

Ref. Reformulação do Dec.-lei nº 200**ESTADO DA ARTE DO CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL E NA UNIÃO EUROPÉIA**

AUTOR: FLORIANO DE AZEVEDO MARQUES NETO
PROFESSOR DO DEPARTAMENTO DE DIREITO DO
ESTADO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – USP

Sumário: I. Introdução: o controle da Administração Pública. II. Previsões do dec.-lei nº 200/67 relacionadas à controle. III. Controle da Administração Pública no Brasil. IV. Controle da Administração Pública na União Européia. IV.1. Os diferentes níveis de controle na União Européia: os controles externo e interno. IV.1.1. O controle externo. IV.1.2. O controle interno. IV.2. Os precedentes da reforma do controle interno. IV.2.1. O livro branco para a reforma administrativa. IV.2.2. Informe de 1992 de COSO. IV.2.3. O PIFC – *Public Internal Financial Control*. IV.3. A reforma da Administração Pública na União Européia no que concerne a controle. IV.3.1. Os *standards* do controle interno. IV.3.2. A base da reforma: o regulamento financeiro. IV.3.3. A adoção de um novo paradigma de controle interno. IV.3.3.1. Os ODs e as Agências Européias. IV.3.3.2. As diretrizes do novo modelo. IV.3.3.2.1. As diretrizes do novo modelo: a segregação de funções e a inexistência de subordinação. IV.3.3.2.2. As diretrizes do novo modelo: a descentralização do controle, a responsabilização do próprio gestor e a implantação do controle *ex post*. IV.3.3.3. Fases do exercício do controle. IV.3.3.4. Atores do exercício do controle. IV.3.3.5. Pontos positivos e negativos da reforma e sugestões para seu aperfeiçoamento. IV.4. Referências bibliográficas.

I. INTRODUÇÃO: O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O presente documento foi elaborado no bojo da reformulação do Decreto-lei nº 200/67, mais especificamente no cerne do trabalho que está em andamento da Comissão para elaboração de Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração¹. O tema subjacente à análise do presente material diz com o *controle* da Administração Pública. A idéia é que o material a um só tempo proporcione (i) a verificação de como o tema do controle tem sido tratado atualmente no direito brasileiro (mais especificamente no Decreto-lei nº 200/67), (ii) a análise dos problemas que esse tratamento tem ocasionado, e (iii) a análise de como o tema vem sendo equacionado no âmbito do direito comparado, em especial na União Européia.

Em linha com esses objetivos do material, serão apresentados abaixo as previsões do Dec.-lei nº 200/67 relacionadas à controle (*item II*); um panorama do controle da Administração Pública no Brasil (*item III*); e um panorama do controle da Administração Pública na União Européia (*item IV*).

¹ A Comissão foi instituída pela Portaria nº 426, de 6 de dezembro de 2007, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. A Comissão é formada pelo seguinte grupo de trabalho: professores Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Almiro do Couto e Silva, Carlos Ari Sundfeld, Floriano de Azevedo Marques Neto, Maria Coeli Simões Pires, Paulo Eduardo Garrido Modesto e Sergio de Andréa Ferreira.

II. PREVISÕES DO DEC.-LEI Nº 200/67 RELACIONADAS À CONTROLE

O Dec.-lei nº 200 tem importância significativa na ordem jurídica brasileira pois, por meio dele, consagrou-se uma estrutura de organização da Administração Pública Federal. Na sua estrutura, ele contém um capítulo próprio relacionado a controle (o capítulo V), mas as referências a controle vão além do dispositivo mencionado, e se referem a controle tanto como princípio fundamental das atividades da Administração Federal (art. 6º, V), ao lado de princípios de planejamento, coordenação, descentralização e delegação de competência², quanto a forma de controle a ser exercida no âmbito da Administração Pública.

São diversas as referências ao tema do controle no texto do Dec.-lei nº 200/67. O Capítulo III, referente à descentralização, prevê que a execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada (art. 10), e que em cada órgão da Administração os serviços que compõem a estrutura central de direção devem se concentrar em atividades de controle (bem como em atividades de planejamento, supervisão e coordenação), deixando em segundo plano as rotinas de execução e as tarefas de mera formalização de atos administrativos (art. 10, §2º³). Tal a importância do controle (e de resto das atividades de planejamento, coordenação, supervisão) que para prover essa tarefa (e tendo em vista a necessidade de se impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa), a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta (art. 10, §7º⁴).

Em capítulo próprio relacionado a controle (Capítulo V, formado pelos arts. 13 e 14⁵), o Dec.-lei prevê que o controle das atividades da Administração Federal haverá de

² **Art. 6º** As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I - Planejamento.
- II - Coordenação.
- III - Descentralização.
- IV - Delegação de Competência.
- V - Contrôlê.

³ **Art. 10.** A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada.

§ 2º Em cada órgão da Administração Federal, os serviços que compõem a estrutura central de direção devem permanecer liberados das rotinas de execução e das tarefas de mera formalização de atos administrativos, para que possam concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e contrôlê.

⁴ **Art. 10.** A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada.

§ 7º Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e contrôlê e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução.

⁵ **Art. 13** O contrôlê das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

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

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

No Título IV, referente à supervisão ministerial, prevê-se que ela se dará (i) através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, com o objetivo de fornecer ao órgão próprio do Ministério da Fazenda os elementos necessários à prestação de contas do exercício financeiro, e de transmitir ao Tribunal de Contas informes relativos à administração financeira e patrimonial dos órgãos do Ministério (art. 20, Parágrafo único c/c art. 25, X e XI); na estrutura de cada Ministério há órgãos que desempenham função de controle (como os órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro; e os órgãos centrais de direção superior (arts. 22 e 23) (ii) no que se refere à Administração Indireta, mediante adoção de aprovação de contas, relatórios e balanços e da realização de auditoria e avaliação periódica do rendimento e produtividade, sendo que a Administração Indireta deverá estar habilitada a prestar contas da sua gestão, pela forma e nos prazos estipulados em cada caso, a prestar a qualquer momento, por intermédio do Ministro de Estado, as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, e evidenciar os resultados positivos ou negativos de seus trabalhos, indicando suas causas e justificando as medidas postas em prática ou cuja adoção se impuser, no interesse do serviço público (art. 26, Parágrafo único, alíneas “e” e “h” c/c art. 28, I a III). Para se ter a exata medida das previsões mencionadas, segue abaixo o texto integral dos artigos mencionados.

Referências à controle no Título IV – Da Supervisão Ministerial

Art. 20. O Ministro de Estado é responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua área de competência.

Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei.

Art. 22. Haverá na estrutura de cada Ministério Civil os seguintes Órgãos Centrais: (Vide Lei nº 6.228, de 1975)

I - Órgãos Centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro.

II - Órgãos Centrais de direção superior.

Art. 23. Os órgãos a que se refere o item I do art. 22, têm a incumbência de assessorar diretamente o Ministro de Estado e, por força de suas atribuições, em nome e sob a direção do Ministro, realizar estudos para formulação de diretrizes e desempenhar funções de planejamento, orçamento, orientação, coordenação, inspeção e controle financeiro, desdobrando-se em: (Vide Decreto nº 64.135, de 25.12.1969) (Vide Lei nº 6.228, de 1975)

I - Uma Secretaria Geral.

II - Uma Inspeção Geral de Finanças.

Art. 25. A supervisão ministerial tem por principal objetivo, na área de competência do Ministro de Estado:

X - Fornecer ao órgão próprio do Ministério da Fazenda os elementos necessários à prestação de contas do exercício financeiro.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciam como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

XI - Transmitir ao Tribunal de Contas, sem prejuízo da fiscalização deste, informes relativos à administração financeira e patrimonial dos órgãos do Ministério.

Art. 26. No que se refere à Administração Indireta, a supervisão ministerial visará a assegurar, essencialmente:

Parágrafo único. A supervisão exercer-se-á mediante adoção das seguintes medidas, além de outras estabelecidas em regulamento:

e) aprovação de contas, relatórios e balanços, diretamente ou através dos representantes ministeriais nas Assembléias e órgãos de administração ou controle;

h) realização de auditoria e avaliação periódica de rendimento e produtividade;

Art. 28. A entidade da Administração Indireta deverá estar habilitada a:

I - Prestar contas da sua gestão, pela forma e nos prazos estipulados em cada caso.

II - Prestar a qualquer momento, por intermédio do Ministro de Estado, as informações solicitadas pelo Congresso Nacional.

III - Evidenciar os resultados positivos ou negativos de seus trabalhos, indicando suas causas e justificando as medidas postas em prática ou cuja adoção se impuser, no interesse do Serviço Público.

O Título X do Dec.-lei nº 200 prevê as normas de administração financeira e de contabilidade, muitas delas relacionadas à idéia de controle. No art. 68⁶ prevê-se controle feito pelo Tribunal de Contas (por meio de parecer prévio), em relação às contas anualmente prestadas ao Congresso Nacional pelo Presidente da República, relativas ao exercício anterior. O art. 75⁷ estabelece que os órgãos da Administração devem prestar ao Tribunal de Contas os informes relativos à administração dos créditos orçamentários e que tais órgãos devem facilitar a realização das inspeções de controle externo dos órgãos de administração financeira, contabilidade e auditorias. O art. 79, por sua vez, estabelece que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão, e o art. 80 prevê que os órgãos de contabilidade inscreverão como responsável todo o ordenador da despesa, que poderá ser exonerado de sua responsabilidade após julgadas regulares suas contas pelo Tribunal de Contas. O ordenador de despesa se sujeitará à tomada de contas realizada pelo órgão de contabilidade e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas (art. 81)⁸.

⁶ **Art. 68.** O Presidente da República prestará anualmente ao Congresso Nacional as contas relativas ao exercício anterior, sobre as quais dará parecer prévio o Tribunal de Contas.

⁷ **Art. 75.** Os órgãos da Administração Federal prestarão ao Tribunal de Contas, ou suas delegações, os informes relativos à administração dos créditos orçamentários e facilitarão a realização das inspeções de controle externo dos órgãos de administração financeira, contabilidade e auditorias. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969)

Parágrafo único. As informações previstas neste artigo são as imprescindíveis ao exercício da auditoria financeira e orçamentária, realizada com base nos documentos enumerados nos itens I e II do artigo 36 do Decreto-lei número 199, de 25 de fevereiro de 1967, vedada a requisição sistemática de documentos ou comprovantes arquivados nos órgãos da administração federal, cujo exame se possa realizar através das inspeções de controle externo. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969)

⁸ Diversas são as previsões a esse respeito. Ver, por exemplo, o que estabelece os seguintes dispositivos: **Art. 84.** Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas.

Art. 90. Responderão pelos prejuízos que causarem à Fazenda Pública o ordenador de despesas e o responsável pela guarda de dinheiros, valores e bens.

Por sua vez, o Capítulo III, referente ao Departamento Administrativo do Pessoal Civil (DASP), estabelece ser esse o órgão responsável, dentre outras coisas (estudo, formulação de diretrizes, orientação, coordenação, supervisão), pelo controle dos assuntos concernentes à administração do Pessoal Civil da União.

III. CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Tácito, Caio. Controle da administração pública - o poder de autotutela (controle interno) - atuação do tribunal de contas (controle externo) - eficácia do controle popular. Boletim de direito administrativo, São Paulo: NDJ, mai. 1997, a. XIII. n. 5. p. 318 – 320.

A ele não parece tão relevante continuar pleiteando novas leis, novas instituições, novos instrumentos para efetivar o controle real da Administração Pública.

Esses instrumentos existem, mas é preciso que se tornem eficazes e sejam conduzidos à plenitude da sua capacidade de ação na garantia da Administração Pública e sobretudo dos direitos dos administrados.

Pressuposto elementar do controle da Administração Pública: princípio da legalidade.

Formas de controle da Administração Pública:

(i) Controle Interno:

- controle que se exercita no plano da Administração direta, por força de uma subordinação hierárquica em que os órgãos sucessivamente se ordenam por um critério de subordinação, de fiscalização, implicando num controle interno da Administração

- controle dos órgãos descentralizados da Administração: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações. Incumbe ao poder central exercer já não mais um poder hierárquico, mas um poder de supervisão. Se insere aí o dever de controle do funcionamento de toda essa estrutura descentralizada da Administração

(ii) Controle Externo da Administração:

- atribuído na CF ao Congresso Nacional

- papel do Tribunal de Contas, que é órgão auxiliar do Congresso Nacional no exercício desse controle externo

- incumbe fundamentalmente uma posição predominantemente opinativa no momento em que emite parecer sobre as contas a serem a final julgadas pelo Congresso Nacional

- possibilidade de interdição de atos em que se caracteriza violação da legalidade (a CF prevê no art. 71, X a possibilidade de o TC sustar execução de ato impugnado)

- controle jurisdicional

- controle popular

- direito de petição (art. 5º)

- art. 74, §2º

- direito de iniciativa de leis (art. 14 e art. 61)
- direito de ação

Pereira Junior, Jessé Torres Controle interno e externo da administração pública. In: Boletim de direito administrativo, São Paulo: NDJ, set. 2005, a. XXI, n. 9. p. 1001 – 1009.

(i) Âmbito Interno:

A Administração exerce controle sobre si mesma, na linha da subordinação entre os órgãos que integram a Administração Direta, com base na autotutela (súmula 473 do STF⁹)

Na vinculação que preside as relações entre Administração Direta e Indireta – autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista – o controle se faz presente mediante a supervisão.

(ii) Âmbito Externo:

Controle parlamentar: há uma vertente do controle parlamentar com instrumentos bastante conhecidos: CPIs, pedidos de informação, audiências públicas, convocação de ministros

Controle pelo Tribunal de Contas: titular de competências constitucionais, habilitado a fiscalizar todos os atos de despesa pública, de qualquer dos Poderes, em todos os âmbitos e esferas (art. 70, pu, CF)

Controle atribuído ao cidadão:

Cidadão exercerá diretamente: participação do cidadão de órgãos formuladores de políticas públicas; ação popular (art. 5º, LXXIII); reservando-se ou atribuindo-se à iniciativa privada competências para o desenvolvimento de atividades paralelas àquelas do Estado

Controle judicial: vértice do sistema

Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Autotutela: poder de revisão dos atos pela Administração. Boletim de Direito Administrativo n. 4, ano XII, abr./1996, p. 194-202.

