



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
PÚBLICA (FACE)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS (CCA)
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANTÔNIO PEDRO DA SILVEIRA DUTRA BANDEIRA

**AUDITORIA E CONTROLE NAS AGÊNCIAS REGULADORAS:
POSSIBILIDADES E LIMITAÇÕES**

Brasília, 2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diego Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

ANTÔNIO PEDRO DA SILVEIRA DUTRA BANDEIRA

**AUDITORIA E CONTROLE NAS AGÊNCIAS REGULADORAS:
POSSIBILIDADES E LIMITAÇÕES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área: Auditoria

Orientador: Prof. Dr. Alex Laquis Resende

Brasília, 2022

Agradecimentos

Agradeço, primeiramente, a Deus pela vida e saúde para prosseguir nessa longa jornada.

Agradeço aos meus pais, Marcos e Lucimar e minha irmã Luíza, que me incentivaram e me ajudaram nesta empreitada.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Alex Laquis Resende, pela paciência e ensinamentos técnicos e teóricos ao longo do curso, bem como à Universidade de Brasília que me acolheu com profissionalismo e carinho.

Por fim, agradeço aos colegas das diversas disciplinas, que mesmo em boa parte do tempo de forma remota, contribuíram para a construção dos objetivos comuns.

Resumo

As agências reguladoras no Brasil, criadas em um contexto de privatização da economia, tem como objetivo a prestação de serviços de qualidade aos consumidores e, nesse sentido, sujeitas às normas de auditoria interna e externa, dos organismos de controle estatal. Nesse contexto, este trabalho propõe realizar uma revisão da literatura sobre os aspectos conceituais dos controles internos e externos que essas agências estão submetidas e, a partir desta revisão, estabelecer, como problema de pesquisa, quais são as modalidades de controle e como é realizada a divulgação dos serviços de auditoria interna das mesmas com relação ao Relatório de Auditoria Interna (RAINT), exigida pela CGU. Além disso, será feita uma análise desses relatórios de auditoria e a hipótese é de que nem todas as exigências estão em conformidade com as determinações formais e objetivas do referido órgão.

Palavras-chave: Agências Reguladoras; Auditoria; Controle Interno; Relatórios.

Abstract

The regulatory agencies in Brazil, created in a context of privatization of the economy, aim to provide quality services to consumers, and, in this sense, subject to the internal and external auditing standards of state control bodies. In this context, this work proposes to carry out a review of the literature on the conceptual aspects of the internal and external controls that these agencies are subject to and, based on this review, to establish, as a research problem, what are the modalities of control and how the disclosure is carried out of their internal audit services in relation to the Internal Audit Report (RAINT), required by CGU. In addition, an analysis of these audit reports will be made and the hypothesis is that not all requirements are in accordance with the formal and objective determinations of that body.

Keywords: Regulatory Agencies; Audit; Internal Controls; Reports.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU Advocacia-Geral da União

ANA Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico

ANAC Agência Nacional de Aviação Civil

ANATEL Agência Nacional de Telecomunicações

ANEEL Agência Nacional de Energia Elétrica

ANCINE Agência Nacional do Cinema

ANM Agência Nacional de Mineração

ANP Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis

ANS Agência Nacional de Saúde Suplementar

ANTAQ Agência Nacional de Transportes Aquaviários

ANTT Agência Nacional de Transportes Terrestres

ANVISA Agência Nacional de Vigilância Sanitária

AR Agências Reguladoras

CF Constituição Federal

CFC Conselho Federal de Contabilidade

CGU Controladoria Geral da União

EFS Entidades Fiscalizadoras Superiores

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

IBGC Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

INTELI GOV Inteligência em Dados Governamentais

INTOSAI Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores

IN Instrução Normativa

ISSAI Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores

PAINT Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna

PGMQ Programa de Gestão e Melhoria de Qualidade

PPA Plano Plurianual

RAINT Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

SCI Sistemas Contábeis Integrados

SFC Secretaria Federal de Controle Interno

SIAFI Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

TCU Tribunal de Contas da União

UAI Unidade de Auditoria Interna

UAIG Unidade de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	11
2.1 Auditoria.....	11
2.2 Auditoria Interna.....	13
2.3 Auditoria Externa.....	14
2.4 Diferença entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	14
3. ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	16
4. AGÊNCIAS REGULADORAS E CONTROLES.....	17
4.1 Conceito, Características e Regime Jurídico.....	17
4.2 Controle interno.....	19
4.3 Controle externo.....	23
4.4 Controle Jurisdicional.....	25
4.5 Controle Social.....	25
4.6 Limites.....	28
5. AUDITORIA INTERNA E RAINT.....	30
5.1 Gestão e Melhoria de Qualidade.....	32
5.2 RAINT da ANEEL e ANATEL.....	34
5.3 RAINT da ANP e ANVISA.....	35
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

1 INTRODUÇÃO

A delegação à iniciativa privada de atender as demandas de energia elétrica da população brasileira impôs a necessidade de se estabelecer normas de regulação tanto para os investidores quanto para os consumidores. Nesse sentido, foi criada em 1996 a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) com a finalidade de regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica no país.

Com propósitos semelhantes, em 2000, foi criada a Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico (ANA), com a competência de “promover a articulação [...] o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos [...]. E, bem assim, em 2005, foi criada a Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC) com a competência de instituir ações para o desenvolvimento da aviação civil resguardando o interesse público. Atualmente o Brasil, na esfera federal, possui onze Agências Reguladoras (AR).

A criação dessas e demais agências reguladoras, após processos de privatização de empresas estatais, visando promover uma maior abertura na economia, teve como principal objetivo garantir que os serviços inerentes a cada uma dessas agências fossem oferecidos de forma eficiente, podendo inclusive legislar sobre o seu mercado de segmento específico e ramo de atuação.

Apesar de cada agência ser regulada por normas técnicas criadas por elas próprias, ou seja, terem autonomia e maior independência e por serem autarquias em regime especial, elas têm um compromisso, por serem estas estatais, de obedecer mecanismos de transparência com a divulgação de seus atos e decisões, pois,

a Constituição Federal e a lei 8.987/1995 impõem essa obrigação, além dos normativos de cada uma das agências, onde são estabelecidos mais detalhadamente metas de qualidade, direitos dos usuários, obrigações de universalização, entre outros requisitos (ARAUJO, 2011, p. 13).

Nesse sentido, este artigo tem como **objetivo geral** realizar uma revisão da literatura sobre os aspectos conceituais dos controles realizados sobre as Agências Reguladoras, bem como dos limites estabelecidos e permitidos para esse controle. Com o objetivo de problematizar o trabalho, estabelecemos o seguinte **problema**: quais são as modalidades de controle das AR e como é realizada a divulgação dos serviços de auditoria interna das

mesmas? Oportuno esclarecer que essas agências, por força da legislação¹, dispõem de autonomia funcional e administrativa e são “dotadas de independência frente ao aparelho central do Estado, com especialização técnica e autonomia normativa” (ARAGÃO, 2000).

Para darmos efetividade aos trabalhos e a possibilidade de atingirmos o nosso objetivo central elegemos os seguintes **objetivos específicos** com relação às AR:

- i) Analisar a forma de divulgação dos trabalhos de auditoria interna;
- ii) Analisar os relatórios e verificar se as atividades do PGMQ estão de acordo com as determinações da IN-CGU 05/2017 sobre a auditoria interna.

Como **hipótese inicial**, verifica-se a existência do controle interno, através da própria AR; do controle externo, através dos Poderes Legislativo e executivo; do controle jurisdicional através do Poder judiciário e da possibilidade do controle social, através da participação popular. E, o controle interno, realizado pelas próprias unidades de controle interno são divulgados a partir de relatórios anuais.

E, para dar consistência aos resultados, este trabalho terá, além dessa introdução e das considerações finais, quatro seções. Na primeira seção, serão introduzidos os conceitos de auditoria. Na segunda seção, abordaremos os procedimentos metodológicos realizados para a elaboração do trabalho. Na terceira seção, faremos uma revisão bibliográfica e exploratória trazendo questões sobre as agências reguladoras e os tipos de controles que as mesmas estão sujeitas, bem como as limitações desse controle; na quinta seção, será analisado o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna, referente ao exercício de 2021 das quatro mais antigas agências reguladoras e, nas considerações finais, registraremos os resultados da análise desses relatórios de auditoria.

