



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Administração (CCA)

Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público

Matheus de Aquino Pereira

**O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro: uma análise da adequação em
relação ao modelo adotado pela CGU e as boas práticas vigentes**

Brasília - DF

2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

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

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

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

Professor Doutor Rodrigo Rezende Ferreira
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Letícia Lopes Leite
Coordenadora-Geral UAB

Professora Doutora Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva
Coordenadora do Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no
Setor Público

Matheus de Aquino Pereira

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro: uma análise da adequação em relação ao modelo adotado pela CGU e as boas práticas vigentes

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Administração e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Orientadora: Profa. Dra. Nara Cristina Ferreira Mendes

Brasília - DF

2024

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

DP436s DE AQUINO PEREIRA, MATHEUS
O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro: uma
análise da adequação em relação ao modelo adotado pela CGU e
as boas práticas vigentes / MATHEUS DE AQUINO PEREIRA;
orientador Nara Cristina Ferreira Mendes. -- Brasília,
2024.
39 p.

Monografia (Especialização - Especialização em Orçamento,
Governança e Gestão de Riscos no Setor Público) --
Universidade de Brasília, 2024.

1. Controle Interno. 2. Independência. 3. Exército
Brasileiro. I. Cristina Ferreira Mendes, Nara , orient. II.
Título.

Matheus de Aquino Pereira

O Sistema De Controle Interno Do Exército Brasileiro: uma análise da adequação em relação ao modelo adotado pela CGU e as boas práticas vigentes

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Administração e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Data de aprovação: ____/____/2024.

Profa. Dra. Nara Cristina Ferreira Mendes
Orientadora

Prof. Dr. Diana Vaz de Lima
Professor - Examinador

RESUMO

A independência é fator fundamental para que um Sistema de Controle Interno desempenhe suas atribuições com plenitude. O posicionamento das unidades de controle interno, dentro da estrutura administrativa do órgão que integra, tem relação direta com o nível de autonomia das atividades de auditoria e reporte. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é verificar em que medida a subordinação dos CGCFEx (unidades de controle interno) à SEF (gestão) interfere na independência e na autonomia da abordagem do sistema de controle interno no Exército Brasileiro. Para alcançar o objetivo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre as principais normas que regem a atuação do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) e a Secretaria de Economia e Finanças do Exército, a fim de identificar possíveis interferências da gestão sobre as competências da atividade de auditoria interna. As análises apontam que, inobstante as recentes alterações normativas ocorridas nos órgãos avaliados, ainda existem ameaças à independência e à autonomia dos órgãos que integram o SisCIEEx.

Palavras-chave: independência; sistema de controle interno; Exército Brasileiro.

ABSTRACT

Independence is a fundamental factor for an Internal Control System to fully perform its functions. The positioning of internal control units within the administrative structure of the organization they belong to is directly related to the level of autonomy in audit activities and reporting. In this context, the objective of this work is to verify the extent to which the subordination of CGCFEx (internal control units) to SEF (management) interferes with the independence and autonomy of the internal control system's approach within the Brazilian Army. To achieve this objective, bibliographic research was conducted on the main regulations governing the performance of the Army's Internal Control System (SisCIEEx) and the Army's Secretariat of Economy and Finance, to identify potential management interferences with the competencies of internal audit activities. The analyses indicate that, despite recent regulatory changes in the evaluated bodies, there are still threats to the independence and autonomy of the entities that are part of SisCIEEx.

Keywords: internal control system; independence; Brazilian Army.

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1 Organograma do Exército com os impactos do Acórdão TCU n. 1.074/2009 - Plenário.
- Figura 2 Fontes analisadas no presente estudo.
- Figura 3 Alterações nos sistemas de controle interno (SFCI x SisCIEEx).
- Figura 4 Organograma do Exército (adaptado pelo autor).
- Figura 5 Distribuição dos CGCFEx no território nacional.
- Figura 6 Organograma da SEF.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCIEEx	Centro de Controle Interno do Exército
CGCFEx	Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército
CGU	Controladoria Geral da União
CISSET	Controle Interno Setorial
Cmt Ex	Comandante de Exército
D Aud	Diretoria de Auditoria
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
IGF	Inspetoria Geral de Finanças
MD	Ministério da Defesa
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida Provisória
OADI	Órgão de Assessoramento Direto e Imediato
ODS	Órgão de Direção Setorial
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SFC	Sistema Federal de Controle
SFCI	Sistema Federal de Controle Interno
SisCIEEx	Sistema de Controle Interno do Exército
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1.Introdução	11
2.Referencial Teórico	14
2.1.Histórico do Sistema de Controle Interno no Brasil.....	15
2.2.Histórico do controle interno no Exército Brasileiro.....	18
3.Procedimentos Metodológicos	21
4.Resultados e Análises	22
4.1.Entendimento do TCU sobre as atividades dos CGCFEx no exercício das funções do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro	22
4.2.Possíveis conflitos de competências entre o CCIEX, os CGCFEx e a SEF.....	24
5.Considerações Finais	33
REFERÊNCIAS	35

1. Introdução

O Exército Brasileiro, como órgão integrante do Ministério da Defesa, tem seu controle interno realizado por sua própria Unidade Setorial de Controle Interno, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), Órgão de Assessoramento Direto e Imediato (OADI) subordinado ao Comandante do Exército, que atua sob a supervisão técnica e orientação normativa de seu Órgão Setorial de Controle Interno: a Setorial de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD). Esta, por sua vez, é vinculada à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), que é o Órgão Central de Controle Interno da Administração Pública Federal, integrando a Controladoria Geral da União (CGU).

Essa é uma peculiaridade de poucas instituições, já que a maior parte dos órgãos da Administração Pública Federal, especialmente da administração direta, tem sua gestão avaliada de forma centralizada pela Secretaria Federal de Controle Interno, da Controladoria Geral da União que, apesar de estar na estrutura da administração pública federal, não tem vínculo de subordinação com os ministérios e órgãos jurisdicionados, pois encontra-se diretamente vinculada à Presidência da República.