Controle pelo Judiciário: decisões da AP estão sempre sujeitas ao crivo do Judiciário

Controle pelo Poder Legislativo: abrange o aspecto político e também o aspecto financeiro orçamentário, que é exercido com auxílio do Tribunal de Contas

Controle exercido pelo MP

⁹ **Súmula 473:** “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

Participação do cidadão no controle da AP

Controle administrativo: é o controle que a própria AP exerce sobre a própria AP. Esse controle que a AP exerce abrange: (i) o controle sobre a Administração Indireta (autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista), denominado tutela; (ii) o controle sobre a Administração Direta, que é o controle sobre os próprios atos, denominado de autotutela.

Atuação da AP em face do princípio da legalidade:

(i) atuação administrativa vinculada à lei
- o que está em jogo é o princípio da legalidade

(ii) atuação administrativa discricionária
- a lei confere uma competência à AP mas deixa uma certa margem de apreciação subjetiva em que ela vai poder escolher entre duas ou mais alternativas, todas elas válidas perante o Direito, e essa opção vai ser feita segundo critérios de conveniência e oportunidade.

Anulação e convalidação:

Quando há ofensa ao princípio da legalidade, o ato é inválido e a Administração tem o poder-dever de anular o ato e eventualmente também o poder de convalidação (o poder de sanar os vícios do ato)

Revogação:

Ato válido, porém se torna inoportuno ou inconveniente, gerando para a Administração o poder de revogar o ato.

Odete Medauar. Controles Internos da Administração Pública. Boletim de Direito Administrativo n. 6, Ano VIII, Jun/1992.

- **Terminologia**

- “Preferimos utilizar a expressão ‘controles internos’ para designar os vários tipos de fiscalização existentes no interior da própria Administração pública, reservando a expressão ‘controle da administração pública’ ao estudo das numerosas espécies de controle que sobre a mesma incidem, quer internos, quer externos.” (p. 364)

- **Noção**

- “Mais adequado seria dizer que o controle interno da Administração Pública é a fiscalização que a mesma exerce sobre os atos e atividades de seus órgãos e das entidades descentralizadas que lhe são vinculadas. Essa noção aplica-se tanto ao controle interno da Administração Pública nos Estados unitários quanto ao controle interno nos Estados Federais ou Estados dotados de entes autônomos (p.ex. municípios, regiões), pois nestes cada nível de poder político é dotado de aparelhamento administrativo próprio, com mecanismos próprios de controle.” (p. 365)

- **Finalidades**

- **Tipologia**

- **controle:**

- antes da eficácia de um ato ou medida (controle prévio), simultaneamente à realização do ato (concomitante) ou após a edição do ato (sucessivo)

- acionado de ofício, por provocação ou atua necessariamente no momento oportuno

- exercido sobre os próprios órgãos da Administração Centralizada (Direta) e sobre entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais)

- **Autocontrole**

- **Conceito:** “É a fiscalização exercida pela própria autoridade que aditou o ato, ou responde pela atividade sobre sua atuação; ocorre espontaneamente ou mediante provocação, neste último caso em decorrência de recurso administrativo – pedido de reconsideração – ou reclamação, abaixo-assinado, etc.” (p. 366)

- **Estatutos de Funcionários Civis no Brasil:** prevêm de regra o pedido de reconsideração a ser dirigido a mesma pessoa que editou um ato ou tomou medida. “Independentemente de menção expressa em textos legais, qualquer pessoa que tenha direitos ou interesses prejudicados por decisões de autoridades administrativas no Brasil pode utilizar esse recurso para provocar a revisão de medida. Para a autoridade, a interposição do recurso oferece ocasião de refletir novamente sobre a decisão adotada e corrigi-la, se ilegal ou contrária ao interesse público.” (p. 366)

- **pedido de reconsideração é desprezado na Administração Pública brasileira, nem merecendo despacho motivado,** “(...) com o pensamento de que o interessado se quiser que vá ‘reclamar seus direitos na justiça’, é um excelente meio para propiciar o autocontrole, para ouvir os interessados, para buscar atender aos anseios da população e mesmo para realizar a justiça, visto que não somente o Poder Judiciário deve concretizá-la, mas também e sobretudo a Administração Pública, cada vez mais ampla, cada vez mais afetando direitos dos indivíduos. A autoridade administrativa deve deixar de lado a recalcitrância ante direitos claramente definidos, por vezes até já reconhecidos pelo Poder Judiciário em casos semelhantes, e rever, reexaminar decisões e medidas espontaneamente ou mediante recurso administrativo do interessado, o que permitirá maior confiança na Administração Pública, atuação mais justa, atendimento ao interesse da coletividade, evitando, por outro lado, sobrecarga do Poder Judiciário.” (p. 366)

- **efeito imediato do autocontrole:** “(...) advém ou a manutenção da medida, ou revogação, ou anulação e, no caso de operações materiais anunciadas ou realizadas, novas medidas visando a suspende-las ou a corrigir efeitos danosos que tenham causado.” (p. 366)

- **Controle hierárquico**

- **Conceito:** “É verificação que os órgãos superiores realizam sobre os atos e atividades dos órgãos subordinados. Na estrutura hierárquica da Administração Pública, com escalonamento de poderes, o controle exercido pelos superiores configura decorrência lógica, pelo caráter contínuo e automático em que se realiza, pois é inerente ao dia-a-dia da atividade administrativa.” (p. 366)

- **Decorrências da hierarquia:** “Da hierarquia decorrem, para o superior, o poder de dar ordens, emitir instruções, organizar serviços, comandar a execução de atividades, o poder de avocar, o poder de delegar competências, o poder de fiscalizar atos e atividades dos subordinados, nele incluída a faculdade de revogar, anular, total ou parcialmente, decisões por estes adotadas.” (p. 367)

- **Momento da fiscalização hierárquica:** (i) antes da eficácia da medida tomada pelo subordinado “(...) como é o caso das autorizações e mesmo antes que decisões em certo assunto sejam adotadas, para que estas tenham todas certa coerência e uniformidade, expedindo, o superior, circulares, instruções, ordens de serviço, etc. com tal finalidade.” – p. 367; (ii) controle concomitante: “Se o superior hierárquico acompanha todo o desenvolvimento da solução de um assunto, a cargo do subordinado (...)” – p. 367; (iii) controle sucessivo: “Exercendo-se a fiscalização após a edição do ato ou tomada de decisão, o controle é sucessivo, a posteriori, desencadeando-se espontaneamente, por provocação ou de modo obrigatório, em momento fixado na legislação.” – p. 367

- **no ordenamento jurídico pátrio:** “(...) salvo disposições legais em contrário, o princípio é a possibilidade de fiscalização de ofício sobre atos e atividades dos subordinados (...)” – p. 367

- **Recurso administrativo do interessado, na modalidade de recurso hierárquico:** “(...) aciona também a fiscalização superior, que, no caso, reveste-se, em geral, de grande amplitude, recaindo sobre legalidade e mérito, com possibilidade de alterar a decisão do subordinado não somente no sentido pretendido pelo interessado, mas também de forma prejudicial (*reformatio in pejus*).” (p. 367)

- **A questão da *reformatio in pejus*:**

- Ao estudarem a questão da *reformatio in pejus*, Braibant, Questiaux e Wiener observam que o recurso administrativo pode ser considerado sob os seguintes ângulos: (i) **ângulo subjetivo:** “(...) como instrumento de defesa de direitos e interesses do indivíduo; em decorrência, a Administração seria obrigada a apreciar o recurso nos termos em que foi interposto; o recorrente não teria agravada sua situação.”; (ii) **prisma objetivo:** “(...) o recurso configura meio de assegurar a regularidade e correção da atividade administrativa, cabendo à autoridade competente não só apreciar as alegações do recurso, mas reexaminar, no seu conjunto, o ato impugnado; o recurso desencadeia o controle; surgindo a necessidade de reformar para pior, há conflito entre os aspectos subjetivo e objetivo do recurso.” (p. 367).

- a questão no direito brasileiro: admite a *reformatio in pejus*, “(...) excepcionando-a em poucas hipóteses, como ocorre com a revisão do procedimento administrativo disciplinar; por exemplo, o Estatuto dos Funcionários Públicos do Estado de São Paulo (art. 313) e o Município de São Paulo – Lei nº 8.989, de 29 de outubro de 1979 – (art. 220, §2º) vedam que a pena seja agravada em consequência da revisão.” (p. 367)

- **A possibilidade de reformar para melhor:**

- amplamente admitida (não se registra conflito entre os aspectos subjetivo e objetivo do recurso)

- **Forma de desencadeamento:** “(...) pode também ser desencadeado pela intervenção de órgãos de controle externo institucionalizado, como por exemplo, ombudsman, ou ainda por noticiário de imprensa, manifestação de parlamentares nas tribunas, movimentos populares, etc.” (p. 368)

- **controle hierárquico obrigatório:** atua em momento fixado em normas legais, sem que a autoridade superior tenha a faculdade de omitir-se. Ex: homologações (que aparecem como uma das fases ou atos do procedimento licitatório, do procedimento de concurso público para preenchimento de cargos e do procedimento de concursos de carreira universitária).

- **Pontos favoráveis do recurso hierárquico:** “(...) menos formalista e oneroso que a via jurisdicional; permite fiscalização mais abrangente da atuação administrativa, sobretudo no tocante ao mérito; propicia aprimoramento nas relações indivíduo-Administração.” (p. 368)

- **Pontos desfavoráveis do recurso hierárquico:** “(...) invocam-se também os pontos desfavoráveis, sobretudo em ordenamentos como o pátrio em que, de regra, inexistente disciplina para o recurso hierárquico e em que, na atividade cotidiana da administração, o recurso hierárquico não desfruta de prestígio (...) predominando a mentalidade de esperar que o interessado utilize a via jurisdicional, mesmo na hipótese de direitos óbvios: o espírito de corps ou solidariedade entre os diversos escalões de hierarquia; agentes executores atuam com base em instruções de superiores e na aplicação de diretrizes políticas que se impõem a estes também.” (p. 368)

- **Controle de gestão**

- **Busca de novos métodos de direção e de novas técnicas de controle:** “A rigidez no funcionamento da estrutura hierarquizada da Administração, a conseqüente diluição de responsabilidades, os aspectos desfavoráveis do controle hierárquico acarretam a busca de novos métodos de direção e novas técnicas de controle.” (p. 368)

- caracterização de Giannini: p. 368-369

- **Apreciação da autora sobre essa forma de controle:** “Acreditamos que dificilmente se atingirá o ponto de abolição total do controle hierárquico, no aspecto de legalidade ou de mérito, embora se devam buscar novas técnicas de gestão e em decorrência novas técnicas de controle, de que é exemplo o controle de gestão. Evidente que um controle tão abrangente como o de gestão, que recai sobre um conjunto de atividades desenvolvidas para atendimento de um objetivo, absorve o de legalidade e o de mérito e tem a vantagem (...) se acompanhamento simultâneo da atuação, com medidas corretivas a cada passo, impedindo a dispersão e o mau uso dos recursos alocados; por outro lado, quebra a rigidez da estrutura hierarquizada, sem deixar, no entanto, de observar certo escalonamento, pela existência de um agente controlador e de um chefe de projeto. Necessário se torna tentar aplicar essa nova técnica e estudar os resultados (...)” (p. 369)

- **Controle de eficiência**

- destinado a verificar, com base em indicadores de eficiência, a atividade do controlado; resulta numa determinação, dirigida à entidade controlada, de realizar ou não realizar algo ou uma proposta que se apresente a outra autoridade para que intervenha com atos repressivos (cf. Giannini)

- “Essa fiscalização efetua-se, muitas vezes, informalmente, mediante ordens ou solicitações de autoridades de escalões superiores, nem sempre na linha direta da hierarquia, com prazo para atuações ou manifestações de agentes situados em graus inferiores.” (p. 369)

- **Inspeção, auditoria, correição**

- **Semelhanças:** “(...) destinam-se, de regra, a oferecer informações e dados sobre os serviços controlados a autoridades com poder de decisão nesses setores; embora inseridos na estrutura hierárquica, nem sempre se situam na linha direta de hierarquia do poder controlado; são desprovidos de poder de decisão, culminando a atividade fiscalizadora com a elaboração de relatórios dirigidos à autoridade com poder de decisão, nos quais expõem o que verificam e propõem medidas; gozam, junto aos órgãos controladores, de poderes de investigação exame de papéis e documentos, ouvida de funcionários, etc. Às vezes, os agentes dessa atividade de controle realizam outras funções, como assessoramento ou gestão direta.” (p. 369)

- espécie de controle interno que culminam com a elaboração de relatório, no qual se expõem falhas, irregularidades ou ineficiências e se recomendam medidas. Problema

segundo Odete: “(...) suas conclusões e medidas ficam na dependência da autoridade superior, que nem sempre está interessada em tomar conhecimento dos relatórios oferecidos e das medidas sugeridas.” (p. 370)

- **Supervisão**

- CF/88, art. 87, pu, I; art. 20, pu
- expressão “supervisão ministerial”: dec-lei nº 200, arts. 25 a 29

- **Pareceres vinculantes**

- “Braibant, Questiaux e Wiener, ao estudarem os controles preventivos, apontam, como primeiro instrumento, os órgãos consultivos acionados para oferecer parecer prévio sobre projetos de decisão; segundo os mesmos autores, as cidades antigas e as monarquias de direito divino conheciam já esses ‘conselhos de sábios’, de ‘antigos’, de ‘legisltas’, que davam aos chefes pareceres fundamentados em princípios jurídicos, embora com independência reduzida. Discordamos dos citados autores francese no concernente às consultas facultativas, cujos pareceres não vinculam a autoridade dotada de poder de decisão. Em tais casos a consulta e os pareceres decorrentes configuram, como bem expõe Guy Isaac, medidas de instrução no procedimento de tomada de decisão.” (p. 371).

- “Diferente se apresenta a situação em que a autoridade administrativa é obrigada a realizar consulta prévia, cujo parecer vincula a decisão a ser tomada, não deixando liberdade, salvo a de não emanar o ato. (...) Nesses casos o parecer condiciona o conteúdo do ato; se a autoridade discordar do entendimento fixado só lhe resta a alternativa de não editar o ato.” (p. 371)

- **Ouvidor**

- “Numa imitação distorcida do instituto de controle denominado ombudsman (...) vêm surgindo ultimamente órgãos ou autoridades de controle interno, inseridas na estrutura hierárquica da Administração, que recebem diversas denominações, tais como Comissário Presidencial para Queixas e Reclamações, Conselho de Defesa dos Direitos do Cidadão, Ouvidor-Geral, Ouvidor.” (p.371)

- Exemplo no Brasil: Ouvidor-geral da Previdência (instituído pelo decreto do Presidente da República em maio de 1986)

- **Controle financeiro**

- controle interno específico, que incide sobre os aspectos financeiros dos atos e atividades da Administração Pública

- segundo Odete, deve-se distinguir o controle das operações financeiras em realização (no Brasil, é exercida pelo próprio Executivo) e o controle de contas (“Órgãos financeiros ou contábeis da Administração examinam (...) o modo como foram efetuadas despesas, antes de sua remessa aos Tribunais de Contas respectivos, onde existirem.” – p. 373).