1 A Lei nº 13.848 de 25/06/2019 dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Os temas abordados nesta seção foram resultados da revisão bibliográfica realizada em livros, textos acadêmicos e outros textos que abordam o tema proposto nesse trabalho. Procurou-se, na medida do possível, utilizar materiais produzidos nos últimos cinco anos, haja vista se tratar de um tema com reais possibilidades de alterações na legislação pertinente.

2.1 Auditoria

A auditoria surge em um contexto da necessidade de confirmação de registros contábeis, em função do aparecimento das grandes empresas e da sua organização para fins de oferecer o lucro proveniente de suas atividades operacionais à tributária de acordo com o Balanço patrimonial e demonstrações financeiras. Registra-se que a contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar o gestor das empresas, surgindo em seguida a auditoria como ferramenta de controle e confirmação da própria contabilidade (ATTIE, 2010)

A auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade e tem como objetivo central a garantia de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários interessados, e tem como objeto, de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2019) “o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações”. Estes elementos têm como função comprovar a legitimidade a fidelidade dos atos da administração (CREPALDI e CREPALDI, 2019).

Assim, de acordo com a Resolução 820/ 1997 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a auditoria aborda o “conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão da opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis, consoante os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica”

A auditoria oferece segurança de que as informações apresentadas pelas entidades a partir de suas peças contábeis estão de acordo com as normas técnicas e legais, bem como espelham e representam sua real situação patrimonial, financeira e econômica. Confere-se,

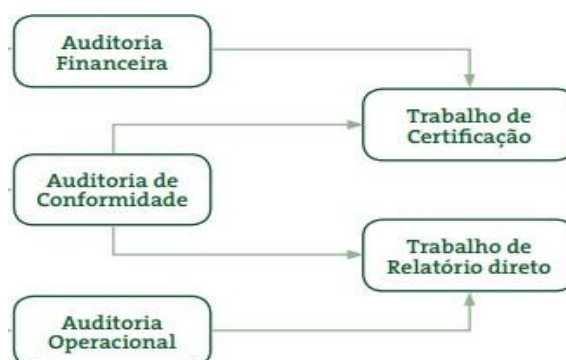
assim, a importância da auditoria que:

Valendo-se de normas e padrões de natureza técnica e ética claramente determinados, a auditoria torna-se elemento fundamental no sistema de informações, medição de desempenho e prestação de contas da administração. Ela não existe para substituir a função da administração da empresa; portanto, não deve prosperar o raciocínio de que se há uma estrutura administrativa forte não é necessário o trabalho do auditor ou, a contrário sensu, a empresa tem auditor porque sua estrutura é fraca (CREPALDI e CREPALDI, 2019, loc. 826)

Nesse contexto, o conceito de auditoria está relacionado a análise de informações e atividades de uma entidade. A auditoria é realizada visando verificar se as informações financeiras fornecidas são condizentes com a realidade e se estão em conformidade com as normas contábeis.

Oportuno registrar que dentre as normas e diretrizes profissionais podemos nos referir às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que tem como propósito promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Figura 1: Classificação da Auditoria Governamental ²



Fonte: Adaptado de “Auditoria Governamental”. Alexandre (2022)

² Auditoria Governamental. Curso Online. Disponível em: <https://www.ricardoalexandre.com.br/wp-content/uploads/2020/11/25.-Revisao-em-mapas-e-exercicios-Parte-01.pdf>. Acesso em 28/07/2022.

2.2 Auditoria Interna

Em uma abordagem interna, a auditoria foi construída com o objetivo de oferecer serviços técnicos para que os gestores possam otimizar os processos e bem assim os resultados nos empreendimentos empresariais. Por outro lado, com a necessidade de investimentos internos criou oportunidades para que serviços de auditorias independentes “pudessem emitir parecer alheio aos interesses da empresa, com vistas ao atendimento de publicização e transparência das informações de interesse dos investidores e demais partes interessadas (MATTOS, 2017)

O Tribunal de Contas da União registra um novo conceito de auditoria interna formulado pelo Instituto dos Auditores Internos/Audibra (2004) que correspondem a:

uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos mediante uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa (Brasil-TCU, 2011)

A auditoria interna é aquela realizada pela própria entidade, é útil para ajudar a identificar possíveis falhas dentro das suas operações e checar se as normas estão sendo devidamente cumpridas, isto colabora também com a parte administrativa, já que quando os gestores conseguem identificar os erros, passam a ter uma maior facilidade na busca de melhorias.

2.2.1 Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

O Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna é o instrumento de apresentação das ações de auditoria interna realizado anualmente, contendo um relato das atividades executadas diante das ações planejadas no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), bem como as ações não planejadas, mas que exigiram atuação da unidade de auditoria. Sua elaboração possui previsão para ser realizada anualmente. A Instrução Normativa nº 05, de agosto de 2021 “dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna [...]” - RAIN, das

unidades de auditoria interna governamental.

2.3 Auditoria Externa

Com relação à auditoria externa, o objetivo fundamental está na possibilidade de que seja emitida uma opinião sobre as demonstrações contábeis da organização em relação aos princípios e normas de contabilidade, bem como das normas legais pertinentes. O objetivo central é obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e as demonstrações contábeis deles decorrentes.

A auditoria externa (ou independente) surgiu como parte da evolução do sistema capitalista [...] Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços no mercado (ALMEIDA, 2019). Para este autor podemos definir auditoria externa como a auditoria:

Que examina as demonstrações contábeis de uma empresa e emite sua opinião sobre as mesmas, vista como uma medida de segurança, na opinião dos investidores, que passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

A auditoria externa é aquela realizada por um profissional que não tem nenhum vínculo com a empresa a ser auditada, dessa forma é possível ter uma visão externa que pode ter aspectos diferentes daqueles que são identificados pelos funcionários. A auditoria externa também é fundamental para dar uma maior credibilidade à entidade, já que os usuários externos da informação acreditam que por não ter nenhum vínculo com a empresa auditada, o auditor externo faz um serviço de forma independente, e isso reduz o risco de possíveis fraudes.

2.4 Diferença entre auditoria Interna e Externa

A **auditoria externa** tem como principal objetivo emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis de determinada organização em relação aos seus procedimentos contábeis. Por outro lado, a **auditoria interna** tem como objetivo principal a emissão de recomendações que “examinem a integridade, adequação e eficácia dos controles internos

e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais” (CREPALDI e CREPALDI, 2019).

De forma simplificada, a auditoria com relação à sua vinculação se divide em: i) auditoria interna que corresponde à unidade de auditoria integrada à estrutura da própria entidade e ii) auditoria externa que é realizada por uma organização independente da entidade.

Considerando-se de forma particular o setor público brasileiro, adotou-se a utilização dos termos “controle externo” e “controle interno” para demonstrar essa vinculação onde; i) o **controle externo** se realiza quando o “órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado”. Ocorre quando há o controle de um “poder” sobre o outro, ou da administração direta sobre a indireta. **O controle externo** previsto no art. 71 da CF/88, cujo titular é o Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas, refere-se ao controle da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional da União (Brasil-TCU, 2011)

Importante registrar que o sistema de controle interno de cada poder, referido no final do art. 70 da CF/88, tem por objeto a gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional no âmbito do referido Poder, em cada nível de governo. Ou seja, o controle interno está mais relacionado ao processo administrativo da entidade.

Nesse sentido, O controle interno administrativo é o que integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade. É, pois,

O que integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade. É a forma que a administração possui para verificar os próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público. Conforme a IN SFC 1/2001, visa a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (Brasil-TCU, 2011, p. 32)

Importante registrar que no nível federal, o controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas da União, em auxílio ao Congresso Nacional, que é o seu titular. A CGU é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para atingir os objetivos propostos pelo trabalho o método utilizado é de uma abordagem qualitativa, haja vista a pretensão de estudar alguns aspectos relacionados ao tema auditoria e controle das agências reguladoras: características, competências, conceitos e limites. Assim, será uma pesquisa bibliográfica, com a utilização de livros, artigos acadêmicos e legislação pertinente. Também será uma pesquisa exploratória no sentido de que o trabalho proposto nos termos de Silva e Menezes (2005, p. 21) “visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Essa escolha possibilitou um levantamento bastante abrangente de informações e dados a respeito do tema, o que facilitará uma análise importante para a confirmação ou não da hipótese.