Até a criação em definitivo da CGU, que se concretizou com a Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003, o próprio Sistema de Controle Interno do Governo Federal teve suas idas e vindas: ora atuando de forma descentralizada, por meio das Setoriais de Controle Interno que integravam a estrutura dos ministérios, ora com maior autonomia, através da atuação centralizada. Mas ainda assim, o Órgão Central do Sistema de Controle Interno esteve, na maior parte de sua história (até 2003), sob o comando do Ministério da Fazenda.

Essa discussão sempre foi patente no ambiente político e legal, assim como no mundo acadêmico e jurídico (jurisprudencial). Vários trabalhos científicos se propuseram a analisar a aderência das estruturas de controle interno às melhores práticas nacionais e internacionais. O debate ganhou maior relevância a partir da Constituição Federal de 1988 que, em seu artigo 74, consolidou as atribuições do Sistema de Controle Interno. Desde então, vários normativos abordaram o assunto, com destaque para a Medida Provisória n. 480/94, que, após 88 alterações e 7 anos de debate, foi convertida na Lei n. 10.180/01, organizando definitivamente o Sistema de Controle Interno.

As alterações introduzidas pela Medida Provisória n° 480/94 e sua subsequente conversão em lei, em 2001, foram objeto de considerável debate durante a última década do século XX. Em resposta a essa controvérsia, o Tribunal de Contas da União (TCU) conduziu uma auditoria operacional, como parte de suas atividades no âmbito do Tema de Maior

Significância, com o objetivo de avaliar o impacto dessas modificações. Os resultados da auditoria estão documentados na Decisão TCU nº 507/2001 - Plenário, a qual, em suas conclusões, concorda com as modificações implementadas no Sistema Federal de Controle Interno (SFCI). No entanto, o TCU recomendou que a Casa Civil da Presidência da República realizasse estudos técnicos para avaliar a conveniência e a oportunidade do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), sugerindo sua retirada da subordinação ao Ministério da Fazenda e seu posicionamento junto ao órgão máximo do Poder Executivo.

Fruto das recomendações da Egrégia Corte de Contas, a SFC passou a integrar a Casa Civil, deixando de se subordinar ao MF. Entretanto, órgãos setoriais de controle interno de alguns ministérios permaneceram integrando a estrutura ministerial, foram eles: Casa Civil, Advocacia Geral da União, Ministério das Relações Exteriores e Ministério da Defesa.

Portanto, atualmente a CISET/MD, é Órgão Setorial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com atuação nos órgãos que integram o Ministério da Defesa e, por meio das unidades setoriais de controle interno dos Comandos Militares, nos órgãos e nas entidades a eles vinculados.

No âmbito do Comando do Exército, a Unidade Setorial de Controle Interno é o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), que possui um canal técnico e tem seu braço operacional (execução do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT), nas diversas Regiões Militares, realizado por meio dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, os CGCFEx (Souza, 2016).

De forma análoga ao que ocorreu no SFCI, a atual estrutura do SisCIEEx é fruto de recomendação contida no Acórdão TCU n. 1.074/09 – Plenário, que utilizou como parâmetros os princípios adjacentes da Decisão TCU n. 507/2001 - Plenário, alinhados às melhores práticas de governança e às normas nacionais e internacionais de auditoria interna. Como resultado, houve a renomeação da antiga Diretoria de Auditoria (D Aud) para Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e sua transferência de vinculação, deixando de ser subordinada à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), que é órgão de gestão, e passando à subordinação direta do Comandante da Força.

Destaca-se, entretanto, que os CGCFEx, apesar de possuírem um canal técnico com o CCIEEx e realizarem atividades de auditoria enquanto Unidades Regionais de Controle Interno¹, continuaram diretamente subordinados à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), órgão de

¹ Definição constante no Art. 4º das Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental

direção setorial que tem a missão de realizar as atividades de planejamento, acompanhamento e execução orçamentária, administração financeira, contabilidade e pagamento de pessoal, relativas aos recursos de qualquer natureza alocados ao Comando do Exército Brasileiro.

Nesse contexto, surge o problema a ser pesquisado: em que medida a subordinação dos CGCFEx (Unidades “Regionais” de Auditoria Interna Governamental – UAIG) à SEF (gestão) interfere na independência e na autonomia da abordagem do controle interno no Exército Brasileiro? O reposicionamento do Órgão Central do SisCIEEx, por meio da criação do CCIEEx (mesmo com a manutenção das antigas ICFEx subordinadas à SEF) foi medida suficiente para atender às recomendações do TCU?

Sendo assim, o objetivo geral deste trabalho consiste em verificar em que medida a subordinação dos CGCFEx à SEF interfere na independência e na autonomia da abordagem do sistema de controle interno no Exército Brasileiro, para tanto, pretende-se avaliar se a atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com os normativos que regem o assunto e com as boas práticas disseminadas pelos órgãos nacionais de controle interno.

Para isso, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar o referencial teórico e legal sobre Controle Interno no âmbito da Administração Pública Federal;
- Conhecer a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro;
- Identificar conformidades e dissonâncias do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro em relação ao modelo adotado pelo Poder Executivo Federal (CGU), e às normas e boas práticas de auditoria interna e de governança;
- Apresentar a existência ou não de possíveis conflitos de competências na atuação das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Comando do Exército, uma vez que estão diretamente subordinadas à gestão, e em que medida uma possível ausência de segregação de funções ameaçaria a independência e a autonomia do SisCIEEx.

Para alcançar os objetivos estabelecidos, serão analisadas as estruturas do sistema de controle interno do Exército, por meio da verificação dos normativos que criaram as instituições e dos regulamentos que regem sua atuação. Como referência para as análises, serão adotados os modelos de estrutura alcançados no âmbito do Sistema Federal de Controle Interno, cuja maturidade, acredita-se, já tenha sido alcançada de forma satisfatória.

A relevância do assunto é tamanha que, como já dito, o tema foi abordado pelo Tribunal

de Contas da União em algumas oportunidades: no ano 2001, quando a Decisão TCU n. 507/2001 – Plenário, tratou da autonomia do órgão central de controle interno da administração pública federal; e, em 2009, por meio do Acórdão TCU n. 1.074/2009 – Plenário, onde a Corte de Contas se posicionou pela necessidade de avaliação da conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico das algumas unidades setoriais de controle interno do Poder Executivo (entre elas, a Unidade Setorial do Comando do Exército).