IV. CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA UNIÃO EUROPÉIA

No presente tópico pretende-se assinalar o *estado da arte do controle da Administração Pública na União Européia*. Desde logo, tenha-se em conta que desde o ano 2000 a Comissão Européia tem realizado uma reforma na gestão financeira, nas formas de controle e auditoria, buscando avançar para a modernização da Administração européia.

Norteando a reforma estão princípios-chave da *responsabilidade*, da *obrigação de prestar contas* e da *transparência*¹⁰.

Nos últimos anos passou-se a questionar o chamado *déficit democrático da UE*, relacionado à noção de *accountability* (e à fraqueza, por exemplo, dos poderes legislativos do Parlamento), entendida como prestação de contas, responsabilização. Nessa perspectiva alguns autores¹¹ passaram a considerar que a UE está em vias de inventar um novo modelo de democracia, fundado em mecanismos de controle das autoridades públicas. Dois *vetores* desse modelo chamam atenção: (i) um se relaciona à difusão do poder; e (ii) outro à multiplicação dos mecanismos de controle.

De um lado, procura-se afastar a idéia de especialização do poder, que dá lugar a *difusão do poder*, expressada, tanto no âmbito da UE quanto dos Estados-membros, por três manifestações principais: (i) uma fragmentação contínua da esfera executiva; (ii) uma multiplicação dos canais de acesso ao poder; e (iii) uma multiplicação dos mecanismos de controle das autoridades políticas¹².

De outro lado, assiste-se a uma *multiplicação dos mecanismos de controle*, num movimento geral de reforço das exigências de prestação de contas (*accountability*). Nascem novos organismos destinados a controlar o respeito pelos governantes de suas obrigações orçamentárias, e a prevenir e reprimir os fenômenos de fraude e corrupção. O. Costa, N. Jabko; CH. Lequesne, P. Magnette nos mostram como isso tem se refletido na prática:

“(...) la multiplication de ses formes s’inscrit dans un mouvement général de renforcement des exigences de reddition des comptes (accountability), qui touche l’ensemble du monde occidental depuis une vingtaine d’années. Partout ont été mis en place de nouveaux organes destinés à contrôler le respect par les gouvernements de leurs obligations budgétaires, et à prévenir et réprimer les phénomènes de fraude et de corruption. La création à l’échelle européenne d’une Cour des comptes, d’un Tribunal de première instance et d’un Office de lutte anti-fraude (OLAF), comme la reconnaissance formelle au Parlement européenne d’une Cour des comptes, d’un Tribunal de première instance et d’un Office de lutte anti-fraude (OLAF), comme la reconnaissance formelle au Parlement européen du droit de créer des commissions d’enquête et d’examiner les pétitions de citoyens, reflètent ce zeitgeist. De même, l’institution d’un médiateur européen et les engagements pris en matière de transparence depuis le traité de Maastricht prolongent des changements nationaux qui vont dans le sens d’une soumission croissante de la puissance publique à la vigilance des citoyens.”¹³

Tendo em conta os vetores em que se assenta os mecanismos de controle, é hora de situar o sistema de controle interno no marco institucional da União Européia, para que possamos compreendê-lo na sua amplitude. Para tanto, nos utilizaremos da repartição de

¹⁰ Ver a esse respeito GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 143.

¹¹ Ver, por todos, O. Costa, N. Jabko; CH. Lequesne, P. Magnette. *La diffusion des mécanismes de contrôle dans l’Union Européenne: vers une nouvelle forme de démocratie?*, p. 859.

¹² A esse respeito ver O. Costa, N. Jabko; CH. Lequesne, P. Magnette. *La diffusion des mécanismes de contrôle dans l’Union Européenne: vers une nouvelle forme de démocratie?*, p. 860.

¹³ O. Costa, N. Jabko; CH. Lequesne, P. Magnette. *La diffusion des mécanismes de contrôle dans l’Union Européenne: vers une nouvelle forme de démocratie?*, p. 861.

Bassedas¹⁴ dos *marcos do sistema de controle*, em *marco institucional*, *marco jurídico e hierárquico das normas*, e *marco organizativo*.

Procurando dar os contornos do *marco institucional*, Bassedas chama atenção para o fato de que a Comissão é um dos atores institucionais da União junto a outras instituições que são: (i) o Parlamento Europeu, autoridade responsável pela gestão orçamentária (ii) o Conselho, que junto com o Parlamento Europeu forma a Autoridade Orçamentária, e (iii) o Tribunal de Contas Europeu, que tem competência para certificação das contas da União e, portanto, da Comissão.

Já o *marco jurídico e hierárquico das normas* é designado por Bassedas da seguinte forma:

“Las normas que conforman el marco jurídico principal del sistema de control interno son las siguientes (por orden jerárquico): el Tratado de la Unión, el Reglamento Financiero, las Normas de Desarrollo del Reglamento Financiero y, como complemento final, una serie de normas básicas y específicas entre las que destacan: las normas internas de ejecución del presupuesto, la Carta de los Ordenadores de pagos delegados y subdelegados, la Carta del Contable, la Carta del IAS (Servicio de Auditoría Interna), las Normas de Control Interno, la Decisión de clarificación de las responsabilidades de los actores clave en materia de auditoría y control interno en la Comisión, etc.”¹⁵

Por sua vez, o autor conceitua *marco organizativo* nos seguintes termos:

“Los elementos esenciales de organización del marco presupuestario, financiero y de control que se desprenden del marco normativo son: el Colegio de Comisarios, en su calidad de ordenador de los créditos; las Direcciones Generales y Servicios de la Comisión, y sus directivos como ordenadores delegados, el Auditor Interno de la Comisión y el Contable-Pagador de la Comisión.”¹⁶

Dado esse panorama geral, passamos a adentrar o tema do controle da Administração Pública na União Européia, procurando a um só tempo assinalar como vem sendo exercido, quais os parâmetros do debate acerca de sua reestruturação, e quais são as perspectivas para seu aprimoramento. Para tanto, cumprimos o itinerário que segue. Num primeiro momento, trataremos dos diferentes níveis de controle na União Européia, procurando assinalar as características que delineiam os controle externo e interno (*item IV.1*). Na seqüência, procuraremos dar conta dos precedentes da reforma do controle interno, demarcando as características principais dos principais instrumentos que a antecederam, e que lhe dão as bases (*IV.2*). Feito isso, entendemos estarem assentadas as bases para adentrar no tema da reforma da Administração Pública na União Européia no que concerne ao tema do controle (*IV.3*). Neste tópico, procuraremos apontar os *standards* do controle interno (*IV.3.1*), a base da reforma, o Regulamento Financeiro (*IV.3.2*) e a adoção de um novo paradigma de controle interno (*IV.3.3*). Ao trabalho.

¹⁴ Cf. BASSEDAS, Arturo Caballero. *La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*, p. 119-120.

¹⁵ BASSEDAS, Arturo Caballero. op. cit., p. 120.

¹⁶ BASSEDAS, Arturo Caballero. op. cit., p. 120.

IV.1. OS DIFERENTES NÍVEIS DE CONTROLE NA UNIÃO EUROPÉIA: OS CONTROLES EXTERNO E INTERNO

A União Européia dispõe de mecanismos de *controle externo* e *interno*, cada qual exercido com suas particularidades. Um dos pontos comuns entre ambos os controles é a participação de organismos de todos os níveis territoriais, como nos fala Juan Vallés:

“(…) tanto no controle interno quanto no controle externo participam organismos de todos os níveis territoriais. Assim, por exemplo, um gasto efetuado por uma Comunidade Autónoma espanhola pode ser submetido ao controle interno da Intervenção Geral de Governo Autónomo, da Intervenção Geral do Estado e do Serviço de Auditoria Interna da Comissão. Este mesmo gasto também poderá ser fiscalizado pelo organismo de controle externo da Comunidade Autónoma, pelo Tribunal de Contas da Espanha e pelo Tribunal de Contas Europeu.”¹⁷

Diversos aspectos da Administração Pública da União Européia vêm sofrendo processo de mudança; tal é o que vem acontecendo com o controle interno e com questões contábeis, como será assinalado adiante. Essa reforma, no entanto, não tem sido acompanhada de alterações diretas no controle externo, que, no entanto, sofre impactos ao menos indiretos da reforma do controle interno. É dizer, nesse terreno do controle externo a reforma ainda avança com bastante lentidão, não tendo até agora ocorrido nenhuma modificação substancial na organização do controle externo, mas em alguma medida mesmo nesse campo a reforma já pode ser sentida, como veremos no tópico seguinte.

IV.1.1. O controle externo

O controle externo é exercido pelo *Tribunal de Contas Europeu*, instituição responsável pelo controle externo dos orçamentos da União. Para seu funcionamento, conforme Javier Guijarro, é essencial a existência de um *sólido sistema de controle interno nas entidades que serão fiscalizadas* (essencial para a boa gestão dos recursos públicos), tanto assim que uma das principais e primeiras tarefas que realizam ao fiscalizá-las é analisar seus respectivos sistemas de controle interno. A cargo do Tribunal de Contas está a vigilância de que o controle interno ocorra da melhor forma possível¹⁸.

De acordo com Juan Vallés¹⁹, o Tribunal de Contas tem competências exclusivamente de ordem administrativa, que se manifestam na formulação de observações e ditames (v.g., verificação da legalidade e regularidade das contas e dos ingressos e gastos com o orçamento da União Européia; análise da boa gestão financeira, que deve ser baseada na

¹⁷ VALLÉS, Juan Manuel Fabra. *Articulación organizativa de los diferentes niveles de control en la Unión Europea*, p. 44; tradução livre.

¹⁸ GUIJARRO, Javier Medina. *Nuevo Modelo de Controle Interno em la Unión Europea: su utilidad para los Tribunales de Cuentas*, p. 1-2. Segundo ele, “(…) el establecimiento de sólidos sistemas de control interno por los sujetos que conforman el sector público resulta ser esencial para una buena gestión de los fondos públicos y la vigilancia de que así sea es igualmente misión de los Tribunales de Cuentas.” (op. cit., p. 2).

¹⁹ VALLÉS, Juan Manuel Fabra. *Articulación organizativa de los diferentes niveles de control en la Unión Europea*, p. 44.

economia, eficácia e eficiência); não dispõe de grandes competências jurisdicionais, nem de poder de decisão ou sanção.

O processo de reforma do Tribunal, segundo Juan Vallés²⁰, deverá se circunscrever à sua organização e estrutura. A necessidade da reforma adviria do Tratado de Niza, que estabelece uma paridade entre o número de Estados da União e os membros do Tribunal. Segundo ele, propõe-se ainda que se dê mais competência às auditorias (ampliação que seria acompanhada do aumento do número de auditorias, da diminuição de seu período de realização e da obtenção de resultados mais úteis, com maior clareza nas conclusões e recomendações), com a idéia de que no futuro sejam criadas mais seções capazes de adotar informes sem necessidade de submetê-los a plenário.

Cogita-se também da flexibilização da atribuição de responsabilidades aos membros e da programação das auditorias, e de aspecto relacionado ao número de membros no Tribunal. O autor chama atenção para a necessidade de maior cooperação entre os Tribunais Nacionais e as Auditorias efetuadas pelo Tribunal de Contas Europeu. Poder-se-ia aprimorar a estrutura já existente de cooperação, chamada Comitê de Contrato, que reúne várias vezes ao ano os presidentes dos Tribunais de Contas dos Estados Membros e do Europeu, para discutir questões práticas relativas ao trabalho de auditoria dos recursos europeus, intercâmbio de informação, metodologia e organização de auditorias conjuntas e paralelas etc.

Eduardo García chama atenção para um outro aspecto da reforma do controle externo. Para além de necessidades estruturais e organizacionais, a reforma do controle interno implementada pela Comissão acabou por interferir diretamente no exercício do controle externo realizado pelo Tribunal de Contas, especialmente no que concerne à elaboração da chamada *declaración de fiabilidad*:

“La reforma [do controle interno] ha tenido una incidencia directa en el ejercicio del control externo realizado por el Tribunal de Cuentas Europeo, en particular, en lo que se refiere a la elaboración de la declaración de fiabilidad. La metodología del Tribunal se orientará aún más hacia la evaluación de los sistemas de supervisión y control. El Tribunal deberá considerar las declaraciones de los Directores Generales en la conformación de su opinión y utilizar los informes de la auditoría interna en el proceso de planificación y ejecución de sus propias fiscalizaciones.”²¹

²⁰ VALLÉS, Juan Manuel Fabra. op. cit., p. 49-50.

²¹ GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 144. A *declaración de fiabilidad* vem prevista no art. 248 do Tratado CE (ex-artigo 188.º-C), segundo o qual:

1. O Tribunal de Contas examina as contas da totalidade das receitas e despesas da Comunidade. O Tribunal de Contas examina igualmente as contas da totalidade das receitas e despesas de qualquer organismo criado pela Comunidade, na medida em que o respectivo acto constitutivo não exclua esse exame.

O Tribunal de Contas envia ao Parlamento Europeu e ao Conselho uma declaração sobre a fiabilidade das contas e a regularidade e legalidade das operações a que elas se referem, que será publicada no Jornal Oficial da União Europeia. Essa declaração pode ser completada por apreciações específicas sobre cada domínio importante da actividade comunitária.

2. O Tribunal de Contas examina a legalidade e a regularidade das receitas e despesas e garante a boa gestão financeira. Ao fazê-lo, assinalará, em especial, quaisquer irregularidades.

A fiscalização das receitas efectua-se com base na verificação dos créditos e dos pagamentos feitos à Comunidade.

A fiscalização das despesas efectua-se com base nas autorizações e nos pagamentos.

