

Nota Técnica FENASTC

EMENTA
TRIBUNAIS DE CONTAS. PROCESSO DE
CONTAS. DEVIDO PROCESSO LEGAL.
ESTRUTURAÇÃO FUNCIONAL.
INDEPENDÊNCIA DA FUNÇÃO DE
AUDITORIA. CONSELHO SUPERIOR DE
AUDITORIA. ESCOLHA DO RESPONSÁVEL
PELA ÁREA DE CONTROLE EXTERNO.
UNIFICAÇÃO NACIONAL DA DENOMINAÇÃO
DA CARREIRA DE AUDITOR DE CONTROLE
EXTERNO. GARANTIAS, PRERROGATIVAS E
VEDAÇÕES PARA O EXERCÍCIO DA FUNÇÃO.

O Brasil atravessa uma grave crise econômica com efeitos fiscais, que já afeta os orçamentos dos Tribunais de Contas, e uma profunda crise de moralidade pública, a exigir combate à corrupção, tarefa do Controle Interno Independente e do Controle Externo eficaz.

A presente Nota Técnica discorre sobre a estruturação das funções exercidas nos Tribunais de Contas, de acordo com aplicação adequada do devido processo legal no âmbito dos processos de contas.

Os Tribunais de Contas vêm cumprindo seu papel de fiscalizador das contas públicas de forma regular, sendo inegável a constatação de que muito, ainda, pode ser feito para que consigam atingir a efetividade que justifique o aporte de bilhões de reais do orçamento público¹ para a realização de suas despesas anuais. Nesse cenário, um dos pontos de ajuste, que potencializará a efetividade da atuação dessas Cortes, é a adequação do processo de contas em razão das etapas e funções a ele relacionadas, de modo que seus fins sejam legítima e satisfatoriamente cumpridos.

¹ R\$ 8.949.988.917,54 (8,9 bilhões de reais) foram destinados aos Tribunais de Contas, no exercício de 2015, segundo levantamento da Fenastc apresentado na publicação da revista “Controle Externo Brasileiro em Revista” pg. 12 (<http://www.fenastc.org.br/#!/eventos/c2t8>.)

AS FUNÇÕES ESTRUTURANTES DO CONTROLE EXTERNO

Com feito, na atual estruturação dos 34 Tribunais de Contas Brasileiros, é notória a identificação de três grandes funções que, na prática, desempenham atividades indispensáveis e complementares para o exercício pleno do controle externo no país. Por se qualificarem com características próprias e específicas, cada uma de tais funções merece classificação e reconhecimento distintos: os **Ministros/Conselheiros e seus Substitutos** desempenham a função decisória (funções julgadora e parecerista); os **Procuradores de Contas** (do MPC) exercem a função de fiscalização da legislação e do processo (função de *custos legis*); os **Audidores de Controle Externo** (independendo da denominação que titulam atualmente) exercem a função de auditoria governamental sobre os atos da administração pública (função auditorial).

A mesma conclusão, reconhecendo as três funções-pilares nas Cortes de Contas brasileiras, também decorre de análise do plano teórico-normativo nacional, em consequência de atenta leitura a dispositivos da Constituição da República, o vértice máximo do sistema normativo estatal.

Nesse contexto, deve-se destacar a percepção, na parte em que o constituinte dedicou-se ao Tribunal de Contas, de expressa menção às atividades realizadas por todas as três funções antes citadas.

Havendo previsão, na Carta Magna brasileira, de que compete ao Tribunal de Contas realizar “inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades”, não há dúvidas de que está referindo à necessidade de que as Cortes de Contas possuam, a fim de cumprir seu mister constitucional, agentes públicos capacitados e voltados para a realização de inspeções e auditorias, atividades que, como se sabe, não pertencem ao conjunto de atribuições das outras duas funções integrantes desses Tribunais. São os Auditores de Controle Externo que as exercem.