Muito se tem discutido sobre o assunto, Souza (2016) realizou estudo de caso com aplicação de questionários aos integrantes da 10ª ICFEx e o CCIEx a fim de identificar a percepção de seus integrantes em relação à independência do controle interno; já Canuto (2021) aplicou questionários aos chefes dos CGCFEx e do CCIEx, com a intenção identificar e propor alterações na estrutura da Força Terrestre que favorecessem a contribuição do Controle Interno às unidades Gestoras; enquanto Guedes (2014) e Leal (2021) avaliaram a independência dos CGCFEx a partir da revisão do arcabouço teórico relacionado ao assunto.

Destaca-se que, fruto do Decreto Presidencial nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, que dispôs sobre a necessidade de revisão de todos os atos normativos inferiores a Decreto, os regimentos e regulamentos dos órgãos estudados foram atualizados no ano de 2021, o que ratifica a justificativa do estudo. Com objetivo, inclusive, de verificar em que medida os estudos anteriores têm impactado as normas relacionadas.

Como contribuição, espera-se que os estudos realizados apontem os aspectos de aderência e as oportunidades de melhoria no desenho e no enquadramento organizacional das Unidades de Controle Interno do Exército Brasileiro, o que deve fornecer um ambiente íntegro, confiável, garantidor da independência na abordagem e da execução dos trabalhos de auditoria interna realizados no âmbito do Exército Brasileiro.

2. Referencial Teórico

A fim de proporcionar o entendimento necessário para o que leitor possa, a partir das informações que serão apresentadas, compreender a dimensão do tema abordado, é imprescindível que se faça uma linha do tempo, com a apresentação dos diversos normativos que se relacionaram, de alguma forma, com o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O controle é um elemento essencial das funções administrativas de uma organização, permitindo a avaliação contínua do cumprimento dos objetivos estratégicos e operacionais (Imoniana & Nohara, 2005). Os autores enfatizam que a implementação do controle contribui

para a mitigação e redução de gargalos que dificultam a entidade em atingir seus objetivos.

Para Attie (2018, p 241), o controle interno constitui uma importante ferramenta para garantir o fluxo de operações de uma entidade e aumentar a confiabilidade dos resultados gerados, conferindo confiabilidade às informações geradas. Já o COSO (2013) define que “controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade”.

Será realizada, ainda, a apresentação da evolução histórica do Controle Interno no âmbito do Exército Brasileiro. A realização desse paralelismo visa à obtenção de informações que subsidiarão a análise do grau de maturidade do Controle Interno no Exército Brasileiro em contraposição Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal.

2.1. Histórico do Sistema de Controle Interno no Brasil

A história do Controle Interno na Administração Pública Federal tem suas raízes em um passado distante, o que poderia nos remeter ao início do século XX, quando do episódio ocorrido em 1914, o Ministro da Fazenda não teve condições de realizar operações de crédito com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias para os empréstimos (Castro, 2018), ou até mesmo ao Período Colonial, com a criação das Juntas das Fazendas das Capitâneas Hereditárias em 1680 ou o Código Pombalino, em 1761 (Lima, 2013).

Entretanto, esgotar todos os fatos históricos e referências normativas ocorridas no contexto brasileiro poderia nos desviar dos objetivos propostos. Por tais razões, será utilizado como marco inicial para a nossa linha do tempo o ano de 1967, quando duas alterações legislativas de grande relevância introduziram as bases para o atual sistema de controle interno, foram elas: a Constituição de 1967 e o Decreto Lei n. 200/1967.

Desde já, fica estabelecido, também, que não se pretende exaurir todas as alterações legislativas relacionadas ao assunto, mas somente aquelas cujo conteúdo esteja intrinsecamente relacionado aos objetivos deste artigo. Partamos, portanto, à nossa viagem no tempo:

- **Constituição Federal de 1967:** consagrou as mudanças da Lei n. 4.320/64 (primeira norma a apresentar o termo Controle Interno) e definiu atribuições para o Sistema de Controle Interno dos entes federados.
- **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967:** considerado como a base legal de sustentação da grande reforma administrativa feita no país, definiu o controle como função da Administração e atribuiu responsabilidade aos administradores (Castro,

2018). Esse Decreto instituiu procedimentos padronizados de gestão e controle, ao mesmo tempo em que introduziu mecanismos de flexibilização administrativa; estabeleceu diretrizes tanto para o controle centralizado quanto para a autonomia dos organismos públicos, promovendo um equilíbrio entre a supervisão central e a capacidade de autogestão das entidades governamentais (Lustosa da Costa, 2008).

- **Decreto n. 61.386, de 19 de setembro de 1967:** juntou em um só sistema as áreas de administração financeira, contabilidade e auditoria, instituindo a Inspeção Geral de Finanças (IGF) do Ministério da Fazenda, que assumiu papel de Órgão Central do Sistema de Controle Interno e tinha ramificações em cada Ministério Civil.
- **Decreto n. 84.362, de 31 de dezembro de 1979:** transferiu o comando do sistema de controle interno do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento, juntando as funções de planejamento e controle em uma única pasta. Além disso, foi alterada a denominação das IGF, subordinadas aos diversos Ministérios, para Secretarias de Controle Interno, que viriam a receber a sigla de Ciset (Controle Interno SETorial). Por fim, mas não menos importante, foi criada a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), como órgão central dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria.
- **Decreto n. 91.150, de 15 de março de 1985:** a SECIN e a Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON) retornam para o Ministério da Fazenda.
- **Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986:** criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que absorveu as atribuições da SECIN.
- **Decreto n. 93.874, de 23 de dezembro de 1986:** definiu a estrutura da STN, que passou a ser o Órgão Central de Controle Interno. Os sistemas de Programação e Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria foram organizados e integrados no que se denominou de Sistema de Controle Interno.
- **Medida Provisória n. 480, de 27 de abril de 1994:** foi criada a Secretaria Federal de Controle (SFC), com atribuições relacionadas a Auditoria, Fiscalização e Avaliação de Gestão. O MF continuou sendo o Órgão Central do sistema, coordenando as atividades de suas principais Secretarias (STN e SFC). As Ciset dos ministérios civis (exceto Relações Exteriores) foram desvinculadas dos respectivos ministérios e passaram a pertencer à SFC como unidades seccionais do controle interno, mantendo localização física nos próprios ministérios. Posteriormente, a SFC seria renomeada para Secretaria Federal de Controle Interno

(Decreto n. 3.366/2000).