Segundo o autor, desde seu Informe Geral em 2001, o Tribunal de Contas analisa sistematicamente os informes e as declarações dos Diretores Gerais, nos quais eles devem certificar a informação financeira e a gestão subministrada e expressar garantias razoáveis de que não existem debilidades sistemáticas nos mecanismos de controle interno, nem problemas pontuais que poderiam ter efeito material na legalidade e na regularidade das operações do exercício. Tais declarações, que possuem caráter de direção (*management representation*), haverão de ser levadas em conta pelo Tribunal durante o programa de formação de sua opinião sobre a confiabilidade das contas e sobre a regularidade e legalidade das operações.

Ao analisar a questão do ponto de vista de sua aplicabilidade prática, o autor afirma que em 2001 o procedimento de Declarações foi aplicado pela primeira vez, ano em que o procedimento seguido para a elaboração das declarações não foi adequado e, como resultado, as reservas formuladas pelos diretores gerais sobre a eficácia do controle interno foram insuficientes e obscuras, o que dificultou a apreciação da Comissão em seu conjunto e, por essa razão, o Tribunal não pôde considerar as declarações como um dos fundamentos de sua própria opinião.

Até 2003 (após dois exercícios), o Tribunal ainda não havia considerado que os informes e declarações anuais constituíam uma base útil na qual poderia apoiar-se para

Estas fiscalizações podem ser efectuadas antes do encerramento das contas do exercício orçamental em causa.

3. A fiscalização é feita com base em documentos e, se necessário, nas próprias instalações das outras Instituições da Comunidade, nas instalações de qualquer organismo que efectue a gestão de receitas ou despesas em nome da Comunidade, e nos Estados-membros, inclusivamente nas instalações de qualquer pessoa singular ou colectiva beneficiária de pagamentos provenientes do orçamento. A fiscalização nos Estados-membros é feita em colaboração com as instituições de fiscalização nacionais ou, se estas para isso não tiverem competência, com os serviços nacionais competentes. O Tribunal de Contas e as instituições de fiscalização nacionais dos Estados-membros cooperarão num espírito de confiança, mantendo embora a respectiva independência. Estas instituições ou serviços darão a conhecer ao Tribunal de Contas a sua intenção de participar na fiscalização.

Todos os documentos ou informações necessários ao desempenho das funções do Tribunal de Contas serão comunicados, a seu pedido, pelas outras Instituições da Comunidade, pelos organismos que efectuem a gestão de receitas ou despesas em nome da Comunidade, pelas pessoas singulares ou colectivas beneficiárias de pagamentos provenientes do orçamento e pelas instituições de fiscalização nacionais ou, se estas não tiverem competência para o efeito, pelos serviços nacionais competentes.

No que respeita à actividade de gestão de despesas e receitas comunitárias exercida pelo Banco Europeu de Investimento, o direito de acesso do Tribunal às informações detidas pelo Banco será regido por um acordo celebrado entre o Tribunal, o Banco e a Comissão. Na ausência de um acordo, o Tribunal terá, contudo, acesso às informações necessárias para efectuar a fiscalização das despesas e receitas comunitárias geridas pelo Banco.

4. O Tribunal de Contas elabora um relatório anual após o encerramento de cada exercício. Este relatório é transmitido às outras Instituições da Comunidade e publicado no Jornal Oficial da União Europeia, acompanhado das respostas das referidas Instituições às observações do Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas pode ainda, em qualquer momento, apresentar observações, nomeadamente sob a forma de relatórios especiais, sobre determinadas questões e formular pareceres a pedido de uma das outras Instituições da Comunidade.

O Tribunal de Contas adopta os relatórios anuais, os relatórios especiais ou os pareceres, por maioria dos membros que o compõem. Todavia, pode criar secções para adoptar determinadas categorias de relatórios ou de pareceres nas condições previstas no seu regulamento interno.

O Tribunal de Contas assiste o Parlamento Europeu e o Conselho no exercício da respectiva função de controlo da execução do orçamento.

O Tribunal de Contas estabelece o seu regulamento interno. Esse regulamento é submetido à aprovação do Conselho, deliberando por maioria qualificada.

emitir sua opinião. Para ele, a Comissão deveria melhorar seus procedimentos de elaboração dos informes, apontando soluções específicas para as deficiências assinaladas.

José Joaquim Marques de Almeida²² nota outro aspecto do controle que tem marcado os tempos atuais: a auditoria (financeira) no setor público, tradicionalmente feita pelos Tribunais de Contas, cada vez mais vem sendo exercida pelos profissionais de contabilidade, chamados a intervir, em complemento ou substituição dos auditores. A auditoria de serviços públicos, portanto, vem aparecendo como um novo nicho da atividade dos auditores/revisores oficiais de contas, e já é solicitada por alguns organismos públicos, como universidades públicas. Duas características mostram que o serviço de auditoria está num patamar elevado de *responsabilidade social*: (i) primeiro o fato de a informação contabilística auditada ter a *natureza de bem público*; (ii) segundo, o fato de a auditoria ter o objetivo precípua de *proteção do interesse público*.

Diante de sua importância, a auditoria, entendida como um *serviço público*, obedece a três pontos fundamentais:

- (i) *É concebida numa perspectiva estritamente técnica*
- (ii) *Valida as contas anuais, confrontando-as com as normas da legislação comercial, estatutárias e princípios contabilísticos*
- (iii) *Baseia-se em documentos processados segundo o modelo contabilístico do custo histórico/moeda nominal (portanto, em documentos históricos, verificáveis)*

Eduardo García chama atenção para a importância dos serviços de auditoria interna. Ele nos conta que o serviço de auditoria interna e as unidades internas de Direções Gerais foram criados a partir da reforma de 2000; anteriormente, a Comissão já efetuava auditorias de alguns programas e serviços, as quais eram realizadas diretamente pela antiga Direção Geral de Controle Financeiro, por unidades específicas das Direções Gerais ou por auditores independentes.

Nos dias atuais, tendo a reforma da Comissão elevado a função da auditoria interna à elemento-chave do controle interno, e em aplicação às normas internacionais de auditoria, o Tribunal de Contas tem utilizado o resultado dessas auditorias na planificação e execução de seus controles. Nessa conjuntura, o Tribunal de Contas, órgão supremo de fiscalização no âmbito comunitário, responsável por controlar a boa administração e funcionamento dos serviços e unidades de auditoria interna das instituições europeias, apresenta uma relação diferente com as auditorias internas, que aparecem cada vez mais como elemento formador de considerações que devem ser levadas em conta pelo Tribunal de Contas. Nesse sentido, García chama atenção para dois aspectos da relação entre auditorias internas e Tribunal de Contas:

- (i) *A função de auditoria interna permite ao Tribunal dispor de uma melhor base de apoio para avaliar o funcionamento dos sistemas de controle graças ao aproveitamento dos informes dos Auditores Internos. Um dos elementos*

²² ALMEIDA, José Joaquim Marques de. *A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras*, p. 31.

na formação da opinião do Tribunal será, sem dúvida, o seguimento dado pela Comissão às recomendações formuladas pelos Auditores Internos

- (ii) *Está se estabelecendo mecanismo de coordenação e cooperação entre o Tribunal e os Auditores Internos, devendo ser observada a questão da independência de cada entidade. Esses mecanismos poderiam incluir o intercâmbio de planos de trabalho - com o objetivo de evitar duplicidades, compartilhar informações, desenvolver atividades conjuntas no campo da metodologia e a formação de pessoal. Com o objetivo de desenvolver esta relação, aproximadamente uma vez ao ano, membros do Tribunal de Contas Europeu participam das reuniões do Seguimento da Auditoria.*

IV.1.2. O controle interno

Como já chamamos atenção, é fundamentalmente no *controle interno* que a reforma da Administração Pública na União Européia tem assentado suas bases. É nele, portanto, que o presente estudo se concentrará.

O sistema de controle interno da Comissão atualmente encontra-se em pleno processo de reforma, iniciada em abril de 2000 com a publicação pela Comissão de um **Livro Branco** estabelecendo um calendário do processo e as medidas a serem implantadas. Segundo Ruiz García, a profunda reforma por que passa o controle interno é uma das conseqüências da aplicação do *princípio da responsabilidade*²³. Os anos de 2000 e 2001 marcaram um período de transição na reforma. Como nos fala Juan Vallés²⁴, durante esse período foi adotado o novo Regulamento Financeiro, houve o reforço da Auditoria Interna, foi efetuada a descentralização do controle interno e implantada a declaração anual dos Diretores Gerais.

Dado esse breve panorama geral, iniciaremos nosso estudo sobre os precedentes da reforma, adentrando na seqüência a reforma propriamente dita, verificável nos dias atuais.

IV.2. OS PRECEDENTES DA REFORMA DO CONTROLE INTERNO

III.2.1. O livro branco para a reforma administrativa

O nascimento do atual sistema de controle interno da UE se deu em grande medida com o **Livro Branco para a Reforma Administrativa**, aprovado em 1 de abril de 2000²⁵, responsável por lançar o programa de reforma da Comissão da UE. Tal Livro Branco não cuidava apenas de uma reformulação no que tange ao aspecto do controle; ele se estruturava em quatro pilares principais (correspondentes aos seus planos de ação), um dos quais englobava o aspecto referente a controle:

²³ Ver a esse respeito GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 153.

²⁴ VALLÉS, Juan Manuel Fabra. *Articulación organizativa de los diferentes niveles de control en la Unión Europea*, p. 52.

²⁵ BASSEDAS, Arturo Caballero. *La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*, p. 117.

- (i) *Cultura de serviço*
- (ii) *Planificação e programação estratégica*
- (iii) *Política de pessoal*
- (iv) *Gestão financeira, controle e auditoria, dividida em três grupos de medidas:*
 - a. *definição das responsabilidades dos organizadores de pagamentos*
 - b. *reforma da gestão financeira, de controle e da auditoria*
 - c. *proteção dos interesses financeiros da Comunidade*

Mas a importância dada ao controle pelo Livro Branco é significativa a tal ponto que alguns autores chegam a afirmar que “[o] verdadeiro nascimento do atual sistema de controle interno da CE começou com os trabalhos do ‘Livro Branco para Reforma Administrativa’”²⁶.

Em seu bojo, controle interno fora conceituado da seguinte maneira:

“(...) the globality of the policies and procedures conceived and put in place by an organisation’s management to ensure the economic, efficient achievement of its objectives; the adherence to external rules and management policies and regulations; the safeguarding of assets and information; the prevention and detection of fraud and error, and the quality of accounting records and the timely production of reliable financial and management information”²⁷.

Vê-se, portanto, que *controle* recebeu do Livro Branco uma conceituação abrangente, que englobava de maneira global políticas e procedimentos de alguma maneira relacionados à organização administrativa, de maneira a assegurar em última análise o alcance do interesse público.

Tais elementos conceituais que comportam a reforma administrativa do sistema de controle interno impulsionada no ano 2000 através do Livro Branco ***esboçam o caminho para a estruturação de um sistema de controle interno moderno***. Exemplo disso é que o Novo Regulamento Financeiro (de 2002), bem como o Regulamento da Comissão (de 2002), que fixaram normas e princípios fundamentais que regem o estabelecimento e a execução do orçamento, assim como o controle das finanças e do orçamento europeu, se basearam nos princípios e componentes básicos contemplados no *Livro Branco sobre a Reforma*.

IV.2.2. Informe de 1992 de COSO

Conforme nos fala Bassedas, a reforma da gestão da auditoria e do controle interno da Comissão se inspirou em grande medida na filosofia de controle apresentada pelo

²⁶ BASSEDAS Arturo Caballero. *La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*, p. 118; tradução livre.

²⁷ Cf. *En communication to the commission. Revision of the internal control standarts and underlying framework – Strengthening Control Effectiveness. Commission of the European Communities*, p. 4.

Informe de 1992 de COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), que apresenta os seguintes componentes do controle interno²⁸:

(i) *Internalização dos controles:*

Fazendo com que os “ordenadores delegados de cada dirección general y servicio” fossem explicitamente responsáveis e obrigados a informar de suas decisões e atuações no marco de sua gestão; propugna-se por uma reforma à gestão.

(ii) *Garantia, controle e supervisão global:*

Com a internalização do controle nas “direcciones generales y servicios”.

(iii) *Fixação dos objetivos e componentes do controle interno:*

Por exemplo, eficácia e eficiência das operações, confiabilidade das informações financeiras, conformidade e regularidade em relação às leis, regulamentos e contratos.

(iv) *Controle interno e (auto)análise de riscos:*

Cada “dirección general y servicios de la comisión” deverá proceder a exercícios de auto-avaliação de riscos para poder aplicar as medidas de controle que permitam mitigar os riscos inerentes a suas atividades e processos. As Comissões contam com o auxílio (i) do Serviço Financeiro Central, que oferece linhas diretrizes ou reitoras, assim como ferramentas e facilidades, a todos os departamentos da Comissão; e (ii) do Serviço de Auditoria Interna, que, dentre outras coisas, é encarregado de assessorar a Comissão no controle dos riscos, e facilita uma visão global do perfil dos riscos da instituição.

(v) *Declarações de garantia da gestão:*

As declarações são produtos originais surgidos da reforma e tidos como importantes para o funcionamento do sistema interno da Comissão. São elas: os “informes anuales de actividades de las direcciones generales y servicios” e as “declaraciones de garantía de los ordenadores delegados (directores generales y jefes de servicio).”

IV.2.3. O *Public Internal Financial Control* - PIFC

Em 2006 a União Europeia adotou um plano de ação denominado *Public Internal Financial Control* que, tendo como ponto de partida algumas recomendações do Tribunal de Contas e a determinação da Comissão de melhorar a gestão financeira e instituir um quadro eficaz e eficiente, aborda questões relativas a controle interno, especialmente em campos onde foram encontradas lacunas, com o objetivo de providenciar métodos adequados e transparentes e formas de organizações, de maneira a

²⁸ BASSEDAS, Arturo Caballero. *La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*, p. 121. Tomamos aqui por base o que Bassedas desenvolve como “*Elementos conceptuales esenciales e instrumentos del sistema de control interno derivados de la reforma*”, desenvolvido pelo autor entre as páginas 120 e 128.

que os recursos públicos sejam utilizados para os objetivos selecionados pelas autoridades orçamentárias.

Segundo Javier Guijarro²⁹, o PIFC busca estruturar um guia aos governos que proporcione segurança razoável com uma boa gestão, com transparência, eficiência, eficácia e economia, dentro do contexto de alteração no paradigma tradicional de controle, que tem deixado de ser centrado no controle *ex ante* (com investigação *ex post* de denúncias e aplicação de sanções)³⁰, passando a dar destaque para critérios de economia, eficiência e eficácia na gestão e controle dos recursos públicos, e na idéia de transparência.