4 AGÊNCIAS REGULADORAS

Criadas para regulamentar e fiscalizar produtos e serviços de interesse público, as AR foram criadas durante o processo de privatização de empresas estatais nos anos 1990. Hoje no Brasil temos onze AR nas áreas de telecomunicações, saúde, transporte, energia elétrica que atuam para intermediar o setor público, a iniciativa privada e o consumidor final. São órgãos ligados ao governo federal que tem como papel fundamental de fiscalizar, disciplinar e controlar as atividades destas áreas.

A normativa legal que dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras registra onze agências, conforme Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019:

Atualmente dispomos de onze AR, conforme quadro que segue.

Quadro 1. Cronograma de Criação das Agências Reguladoras

Agências reguladoras na esfera federal			
Agência Reguladora	Lei	Decreto	Ministério supervisor
ANEEL	9.427 de 26/12/1996	2.235/1997	MME
ANATEL	9.472 de 16/06/1997	2.338/1997	MC
ANP	9.478 de 06/08/1997	2.455/1998	MME
ANVISA	9.782 de 26/01/1999	9.782/1999	MS
ANS	9.961 de 28/01/2000	3.327/2000	MS
ANA	9.984 de 17/07/2000	3.692/2000	MMA
ANTAQ	10.233 de 05/06/2001	4.122/2002	MT
ANTT	10.233 de 05/06/2001	4.130/2002	MT
ANCINE	MP 2.228 de 06/09/2001	4.121/2002	Casa Civil
ANAC	11.182 de 27/09/2005	5.731/2006	MD
ANM	13.575 de 26/12/2017	9.587/2017	MME

Fonte: construção própria a partir de dados da Lei 9.986 de 18/07/2000

4.1 Conceito, Características e Regime Jurídico

No Brasil, a partir das políticas públicas do governo de Getúlio Vargas, o Estado investiu na criação e desenvolvimento de empresas estatais como provedor das demandas básicas para o cidadão e de organização do Estado no setor de infraestrutura.

Dessa forma, de acordo com a Inteligov³, o grande crescimento da máquina estatal e as dificuldades impostas para a entrada da iniciativa privada nestas áreas levaram o país a rever o modelo intervencionista e a diminuição da ação do Estado. Com isso, nos anos 1990 foi criado o Programa Nacional de Desestatização, onde a privatização surge como uma das principais ferramentas para a desestatização. Para essa plataforma,

Neste novo cenário, o Estado deixa de ser intervencionista e passa a atuar como regulador, momento em que acontece a inevitável criação das agências reguladoras, que representam, também, a evolução econômica brasileira.

Registramos como conceito das AR como sendo as “autarquias com autonomia qualificada frente à Administração Direta, criadas para atuar no controle, fiscalização ou fomento de determinados setores (MAZZA, 2005, p. 35).

Nesse sentido, podemos assumir que a AR são constituídas através de uma pessoa jurídica de direito público interno, organizada quase sempre na forma de autarquia especial, cuja missão é regular e/ou fiscalizar a prestação de serviços públicos praticados pela iniciativa privada, zelando pela manutenção da qualidade na prestação dos serviços. E, no caso de estes serviços não estejam cumprindo suas atribuições definidas pelas Agências em seus setores, os contratos de concessão conferidos aos particulares podem ser cassados. (SANTIAGO, 2020).

Em outras palavras, as AR possuem autonomia para legislar sobre as operações dos mercados que lhes são vinculados, estabelecendo, assim, normas de funcionamento dessas empresas.

Vê-se, por conseguinte, que uma vez sendo constituída pela forma de autarquia, as AR, conforme DI PIETRO (2008, p. 396), tem:

[...] praticamente as mesmas prerrogativas e sujeições da Administração Direta; [...] difere da União, Estados e Municípios – pessoas públicas políticas – por não ter capacidade política, ou seja, o poder de criar o próprio direito; é pessoa pública administrativa porque tem apenas o poder de auto-administração, nos limites estabelecidos em lei.

Apesar do grande avanço na regulação no Brasil e do referido modelo de atuação estatal ter contribuído para a sociedade alcançar melhorias nos produtos e serviços de

3 A Inteligov é a plataforma de referência para relações institucionais e governamentais, *compliance*, regulatório e jurídico preventivo. <https://blog.inteligov.com.br/agencias-reguladoras-no-brasil/>

interesse da sociedade de forma geral, regulando o mercado e estabelecendo equilíbrio para as três partes interessadas: governo, iniciativa privada e consumidor, algumas agências não priorizam esse equilíbrio, momento em que surge a necessidade de atuação de auditorias interna e externa para garantir a eficiência e eficácia de suas gestões.

Nesse sentido, cabe ao Poder Público, por intermédio desses órgãos integrantes de sua estrutura administrativa, garantir a oferta de serviços e produtos de qualidade “mediante mecanismos de fiscalização adequados, de forma a assegurar aos usuários a prestação de serviços adequados a uma tarifa módica” (OLIVEIRA, 2003, p. 112).

4.2 Controle Interno

Ao observar que as AR possuem autonomia e independência administrativa, financeira e funcional não cabe ao Estado o exercício de regulação das mesmas, haja vista que estas AR atuam em um mercado competitivo, cabendo às mesmas zelar pela garantia e manutenção de suas prerrogativas legais no sentido de oferecer produtos e serviços de acordo com suas atribuições legais. Nesse sentido o controle interno se dá no âmbito do próprio órgão da administração. Ou seja, cada AR deve possuir estrutura e logística próprias com o objetivo de realizar a fiscalização e responsabilização de atos praticados em desacordo com suas atribuições regimentais e legais e, por meios internos, corrija eventuais distorções praticadas no âmbito de suas prerrogativas.

O controle interno, conforme mencionado, que é exercido pelo próprio órgão da administração pública é exercido como um controle auxiliar do controle externo atuando como “articulador entre as ações administrativas e a análise da legalidade”, conforme nos ensina ARRUDA e TELES (2010). Essas atividades são normatizadas devem ser adotadas em todos os níveis da Administração Pública (inclusive nas chefias competentes e nos próprios órgãos de cada sistema, conforme determina o art. 13 do Decreto-Lei nº 200/67).

Para a ENAP (2017, p. 8), o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, dispõe, em seu Art. 2º, as finalidades desse sistema:

- i) Avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da união;

- ii) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;
- iii) Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- iv) Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Em outras palavras, as AR necessitam de prerrogativas para o seu correto funcionamento e nesse sentido, recorremos aos ensinamentos de Gonçalves (2008, p. 74) para o qual,

[...] a autonomia e independência necessárias para garantia de uma regulação isenta por parte das agências proporcionam uma possibilidade de ampla atuação, esta mesma amplitude demanda uma necessidade de controle e fiscalização acerca do exercício de suas competências no estrito cumprimento da legalidade e do alinhamento com o planejamento e políticas públicas.

Partindo do princípio que somente o Estado tem a competência e a obrigação de regular e de fazer o controle da regular atuação das instituições e de seus órgãos, incluindo dessa forma, as AR, caberá à própria Agência se estruturar da melhor maneira possível para realizar este controle internamente. Ou seja, caberá às agências reguladoras o dever de serem responsáveis pelo controle de legalidade dos seus próprios atos onde, através do seu quadro de pessoal e infraestrutura própria realizar atos de fiscalização para garantir a legalidade de seus atos, corrigindo eventuais distorções e responsabilizando os agentes públicos por inconsistências de ações não previstas na legislação específica das mesmas.

Vê-se que, então, compete à cada AR manter uma “regular fiscalização da adequação e legalidade de seus atos, devendo sempre pautar-se no escopo da anulação, revogação ou convalidação dos atos inoportunos ou viciados” (MARTINS, 2022).

Uma definição mais abrangente oferecida para o termo “controle interno” é registrada na por CASTRO (2011, p.293), que, com efeito aborda:

[...] o conjunto de métodos e procedimentos adotados pelas entidades para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

Além disso, o controle interno abrange, de forma integrada, processos que abrangem os aspectos operacionais, financeiros e administrativos de todo o corpo de funcionários visando enfrentar riscos que podem prejudicar a efetiva realização da missão da AR específica, abrangendo tanto questões éticas quanto administrativos e legais. Observa-se, portanto que a própria CF/1988 (BRASIL, 1988) elenca normas para a efetiva concessão das normas de controle interno em seus artigos 70 e 74, que tratam respectivamente, do controle externo promovido pelo Congresso Nacional, bem como do controle interno realizado pelo próprio órgão e, da integração do controle interna realizado pelos três poderes.