O período compreendido entre a entrada em vigor da Medida Provisória n. 480/94 e a promulgação da Lei n. 10.180/2001 foi intenso em alterações legislativas. O debate acerca do posicionamento dos órgãos e unidades de controle interno esteve sempre em destaque, fazendo com que o texto da MP passasse por 88 alterações e quase 7 anos até chegar à sua versão final. Destaque especial deve ser conferido à reedição ocorrida por meio da **MP n. 1.893/67, de 29 de junho de 1999**, que definiu a Secretaria Federal de Controle Interno como órgão central do SFCI (e não mais os ministérios aos quais estava subordinada – MF e MP). A SFCI continuava na pasta do Ministro da Fazenda e absorveu as funções das extintas Ciset Ministeriais, exceção para a da Casa Civil, a do Ministério da Defesa e a do Ministério das Relações Exteriores.

As alterações legislativas continuaram:

- **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001:** encerrou o ciclo de intenso debate sobre o sistema de controle interno, consolidando todas as alterações que anteriormente eram implementadas por meio de medidas provisórias.
- **Decreto n. 4.113, de 5 de fevereiro de 2002:** retirou a Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda, transferindo-a para a Casa Civil da Presidência da República. Essa medida foi tomada em atenção à recomendação da Corte de Contas, contida na Decisão TCU n. 507/2001 - Plenário.

O ano de 2002 ainda apresentou uma série de alterações legislativas que impactaram a subordinação e a denominação da Secretaria Federal de Controle Interno, que integrou a Corregedoria Geral da União (Decreto n. 4.177/2002), logo em seguida foi transformada em Controladoria Geral da União e passou a atuar como Órgão Central do SFCI (Decreto n. 4.304/2002), depois voltaria a ser renomeada para Corregedoria Geral da União (Lei n. 10.539/2002).

Por fim, em 1º de janeiro de 2003, o Órgão Central do Sistema de Controle Interno volta a denominar-se Controladoria Geral da União, por meio da Medida Provisória n. 103/2003, que seria convertida na Lei n. 10.683, ainda naquele ano. Portanto, a data de promulgação dessa Lei, 28 de maio de 2003, marca a data da criação da Controladoria Geral da União – CGU que, desde então, exerce a função de Órgão Central do Sistema de Controle Interno do poder executivo da administração pública federal.

Como se observa, as mudanças de nomenclatura, de composição, de posicionamento e de atribuições dos órgãos do Sistema Federal de Controle Interno refletem a complexidade e a importância do assunto, motivo pelo qual tanta energia vem sendo empenhada, por tantos atores, na intenção de aprimorar as condições para o funcionamento efetivo do controle interno

governamental.

2.2. Histórico do controle interno no Exército Brasileiro

Os impactos das modificações introduzidas no contexto do Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal não foram imediatos no âmbito da Força Terrestre. Esse descompasso entre as normas federais e as normas da caserna se justifica por dois aspectos: em primeiro lugar, mesmo com tantas alterações na estrutura e nas denominações no SFCI, a organização do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) esteve aderente às normas gerais na maior parte do período analisado; uma segunda razão para o retardo no ajuste nas normas internas da Força, pode estar relacionada à alta volatilidade normativa, sendo prudente que houvesse uma espera por parte do Exército Brasileiro, até que as alterações ocorridas alcançassem certa estabilidade.

Portanto, a partir da evolução histórica que apresentaremos, será possível conhecer as principais alterações ocorridas no SisCIEEx. Todavia, como até a criação do CCIEEx, em 2010, a função de controle interno governamental esteve sob a responsabilidade da Diretoria de Auditoria (D Aud), subordinada à SEF, o histórico do controle interno no Exército se confunde com a própria história da Secretaria de Economia e Finanças².

A origem da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) remonta ao Império, quando o Regulamento n. 112, de 22 de dezembro de 1841, deu nova organização à Secretaria de Estado dos Negócios da Guerra, cujas atribuições envolviam "*tudo o que disser a respeito à receita e despesa ... [grifo nosso], a tomada de contas de todas as Repartições e empregados do mesmo Ministério, toda a contabilidade ..., e sua competente fiscalização, a organização e a distribuição do Orçamento, e Créditos*" (Decreto n. 112, 1841).

Como se observa, desde sua origem, o rol de competências da Secretaria de Economia e Finanças sempre foi amplo, com algumas variações ao longo de suas várias denominações e realocações organizacionais, mas sempre extenso.

Após várias alterações ocorridas desde 1841, em 1969 foi criada a Diretoria Geral de Economia e Finanças (DGEF), por meio do Decreto n. 64.716, de 18 de junho de 1969. A DGEF destinava-se a superintender, no âmbito do Exército, as atividades de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria.

Já em 1972, foram criadas as Inspetorias Seccionais de Finanças do Exército (ISFEX)

² Fazendo uma comparação esdrúxula: no Exército, a SEF desempenha atribuições equivalentes ao extinto Ministério da Fazenda, na Administração Pública Federal.

através do Decreto n. 71.312, de 06 de novembro de 1972. As ISFEx eram órgãos regionais de contabilidade analítica, diretamente subordinados à DGEF, e são os embriões dos atuais Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, os CGCFEx.

A DGEF foi extinta em 3 de março de 1982, sendo criada a atual Secretaria de Economia e Finanças, conforme Decreto n. 86.978, de 3 de março de 1982, com competência de superintender as atividades de Controle Interno relacionadas aos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria (Decreto n. 86.978, 1982). No mesmo dia, foram criadas a Diretoria de Auditoria (D Aud), o Centro de Pagamento do Exército e as Inspetorias de Contabilidade e Finanças (ICFEx), através do Decreto n. 86.979, de 3 de março de 1982.

Desde 1982, até o ano de 2009, a estrutura se manteve: com a Diretoria de Auditoria exercendo as atribuições de Unidade Setorial do Sistema de Controle Interno Federal (MD/Comando do Exército) e de Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Exército, mantendo seu vínculo de subordinação direto à Secretaria de Economia e Finanças.