Nesse sentido, o PIFC se concentra em três pilares:

(i) *Prestação de contas dos administradores (Managerial accountability):*

Os administradores de todos os níveis deverão ser responsáveis pelas atividades que cuidam. Todos os administradores públicos serão responsáveis por estabelecer e manter uma administração financeiramente adequada e também por controlar um sistema que inclua planejamento, programação, orçamento, contabilidade, prestação de informações, monitoramento. O mapeamento e a valoração dos riscos também deverão ser realizados como parte do sistema de controle, para a identificação dos riscos e das áreas em que estão localizados³¹.

A idéia aqui é a de que os gestores públicos devem ser obrigados a prestar contas a partir de políticas operativas, de gestão e controle financeiro.

(ii) *Auditoria interna funcional e independente (Functionally independent internal audit):*

Centros de Gastos e orçamentos deverão ser equipados com uma auditoria interna funcional e independente. Os auditores deverão reportar as informações diretamente aos Administradores, observando a hierarquia existente entre eles, mas serão totalmente independentes de qualquer tipo de opinião que os mesmos possam dar em relação a como a auditoria deverá ser realizada.

A função do auditor é avaliar a adequação do controle interno que deverá ser colocado em prática pelo Administrador, identificando seus problemas e realizando recomendações para as melhorias que se mostrem necessárias. A atuação do auditor interno deve ser baseada em uma série de normas pré-estabelecidas para sua atuação, e não nas orientações dos administradores.

O auditor observará a adequação do sistema a partir de critérios como eficiência, economia e efetividade, com atenção para as falhas que podem corromper os objetivos que devem ser perseguidos pela entidade. O auditor deverá fazer recomendações ao diretor de como melhorar o sistema. O auditor não realizará nenhum tipo de punição. Isso caberá ao administrador nos casos de erros

²⁹ GUIJARRO, Javier Medina. *Nuevo Modelo de Controle Interno em la Unión Europea: su utilidad para los Tribunales de Cuentas*, p. 3-4. Os três “elementos esenciales”, que designamos acima como pilares, são desenvolvidos pelo autor na página 4, e constam do documento *Welcome to the world of PIFC*, especialmente entre as páginas 6 e 7.

³⁰ A isso retornaremos adiante, especialmente no item IV.3.2. abaixo.

³¹ Cf. *Welcome to the world of PIFC*, p. 6.

cometidos pelos funcionários, ou ao poder judiciário nos casos de sérias irregularidades ou fraude³².

A idéia aqui é ter um auditor interno independente que observe a gestão, valorizando-a.

(iii) *Central Harmonization Unit – CHU:*

A CHU, fundamental para o sucesso da introdução e pelo desenvolvimento do PIFC, é responsável pela implementação do PIFC e por seu desenvolvimento. Também é responsável pelo controle e pelas metodologias a serem implantadas nas auditorias, com base em normas internacionais, e pela formulação de novas legislações acerca da prestação de contas da administração.

A idéia é que a CHU seja responsável pelo progresso do controle interno e das metodologias de auditoria e também pela coordenação da implantação de legislação sobre a obrigação de apresentação de contas e auditoria interna. Por conta disso, faz-se necessário que o “cabeça” da CHU tenha ampla experiência em administração financeira e nos principais problemas das audiências públicas. Para que possa garantir as políticas do PIFC, tendo em vista que o sucesso dessas políticas dependerá de um comprometimento a longo prazo e da sua liderança, aquele que estiver em tal cargo não poderá ser alterado em razão de mudanças políticas (o que demanda que a lei lhe confira especial *status*)³³.

No documento *Welcome to the world of PIFC* chama-se atenção para a necessidade de submissão do sistema PIFC e da qualidade de seu funcionamento para uma audiência externa formada por pessoas eleitas como representantes, a *Supreme Audit Institution – SAI*, responsável pelo controle dos administradores. Para tanto, o SAI deverá regularmente discutir e informar suas atividades e as descobertas realizadas nas auditorias e poderá propor mudanças que busquem um modo mais eficiente de uso dos recursos; seus relatórios deverão ser publicados. A relação entre o sistema PIFC e a SAI haveria de ser intermediada pelo Ministro das Finanças.

Esse documento ainda faz referência aos estágios de implementação do PIFC, quais sejam: (i) conceitualização; (ii) desenvolvimento da estrutura organizacional; (iii) estruturação legal; (iv) desenvolvimento político dos funcionários³⁴.

Ainda segundo esse documento, os países aos quais a União Européia deu o *status* de “países candidatos” entram na negociação de uma série de capítulos que objetivam transportar a legislação comum a todos os Estados-membros para uma lei nacional do país. Nessa esteira, o presente documento oferece os contornos do que seria essa legislação comum, da qual integrariam basicamente três elementos³⁵:

(i) *PIFC:*

Elemento que não é de adoção obrigatória pelos Estados-membros, que possuem liberdade para fazerem suas opções na área de controle nacional do orçamento. Contudo, os países candidatos devem reformar seu controle público interno e o

³² Idem, p. 7.

³³ Cf. *Welcome to the world of PIFC*, p. 7.

³⁴ Idem, p. 9-11.

³⁵ Idem, p. 17.

sistema de auditorias externas de modo que sigam e implementem parâmetros internacionais e as melhores práticas da UE.

(ii) *Auditorias externas:*

Elemento que não é de adoção obrigatória pelos Estados-membros, que possuem liberdade para fazerem suas opções na área de controle nacional do orçamento. Contudo, os países candidatos devem reformar seu controle público interno e o sistema de auditorias externas de modo que sigam e implementem parâmetros internacionais e as melhores práticas da UE.

(iii) *Proteção dos interesses da União Europeia contra fraudes:*

Administração e controle dos fundos da UE são matérias específicas à regulação da UE que devem ser implementadas pelo país candidato.

O anexo 3 desse documento, denominado *Using INTOSAI guidelines for internal control standards for the public sector*, estabelece em suas bases (i) uma conceituação de controle interno; (ii) os objetivos a serem perseguidos; e (iii) as etapas do controle interno³⁶:

(i) *Conceituação de controle interno:*

Trata-se de processo realizado por entidade administrativa com a finalidade de mapear os riscos envolvidos em determinada atividade e garantir que alguns objetivos que devem nortear as atividades dessa entidade serão alcançados.

(ii) *Objetivos a serem perseguidos:*

Os objetivos a serem perseguidos são os seguintes:

- executar operações de forma ordenada (metódica), ética (tratamento imparcial e moralmente correto), econômica (*inputs* mínimos para o alcance máximo dos *outputs*), eficiente;
- Salvar os seus recursos contra perdas, diminuições e danos;
- Agir conforme a legalidade;
- Responsabilizar as entidades por suas decisões e ações.

(iii) *Etapas do controle interno:*

O controle interno deve ser feito a partir de 5 etapas: controle do ambiente, valoração dos riscos, controle das atividades, informação, comunicação e monitoramento.

Controle do ambiente: estruturará todas as demais fases do controle interno.

- os funcionários da entidade demonstrarão sua integridade e valores éticos;
- demonstrarão de competência e eficiência na atividade que exercem;
- os administradores deverão demonstrar que são aptos para o exercício da posição que ocupam;
- demonstrarão de organização estrutural;
- recursos humanos políticos

³⁶ Cf. “Anexo 3 – Using INTOSAI guidelines for internal control standards for the public sector”, in *Welcome to the world of PIFC*, p. 42-46.

Valoração dos Riscos: identificação e análise dos riscos que poderão ser relevantes para o atingimento dos objetivos da entidade.

Controle de Atividades: engloba uma série de atividades de controle preventivo e investigativo, tais como: aprovação e autorização de procedimentos, documentada e comunicada aos diretores e demais funcionários, verificação das mercadorias etc.

Informação e Comunicação: é importante que haja um sistema de classificação e transação das informações relevantes e que as mesmas sejam comunicadas na organização tanto entre seus diretores quanto entre os demais funcionários.

Monitoramento: o sistema de controle interno deve ser monitorado para que o sistema atinja a qualidade de desempenho pretendido. Além dos canais de informação criados no curso normal das operações, canais de informação alternativos também devem existir para reportar informações específicas como por ex. ilegalidades.

IV.3. A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA UNIÃO EUROPÉIA NO QUE CONCERNE A CONTROLE

Tendo sido vistos os contornos que ambientaram a reforma, cumpre a seguir adentrar seus contornos mais específicos. É o que faremos na seqüência.

A Reforma Financeira ocorrida na UE obteve sucesso na implementação de estruturas de controle interno, notavelmente em relação a organização dos sistemas financeiros e submissão de exigências a *standards* de controle interno. Mas ainda há coisas a serem feitas de maneira a se ***assegurar que os mecanismos de controle estão trabalhando efetivamente na prática***. Nesse sentido é que se apresenta a necessidade de revisitação de *standards* de controle:

“Em particular, mais esforços serão necessários para assegurar que todo pessoal está ciente de suas responsabilidades no que concerne a controle interno. A apresentação revista dos *standards* de controle interno para administração efetiva e sua orientação de suporte irá facilitar isso. A flexibilidade incorporada na nova abordagem também permite que os serviços adaptem as estipulações a seus específicos ambientes.”³⁷

Do trecho transcrito vê-se, portanto, que há a necessidade de se assegurar que todo o pessoal esteja ciente de suas responsabilidades no que concerne a controle interno, e que intenciona-se que isso seja alcançado com a reforma que vem sendo implementada.

IV.3.1. Os *standards* do controle interno

A Europa passa por um período de revisão das estruturas de controle interno. A fundação da estrutura de controle interno foi fornecida por 24 *standards* de controle

³⁷ *En communication to the commission. Revision of the internal control standarts and underlying framework – Strengthening Control Effectiveness. Commission of the European Communities*, p. 10; tradução livre.

interno, complementados desde 2001, e que intencionava-se entrassem em vigor a partir de 1 de janeiro de 2008.

Em função desse marco conceitual de controle interno moderno, em 13 de dezembro de 2000 a Comissão aprovou uma lista de 24 normas de controle, que são aplicáveis a todas as Direções Gerais e Serviços da Comissão, que devem informar sua execução sistemática e periodicamente, em concreto, em um Informe Anual de Atividades e em uma *Declaración de Garantía de Ordenador Delegado*. São 24 normas de controle interno, distribuídas em função dos seguintes componentes de controle interno³⁸:

(i) *Ambiente do controle:*

Trata das grandes questões organizativas, em especial sobre a estrutura organizativa e a gestão de recursos humanos.

(ii) *Resultados e análise de riscos*

(iii) *Informação e comunicação*

(iv) *Atividades de controle:*

Atividades de controle realizadas pela Administração e centradas em questões relacionadas com documentação dos procedimentos, separação de funções, supervisão, lista de exceções e a continuidade das operações.

(v) *Supervisão, auditoria e avaliação:*

Componente que orienta a determinação e funcionamento das estruturas de auditoria e da função de avaliação. Trata da identificação e correção das deficiências no controle interno, da planificação dos informes de auditoria, da disponibilidade de uma estrutura de auditoria interna, da função de avaliação e exame anual do controle interno.

As modificações da estrutura de controle interno e dos *standards* apontavam para a necessidade de se aumentar a qualidade do meio de controle, fortalecer a eficácia do sistema de controle interno da Comissão e permitir o uso mais efetivo de recursos de controle. Planejou-se então uma nova estrutura pela qual se perquiria³⁹:

(i) *A efetiva administração dos standards de controle interno:*

Os *standards* foram racionalizados e seu número reduziu de 24 para 16. São estruturados em 6 blocos: (1) missão e valores; (2) recursos humanos; (3) planejamento e processo de risco administrativo; (4) operações e atividades de controle; (5) informação e relatório financeiro; (6) avaliação e auditoria.

³⁸ BASSEDAS Arturo Caballero. *La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*, p. 122-125. Trata-se de componentes do controle interno igualmente preconizados pelo Informe COSO.

³⁹ *En communication to the commission. Revision of the internal control standarts and underlying framework – Strengthening Control Effectiveness. Commission of the European Communities*, p. 5. As características da nova estrutura, acima abordadas, são desenvolvidas também nesse documento, entre as páginas 6 e 8.

- (ii) *A previsão de exigências, racionalizadas e organizadas de acordo com os novos standards:*

Especificam as características mínimas dos sistemas e processos dos serviços de controle interno.

- (iii) *Forma de julgar-se a efetividade do sistema de controle interno na prática:*

Os serviços deverão monitorar medidas de maneira a mostrar que seus sistemas de controle são efetivos. Um sistema de controle interno requer (i) administração para levar em conta risco e focar recursos de controle naquelas áreas onde o risco é maior; (ii) que o sistema assegure controle adequado nessas atividades. O documento denominado “Annual Management Plan” será o veículo pelo qual os serviços (tendo em vista suas atividades específicas e os riscos) elegerão quais *standards* são mais relevantes (tendo em vista a maior ênfase em efetividade para o ano seguinte). Trata-se de orientação ilustrativa, não exaustiva e não compulsória, e os serviços estarão livres para adaptar a orientação usando elementos específicos ou definindo novos de acordo com suas necessidades individuais.

Os Diretores-Gerais irão continuar elaborando o “Annual Activity Reports” na operação dos seus sistemas de controle interno, o qual haverá de seguir a revisão da estrutura de controle interno, passando a ser composto por (i) Relatório de consentimento com exigências; e (ii) Relatório de efetividade dos sistemas de controle interno.

Ademais, a estrutura de controle interno demandará ações relacionadas a⁴⁰:

- (i) *Top management support:*

Idéia segundo a qual o topo administrativo decide *standards* a serem priorizados para vigorar a efetividade do controle interno e define responsabilidades internas, levando em conta sua organização e risco ambiental.

- (ii) *Effective communications:*

Campanhas de comunicação e apresentações serão organizadas para informar e aumentar cuidado do pessoal em todos os níveis.

- (iii) *High quality training:*

Serão providenciados programas de treinamento diferenciados em controle interno para administrador e pessoal.

- (iv) *Support from central services:*

Será facilitada a divisão de boas práticas e experiência entre serviços (orientação e ações de comunicação serão atualizadas com base na experiência e *feedback* relatado por serviços).

⁴⁰ Cf. *En communication to the commission. Revision of the internal control standarts and underlying framework – Strengthening Control Effectiveness. Commission of the European Communities*, p. 9-10.