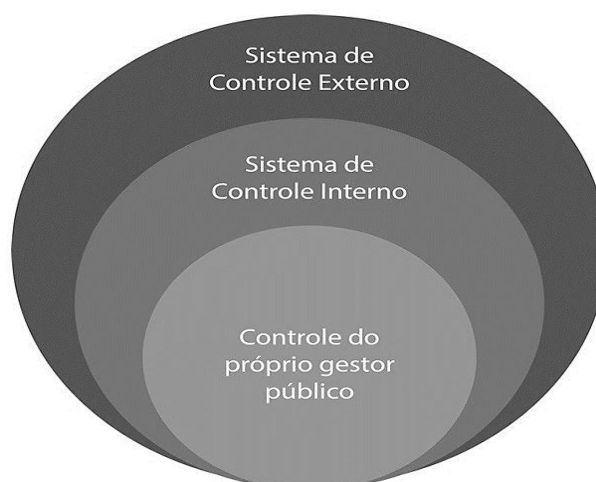
De forma sintética e com a intenção de relacionar e diferenciar a Auditoria Interna do Controle Interno, podemos registrar que controle interno está vinculado a um conjunto de atividades de controle e a auditoria interna realiza a avaliação desses controles para auxiliar impropriedades identificadas durante os trabalhos de auditoria.

No âmbito da Administração Pública o controle interno é realizado pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU). E,

As ações relacionadas são realizadas por meio de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria. Como Órgão Central, a CGU também deve exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição, e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando-lhes a orientação normativa necessária (ENAP, 2017, p. 9).

Ressalta-se que, o controle da Administração Pública em nível operacional feito pelo próprio gestor público, confirma o propósito do controle interno e, quando este não é suficiente, pelo órgão de controle externo, conforme representado na Figura abaixo:

Figura 2: Interrelação dos sistemas de controle na Gestão Pública



Fonte: Paiva (2004, p.3), apud ENAP (2017).

Anota-se que, as atividades de “controle interno”, que pode ser entendida como um instrumento de prevenção de erros e fraudes nas organizações públicas e privadas. São políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes institucionais para reduzir os riscos à realização dos objetivos. Essas ações, comumente denominadas de “controles internos”, podem ser estabelecidas na forma de resoluções, portarias, instruções normativas, orientações normativas, autorizações, aprovações, verificações, reconciliações, sistemas informatizados e manuais.

Por outro lado, a “auditoria interna” governamental é entendida como um conjunto de atividades independentes que tem como objetivo agregar valor e melhorar as operações e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Sendo assim, conclui-se que o **controle interno** faz parte das rotinas da Administração Pública, com subordinação direta do próprio órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter preventivo ou corretivo, junto às ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial do correspondente órgão.⁴

Oportuno registrar que com a promulgação da CF/1988, ficou esclarecida a discussão sobre o controle interno governamental, de forma particular com a abordagem sobre essa temática contida nos artigos 70 e 74, que registramos:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

4 Conforme publicação de Wanderlei Pereira das Neves. Disponível em:

<http://www.rep.educacaofiscal.com.br/artigos/auditoriainternaeocontroleinterno.pdf>. Acesso em 27/07/2022.

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”

4.3 Controle Externo

Além do controle interno as AR também são submetidas ao controle externo que se dá através do dispositivo constitucional, do Art. 70, que prevê “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta”. E, pelo artigo 71, atribui-se ao Tribunal de Contas da União (TCU) este controle externo (BRASIL, 1988).

As AR estão vinculadas ao governo federal e controlados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), particularmente pelo alto impacto regulatório sobre a sociedade e, por isso,

No cumprimento de suas funções, o TCU realiza auditorias operacionais, com a elaboração de relatórios de auditoria contendo recomendações, com caráter de sugestão, cujo descumprimento não motiva a aplicação de penalidades. Contudo, os relatórios de auditoria sobre a governança das agências reguladoras, elaborados de ofício pelo TCU, apresentam recomendações feitas normalmente com o objetivo de avaliar as decisões tomadas pelas agências e a organização interna desses entes públicos. Assim, o TCU atua como órgão auxiliar de controle externo analisando a legalidade, a legitimidade e a economicidade do uso dos recursos públicos federais pelos entes públicos (IBGCG, 2018, p. 19/20).

Ressaltamos que sob o prisma do direito administrativo o controle externo exercido pelo TCU com relação aos aspectos financeiros e orçamentários das AR se dá com o objetivo de garantir a fiel regularidade das contas de todos que administram valores e bens públicos. É o que nos ensina MEIRELES (2000, p. 607) quando registra que essas ações se dão em:

[...] decorrência natural da administração como atividade exercida em relação a interesses alheios. Não é, pois, a natureza do órgão ou da pessoa que a obriga a prestar contas; é a origem pública do bem administrado ou do dinheiro gerido que acarreta para o gestor o dever de comprovar seu zelo e bom emprego.

Oportuno registrar que o TCU realiza a fiscalização no âmbito das AR exercendo suas competências constitucionais, por outro lado o TCU atua de forma limitada para não

invadir a autonomia e independência constituída pela legislação pertinente às AR.⁵

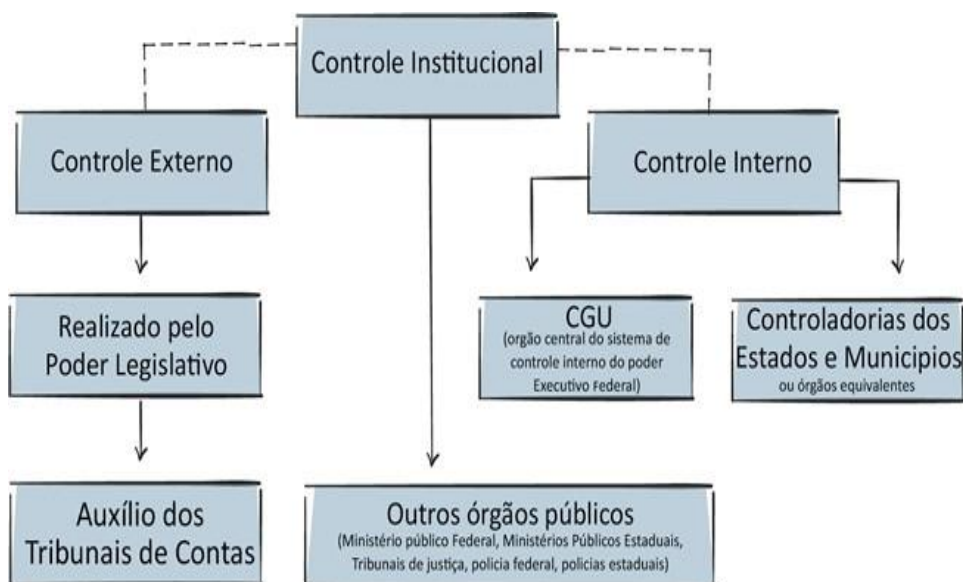
Nesse sentido, podemos conferir que o controle externo das AR se dá na forma já referido Art. 70 e 71 da CF/1988 realizado pelo: i) pelo poder legislativo, através do congresso nacional que tem como órgão auxiliar o Tribunal de Contas da União (TCU) e; ii) pelo poder executivo, através da Controladoria Geral da União CGU.

No exercício de suas atribuições compete ao TCU realizar os serviços de auditoria de “natureza operacional” e, como nos referimos, com relação à regular utilização dos recursos orçamentários e financeiros. Como nos ensina Rodrigues (2005):

a legitimidade da ação estatal, não poderia prescindir a Corte de Contas de fiscalizar a ponta de lança final da atuação das agências reguladoras, os contratos de concessão, os de permissão e os atos de autorização para prestação de serviços públicos (RODRIGUES, 2005, p. 09)

A imagem a seguir apresenta, de forma resumida, como está estruturado o Sistema de Controlena Administração Pública Federal:

Figura 3: Sistemas de Controle da Administração Pública Federal



Fonte: Adaptado da ENAP (2017)

Vê-se, por conseguinte que, o processo de regulação é uma ferramenta que o Estado dispõe para “promover o bem-estar social e econômico dos cidadãos” haja vista o

5 Lei 13.848. Dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras. Brasília: Congresso Nacional, 2019

crescimento dos sistemas regulatórios verificado nas últimas décadas para atender às demandas sociais crescentes. A exigência de competitividade e eficiência dos mercados tem levado a uma constante revisão da regulação, para que ela não seja excessiva, não impeça a inovação, não crie barreiras desnecessárias para o comércio de bens e serviços, para o investimento privado e nem se torne um obstáculo à eficiência econômica.