Assim como em 2001, quando deu início às auditorias operacionais sobre o Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal, em 2008 o Tribunal de Contas da União conduziu uma análise abrangente sobre a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (entre outros órgãos), retratando sua mecânica, abordando sua organização e atribuições pertinentes. Na oportunidade, a peça elaborada pela Unidade Técnica trouxe algumas constatações relevantes:

A atividade de auditoria e controle interno dos Comandos do Exército ... é realizada pela Secretaria de Economia e Finanças (SEF) A essas secretarias também compete as atividades de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade Desse modo, nessas unidades podem surgir conflitos de interesses à medida que os auditores fiscalizam atividades de gestão realizadas por servidores integrantes da própria unidade e do próprio superior hierárquico. (TCU, 2009)

Como se observa, as avaliações do Tribunal demonstravam sua preocupação com o comprometimento da autonomia e da independência das unidades que compunham o Sistema de Controle Interno (do Comando do Exército), na medida em que a estrutura do controle interno se encontrava inteiramente subordinada à gestão (SEF) que, como mencionado no Acórdão, é a mais alta estrutura da gestão quando se trata de assuntos de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade. Assim, segundo o TCU:

A unidade de controle deve ser vinculada ao dirigente máximo do órgão como forma de garantir um maior grau de independência para efetuar seus trabalhos. Evita-se, assim, que os trabalhos e resultados da auditoria interna sejam influenciados pelos próprios

gestores do órgão. (TCU, 2009)

Fruto dos trabalhos, o Plenário da Corte de Contas emitiu o Acórdão n. 1.074/2009 – Plenário que, entre outras providências, recomendou ao Comando do Exército:

Avaliem a conveniência e oportunidade de reposicionar hierarquicamente sua unidade de controle interno de modo que esteja subordinada diretamente ao dirigente máximo da organização, vedada a delegação a outra autoridade, como já exigido dos órgãos do Poder Executivo (conforme Decreto 3591/2000). (TCU, 2009)

Foram esses os precedentes que levaram ao Decreto n. 7.299, de 10 de setembro 2010, que alterou a estrutura do Comando do Exército, extinguindo a antiga Diretoria de Auditoria (D Aud, que era subordinada à SEF) e criando o Centro de Controle Interno do Exército, diretamente subordinado ao Comandante da Força, tais medidas tornariam a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército aderente ao que recomendou o TCU, exceto pela manutenção das Inspetorias de Contabilidade e Finanças (as Unidades Regionais de Controle Interno) como Organizações Militares Diretamente Subordinadas à SEF.

Nesse contexto, destaca-se a pesquisa realizada por Leal (2022) que se propôs a analisar a relação entre gestores e auditores no âmbito do Exército Brasileiro. No estudo, o autor constatou a complexidade dos CGCFEx, que têm ligações técnicas e de subordinação com outros dois órgãos de atribuições distintas – CCIEEx e SEF, em sua conclusão, este cenário apresenta estrutura organizacional do Exército que pode causar algum prejuízo para o SisCIEEx.

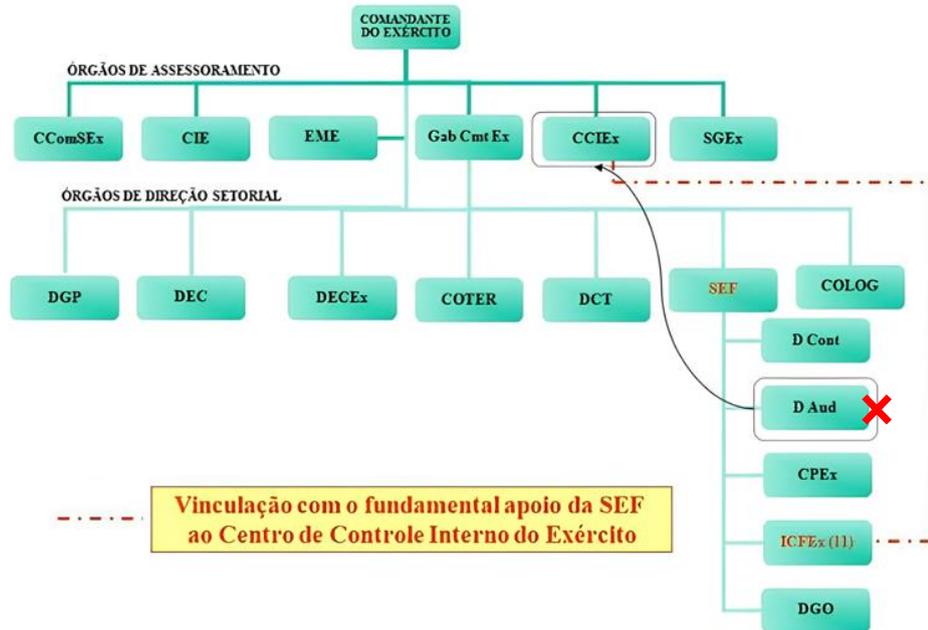
Além de todos os normativos acima citados, destaca-se, por fim, a Portaria – C Ex n. 1.206, de 16 de novembro de 2021, que alterou a denominação das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) para Centros de Gestão Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx). Tal mudança teve como motivação a retirada do termo “Inspetorias”, julgado antiquado³ (utilizado no âmbito do Exército desde 1972), e acrescentar o termo “gestão”, fazendo menção a uma abordagem mais voltada para o acompanhamento do desempenho.

O organograma a seguir apresenta, de forma elucidativa, a evolução da estrutura organizacional do Exército Brasileiro, enfatizando as modificações decorrentes das recomendações estabelecidas pelo Acórdão n. 1.074/2009 do Tribunal de Contas da União (TCU).

³ No SFCI a denominação “inspetorias” deixou de ser utilizada desde 1979, por meio do Decreto n. 84.362, de 31 de dezembro de 1979

Figura 1.

Organograma do Exército com os impactos do Acórdão TCU n. 1.074/2009 - Plenário



3. Procedimentos Metodológicos

Método científico é o conjunto de processos ou operações mentais que se devem empregar na investigação. É a linha de raciocínio adotada no processo de pesquisa (Gil, 1999).