(v) *Reporting on Effectiveness of internal control systems:*

Avaliação que seria conduzida antes do final de 2008, para, se necessário, haver um reforço envolvendo o *DG Budget*⁴¹ e os serviços.

IV.3.2. A base da reforma: o regulamento financeiro

Joaquín Hernández⁴² analisa as alterações ocorridas na UE de um ângulo um tanto quanto diferente do que até aqui apresentado, tendo como ponto de partida a idéia segundo a qual as mudanças tiveram como um dos seus resultados uma ***alteração no modo de interpretar o novo Regulamento Financeiro***.

Conforme o autor, o Regulamento Financeiro apresenta duas diretrizes relacionados a controle: (i) de um lado, em seus arts. 2, 3 e 8, define o novo sistema de controle interno e estabelece como esse controle será executado; (ii) de outro lado, em seus arts. 48 e 60 estabelece as finalidades dos procedimentos de gestão e controle interno.

➤ *Artigos 2, 3 e 8:*

Regulamento n° 1605/2002 do Conselho, de 25 de junho de 2002, que “institui o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias”

Artigo 2.º: Qualquer disposição relativa à execução do orçamento em matéria de receitas ou de despesas que conste de outro acto legislativo deve respeitar os princípios orçamentais enumerados no título II.

⁴¹ “*The task of the Directorate-General for Budget is to secure from the budgetary authority - the European Parliament and the Council of Ministers - the resources needed to implement the Union's policies, to encourage sound management of Community funds and to account for the use of appropriations. It is made up of five directorates based in Brussels and has almost 420 staff. The budgetary role of the Directorate-General is to manage Community expenditure in the medium-term financial perspective and at the same time to ensure that the annual budgetary procedure runs smoothly by promoting a constructive dialogue between the institutions. Although the Directorate-General for Budget is not involved in the management of appropriations, which is carried out by the Commission's operational departments, it is responsible for collecting the Community's own resources from the Member States, who finance the Union budget. The Directorate-General also includes the Commission's accounting department which draws up the Union's financial statements (the Commission's accounts and the consolidated accounts of the European institutions). Finally, the Directorate-General prepares the rules governing the European Union's finances and, by offering advice and training, promotes sound financial management within Commission departments. In doing this, the Directorate-General plays a decisive role in the administrative reform process designed to give the institution a high-quality public administration with which to accomplish with maximum efficiency the tasks conferred on it by the Treaty. (...) The six main tasks in the Budget Directorate-General's mission are: Securing from the budgetary authority - the resources needed to implement the European Union's policies, on the basis of an effective financial programming (...); Managing the budgetary regulatory framework (...); Implementing both revenue and expenditure in the budget (...); Drawing up the annual accounts of the institutions (...); Promoting sound financial management within Commission services (...); Reporting on the implementation of the budget and progressing towards the granting of a positive Declaration of Assurance (DAS) by the Court of Auditors.*” Disponível em: {http://ec.europa.eu/dgs/budget/index_en.htm}. Acesso em: nov. 2008.

⁴² HERNÁNDEZ Joaquín. *El Control Interno para Europa: la problemática de las Agencias Europeas*, p. 57.

Artigo 3.º: Nas condições definidas no presente regulamento, a elaboração e a execução do orçamento pautar-se-ão pelos princípios da unicidade, da verdade orçamental, da anualidade, do equilíbrio, da unidade de conta, da universalidade, da especificação, da boa gestão financeira e da transparência.

Artigo 8.º:

1. As receitas serão imputadas a um exercício com base nos montantes recebidos no decurso desse exercício. No entanto, os recursos próprios do mês de Janeiro do exercício seguinte podem ser objecto de pagamento antecipado, nos termos do regulamento do Conselho que aplica a decisão relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades.

2. A inscrição dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, do recurso complementar baseado no produto nacional bruto (PNB) e, se for caso disso, das contribuições financeiras, pode ser reajustada em conformidade com o regulamento referido no n.º 1.

3. As dotações atribuídas a título de um exercício só podem ser utilizadas para cobrir despesas autorizadas e pagas no decurso desse exercício e para cobrir os montantes devidos por força de autorizações concedidas em exercícios anteriores.

4. As autorizações relativas a dotações serão contabilizadas com base nos compromissos jurídicos assumidos até 31 de Dezembro, sob reserva das autorizações globais a que se refere o n.º 2 do artigo 77.º e das convenções de financiamento a que se refere o n.º 2 do artigo 166.º, as quais serão contabilizadas com base nas autorizações orçamentais concedidas até 31 de Dezembro.

5. Os pagamentos serão imputados a um exercício com base nos pagamentos executados pelo contabilista até 31 de Dezembro desse exercício.

6. Em derrogação do disposto nos n.ºs 3, 4 e 5, as despesas do Fundo Europeu de Orientação e de Garantia Agrícola (FEOGA), secção Garantia, serão imputadas ao exercício segundo as regras fixadas no título I da parte II.

➤ *Artigos 48 e 60:*

O Regulamento Financeiro estabeleceu em outras coisas os princípios em relação ao papel dos agentes financeiros, fixou as bases do marco da reforma contábil, estabeleceu as responsabilidades dos gestores do orçamento e sua obrigação de quitar contas ou de informar e, em particular, em seus art. 48 e art. 60, estabeleceu princípios claros de atribuição de responsabilidades de controle à gestão. No §4º do art. 60 vê-se claramente a responsabilidade dos gestores do orçamento em relação a componentes-chave do controle, como a análise de riscos, os sistemas de gestão e de controle interno, as verificações prévias e *a posteriori* e o princípio obrigatório de separação de agentes (entre o agente iniciador da operação e o agente verificador).

Regulamento n.º 1605/2002 do Conselho, de 25 de junho de 2002, que “institui o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias”

Artigo 48.º:

1. A Comissão executará o orçamento, em relação às receitas e às despesas, em conformidade com o presente regulamento, sob a sua própria responsabilidade e no limite das dotações atribuídas.

2. Os Estados-Membros cooperarão com a Comissão para que as dotações sejam utilizadas em conformidade com o princípio da boa gestão financeira.

Artigo 60.º:

1. Em cada instituição, o gestor orçamental está encarregado de executar as operações relativas às receitas e às despesas, em conformidade com o

princípio da boa gestão financeira, e de assegurar a respectiva legalidade e regularidade.

2. A fim de executar as operações associadas às despesas, o gestor orçamental delegado e o gestor orçamental subdelegado procederão a autorizações orçamentais e à assunção de compromissos jurídicos, bem como à liquidação das despesas e à emissão de ordens de pagamento e aos actos prévios necessários para esta execução das dotações.

3. A execução das operações associadas às receitas incluirá a elaboração de previsões de créditos, o apuramento dos direitos a cobrar e a emissão das ordens de cobrança. Comportará ainda, se for caso disso, a renúncia a créditos apurados.

4. O gestor orçamental delegado instituirá, em conformidade com as normas mínimas adoptadas por cada instituição e tendo em conta os riscos associados ao enquadramento da gestão e à natureza das acções financiadas, a estrutura organizativa, bem como os sistemas e procedimentos de gestão e de controlo internos, adaptados à execução das suas tarefas, incluindo, se for caso disso, as verificações ex post. Antes de ser autorizada uma operação, os seus adeptos operacionais e financeiros serão verificados por agentes distintos do agente que iniciou a operação. A verificação ex ante e ex post e o início de uma operação constituirão funções separadas.

5. Qualquer agente responsável pelo controlo da gestão das operações financeiras deverá ter as competências profissionais necessárias para o efeito. Respeitará um código específico de normas profissionais adoptado por cada instituição.

6. Qualquer agente que participe na gestão financeira e no controlo das operações e que considere que uma decisão que o seu superior hierárquico o obrigue a aplicar ou aceitar é irregular ou contrária aos princípios da boa gestão financeira ou às regras profissionais que está obrigado a respeitar deve informar desse facto o gestor orçamental delegado, por escrito, e, em caso de não actuação deste, a instância referida no n.º 4 do artigo 66.º No caso de uma actividade ilegal, de fraude ou de corrupção susceptíveis de prejudicar os interesses da Comunidade, informará as autoridades e instâncias designadas pela legislação em vigor.

7. O gestor orçamental delegado presta contas, perante a sua instituição, do exercício das suas funções através de um relatório anual de actividades, acompanhado das informações financeiras e de gestão. Este relatório incluirá os resultados das suas operações em confronto com os objetivos que lhe foram atribuídos, a descrição dos riscos que estejam associados a essas operações, a utilização dos recursos postos à sua disposição e o funcionamento do sistema de controlo interno. O auditor interno toma conhecimento do relatório anual de actividades, bem como dos demais elementos de informação identificados. A Comissão transmite à autoridade orçamental, o mais tardar até 15 de Junho de cada ano, um resumo dos relatórios anuais de actividades do ano anterior.

➤ *Alterações proporcionadas pelo Regulamento Financeiro:*

O Regulamento Financeiro (i) desenvolveu princípios que norteiam o programa de reforma da Comissão da UE (responsabilidade, obrigação de prestar contas, transparência); (ii) trouxe uma profunda reforma no processo de prestação de contas, na medida em que ampliou a prestação de contas aos resultados de gestão e aos riscos incorridos, tornando necessário que os Diretores Gerais realizem a cada ano uma declaração e elaborem um informe⁴³.

- Transparência e prestação de contas:

⁴³ Cf. GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 144-145.

O princípio da transparência e prestação de contas está expressamente previsto no art. 29 do Regulamento Financeiro, segundo o qual:

Artigo 29.º

1. O orçamento será elaborado, executado e objecto de uma prestação de contas na observância do princípio da transparência.

2. O orçamento e os orçamentos rectificativos, tal como definitivamente aprovados, serão publicados no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, por diligência do presidente do Parlamento Europeu.

Esta publicação será efectuada no prazo de dois meses a contar da data da declaração de aprovação definitiva do orçamento.

Subjacente a esse princípio está a idéia segundo a qual uma melhor informação sobre a execução do orçamento deveria facilitar a legitimação democrática da ação da Comissão (a se realizar mediante o processo de apresentação de contas e aprovação da gestão por parte do Parlamento europeu e do Conselho); o princípio da prestação de contas também se estendeu à apresentação dos resultados da gestão e dos riscos incorridos durante a mesma.

- Informações contábeis e orçamentárias:

Ante as críticas formuladas pelo Tribunal de Contas ao anterior sistema contábil das Comunidades, no sentido de que havia um interesse limitado da informação prestada, o Regulamento Financeiro de 2002 buscou dar maior precisão e coerência à informação que as contas deverão gerar. Nesse sentido, Eduardo García⁴⁴ afirma:

O Regulamento Financeiro assinala que as contas das Comunidades incluem: os estados financeiros, os estados de informação sobre a execução do orçamento, os estados financeiros consolidados e os estados consolidados de informação sobre a execução do orçamento.

Os estados financeiros e de informação orçamentária são estabelecidos para cada uma das instituições (Parlamento, Conselho, Tribunal de Justiça e Tribunal de Contas) e para os demais organismos criados pela Comunidade dotados de personalidade jurídica.

As contas deverão apresentar um informe sobre a gestão orçamentária e financeira do exercício. Esse informe, por sua vez, deverá descrever os resultados obtidos durante o exercício, a situação financeira e os feitos quem tenham tido influência nas atividades.

Segundo o Regulamento Financeiro, o departamento contábil da Comissão deverá remeter ao Tribunal de Contas as contas consolidadas em caráter provisório do exercício. Posteriormente, o Tribunal formulará as observações que julgar oportunas sobre tais contas. A partir deste momento, cada instituição e organismo deverá elaborar suas respectivas contas definitivas, que serão consolidadas pela Comissão e publicadas no Diário Oficial das Comunidades, junto à declaração de confiabilidade do Tribunal.

O autor, no entanto, chama atenção para o seguinte: segundo ele, este modo de intervenção do Tribunal no procedimento de elaboração das contas comporta risco de que sejam confundidas as funções do

⁴⁴ Cf. GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 145-149.

auditado e do auditor, podendo diminuir a independência do controle externo.

- Apresentação das contas da Administração: resultados e riscos

Uma das principais inovações do Regulamento Financeiro se refere às funções e obrigações do gestor, responsável pela execução dos ingressos e dos gastos do orçamento. Esta nova definição de funções forma parte do núcleo central da reforma da gestão financeira e tem impacto direto sobre o controle interno e externo, e sobre o procedimento de prestação de contas.

O Regulamento estabelece que o gestor apresentará as contas de sua instituição do exercício de suas funções a partir de um informe anual das atividades e de uma declaração. O informe deverá indicar:

- os resultados das operações relacionados com seus objetivos
- os riscos associados a cada operação
- a utilização dos recursos postos a sua disposição
- o funcionamento do sistema de controle interno

O auditor interno de cada instituição deverá examinar estes informes e a Comissão efetuará uma síntese dos mesmos, que deverá ser remetida ao Conselho e ao Parlamento.

➤ *Gestão compartilhada e descentralizada:*

Eduardo García chama atenção para o fato de que o Regulamento Financeiro em seu cap.2 estabeleceu as seguintes (e distintas) formas de execução orçamentária pela Comissão:

(i) *De modo centralizado:*

Realizada pelos serviços internos da própria comissão.

(ii) *Em gestão compartilhada:*

Na gestão compartilhada a Comissão delega aos Estados-membros competências de execução. Esta modalidade supõe mais de 80% do orçamento.

(iii) *Em gestão descentralizada:*

No caso de gestão descentralizada, a delegação de competência se realiza a países terceiros, se utiliza da área das ações exteriores e abarca aproximadamente 7% do orçamento.

(iv) *Em gestão conjunta*

Independentemente da forma de gestão que se adote, a Comissão assumirá a responsabilidade final pela execução do orçamento e prestação de contas. Nesse sentido, o Regulamento Financeiro previu alguns mecanismos para possibilitar a assunção desta responsabilidade da Comissão nos casos de gestão compartilhada e descentralizada (v.g., procedimentos de liquidação de contas e mecanismos de correções financeiras), e

estabeleceu algumas exigências, como a comprovação periódica pelos Estados-membros e terceiros países da correta execução das ações e de que estão tomando as devidas medidas para prevenir irregularidades e fraude.

Eduardo García, no entanto, observa que apesar da adoção dessas medidas, o legislador não teve êxito em introduzir todas as modalidades de administração na prestação de contas. Nesse sentido, inclusive, uma das principais críticas ao Plano de Reforma da Comissão seria precisamente o fato de concentrar-se essencialmente em aspectos relacionados com a gestão direta, realizada pelos serviços internos da própria comissão, descuidando de aspectos relativos à gestão compartilhada com os Estados-Membros.