4.4 Controle Jurisdicional

Considerando-se as características e a natureza das AR constata-se que as mesmas carecem de um certo controle, haja vista que a regulação é uma atividade econômico-administrativa caracterizada por uma intervenção estatal no mercado “mediante a ponderação entre interesses em tensão, buscando maximizar os benefícios em relação aos custos criados por esta restrição da liberdade” tornando relevante o controle judicial de suas atividades com vistas a oferecer segurança jurídica à prestação dos serviços e/ou oferta de produtos ao consumidor, sendo assim necessária e oportuna que a revisão judicial se torne um importante mecanismo para reforçar este controle (ALBUQUERQUE, 2020).

Desse modo, cabe ao Poder Judiciário o monopólio da função jurisdicional que ora estão vinculados às ameaças aos direitos individuais e coletivos, conforme dispositivo da CF/1988 em seu Art. 5º, Inciso XXXV dispondo que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Importante registrar que os Tribunais Superiores se abstêm de enfrentar as questões técnicas elaboradas pelas agências reguladoras (ALBUQUERQUE, 2016).

4.5 Controle Social

Além dos controles exercidos pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, como já fora registrado, as agências reguladoras também estão submetidas ao Controle Social, entendido como a participação dos cidadãos nos processos de gestão, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações destas Agências. Esta participação cidadã é comumente realizada a partir de audiências públicas no processo de criação de suas normas. Vale dizer que a população também poderá recorrer ao Poder Judiciário por meio de ação popular, legitimada no inciso LXXIII do artigo 5º (BRASIL, 1988) da Constituição Federal, visto que tal remédio é cabível quando há prática de atos lesivos ao patrimônio público (ALBUQUERQUE, 2016, p. 63)

Conceitualmente podemos aferir que:

O controle social é entendido como o controle exercido pela sociedade civil sobre o Estado a fim de garantir que os recursos públicos sejam aplicados corretamente. Quando a sociedade controla de forma direta os atos do governo, ela executa uma forma específica de controle: o controle social (CORBARI, 2011, p. 15).

Martins (2020, p. 8) citando se referindo às principais formas de controle social das AR e fazendo a constatação de que a efetividade desse controle social é fundamental para o reforço da legitimidade democrática das agências, traz os seguintes pontos:

- a) Participação de membros da sociedade em **conselhos superiores ou conselhos consultivos** das agências. Esta participação decorre de nomeação para exercício de mandato fixo. Normalmente esta participação não é remunerada;
- b) Participação em **consultas públicas e audiências públicas**, a fim de se sugerir melhorias nas minutas de resoluções ou outros atos normativos;
- c) formulação de **denúncias ou reclamações, as quais implicam no dever da Administração** apurar os fatos e tomar medidas administrativas aptas a corrigir o ilícito e punir o agente responsável. As denúncias ou reclamações também podem ser usadas pela coletividade em face da atuação irregular das delegatárias de serviços públicos, sendo um importante meio para otimizar e direcionar as atividades de fiscalização das agências;
- d) por meio das **ouvidorias**.

Conforme nos referimos com relação ao controle externo das AR, particularmente aquele realizado pelo TCU, discute-se a importância da relação deste controle tendo em vista o caráter de autonomia e independência conferido a esses órgãos.

Assim, a questão que se coloca neste trabalho, para a qual analisaremos nesta seção é a seguinte: qual é o limite de controle da atividade regulatória exercido pelo TCU sobre estas Agências? Na sequência, iremos analisar outras formas de controle para as quais as AR poderão ser submetidas, sem prejuízo de suas especificidades de autonomia e independência operacional e administrativa.

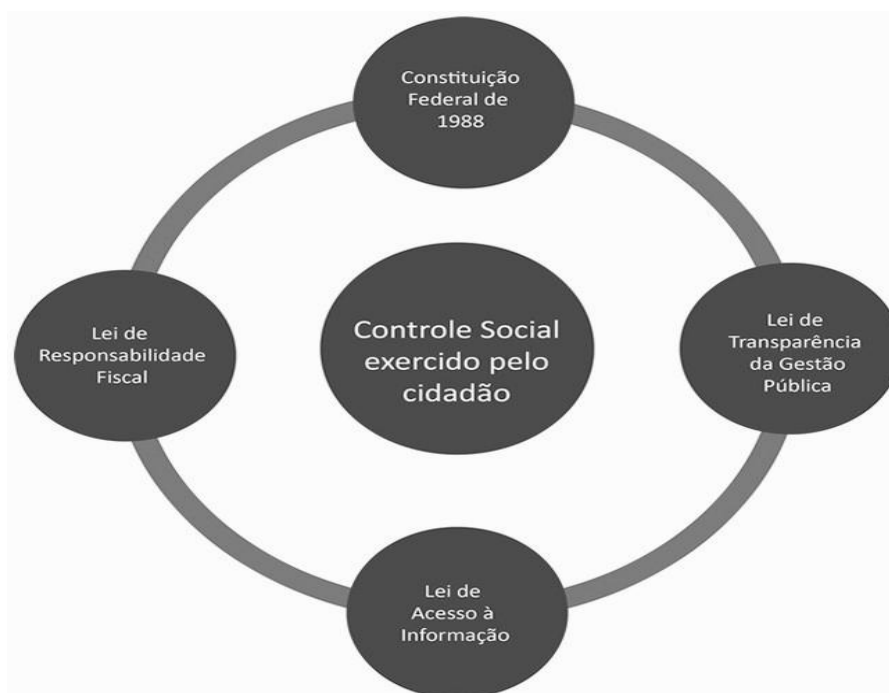
No que tange ao controle social, a Constituição Federal de 1988 não obriga a cidadania a fiscalizar e a controlar, mas assegura este direito.

Para LEAL (2003, p. 158) “é consensual o entendimento de que a atual

Constituição brasileira está voltada notadamente para os direitos da cidadania, reconhecendo-a como centro neural de toda ordem social, política, econômica e jurídica”.

A efetiva participação dos cidadãos e das cidadãs no processo de gestão dos recursos públicos é uma forma de garantir que os mesmos estejam sendo aplicados de modo adequado com as funções do Estado democrático (ENAP, 2017, p. 12), que, de forma sintética registra essa posição na Figura xx abaixo:

Figura 4: Controle social exercido pelo cidadão



Fonte: ENAP (2017)

Para GARCIA (2014) as AR tem como missão ponderar e equilibrar os interesses econômicos que se mostram antagônicos por parte daqueles que ofertam e por aqueles que consomem os bens e serviços. Assim, o Estado conferiu às AR estas funções, de acordo com as diferentes Agências, tendo sempre como atividade fim o interesse público.

Lembrando que a Lei que criou as AR lhes outorgou autonomia para legislar sobre seus atos necessários para regulamentar suas atividades. Assim, quando se coloca em questão as questões da regulação estatal é também o momento que se coloca qual será o limite deste controle e de que forma este controle se dará pelo TCU e se o mesmo tem competência para esta atividade. Ou seja, a questão central é se o TCU tem, regimentalmente, atribuição de fiscalizar as Agências.

4.6 Limites ao Controle

Desse modo, as AR, apesar de terem autonomia e independência administrativa e financeira, estão enquadradas nas entidades que devem ser submetidas à fiscalização operacional pelo TCU, em suas ações com o objetivo de garantia de que suas ações estão voltadas para a promoção da efetividade, eficiência e eficácia em relação às suas atribuições legais e regimentais, bem como da qualidade na prestação dos serviços outorgados pela União. Importante não confundir esta fiscalização realizada pelo TCU com uma função reguladora, mas apenas de confirmar se a atuação das mesmas estão de acordo com a sua missão correspondente (ARAÚJO, 2011).

Cumpra então estabelecer a discussão sobre quais seriam os limites impostos à atuação do TCU, no exercício do controle externo da atividade regulatória. Essa discussão acaba por potencializar o próprio debate relativo às características dessa atuação. É que, partindo-se da premissa constitucionalmente chancelada de que é papel da corte de contas da União exercer o controle sobre a atividade das agências, pontuar os seus limites seria o mesmo que especificar os próprios contornos em que essa atuação deve se desenvolver (MARTINS, 22, p. 2)

Desse modo, é de amplo entendimento de que existe a possibilidade do controle jurisdicional relacionado aos aspectos da constitucionalidade e legalidade dos atos das agências”. Existiria alguma controvérsia com relação aos limites desse controle, considerando-se a autonomia das mesmas concernentes aos aspectos técnicos. (MARTINS, 2020).