Segundo Marconi e Lakatos (1996, p. 57), “o levantamento de dados, é o primeiro passo de qualquer pesquisa científica, e é feito de duas maneiras: pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias)”.

A pesquisa documental, como já se observa, será uma constante ao longo do estudo, uma vez que a atividade de controle interno é altamente regulada por meio de leis, decretos, normas e regulamentos.

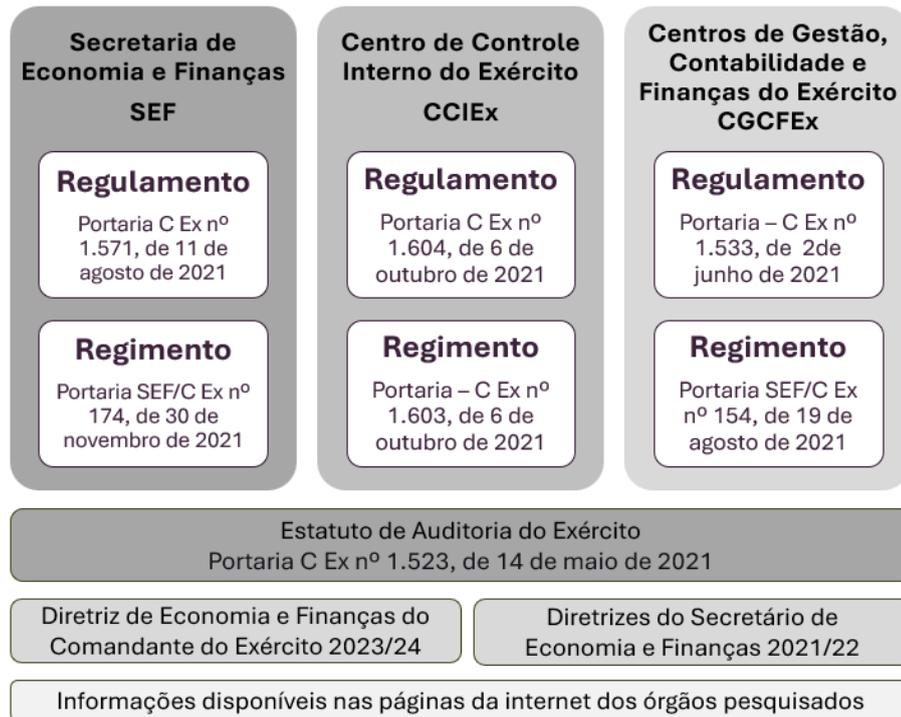
O estudo lançará mão, ainda, da pesquisa bibliográfica, que consiste na leitura dos documentos de “segunda mão” (Gil, 1999), atinentes ao tema. Assim, serão buscadas as mais diversas referências bibliográficas já publicadas em relação ao objeto do estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, relatórios de pesquisas, monografias, teses, dentre outros, até meios de comunicação oral, como rádio e audiovisuais (filmes e televisão).

Serão identificadas discrepâncias e semelhanças em relação aos modelos da Controladoria Geral da União a partir da análise de documentos e informações constantes nas

normas que regem a atuação desses órgãos, assim como da análise de informações disponíveis nos endereços eletrônicos das organizações estudadas. A figura abaixo, sintetiza as fontes que serão analisadas:

Figura 2.

Fontes analisadas no presente estudo.



Nesta fase, será empregada a técnica da análise histórica e as fontes empregadas para a coleta de dados serão constituídas de pesquisa bibliográfica e documental. Além da revisão de literatura, serão avaliadas informações específicas, como Diretrizes e Ordens de Serviços, Organogramas e Fluxos de Processos, Planos e Relatórios de Auditoria, tudo com o objetivo de identificar possível interferência da Gestão que comprometa a autonomia do Controle Interno.

4. Resultados e Análises

4.1. Entendimento do TCU sobre as atividades dos CGCFEx no exercício das funções do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro

Nesta sessão será abordada a incompatibilidade do direcionamento de parte da força de trabalho de unidades essencialmente vinculadas à Gestão para o desempenho de atividades típicas do controle interno. O assunto independência do órgão de controle interno é de tamanha

relevância, que, como dito, foi objeto de análise do Tribunal de Contas da União em pelo menos duas oportunidades.

Como já foi apresentado todo o contexto histórico que levou à criação da Controladoria Geral da União (CGU) e do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), já é possível se compreender o contexto que levou ao problema da presente pesquisa: o reposicionamento do Órgão Central do SisCIEEx, por meio da criação do CCIEEx (mesmo com a manutenção das ICFEx/CGCFEx subordinadas à SEF) foi medida suficiente para atender às recomendações do TCU?

A síntese dos fatos relacionados às alterações no Sistema Federal de Controle Interno e no Sistema de Controle Interno do Exército estão ilustradas na imagem abaixo, que apresenta visualmente as origens e as consequências das adaptações nas estruturas dos dois sistemas.

Figura 3.

Alterações nos sistemas de controle interno (SFCI x SisCIEEx)



Analisando a imagem acima, é possível perceber que as alterações no Sistema de Controle Interno do Exército, por mais que possam parecer não terem sido suficientes para atender plenamente às recomendações do Tribunal de Contas da União (pois manteve as unidades regionais de controle interno subordinadas à SEF), estão em muito alinhadas às mudanças que ocorreram no próprio Sistema Federal de Controle Interno.

Nota-se que o próprio Órgão Central de Controle Interno da Administração Pública Federal (que se tornaria a CGU) quando, atendendo à Decisão TCU n. 507/2001 – Plenário, saiu da estrutura do Ministério da Fazenda, manteve alguns Órgão Setoriais (CISSET) sob a subordinação de seus respectivos Ministérios (Relações Exteriores, Defesa, Casa Civil e Advocacia Geral da União).

Portanto, é possível identificar similaridades nas mudanças ocorridas no SFC e no SisCIEEx, já que, assim como a CGU, que manteve algumas setoriais sob a estrutura dos

ministérios (MRE, AGU, MD e Casa Civil), o Exército criou o CCIEx, retirando o órgão central da subordinação da Secretaria de Economia e Finanças (antiga D Aud), mas manteve as Inspetorias de Contabilidade e Finanças (atuais CGCFEx) subordinadas à SEF.