O TRIPÉ FUNCIONAL ESTRUTURANTE E A TEORIA DA PROCESSUALIDADE AMPLA

Ainda no plano teórico, concepção que corrobora a linha de raciocínio aqui exposta é a teoria da *processualidade ampla*, a qual sustenta que toda atuação estatal deve ocorrer por meio de processo adequado aos fins que se propõe e deve observar os respectivos preceitos constitucionais. No caso do Tribunal de Contas, o *processo de contas* deve seguir essa lógica: o processo deve estar adequadamente estruturado, com procedimentos racionalmente previstos, sempre respeitando as garantias processuais exigidas.

Nessa linha, não se pode permitir que fases/etapas necessariamente distintas e independentes sejam de responsabilidade da mesma função. Para exemplificar, ressalta-se que essa é a lógica adotada nos processos que tramitam no Poder Judiciário, objetivando que os magistrados sejam imparciais em seus julgamentos.

O PROCESSO DE CONTAS E O PRINCÍPIO DA DEMANDA

Pelo conhecido *princípio da demanda*, não se autoriza aos magistrados que deflagrem o processo judicial. No mesmo sentido, considerando o caráter judicialiforme conferido pelo constituinte aos Tribunais de Contas, é imperioso que a mesma lógica, por racionalidade processual, seja aplicada aos magistrados das Cortes de Contas. Isso significa dizer que os Ministros/Conselheiros não devem participar de outras fases do processo de contas, que não a de julgamento/emissão de parecer. As funções que devem deflagrar o processo de contas são a de auditoria e a do Ministério Público de Contas, situação imprescindível para o respeito ao devido processo legal no âmbito dos Tribunais de Contas.

A INDEPENDÊNCIA DA FUNÇÃO DE AUDITORIA COMO ELEMENTO NECESSÁRIO À ESTRUTURAÇÃO ADEQUADA DO PROCESSO DE CONTAS

Diante desse cenário, em que se evidencia o reconhecimento de três grandes funções nos Tribunais de Contas, tendo em conta que os Ministros/Conselheiros e seus Substitutos e os Procuradores de Contas já atuam com independência, ainda resta estruturar a independência da função de auditoria pública, mediante um conjunto de ações: a) a criação do Conselho Superior de Auditoria em cada Tribunal; b) a escolha, pela via eleitoral, do dirigente máximo da área de controle externo dentre os Auditores Externos; c) a definição de uma denominação nacional comum de Auditores de Controle Externo e d) o estabelecimento de garantias, prerrogativas e vedações ao exercício da função.

Para entender essa relação e a linha de raciocínio que a fundamenta, faz-se necessário o esclarecimento de alguns pontos importantes. O primeiro diz respeito ao conceito de independência funcional dos Auditores no âmbito do controle externo. Considerando que são três funções estatais que coexistem dentro de uma mesma instituição (vale lembrar, é reconhecidamente independente e autônoma), o conceito de independência funcional, no contexto dos Tribunais de Contas, deve ser dividido em duas concepções: a independência-técnica (individual/profissional) e independência-orgânica (coletiva).

A INDEPENDÊNCIA VISTA COMO UM TODO

A independência que os auditores externos devem contar para o exercício de sua função é com a integralidade da independência funcional, ou seja, a individual e a coletiva.

A INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL

Quanto à primeira forma de independência funcional, seria despidiendo gastar muitas linhas para explicá-la, pois consabido é que se trata da independência dos profissionais para realizarem seu trabalho, isto é, sem interferência de elementos externos que possam modificar, indevidamente, seu convencimento técnico-pessoal. Trata-se da independência preconizada pela INTOSAI² nas normas de Auditoria Pública, no seu capítulo II, item 50 (referente às normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto a EFS), no qual fica claro que “os auditores³ e as EFS [Entidades Fiscalizadoras Superiores] *deven ser independientes*”. No mesmo sentido, a doutrina brasileira⁴, quando discorre sobre auditoria governamental, e a doutrina estrangeira⁵, quando trata da auditoria pública, destacam a necessidade de se conferir independência plena aos auditores para que realizem adequadamente sua função.