Oportuno o esclarecimento no sentido de que:

[...] a regulação sobre a atividade econômica é de competência típica das agências regulatórias, pelo que, seguindo a guisa do raciocínio expendido no debate sobre o controle das agências por parte do TCU, é mister que qualquer forma de controle externo sobre a atividade regulatória não se intrometa na competência eminentemente discricionária dos entes reguladores (ALBUQUERQUE, 2020, p. 5)

Considerando essas questões de competência para exercer controle e dos seus limites MARTINS (2020)⁶ sugere que:

Cumpra então estabelecer a discussão sobre quais seriam os limites impostos à atuação do TCU, no exercício do controle externo da atividade regulatória. Essa discussão acaba por potencializar o próprio debate relativo às características dessa atuação. É que, partindo-se da premissa constitucionalmente chancelada de

6 Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/formas-de-controle-interno-e-externo-das-atividades-das-agencias-reguladoras/>. Acesso em 25/07/2022.

que é papel da corte de contas da União exercer o controle sobre a atividade das agências, pontuar os seus limites seria o mesmo que especificar os próprios contornos em que essa atuação deve se desenvolver.

Importante observar que, conforme Albuquerque (2016, p. 63), há um posicionamento da AGU, através do Parecer 051/2006, com o qual foi validada a possibilidade de recurso hierárquico impróprio em face dos atos praticados pelas agências reguladoras. Nesse contexto:

Estão sujeitas à revisão ministerial, de ofício ou por provocação dos interessados, inclusive pela apresentação de recurso hierárquico impróprio, as decisões das agências reguladoras referentes às suas atividades administrativas ou que ultrapassem os limites de suas competências materiais definidas em lei [...].

Além disso, ALBUQUERQUE (2016, p. 69), sustenta que “não há dúvidas de que o Poder Judiciário deve traçar os limites aos quais está submetida à administração pública acerca do uso de seu poder discricionário.

5 AUDITORIA INTERNA E RAINT

A Instrução Normativa nº 05, de agosto de 2021 “dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna [...]” - RAINT, das unidades de auditoria interna governamental.

O RAINT deve apresentar as informações sobre a unidade de Auditoria Interna dos órgãos governamentais com a descrição dos trabalhos de auditoria interna, os resultados consolidados dos benefícios decorrentes da atuação, e o quadro demonstrativo da execução dos serviços de auditoria realizados em cada ano. Este Relatório disponibilizará, conforme Art. 11 da IN 05, “no mínimo”:

- i) alocação efetiva da força de trabalho;
- ii) posição sobre a execução dos serviços de auditoria previstos, relacionando aqueles concluídos, não concluídos, não realizados e realizados sem previsão;
- iii) descrição dos fatos relevantes que resultaram da execução dos serviços de auditoria;
- iv) demonstrativo do valor dos benefícios financeiros e do quantitativo dos benefícios não financeiros auferidos em decorrência da atuação da unidade ao longo do exercício;
- v) informe sobre os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade-PGMQ.

Registra-se que a IN, supra, prevê em seu Art. 16 que:

O parecer deve expressar opinião geral, com base nos trabalhos de auditorias individuais previstos e executados no âmbito do PAINTE, sobre a adequação dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos instituídos pela entidade para fornecer segurança razoável quanto:

- i) à aderência da prestação de contas aos normativos que reagem a matéria;
- ii) à conformidade legal dos atos administrativos;
- iii) ao processo de elaboração das informações contábeis e financeiras
- iv) ao atingimento dos objetivos operacionais

E, em caso da unidade de auditoria interna do órgão não se manifestar sobre os itens deste Artigo “deverá registrar no parecer a negativa de opinião justificada”. Prevê também no § 3º que “a opinião a que se refere o presente artigo será emitida em conformidade com as disposições específicas constantes do Referencial Técnico de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC nº 3, de 9 de junho de 2017 que “estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos

fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal”.

De forma a delimitar este Trabalho, faremos uma análise dos RAINTs das quatro AR mais antigas cronologicamente, nomeadamente, ANEEL, ANATEL, ANP e ANVISA, correspondente ao exercício de 2021, para verificar se os cinco itens do Art. 11 da IN/CGU nº 05, de agosto de 2017, bem como se as mesmas se manifestaram com relação aos aspectos da “Declaração de Conformidade”, elencados no Art. 16 da mesma IN, haja vista que estes itens, bem como a “conformidade”, são de fundamental importância para garantir consistência ao Relatório e oferecer segurança jurídica aos trabalhos de auditoria interna.

Importante observar que, apesar de o PAINT/2021 ter sido elaborado com base nas disposições do “Referencial Técnico” aprovado por meio da IN/SFC n.º 3, de 9 de junho de 2017, a unidade de auditoria interna somente poderá declarar a “conformidade” com os seus preceitos a partir da instituição e manutenção de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), conforme previsão nele contida, no item IV, do Art. 12 da referida IN, que devem ratificar a eficácia e a eficiência da atividade de auditoria interna.

Registre-se que a **Conformidade Contábil** está conceitualmente contemplada principalmente na Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), particularmente na Macrofunção SIAFI 02.03.15⁷.

De forma reduzida podemos registrar que de acordo com a “Macrofunção Siafi 02.03.15” a conformidade contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial consiste na certificação dos demonstrativos contábeis do Siafi e tem como base os Princípios e Normas Contábeis aplicáveis ao setor público, o Plano de Contas da União. Consiste também da certificação e da existência de documentos hábeis e comprobatórios das suas operações.

Assim, podemos conferir que a “conformidade” dos registros de gestão dão garantia de que o registro contábil é o procedimento voltado para a averiguação da adequabilidade dos documentos emitidos no Siafi com a correspondente e devida

7 A definição das macrofunções tem por finalidade delimitar as áreas de atuação que devem estar integradas ao sistema de controle interno. São macro funções do controle interno: auditoria governamental, corregedoria, controladoria e ouvidoria. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2018/04/IV-EECI-Apresentacao-CONACI.pdf>. Acesso em 01/08/2022.

documentação de suporte, não se confundindo, assim, com a análise da legalidade do ato, cuja responsabilidade é de quem a ordenou. Esclarece-se que o registro da “conformidade contábil” compete ao profissional em contabilidade devidamente credenciado no Siafi para este fim.

De acordo com o Manual de Orientação da CGU,

Conformidade ou *Compliance*: visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria selecionado obedecem às condições, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis (BRASIL, 2017, p. 20).

5.1 Gestão e Melhoria da Qualidade

Uma recomendação importante com relação à auditoria interna estabelecida pela IN SFC nº 3, de 2017 está diretamente relacionada com a Gestão e Melhoria da Qualidade dos serviços de auditoria. Em outras palavras, cada Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) deverá instituir e manter um programa, com a finalidade de promover a avaliação e a melhoria contínua dos processos de trabalho, dos produtos emitidos e da eficácia e da eficiência da atividade de auditoria interna do governo, além de que “o PGMQ [Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade] deve considerar aspectos específicos da UAIG, tendo em vista seu tamanho, sua estrutura e suas necessidades, observadas as definições deste Manual” (BRASIL, 2017, p. 49).

Uma vez instituído este Programa, deve-se observar sua efetiva aplicação nos diversos níveis de trabalhos da auditoria interna, abrangendo os aspectos dos processos de planejamento, de execução dos trabalhos, da comunicação dos resultados e do monitoramento. O Manual de Orientação (BRASIL, 2017, p. 53), elenca, também, a inclusão de:

- a) o alcance do propósito da atividade de auditoria interna;
- b) a conformidade dos trabalhos com as disposições da IN SFC nº 3, de 2017, com outros normativos que definam atribuições para a atividade de auditoria interna, com as boas práticas nacionais e internacionais aplicáveis e com os manuais ou procedimentos operacionais estabelecidos pela própria UAIG;
- c) a conduta ética e profissional dos auditores.

Nesse sentido, a Declaração de Conformidade instituída pela IN SFC nº 05 de 2017, em seu Art. 16, II, estabelece que:

A UAIG somente deve declarar conformidade com os preceitos da IN SFC nº 3, de 2017, e com normas internacionais que regulamentam a prática profissional de auditora interna se o PGMQ sustentar essa afirmação, considerando a escala de classificação adotada pela UAIG (BRASIL, 2017, p. 54)

Para que O RAIN'T seja elaborado atendendo as determinações da IN-CGU 05 de agosto de 2017, foi aprovado um guia de procedimentos denominado de Referencial Técnico da Atividade Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal através da IN 03 de 09/06/2017

Pelo propósito nº 113 da referida IN 03:

A UAIG somente poderá declarar conformidade com os preceitos deste Referencial Técnico e com normas internacionais que regulamentam a prática profissional de auditora interna se o PGMQ sustentar essa afirmação.