Nesse sentido, é possível afirmar que a atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército, embora não atenda plenamente às recomendações do TCU, guarda similaridades com o que é praticado no âmbito do Sistema de Federal de Controle Interno (CGU).

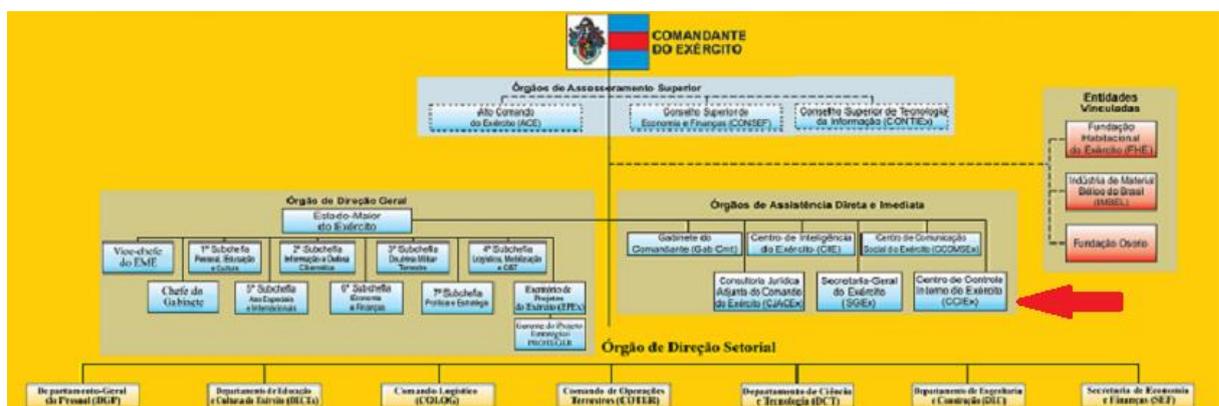
4.2. Possíveis conflitos de competências entre o CCIEX, os CGCFEx e a SEF

Pretende-se apresentar, nesta sessão, os resultados da pesquisa exploratória e documental realizada nas diversas fontes consultadas. Além dos normativos que regulam e normatizam a atuação dos órgãos com compõem o sistema de controle interno do Exército, serão analisadas as informações e documentos disponibilizados nas páginas da internet desses órgãos, a fim de analisar evidências que possam indicar potencial interferência da gestão sobre o Controle Interno.

As análises foram iniciadas a partir da verificação de informações constantes no site do Exército Brasileiro. Iniciamos pelo organograma da Força Terrestre, e verificamos que, nos sites oficiais do Exército⁴, assim como nos endereços eletrônicos de seus Órgãos de Direção Setorial, o organograma oficial apresentado é o seguinte:

Figura 4.

Organograma do Exército



Na imagem anterior, duas informações nos importam: o Centro de Controle Interno de Exército diretamente subordinado ao Comandante da Força, conforme estabelece o

⁴ <https://www2.eb.mil.br/estrutura-organizacional>, acesso em 20 de maio de 2024.

Regulamento do CCIEx, aprovado pela Portaria - C Ex n. 1.604, de 6 de outubro de 2021, e a ausência dos CGCFEx, apesar de serem organizações militares subordinadas à SEF, conforme estabelece seu Regulamento, aprovado pela Portaria - C Ex n. 1533, de 2 de junho de 2021. Esse posicionamento do órgão central de controle interno atende ao que preconizou o Acórdão TCU n. 1.074/2008 – Plenário, além de estar em consonância com o que orienta o *The Institute of Internal Auditors (The IIA)* que, por meio de Declaração de Posicionamento, reforçou a importância da ausência de influências indevidas para que a auditoria interna possa realizar o reporte de seu trabalho com independência (IIA, 2018).

Não foram constatadas maiores contradições no que diz respeito às informações disponibilizadas nas páginas oficiais do Exército Brasileiro. Portanto, é possível concluir que o Alto Comando do Exército tem ciência da importância da autonomia e da independência necessárias ao cumprimento dos objetivos constitucionais do Sistema de Controle Interno. Não obstante a conformidade observada, há autores mais enfáticos em relação ao quesito “independência”, Imoniana (2019, p. 34) posicionou-se nesse sentido, ao afirmar que “há casos em que os auditores independentes reportam à própria administração, o que compromete a independência. No caso de auditoria interna, da mesma forma, o reporte direto ao CEO enfraqueceria o poder de influência de resultados da atividade”. Como no Exército não há instâncias colegiadas superiores ao Comandante da Força, julga-se que seria impraticável a configuração defendida pelo autor.

Passaremos, doravante, à análise de potenciais conflitos de competências presentes no **Regulamento e no Regimento da Secretaria de Economia e Finanças**, aprovados pelas Portaria – C Ex n. 1.571, de 11 de agosto de 2021 e Portaria – SEF/C Ex n. 174, de 30 de novembro de 2021, respectivamente.

O regulamento é uma peça mais sintética, com a apresentação da composição e das principais atribuições da Secretaria, do Secretário e do Subsecretário de Economia e Finanças, já o regimento aprofunda as atribuições de todos os elementos que compõem a SEF.

Alguns aspectos do regulamento merecem ser apresentados, pois nos conduzirão aos objetivos da presente pesquisa. Inicialmente, no Art. 1º é apresentada a missão e a finalidade da SEF, qual seja:

A Secretaria de Economia e Finanças (SEF) ... tem a missão de planejar, normatizar, orientar, acompanhar, controlar e coordenar, no âmbito do Comando do Exército, as atividades relacionadas à gestão e orçamento, administração financeira, contabilidade, patrimônio, custos, pagamento de pessoal e capacitação dos integrantes do Sistema de Economia e Finanças em áreas afins. (Brasil. Exército Brasileiro, 2021c)

Da leitura do artigo acima, algumas conclusões relevantes podem ser alcançadas: a primeira é que o rol de competências da SEF continua extenso, com várias atividades relacionadas principalmente ao orçamento, à contabilidade, ao patrimônio, ao pagamento de pessoal e à capacitação; em segundo lugar, o artigo nos informa que a Secretaria é órgão responsável pela Gestão. Portanto, não se trata de instância de governança (a quem o Controle Interno deve se reportar); por fim, mas não menos importante, a terceira conclusão importante que se obtém da leitura, é a ausência de definições que relacionem ou atribuam à SEF as competências de órgãos que integram o Sistema de Controle Interno, o que é positivo.