Segundo ele, na prática, as modalidades de gestão compartilhada e gestão descentralizada são limitações ao processo de prestação de contas, já que nesses casos a Comissão terá margem de manobra tanto para a obtenção de informação como para a tomada de decisões relativas à melhoria dos procedimentos de gestão e controle, de fato nas mãos da Administração. Assim, os Diretores Gerais não se manifestaram claramente em seus informes e declarações anuais, que contêm numerosas reservas relativas ao sistema de controle estabelecido pelos Estados-Membros.

Segundo o autor, a Comissão tentou integrar melhor os Estados-membros no processo de prestação de contas, através da sua participação no procedimento de elaboração do informe anual do tribunal de contas europeu. Na proposta original do Regulamento Financeiro, que contava com o apoio do Parlamento Europeu, os Estados-membros deveriam responder às observações preliminares do Informe Anual do Tribunal de Contas antes da conclusão da fase de alegações. A Comissão poderia, assim, ter em conta em suas respostas a posição de cada Estado-membro. No entanto, a proposta não era viável por razões técnicas de calendário e foi rechaçada.

Em seu lugar, o Regulamento dispõe que a Comissão comunicará imediatamente aos Estados-membros afetados os elementos do Informe Anual – uma vez adotados pelo Tribunal – relativos aos recursos de sua competência. Os Estados-Membros deverão remeter suas respostas à Comissão no prazo de 70 dias e esta enviará uma síntese ao Tribunal de Contas, ao Conselho e ao Parlamento Europeu antes de 15 de fevereiro. Este mecanismo permite uma integração direta, ainda que parcial, dos Estados-membros no procedimento de aprovação da gestão.

Nesse sentido, e partindo do pressuposto segundo o qual ainda serão necessários vários anos para que as mudanças tragam resultados significativos, García afirma:

“A pesar de los intentos de incorporar los Estados miembros al procedimiento de descarga, es obvio que los gobiernos nacionales no respondan políticamente ante el Parlamento Europeo, que no puede así ejercer ningún control directo efectivo sobre la gestión del presupuesto comunitario realizada por las Administraciones nacionales. Una de las posibilidades para paliar estas restricciones pasaría por la mayor implicación de los Parlamentos nacionales en el proceso de rendición de cuentas, a través de un control más exhaustivo de la utilización de los fondos europeos efectuada en cada Estado miembro. En cualquier caso, habría antes que vencer numerosos impedimentos institucionales y políticos.”⁴⁵

⁴⁵ GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 162.

IV.3.3. A adoção de um novo paradigma de controle interno

Tendo em vista essas previsões, Joaquín Hernández afirma que a Comissão Europeia “adotou um conceito de controle interno amplo e ambicioso no qual se inserem os controles de legalidade, financeiro e de boa gestão”⁴⁶, um controle não apenas preocupado com questões relacionados ao cumprimento das normas vigentes, como também com a prevenção e detecção de erros e com o cumprimento de uma boa gestão financeira.

IV.3.3.1. Os ODs e as Agências Europeias

Procurando dar tratamento ao tema do controle, Joaquín Hernández⁴⁷ expõe, dentre os organismos pertencentes às Comunidades Europeias, os Organismos Descentralizados (ODs), e as Agências Europeias:

(i) *Organismos descentralizados (ODs):*

Criadas na década de 70 como resultado de um desejo de descentralização geográfica da gestão e da necessidade de se fazer frente às novas tarefas de natureza técnica e científica. Desde 2003, os ODs estão sendo obrigados a adaptar suas estruturas às novas regras de controle interno impostas às Comunidades.

(ii) *Agências Europeias:*

Podem ser: (i) de execução, que têm a seu cargo tarefas unicamente de gestão; e (ii) de regulação, que possuem uma função mais significativa e também mais autônoma, participando de forma mais ativa no exercício da função executiva.

IV.3.3.2. As diretrizes do novo modelo

IV.3.3.2.1. As diretrizes do novo modelo: a segregação de funções e a inexistência de subordinação

Segundo Hernández, para o cumprimento desses objetivos, o princípio fundamental que orienta todo o sistema de controle interno da Comissão Europeia se baseia na *separação de funções e responsabilidades entre os agentes financeiros que fazem parte do processo de execução orçamentária*. Em linhas gerais, o novo modelo de controle pauta-se no seguinte⁴⁸:

⁴⁶ HERNÁNDEZ, Joaquín. *El Control Interno para Europa: la problemática de las Agencias Europeas*, p. 62; tradução livre.

⁴⁷ HERNÁNDEZ, Joaquín. op. cit., p. 58.

⁴⁸ HERNÁNDEZ, Joaquín. *El Control Interno para Europa: la problemática de las Agencias Europeas*, p. 69: “Cuatro son los pilares en los que pretende asentarse la reforma del sistema de control interno em los ODs: la separación de funciones, la máxima responsabilidad del ordenador en la ejecución del presupuesto y en la configuración del sistema de control interno, una agilización de la gestión a través de la supresión del control obligatorio y externo ‘a priori’ y, finalmente, la creación de una función de auditoría interna.”

(i) *Segregação de funções:*

A pessoa que inicia a operação, a pessoa responsável pelo controle *ex ante* e o auditor interno devem ser diferentes.

A esse respeito, de todo pertinentes as lições de Hernández:

“Con el fin de preservar la independencia en el ejercicio del control debemos prever una adecuada segregación de funciones y, para lograrlo, se hace necesario establecer una serie de limitaciones e incompatibilidades entre las tareas asignadas a los diferentes actores: 1. La persona que inicia la operación, la persona responsable del control ‘ex ante’, el ordenador, la persona responsable del control ‘ex post’ y el auditor interno deben ser diferentes. 2. No debe existir subordinación, tanto a nivel financiero como operativo, entre los responsables de autorizar las operaciones y los controladores. 3. Desde un punto de vista financiero, tampoco debe existir una relación de subordinación funcional entre los controladores, ya sean ‘ex-ante’ o ‘ex-post’, y los ordenadores.”⁴⁹

(ii) *Inexistência de subordinação:*

Entre os controladores e os ordenadores (responsáveis por autorizar a operação) não deve haver subordinação, tanto na esfera financeira quanto operativa/funcional, seja *ex ante* ou *ex post*.

IV.3.3.2.2. As diretrizes do novo modelo: a descentralização do controle, a responsabilização do próprio gestor e a implantação do controle *ex post*

Juan Vallés chama atenção para outro aspecto da reforma do sistema de gestão de controle das finanças públicas na UE. O novo controle segundo ele parte da *descentralização do controle interno e da responsabilização do próprio gestor*. Hernández chama atenção ainda para o que aponta como novidade do novo sistema de controle interno: *a supressão dos controles ex ante e implantação do controle ex post*.

Hernández aponta que o controle *ex post* poderá ser realizado nas seguintes modalidades⁵⁰:

- (i) *Como parte do controle interno e sempre que entender oportuno, o gestor poderá definir a execução de verificações a posteriori*
- (ii) *Através da realização de auditorias internas:*

Segundo Hernández, há aqui uma duplicidade no Regulamento Financeiro, vez que consoante o art. 71 cada instituição deverá criar sua auditoria interna (cuja função assim seria independente daquela estabelecida para a Comissão), mas o art. 85 indica que o organismo comunitário terá uma única auditoria interna, de modo que o auditor da Comissão seria o responsável por tal função.

Artigo 71.º:

⁴⁹ HERNÁNDEZ, Joaquín. op.cit., p. 67.

⁵⁰ HERNÁNDEZ, Joaquín. *El Control Interno para Europa: la problemática de las Agencias Europeas*, p. 63-64.

1. O apuramento de um crédito é o acto pelo qual o gestor orçamental delegado ou subdelegado:
 - a) Verifica a existência das dívidas do devedor;
 - b) Determina ou verifica a veracidade e o montante da dívida;
 - c) Verifica as condições de exigibilidade da dívida.
2. Os recursos próprios postos à disposição da Comissão, bem como qualquer crédito apurado como certo, líquido e exigível, devem ser objecto de uma ordem de cobrança emitida o contabilista, seguida de uma nota de débito dirigida ao devedor, sendo ambos os documentos elaborados pelo gestor orçamental competente.
3. Os montantes pagos indevidamente serão objecto de recuperação.
4. As condições em que são devidos juros de mora pelas Comunidades são especificadas nas normas de execução.

Artigo 85.º:

Cada instituição criará uma função de auditoria interna que deve ser exercida na observância das normas internacionais pertinentes. O auditor interno, designado pela instituição, é responsável perante esta pelo bom funcionamento dos sistemas e procedimentos de execução do orçamento. O auditor interno não pode ser gestor orçamental nem contabilista.

Como a OD tem a função de realizar a auditoria interna e tendo em vista o pressuposto de que a OD, ao determinar seu controle interno, incluirá o exercício de controle *ex post*, caberá a ela escolher quem realizará a auditoria interna: a pessoa por ela escolhida (denominada de *controller*) ou a pessoa indicada pelo auditor interno da Comissão. A escolha feita implica em conseqüências em relação (i) às normas e técnicas a aplicar - o auditor interno deve efetuar seu trabalho de acordo com as normas internacionais de auditoria interna, que não são totalmente aplicáveis ao controle *a posteriori*; e (ii) à rendição de contas – o *controller* responde ao seu superior hierárquico; já o auditor interno deve elaborar um informe anual que deverá servir para respaldar o trabalho realizado frente à Comissão Europeia, ao Conselho de Administração e ao Diretor da OD.

As diretrizes da reforma tratadas em parágrafos anteriores (descentralização do controle interno; responsabilização do próprio gestor; supressão dos controles *ex ante* e implantação do controle *ex post*) são em linhas gerais assinaladas pelos autores quando se referem às características que têm marcado o período de reforma da Administração na UE. Nesse sentido, a seguir foram transcritos algumas passagens das obras de alguns autores:

“Os anos de 2000 e 2001 foram de transição, nos quais ocorreram progressos significativos: foi adotado o novo Regulamento Financeiro, foi reforçada a Auditoria Interna, foi efetuada a descentralização do controle interno e implantada a declaração anual dos Diretores Gerais. (...) A Direção Geral do Controle Financeiro (...) foi suprimida e desapareceu o controle interno centralizado (a intervenção). O Controle Interno foi assumido diretamente por cada Diretor Geral, que deve organizar seus próprios sistemas de acordo com normas estritas. (...) Nesse processo de assunção de responsabilidade, os Diretores Gerais elaboraram pela primeira vez um informe de atividade e foi formulada uma decisão sobre a qualidade da informação e do controle interno.” (Juan Vallés)⁵¹.

“(…) desde o ano 2000 a Comissão Europeia tem realizado uma reforma na gestão financeira, nas formas de controle e auditoria que consiste

⁵¹ VALLÉS, Juan Manuel Fabra. *Articulación organizativa de los diferentes niveles de control en la Unión Europea*, p. 52, tradução livre.

basicamente na Descentralização das Direções Gerais das Atividades de Controle, que antes estavam sob responsabilidade dos Interventores da Comissão. Em síntese, passou-se a responsabilizar cada Diretor Geral a garantir um controle adequado em seus serviços, promovendo *accountability* (obrigação de prestar contas) pelos resultados da gestão. Poderíamos dizer que se trata de passar (...) a uma cultura de responsabilidade, na qual o que importa é a consecução de objetivos e para isso se outorga autonomia aos gestores, que devem responder pelos resultados de sua gestão. (...) Comparada aos sistemas tradicionais, que colocam ênfase no controle centralizado ex ante e na investigação ex post de denúncias, na aplicação de sanções a erros humanos, em definitivo, e na legalidade e regularidade, os modernos sistemas de controle interno dão destaque aos critérios de economia, eficiência e eficácia na gestão e controle dos fundos públicos e centram-se na transparência.” (Javier Guijarro)⁵²

“O programa de reforma da Comissão da União Européia lançado no Livro Branco da Comissão menciona, entre os princípios-chave da modernização da Administração Européia, a responsabilidade, a obrigação de prestar contas e a transparência. (...) A obrigação de da gestão diária, incluindo a ordenação dos gastos, é designada aos Diretores Gerais. Estes devem prestar contas da correta utilização dos recursos que lhes foram atribuídos e dos resultados obtidos. Tudo isso com transparência, assegurando uma comunicação eficaz da informação, tanto no interior quanto no exterior da instituição.” (Eduardo Ruiz García)⁵³

Em outras paragens ainda Eduardo García assim alinhava os principais contornos em que a reforma assentou suas bases:

A Comissão reformou o controle interno, transferindo a responsabilidade aos próprios gestores. O sistema das auditorias internas é responsável pelo funcionamento eficiente dos sistemas de controle colocados em prática por cada Diretor Geral⁵⁴

Uma das conseqüências da aplicação do princípio da responsabilidade foi uma profunda reforma do controle interno. Suprimiu-se a antiga Direção Geral do Controle Financeiro que centralizava o controle prévio. A função de controle interno se descentralizou e foi assumida pelo próprio gestor, o Diretor Geral. É ele, agora, o responsável pela boa organização e funcionamento do controle interno no seio de sua própria direção, que poderá incluir, caso julgue necessário, a criação de uma unidade de auditoria interna. O Diretor Geral deverá prestar contas de suas responsabilidades através do informe e da Declaração Anual, já mencionados. Um dos pontos mais importantes do informe e declaração anual faz referência ao controle interno e ao grau de implantação na direção dos Standards de controle definidos pela Comissão.

Os Standards de controle interno representam os critérios e o nível de procedimentos mínimos que deverão ser cumpridos por todos os Sistemas de Controle de cada Direção Geral. O Tribunal efetuou em seu Informe no ano de 2002 um seguimento pormenorizado de implantação dessas normas. Paralelamente, foi criado um Serviço de Auditoria Interna (SAI) responsável ante à Comissão pela verificação do bom funcionamento dos sistemas e procedimentos de execução do orçamento. O SAI deve avaliar a adequação e

⁵² GUIJARRO, Javier Medina. *Nuevo Modelo de Controle Interno em la Unión Europea: su utilidad para los Tribunales de Cuentas*, p. 2-4; tradução livre.

⁵³ GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 143; tradução livre.