No caso desta declaração não se realizar a determinação é de que o fato dever ser comunicado pelo responsável pela UAIG “à alta administração e ao conselho, se houver, bem como ao respectivo órgão ou unidade do SCI responsável pela supervisão técnica da UAIG.

Verifica-se assim que, o propósito central da auditoria interna contempla, além dos cinco itens do Art. 11 da IN-CGU 05 de agosto de 2017, também o Art. 16 que determina a realização, no âmbito do Programa de Gestão de Melhoria de Qualidade (PGMQ), o aspecto da “conformidade” dos atos administrativos da Unidade de Auditoria Interna (UAI) que ora serão objeto de análise neste trabalho.

Para não nos extendermos demasiadamente esta análise, delimitaremos os trabalhos ao exercício de 2021 a partir dos RAIN'Ts da: ANEEL, ANATEL, ANP e ANVISA. Esta seleção deu-se a partir da ordem cronológica de criação das AR, conforme mostrado no quadro 1.

5.2 RAIN T da ANEEL e ANATEL

Quadro 2. Aspectos da RAIN T da ANEEL e da ANATEL

Item	DO RELATÓRIO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA 2021	ANEEL	ANATEL
Art. 11 - IN 05 de agosto de 2017			
1	quadro demonstrativo da alocação efetiva da força de trabalho durante a vigência do PAINT	"Com base no que foi aprovado pela diretoria e no que foi alocado pela AIN, assim se apresenta o quadro demonstrativo da alocação efetiva da força de trabalho em 2021"	Em 2021, a equipe da Auditoria Interna participou de eventos de capacitação que somaram 574 horas, resultando em uma média de 82 horas por auditor
2	posição sobre a execução dos serviços de auditoria previstos no PAINT, relacionando aqueles finalizados, não concluídos, não realizados e realizados sem previsão no PAINT;	a) Previstos e realizados – 3 (três); b) Previsto, realizado e não finalizado no exercício de 2021 – 1 (um) ; c) Previstos e não realizados – 4 (quatro)"	Ao longo do ano, surgiram duas demandas dessa natureza, entre as quais uma não foi finalizada no exercício, conforme o quadro demonstrativo abaixo
3	descrição dos fatos relevantes que impactaram a execução dos serviços de auditoria	"No exercício de 2021 os seguintes fatos impactaram a execução do PAINT": quatro itens foram elencados	"Nesta seção, serão relatados os fatos relevantes que impactaram a Auditoria Interna em 2021". Foram elencados três fatos relevantes
4	quadro demonstrativo do valor dos benefícios financeiros e do quantitativo dos benefícios não financeiros auferidos em decorrência da atuação da UAIG ao longo do exercício, conforme as disposições da Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020, da CGU;	"Foram definidas, ainda, as instâncias de aprovação dos benefícios financeiros e não financeiros. No exercício de 2021 foram atendidas 15 recomendações de auditoria, com benefícios" - 15 benefícios foram elencados	De acordo com a metodologia de contabilização, a atuação da Auditoria Interna, em conjunto com as providências adotadas pelos gestores levou à efetivação de 36 benefícios não-financeiros em 2021.
5	informe sobre os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade - PGMQ.	<i>"Houve institucionalização formal do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da AIN, intitulado PROQ-AIN"</i>	O PGMQ é executado por meio de avaliações, cujos critérios foram definidos com base nas normas expedidas pela CGU, nas boas práticas internacionais e nos procedimentos estabelecidos no Manual da Auditoria Interna, aprovado pela Portaria n.º 292, de 12 de fevereiro de 2019 (SEI n.º 3812892).
Art. 16, Item II da IN 05 de agosto de 2017			
II	Conformidade legal dos atos administrativos	Não foi registrada a declaração de conformidade. A palavra conformidade foi registrada uma única vez, porém em um contexto alheio à disposição do Art. 16 da IN 05/2017	PGMQ - Avaliação externa: Opinião independente sobre a conformidade da atuação da AUD com as normas regentes

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da RAIN T da AR.

5.3 RAIN T da ANP e ANVISA

Quadro 3. Aspectos da RAIN T da ANP e da ANVISA

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da RAIN T da AR

Item	DO RELATÓRIO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA 2021	ANP	ANVISA
Art. 11 - IN 05 de agosto de 2017			
1	quadro demonstrativo da alocação efetiva da força de trabalho durante a vigência do PAINT	O Quadro 6, apresentado a seguir, detalha a alocação dos recursos da Auditoria Interna no exercício de 2021.	O Quadro 2 evidencia a alocação efetiva da força de trabalho da Auditoria para a realização das atividades constantes no PAINT 2021 com a ampliação de 14% das horas efetivamente utilizadas, conforme a seguir:
2	posição sobre a execução dos serviços de auditoria previstos no PAINT, relacionando aqueles finalizados, não concluídos, não realizados e realizados sem previsão no PAINT;	Conforme os Quadros 1 e 2, das 8 ações/atividades previstas no PAINT 2021, 5 foram integralmente concluídas, 3 atividades foram reprogramadas, sendo que 1 tem previsão de conclusão previsto para abril de 2021 (A2).	No exercício 2021 foram executados 04 (quatro) serviços de Auditoria previstos no PAINT 2021, o que representa 100% de cumprimento do plano, de acordo com o demonstrado no Quadro 3:
3	descrição dos fatos relevantes que impactaram a execução dos serviços de auditoria	FATOS RELEVANTES QUE IMPACTARAM NA REALIZAÇÃO DAS AÇÕES DE AUDITORIA - Os seguintes fatores que impactaram a realização dos serviços de auditoria planejados no PAINT 2021.	"Descrição dos fatos relevantes que impactaram a execução dos serviços de auditoria". Foram elencados impactos positivos e impactos negativos dentro do quadro de fatos relevantes.
4	quadro demonstrativo do valor dos benefícios financeiros e do quantitativo dos benefícios não financeiros auferidos em decorrência da atuação da UAIG ao longo do exercício, conforme as disposições da Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020, da CGU;	Em 2021, a AUD realizou a contabilização dos benefícios financeiros e não financeiros em conformidade com a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental	No que tange às avaliações internas, conforme Plano de Ação do PGMQ 2021 elaborado pela unidade, foram realizadas as seguintes atividades:
5	informe sobre os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade - PGMQ.	Nesse sentido, a deliberação da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI nº 01/2019) recomendou à UAIG a utilização da metodologia <i>Internal Audit Capability Model</i> (IA-CM), do Instituto dos Auditores Internos (IIA), como referência ao implementar o PGMQ.	O PGMQ da Auditoria, instituído pela Portaria 17/ANVISA, de 13/01/2021, abrange as avaliações internas e externas.
Art. 16, Item II da IN 05 de agosto de 2017			
II	Conformidade legal dos atos administrativos	O atingimento desses propósitos depende da execução de exames e de avaliações que visam assegurar e reportar sobre a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e dos controles desenvolvidos para ajudar a organização a alcançar seus objetivos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade.	Os resultados indicam que os trabalhos respeitaram os elementos centrais estabelecidos nos normativos. Os itens indicados como não conformidades serão analisados e providências de capacitação e/ou aprimoramento dos processos serão adotados no exercício seguinte.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo dos conceitos, princípios e regime jurídico das agências reguladoras no Brasil e, particularmente pela análise dos Relatórios de Auditoria Interna (RAINT) referentes ao exercício de 2021 das agências: ANEEL, ANATEL, ANP e ANVISA pudemos verificar que as exigências da CGU com relação aos itens que deverão estar presentes neste relatório não oferecem transparência e nem uniformidade com relação aos procedimentos para a sua apresentação.

Estas ocorrências de falta de uniformidade ou de um modelo padrão para a apresentação do RAINTE dificulta sobremaneira o cumprimento da publicização das exigências determinadas pela CGU. E, por conseguinte, uma das principais informações, para cumprir o item II da IN 05 de agosto de 2017, ficou sobremaneira comprometida pela falta da informação da “conformidade legal dos atos administrativos”.

Considerando o RAINTE da ANEEL, verifica-se que não foi registrada a declaração de conformidade. A palavra conformidade foi registrada uma única vez no seu relatório, porém em um contexto alheio à disposição do Art. 16 da IN 05/2017.

