management**, [s. l.], v. 39, n. 8, p. 544-552, 2019.

GOUVEIA, André Luiz Lemos Andrade; OLIVEIRA, Filipi Assunção. Impactos no passivo atuarial dos regimes próprios de previdência social pós processo de

convergência contábil às normas internacionais. **Revista do TCU**, Brasília/DF, n. 151, p. 48-63, 2023. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1938/1928>. Acesso em: 19 dez. 2025.

IPSASB. **IPSAS 49, Retirement Benefit Plans**. Nova York, NY: IPSASB, nov. 2023. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-49-retirement-benefit-plans>. Acesso em: 9 jun. 2025.

MANO, C. C. A.; FERREIRA, P. P. **Aspectos atuariais e contábeis das provisões técnicas**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Funenseg, 2018.

MEIRELLES, Hely L.; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 794.

MELO, Ana Karolina Acris; SOUZA, Géssica C.; BELMIRO, Célio. **Contabilidade regulatória de água e saneamento**: mapeamento da experiência internacional. 2023. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7763>. Acesso em: 29 jun. 2025.

OLSEN, Johan P. **Accountability democrática, ordem política e mudança**: explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia. 2018. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3451>. Acesso em: 13 jun. 2025.

PUGH, Colin. Funding rules and actuarial methods. **OECD Working Papers on Insurance and Private Pensions**, n. 1, OECD Publishing, 2006. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/oec/dafaab/1-en.html>. Acesso em: 13 jun. 2025.

REZENDE, Sabrina R. **Fatores que influenciam as escolhas discricionárias de contabilidade nos regimes próprios de previdência social**. Orientador: Diego Boente. 2023. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Pesquisa e Ensino S/A, Vitória, Espírito Santos, 2023. Disponível em: <https://fucape.br/wp-content/uploads/2024/03/Dissertacao-Sabrina-Reinbold-Rezende.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2025.

SILVA, João Henrique; PAULA, Sângela; ANTUNES, Derli. Adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS): uma análise do processo de convergência na Prefeitura Municipal de Luziânia-GO (Ciências Contábeis). **Real: Repositório Institucional da IES**, [s. l.], v. 1, n. 1, 2023. Disponível em: <https://revistas.icesp.br/index.php/Real/article/view/4337>. Acesso em: 19 dez. 2023.

Sobre a autora

Sabrina Reinbold Rezende | e-mail: sabrinarr@tcerj.tc.br

Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Fucape Business School. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

- ➊ <https://orcid.org/0000-0003-0166-2981>
- ➋ <http://lattes.cnpq.br/3767518327603785>