⁵⁴ GARCÍA, Eduardo Ruiz. op. cit., p. 114.

eficácia dos sistemas internos de gestão, de controle e de auditoria e informar a Comissão sobre os resultados obtidos⁵⁵.

IV.3.3.3. Fases do exercício do controle

Dado esse panorama geral, e seguindo a visão de Hernández, tem-se que foi estabelecido um modelo conceitual de circuito financeiro no qual se misturam funções de controle e execução orçamentária em algumas fases⁵⁶:

(i) *Iniciação da operação:*

Consiste em um estudo e busca de informação tanto de caráter operativo, quanto financeiro em relação à operação que será realizada.

(ii) *Controle ex ante:*

Faz-se a primeira verificação da legalidade e regularidade da transação, do ponto de vista financeiro, bem como da coerência e cumprimento dos princípios da boa gestão financeira.

(iii) *Compromisso, liquidação e ordenação do pagamento:*

Com base na documentação recebida da pessoa responsável por autorizar a transação e pelo resultado do controle *ex ante* efetuado, o gestor será o responsável por executar o orçamento em suas diferentes etapas de compromisso, liquidação e ordenação dos gastos.

(iv) *Controle ex post:*

Em princípio, de alcance similar ao controle *ex ante*, mas as verificações sobre legalidade, regularidade e cumprimento dos princípios de boa gestão financeira devem efetuar-se mediante a utilização de técnicas que façam análises dos riscos.

(v) *Função de auditoria interna:*

“Así, el auditor interno será el responsable de efectuar controles tanto verticales como horizontales sob el circuito descrito anteriormente.”⁵⁷

IV.3.3.4. Atores do exercício do controle

Bassedas apresenta a seguinte estrutura de atores do novo marco geral de auditoria e controle da Comissão⁵⁸:

(i) *Servicio Central de Auditoria Interna (IAS):*

⁵⁵ GARCÍA, Eduardo Ruiz. op. cit.

⁵⁶ HERNÁNDEZ Joaquín. *El Control Interno para Europa: la problemática de las Agencias Europeas*, p. 67.

⁵⁷ HERNÁNDEZ Joaquín. op. cit., p. 67.

⁵⁸ BASSEDAS, Arturo Caballero. *La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*, p. 130-134.

Criado no ano 2000 pelo art. 68 do Livro Branco da Reforma. Trata-se de um serviço independente de aplicação e gestão dos controles, os quais dependem exclusivamente da Administração. Os principais objetivos e responsabilidades do IAS são: (i) assessoria em matéria de gestão de riscos, de controle e governança; (ii) avaliação independente da adequação dos sistemas internos de controle e gestão (iii) auditoria de resultados e rendimento; (iv) elaboração de normas de auditoria.

Segundo o art. 86 do Regulamento Financeiro, “*O auditor interno será responsável, nomeadamente: a) Pela apreciação da adequação e da eficácia dos serviços na condução das políticas e na realização dos programas e ações, tendo em conta os riscos a eles associados; b) Pela apreciação da adequação e da qualidade dos sistemas de controlo e auditoria internos aplicáveis a qualquer operação de execução do orçamento.*”

(ii) *Capacidades de Auditoría Interna (IAC):*

Desde o final de 2000, com a redação do art. 81 do Livro Branco se criou uma função de auditoria interna em cada Direção Geral e Serviço da Comissão. Essas Capacidades de Auditoría Interna não são responsáveis pela aplicação nem pela gestão dos sistemas de controle e, como consequência, não formam parte da função de gestão de controle. Essas Capacidades de Auditoría Interna dependem diretamente do Diretor Geral ou Chefe de Serviço, e seus objetivos e responsabilidades principais são: (i) emitir uma opinião sobre a qualidade e estado dos controles internos da Direção Geral ou Serviço, baseando-se nas auditorias ou revisões iniciadas; (ii) proporcionar serviços de consultoria na Direção Geral ou serviço correspondente.

(iii) *Comité de Seguimiento de las Auditorías (APC):*

Desde o final de 2000, com a redação do art. 71 do Livro Branco da Reforma foi estabelecido um *Comité de Seguimiento de las Auditorías*, com os seguintes objetivos e responsabilidades principais: (i) garantir a independência do *Servicio Central de Auditoria Interna*; (ii) vigiar os processos de controle da instituição através dos resultados dos trabalhos de auditoria efetuados pelo IAS e pelo Tribunal de Contas Europeu; (iii) supervisionar a aplicação das recomendações de auditoria e controlar a qualidade dos trabalhos de auditoria realizados.

(iv) *Servicio Financiero Central (CFS):*

Criado em 2000 na Direção Geral do Orçamento. Através do art. 72 do Livro Branco da Reforma, a Comissão criou o CFS com a finalidade de garantir, mediante um apoio direto às Direções Gerais e Serviços da Comissão, uma boa e eficaz gestão financeira. Seus objetivos e responsabilidades principais são: (i) determinar as pautas, procedimentos financeiros e normas mínimas de controle interno e assessorar acerca de sua aplicação; (ii) facilitar formação; (iii) função de serviço de help-desk (assistência) em matéria financeira; (iv) sistema de informações financeiras e base de dados correspondentes (sistema de alerta precoce, base de dados de contratação etc.). A essas responsabilidades da CFS vem sendo acrescida, desde janeiro de 2003, a obrigação de apresentar periodicamente uma visão geral dos controles internos realizados no nível da Comissão.

(v) *El Contable (y tesorero) de la Comisión:*

O art. 61 do Regulamento Financeiro prevê: “Cada instituição nomeará um contabilista que será responsável na sua instituição: a) Pela boa execução dos pagamentos, do recebimento das receitas e da cobrança dos créditos apurados; b) Pela elaboração e apresentação das contas em conformidade com o disposto no título VII; c) Pelos registros contábilísticos em conformidade com o disposto no título VII; d) Pela definição, em conformidade com o disposto no título VII, das regras e métodos contábilísticos, bem como do plano de contabilidade; e) Pela definição e validação dos sistemas contábilísticos, bem como, se for caso disso, pela validação dos sistemas definidos pelo gestor orçamental e destinados a fornecer ou justificar as informações contábilísticas; f) Pela gestão da tesouraria.”

Nota-se que o contabilista desempenha um papel primordial no sistema de controle interno (de garantir a integridade do sistema contábil). Não obstante cada DG ou Serviço será também responsável pelos dados que alimentam o sistema, assim como a viabilidade e exatidão.

Coordenadores do Controle Interno: desde janeiro de 2003 esses agentes garantem a conexão direta com o Serviço Financeiro Central e lhe proporcionam a informação necessária para elaborar a visão geral dos controles internos

Desde que a reforma se iniciou, inclusive antes de sua concepção e logo com o transcurso do tempo, vem se consolidando e aparecendo outros agentes e outros foros de debate e coordenação das matérias de auditoria e controle, sendo os mais importantes: (i) AUDINET – foro de auditores que compreende o Servicio de Auditoría Interna junto com os responsáveis pelas Capacidades de Auditoría Interna, e tem como objetivos o debate sobre matérias de auditoria de interesse comum, e a coordenação das metodologias de auditoria e programas de trabalho ; (ii) RUF – grupo de unidades financeiras; esse foro agrupa os responsáveis das unidades financeiras das distintas Direcciones Generales y Servicios, e tem como principais objetivos o debate e intercâmbio de informação orçamentária e financeira, e o estabelecimento de grupos de trabalho para temas específicos.

IV.3.3.5. Pontos positivos e negativos da reforma e sugestões para seu aperfeiçoamento

Bassedas faz uma análise crítica a respeito da reforma, chamando atenção para seu ponto forte e para pontos que segundo ele merecem ter um tratamento mais aprofundado. De maneira geral, o autor conclui que o novo sistema da Comissão Européia derivado da reforma de março de 2000 representa um enorme salto qualitativo para a implementação e estruturação de um sistema de controle realmente moderno.

Segundo ele, o êxito principal e o instrumento mais eficaz de controle usado pela reforma é o processo anual que conduz ao *Informe Anual de Actividades y a la Declaración Anual de Garantía*, que tem servido como base para a modernização e eficácia do sistema de controle interno. Por outro lado, segundo o autor, os seguintes pontos merecem reforço:

- (i) *O controle de supervisão e da responsabilidade dos processos horizontais:*

É preciso aclarar as responsabilidades e precisar as funções dos atores-chave do sistema para facilitar uma correta e eficaz articulação; é preciso que haja agentes designados de controle que atuem como tais e assumam a responsabilidade global dos resultados e a eficácia dos sistemas dos processos horizontais dos quais são principais responsáveis

(ii) *O papel do contabilista no sistema de controle:*

Em 2002 a Comissão decidiu e aprovou um amplo plano de modernização contábil

(iii) *O marco de comunicação entre os atores-chave da auditoria e o controle*

Juan Vallés⁵⁹ considera que a Comissão deve melhorar a metodologia de execução dos informes de atividade dos Diretores Gerais, estabelecendo orientações mais precisas, evitando ambigüidades e incoerências e propondo ações mais rigorosas. Acentua que há um ponto da reforma que merece maior atenção: a gestão dos recursos europeus efetuada por Estados-membros (o que se denomina de gestão compartilhada). De maneira bastante vaga, o tema teria sido tratado pelo art. 274 do Tratado, que ao determinar que os Estados-membros deverão cooperar com a boa gestão do orçamento, não determina a forma como se dará essa cooperação, e disso resultaria uma dificuldade da Comissão em integrar em suas estratégias ações concretas para verificar e melhorar o funcionamento dos sistemas de gestão compartilhada, assunto que é de grande relevância, tendo em vista que grande parte dos erros dos pagamentos do orçamento comunitário são causados por deficiências nos sistemas.

O autor entende que seria necessário se debater em cada Parlamento a gestão dos fundos europeus, tanto a gestão realizada pela Comissão quanto a feita pelos Fundos Nacionais, uma vez que o Parlamento (i) tem interesse em controlar o uso que o Executivo faz dos meios postos à sua disposição, dentre os quais a transferência comunitária; (ii) tem a obrigação de verificar o resultado das políticas públicas para comprovar seu impacto e beneficiar os cidadãos; (iii) deve se interessar pelos impostos e recursos nacionais que financiam o orçamento comunitário.

O autor aponta ainda a importância de um sistema de controle da gestão pública se articular com mecanismos eficazes de proteção dos interesses financeiros. Nesse sentido, desde 1998, foram dados alguns passos no caminho da cooperação judicial (v.g., criação da OLAF, Eurojust, ratificação dos convênios e protocolos sobre a matéria), mas ainda há um longo caminho a trilhar, uma vez que os mecanismos de cooperação mostram-se lentos e pouco eficazes. Com isso, o autor entende que a criação de um “Fiscal Europeu” é uma necessidade que deve implicar também uma harmonização da legislação relativa à definição de infrações, penas, procedimentos penais e provas. Entende ser também conveniente que esta harmonização seja vigiada pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

⁵⁹ VALLÉS, Juan Manuel Fabra. *Articulación organizativa de los diferentes niveles de control en la Unión Europea*, p. 10.

Em linha com uma das críticas acima assinalada, Eduardo García⁶⁰ chama atenção para um fato limitador do alcance da reforma, em especial em relação à melhoria da gestão e ao controle da prestação de contas: a administração de grande parte do orçamento comunitário pelas Administrações nacionais dos Estados-membros. Já tratamos disso anteriormente. Assim aqui pretendemos apenas registrar a crítica do autor no sentido de que o Plano de Reforma da Comissão é precisamente o fato de concentrar-se essencialmente em aspectos relacionados com a gestão direta, realizada pelos serviços internos da própria comissão, descuidando de aspectos relativos à gestão compartilhada com os Estados Membros.

IV.4. Referências bibliográficas

1. ALMEIDA, José Joaquim Marques de. “A auditoria legal na União Européia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras”. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 28, p. 29-38, jan./abr. 2002. Disponível em: {http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad28/Revista_28_part_2.pdf}. Acesso em: nov. 2008.
2. BASSEDAS Arturo Caballero. **La Reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea**. Disponível em {<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=981661>}. Acesso em: nov. 2008.
3. “En communication to the commission. Revision of the internal control standarts and underlying framework – Strengthening Control Effectiveness”. **Commission of the European Communities**. Brussels, 16 October 2007, SEC(2007)1341. Disponível em: {http://www.bumko.gov.tr/KONTROL_EN/BelgeGoster.aspx?17A16AE30572D313AA66AA849816B2EF022FA740F48B1DD3}. Acesso em: nov. 2008.
4. GARCÍA, Eduardo Ruiz. **Rendición de cuentas y control externo**. Disponível em: {<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=981664>}. Acesso em: nov. 2008.
5. GUIJARRO, Javier Medina. “Nuevo Modelo de Controle Interno em la Unión Europea: su utilidad para los Tribunales de Cuentas”. **V Jornada Eurosai/OSACEFS**, Lisboa 2007. Disponível em: {<http://www.tcontas.pt/eurosai/eurosaiolacefs/Docs/1ST/Espanha/WS1%20ES-span3.pdf>}. Acesso em: nov. 2008.
6. HERNÁNDEZ Joaquín. **El Control Interno para Europa: la problemática de las Agencias Europeas**. Disponível em: {<http://www.auditoriapublica.com/revistas/33/pg57-70.pdf>}. Acesso em: nov. 2008.
7. JUNQUEIRA, Manuela Fernández; Sánchez, BEGOÑA Sesma. “Situacion actual y perspectivas del controle interno: el control financiero (II). In: **Revista de Derecho Financeiro y de Hacienda Pública**, Editorial de Derecho Financiero, p. 787-830.

⁶⁰ GARCÍA, Eduardo Ruiz. *Rendición de cuentas y control externo*, p. 144.

8. O. Costa, N. Jabko; Ch. Lequesne, P. Magnette. “La diffusion des mécanismes de contrôle dans l’Union Européenne: vers une nouvelle forme de démocratie?” **Revue française de science politique**, vol. 51, n° 6, décembre 2001, p. 859-866.

9. RUIZ-JARABO, Colomer Ignacio. “El Control de las Contas y de la Gestión Pública”. **Revista Española de Control Externo**. Disponível em: {<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=867526>}. Acesso em: nov. 2008.

10. VALLÉS, Juan Manuel Fabra. **Articulación organizativa de los diferentes niveles de control em la Unión Europea**. Disponível em: {<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=867486>}. Acesso em: nov. 2008.

11. **Welcome to the world of PIFC (Public Internal Financial Control)**. Disponível em: {http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf} . Acesso em: nov. 2008.