No RAINTE da ANATEL, podemos verificar que seu Programa de Gestão de Melhoria de Qualidade (PGMQ) somente registra que os trabalhos de auditoria foram submetidos a uma “avaliação externa” para ouvir a “opinião independente sobre a conformidade da atuação da auditoria interna. Portanto, verifica-se que não foi confirmada a conformidade legal dos atos administrativos.

O Relatório da ANP, no item que deveria confirmar a conformidade, sustenta que o atingimento desses propósitos depende da execução de exames e de avaliações que visam assegurar e reportar sobre a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e dos controles desenvolvidos para ajudar a organização a alcançar seus objetivos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade.

E, com relação ao RAINTE da ANVISA, com relação também ao item da “conformidade”, registra que os resultados indicam que os trabalhos respeitaram os elementos centrais estabelecidos nos normativos. Os itens indicados como não

conformidades serão analisados e providências de capacitação e/ou aprimoramento dos processos serão adotados no exercício seguinte.

É importante ressaltar que tanto o controle interno quanto o controle externo são realizados para dar segurança aos interessados consumidores dos produtos e serviços das agências, e em caso do não cumprimento das exigências legais e de sua divulgação, estes serviços podem ficar prejudicados.

Por este motivo, verifica-se a importância e oportunidade de aperfeiçoamento dos mecanismos que permitam aos usuários e consumidores de participar de forma pró-ativa nos processos decisórios dessas agências, haja vista a necessidade de garantir uma maior representatividade social e técnica junto à gestão das mesmas, pois uma maior participação dos usuários fortalece o compromisso dos gestores em relação aos destinatários finais dos serviços prestados.

A sugestão é de que seja instituído um modelo padrão, com campos pré-formatados com os itens necessários e obrigatórios da IN-CGU nº 05 de agosto de 2017, para que as informações sejam inseridas de forma que a ausência da informação em algum item, o Relatório não possa ser concluído e enviado ao interessado: CGU.

Em face dessas verificações, faz-se necessário desenvolver uma proposta de unificação dos procedimentos de apresentação dos RAINTS de forma que não ofereça oportunidade para a falta ou insuficiência da informação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Romero Paes Barreto. Controle Jurisdicional das Agências Reguladoras: A Atividade Normativa das Agências Reguladoras e seu Controle pelo Poder Judiciário. Dissertação de Mestrado. UFPE. Faculdade de Direito. Recife, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/24723/1/DISSERTA%c3%87AO%20Romero%20Paes%20Barreto%20de%20Albuquerque.pdf>. Acesso em 26/07/2022.

ALEXANDRE, Ricardo. Auditoria Governamental. Curso Online. Disponível em: <https://www.ricardoalexandre.com.br/wp-content/uploads/2020/11/25.-Revisao-em-mapas-e-exercicios-Parte-01.pdf>. Acesso em 28/07/2022.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Abordagem Moderna e Prática. São Paulo: Atlas, 2019.

ARAGÃO, Alexandre Santos. O Poder Normativo das Agências Reguladoras Independentes e o Estado Democrático de Direito. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 37 n. 148 out./dez. 2000.

ARAÚJO, Paulo Sisnando Rodrigues. Um Modelo de Fiscalização para Subsidiar o TCU na Avaliação da Atuação das Agências Reguladoras no Dever de Garantir a Qualidade na Prestação de Serviços Públicos. Projeto de artigo científico apresentado à Comissão de Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Controle Externo. Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, 2011.

ARRUDA, A. F.; **TELES**, J. S. A importância do controle social na fiscalização dos gastos públicos. Revista Razão Contábil e Finanças, v. 1, n. 1, 2010. Disponível em: <<<http://institutoateneu.com.br/ojs/index.php/RRCF/article/view/3/5> >> Acesso em: 22 abril 2015.

ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo, 5. ed: Atlas, 2010.

BRASIL. Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Congresso Nacional, 1988.

BRASIL. Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR / Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais. Casa Civil da Presidência da República [et al.]. --Brasília: Presidência da República, 2018.

BRASIL. Lei 13.848. Dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras. Brasília: Congresso Nacional, 2019

BRASIL. Lei nº 11.182. Dispõe sobre a criação da ANAC. Brasília: Congresso Nacional, 2005.

BRASIL. Lei nº 9.782. Dispõe sobre a criação da ANVISA. Brasília: Congresso Nacional, 1999.

BRASIL. Lei nº 9.984. Dispõe sobre a criação da ANA. Brasília: Congresso Nacional, 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria governamental / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CGU-Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Relatório de Avaliação: ANEL-Agência Nacional de Energia Elétrica: Exercício 2018, Out, 2019. Disponível em: [file:///C:/Users/Marcos/Downloads/1112366_Relat%C3%B3rio_final_-_publica%C3%A7%C3%A3o%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Marcos/Downloads/1112366_Relat%C3%B3rio_final_-_publica%C3%A7%C3%A3o%20(1).pdf). Acesso em 29/07/2022

CORBARI, Ely Célia e **MACEDO,** Joel de Jesus. Controle Interno e Externo na Administração Pública. Curitiba: Ibpex, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido e **CREPALDI,** Guilherme Simões. Auditoria contábil: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas. Edição do Kindle, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ENAP. Escola Nacional de Administração Pública. Controle Institucional e Social dos Gastos Públicos. Desenvolvimento do curso realizado no âmbito do acordo de Cooperação Técnica FUB/CDT/Laboratório Latitude e Enap (2017)

GARCIA, Flávio Amaral. A mutabilidade e incompletude na regulação por contrato e a função integrativa das agências. *Revista de Contratos Públicos*, Belo Horizonte, a.3, n. 5, mar./ago. 2014.

IBGCG-Instituto Brasileiro de Governança Corporativa Governança de agências reguladoras / São Paulo, SP: IBGC, 2018

INTELIGOV-Inteligência em dados governamentais. Disponível em <https://blog.inteligov.com.br/agencias-reguladoras-no-brasil/> Acesso em 08/07/2022.

LEAL, Rogério. O Controle Social dos Serviços Públicos no Brasil como Condição de Sua Possibilidade. A&C R. de Dir. Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 1, n.13, p.1-244, jul./set. 2003

MARTINS, Márcio Sampaio Mesquita. Formas de controle interno e externo das atividades das Agências Reguladoras. Conteúdo Jurídico, 2022. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/formas-de-controle-interno-e-externo-das-atividades-das-agencias-reguladoras/>. Acesso em 21/07/2022.

MATTOS, J. G. de. Auditoria. Porto Alegre: SAGAH, 2017

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25. ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2000.

OLIVEIRA, R. H. P. Entidades Prestadoras de Serviços Públicos e Responsabilidade Extracontratual. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Novo perfil da regulação estatal: Administração Pública de resultados e análise de impacto regulatório. Rio de Janeiro: Forense, p 257-261, 2015.

PEREZ JR., J. H. Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RODRIGUES, Walton Alencar. O Controle da Regulação no Brasil. Revista do TCU. Abr-jun 2005. Disponível em <file:///C:/Users/Marcos/Downloads/542-Texto%20do%20artigo-1099-1-10-20151006.pdf>. Acesso: 25/07/2022.

SALGADO, Lúcia H; **FIUZA**, EDUARDO P. S. Avaliando o modelo de governança das agências reguladoras. In: MONASTERIO, Leonardo M.; NER, Marcelo C.; SOARES, Sergei S. D. Brasil em Desenvolvimento 2014: Estado, planejamento e políticas públicas. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2014.

SAMPAIO, Paulo Soares. A Independência Real das Agências Reguladoras no Brasil. Revista de Direito, Estado e Telecomunicações, v. 5, n. 1, 2013.

SANTIAGO, Emerson. Agências reguladoras. InfoEscola.com/Administração. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/sobre/o-brasil/estrutura/agencias-reguladoras> >. Acesso em 26/07/2022.

SILVA, Edna Lúcia; **MENEZES**, Estera Muszkat. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. UFSC, Florianópolis, 4a. edição, v. 123, 2005. Disponível em: http://www.academia.edu/download/33206387/metodologia_da_pesquisa_e_elaboracao_d_e_dissertacao.pdf. Acesso: 25/07/2022.

SOUSA, Renam Martins. Análise de Impacto Regulatório (AIR) e o Papel do Tribunal de Contas da União na Avaliação da Regulação Setorial. Revista do TCU, jan/abr 2012)

TCU. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Norma Internacional das

Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), 2017.