Vale também citar o que diz o Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI⁶:

² Sigla em inglês para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. “La INTOSAI es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). La INTOSAI ha sido fundada en el año 1953 a iniciativa del entonces Presidente de la EFS de Cuba, Emilio Fernandez Camus. En 1953 se reunieron 34 EFS para el primer Congreso de la INTOSAI en Cuba. Actualmente la INTOSAI cuenta con 192 miembros de pleno derecho y 5 miembros asociados.”(...) “INTOSAI desarrolla directrices y normas para la auditoria gubernamental externa, elabora métodos especiales de auditoria, organiza eventos de creación de capacidades y fomenta el intercambio de informaciones entre sus miembros.” (<http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html>)

³ Aqui, a fim de não deixar qualquer dúvida, cumpre esclarecer: os auditores referidos pelas normas da INTOSAI são aqueles que efetivamente realizam a auditoria governamental, não se cogitando que os julgadores das Cortes de Contas brasileiras sejam os referidos pela norma (http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_normas_de_auditoria_capitulo2.pdf).

⁴ Exemplificativamente, cita-se o ensinamento da professora Ana Paula de Oliveira, em seu livro “Elementos de Auditoria Governamental”, assim como a lição do professor Moacir Marques da Silva, em sua obra “Curso de Auditoria Governamental”.

⁵ Também exemplificativamente, cita-se o artigo “Hacia la construcción de la auditoria pública”, do pesquisador Mario Alberto Gomez Maldonado, publicado em “Auditoría Pública - Revista de Los Órganos Autônomicos de Control Externo - nº 47, de abril de 2009”.

⁶ Vide: http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_codigo_de_etica_e_normas_de_auditoria.pdf.

*"17. Em todas as questões relacionadas com o trabalho de auditoria, **a independência dos auditores não deve ser afetada por interesses pessoais ou externos.** Por exemplo, a independência poderia ser afetada pelas pressões e por influências externas sobre os auditores; pelos prejulgamentos dos auditores acerca das pessoas, das entidades auditadas, dos projetos ou dos programas; por haver trabalhado recentemente na entidade auditada; ou por relações pessoais ou financeiras que provoquem conflitos de lealdade ou de interesse. Os auditores estão obrigados a não intervir em qualquer assunto em que tenham algum interesse pessoal."* (grifou-se)

Portanto, a obediência às normas da Organização mundial das Entidades Fiscalizadoras Superiores é mais um argumento técnico para que ocorram os avanços necessários no sentido de reconhecer a função de auditoria como independente e de atribuição exclusiva de servidores públicos efetivos, treinados e capacitados para o exercício de função típica de estado: a Auditoria Pública de Controle Externo.

O CONSELHO SUPERIOR DE AUDITORIA E A INDEPENDÊNCIA ORGÂNICA

A segunda forma de independência revela-se por meio de prerrogativa conferida ao conjunto de auditores de cada Tribunal de Contas para, enquanto *corpo orgânico*, decidirem os aspectos formais (como), temporais (quando) e materiais (o quê) relativos à execução das Auditorias Governamentais, bem como os limites da independência individual.

Nesse contexto, a independência orgânica dos auditores será adequadamente concretizada por meio da instituição e eleição do Conselho Superior de Auditoria, órgão consultivo e deliberativo, composto por auditores públicos, que será responsável por definir as concepções e posições da Função de Auditoria sobre aspectos pertinentes à Auditoria Governamental.

Nesse ponto, cumpre destacar a necessidade de que a forma de escolha dos componentes do conselho ocorra, ao menos majoritariamente, pela via da eleição a ser realizada pelos Auditores de Controle Externo. Tal medida representará a independência orgânica da função exercida por profissionais que exercem função típica de Estado, técnicos legitimamente responsáveis pela execução das auditorias governamentais.

A instituição do Conselho Superior de Auditoria em cada um dos 34 Tribunais de Contas do país será o caminho para concretização da independência plena da função de auditoria pretendida. Por meio da independência orgânica dos auditores de controle externo, somada à independência profissional de cada membro da categoria, finalmente haverá o reconhecimento da função de auditoria pública como

independente, situação que proporcionará a adequada cisão de etapas processuais de modo a respeitar o devido processo legal no âmbito das Cortes de Contas.

A ESCOLHA DO DIRIGENTE MÁXIMO DA ÁREA DE CONTROLE EXTERNO

Elemento essencial para a garantia da Independência da Função de Auditoria é a escolha do Dirigente da Área de Controle Externo ser efetuada pelos Auditores de Controle Externo e dentre seus pares, atendidas condições de experiência/tempo mínimo na área.

O processo eleitoral será um momento impar para a discussão das políticas de controle externo a serem aplicadas nos Tribunais de Contas e de compromisso com os interesses da sociedade.

DENOMINAÇÃO NACIONAL COMUM

Uma vez que a Constituição Federal denomina de Controle Externo a atividade desenvolvida pelos Tribunais de Contas e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial inicia com a atividade de auditoria, entende-se que a denominação adequada à função é de Auditor de Controle Externo.

Dentre os 34 Tribunais, já temos 19 que contém o termo Auditor na denominação da atividade finalística, sendo que destes, 07 já estão adequados a Auditor de Controle Externo.

Uma denominação unitária nacional permitirá à sociedade identificar a categoria responsável pela execução de parcela das atividades de Controle Externo no país, o que permitirá maior interação e maiores cobranças sobre o seu desempenho. Isso fortalece o Controle Externo como um todo.

GARANTIAS, PRERROGATIVAS E VEDAÇÕES AO EXERCÍCIO DA FUNÇÃO

Nenhuma atividade de estado pode ser adequadamente desempenhada sem o estabelecimento de um conjunto de garantias, prerrogativas e vedações ao seu exercício.

Antes de uma benesse ao profissional, se trata de assegurar à sociedade o bom desempenho da função de Auditoria de Controle Externo.

A INDEPENDÊNCIA DA FUNÇÃO DE AUDITORIA E A SOCIEDADE

Do exposto se depreende que a independência da função de auditoria servirá à sociedade, que contará com um controle externo cuja estruturação e exercício estarão mais adequados para atingir sua finalidade.

A independência pretendida possibilitará uma atuação mais orgânica dos 17 mil auditores treinados, qualificados e com experiência para execução de atividades de auditoria governamental, o que permitirá que esses agentes públicos possam definir os melhores caminhos de auditoria e inspeção que resultarão em maior efetividade na atuação do controle externo.

Defende-se que as alterações acima propostas, objetivando adequação do processo de contas ao devido processo legal, possibilitarão ajustes nas ferramentas de combate à corrupção e à má gestão no âmbito da Administração Pública, em razão da otimização das atividades de Controle Externo relacionadas à auditoria governamental.

ORGANIZAÇÃO FUNCIONAL DOS TRIBUNAIS

A proposta emancipatória dos Auditores de Controle Externo aproximará as categorias e construirá solidariedade entre os trabalhadores dos Tribunais de Contas. É um caminho virtuoso para organizar todas as categorias funcionais dos TCs.

CONSTRUINDO OS TRIBUNAIS DE CONTAS DO FUTURO

A presente Nota Técnica expressa compreensão desenvolvida através de inúmeros Encontros Técnicos e Congressos da Fenastc realizados nos últimos anos. Estamos desenvolvendo o presente debate em todo o Brasil.

Porto Alegre/RS, setembro de 2016.

Amauri Perusso
Diretor Presidente da FENASTC