É verdade que em seu Art. 3º, quando trata das competências da Secretaria, o Regulamento (Brasil. Exército Brasileiro, 2021c) menciona a responsabilidade de “participar de atividades de controle e gestão, por intermédio dos CGCFEx”, neste sentido, por mais que a expressão possa dar margens a possíveis conflitos de competências (entre a SEF e o CCIEx), acredita-se que o termo “atividades de controle” está muito mais relacionado às competências do controle interno de segunda linha (MP/CGU, 2017), do que às atribuições da terceira linha (auditoria interna), que são inerentes ao Sistema de Controle Interno.

A abrangência dos controles de segunda linha consta no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal⁵, que estabelece “as instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada” (Brasil, 2017).

Esse ponto foi esclarecido por Attie (2018) que deixou claro que controle interno não é sinônimo de auditoria interna. A auditoria consiste no trabalho de revisão e avaliação dos controles internos e, normalmente, é realizada por um setor específico das organizações; já os controles internos envolvem procedimentos adotados pela gestão, com vistas à mitigação dos riscos que podem impactar o alcance dos objetivos organizacionais (Attie, 2018).

Outro aspecto que nos interessa do Regulamento da SEF é a organização da Secretaria. Assim, nas letras “e” a “p” do inciso VI do Art. 2º, são apresentados os 12 Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) como Organizações Militares Diretamente Subordinadas (OMDS) à SEF. A distribuição dos Centros está apresentada na figura adiante:

⁵ Aprovado pela Instrução Normativa Conjunta MT/CGU n. 3, de 09 de junho de 2017.

Figura 5.

Distribuição dos CGCFEx no território nacional.



Portanto, é possível afirmar que a missão precípua dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, enquanto OMDS à SEF, é apoiá-la no cumprimento de seus objetivos institucionais.

Finalizando a análise do Regulamento, há um ponto de atenção, que merece destaque. Se trata da competência atribuída à SEF prevista no Inciso IV do Art. 3º: “realizar a gestão de recursos humanos nas áreas de interesse do Sistema de Economia e Finanças, selecionando e capacitando militares e servidores civis para emprego em atividades relacionadas ao Sistema”, como se observa, a SEF tem prerrogativas para arbitrar acerca da carreira de militares que compõem os CGCFEx. Tal poder de influência é confirmado pelo Art. 14 do Regulamento, quando, em seu Inciso VII, estabelece que cabe à SEF “encaminhar à Diretoria de Controle de Efetivo e Movimentações (DCEM) as propostas de movimentação de pessoal para servir na SEF/OM e nos CGCFEx”. Nesse aspecto, é possível afirmar que há evidente interferência da gestão sobre o controle interno, com potencial comprometimento a autonomia da abordagem dos militares que desempenham a função de auditores internos, sob pena de verem suas carreiras

serem afetadas por parte daquele que potencialmente é o órgão da gestão com maior escopo previsto nos Planos de Auditoria.

Já o Regimento da SEF, apresenta uma outra atribuição que pode configurar ameaça à autonomia do Sistema de Controle Interno, quando estabelece, no artigo 11, que compete a uma de suas Assessorias (Asse 3) elaborar e realizar a distribuição e cotas, no Sistema de Planejamento e Execução Orçamentária (SIPEO) para execução do Plano de Inspeções e Visitas (PIV) da SEF (Brasil. Exército Brasileiro, 2021g). O PIV é o documento que contém as estimativas de custos com passagens aéreas e diárias necessárias para o deslocamento das equipes de auditorias dos CGCFEx (geralmente localizados nas capitais) para as diversas guarnições onde as Organizações Militares do Exército estão localizadas.

Ora, se a Secretaria tem poder para deliberar sobre os limites de recursos orçamentários destinadas à execução das atividades de auditoria, isso implica que o CCIEx não goza de tal autonomia orçamentária, portanto há brecha para uma possível interferência da gestão sobre as atividades de auditoria planejadas pelos órgãos do sistema de controle interno.

Sabe-se que esta situação não raramente ocorre nas organizações públicas, contudo, o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), no seu KPA 2.7, recomenda que a UAIG tenha recursos orçamentários para resguardar o funcionamento de suas atividades operacionais.

Superadas as análises sobre o regulamento e regimento da SEF, analisamos seu histórico, constante em sua página da internet⁶, é possível identificar algumas contradições conceituais realizadas, conforme transcrito abaixo:

A Secretaria de Economia e Finanças (SEF) é o órgão de direção setorial do Exército Brasileiro, unidade orçamentária do Comando do Exército que tem como premissa básica o compromisso da qualidade da gestão dos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais; dos *processos e dos sistemas administrativos e das auditorias de avaliação da gestão dos recursos disponibilizados para o Comando do Exército*. (grifo nosso)

Como se observa, a Secretaria se define como sendo a instância responsável pelas auditorias de *avaliação da gestão*. Entretanto, esse tipo de auditoria, consta no Regimento dos CGCFEx⁷ como sendo atribuição dos Centros, sob a supervisão do CCIEx. Essa competência está prevista no art. 10, inciso II: “participar das atividades de avaliação da gestão, para atender aos objetivos e às finalidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, sob a

⁶ Recuperado de <http://www.sef.eb.mil.br/historico.html>. Acesso em 31/05/2024.

⁷ Aprovado pela Portaria – SEF/C Ex n. 154, de 19 de agosto de 2021.

orientação, coordenação e supervisão técnica do CCIEx” (Brasil. Exército Brasileiro, 2021d).

Destaca-se, ainda, que a auditoria de avaliação da gestão não se confunde com trabalhos de controle interno de segunda linha, já citados anteriormente, mas é essencialmente uma atribuição da Terceira Linha. Conforme definição do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Brasil 2017, p. 6) “a terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade”.

Ainda na página da Secretaria, no tópico que trata de sua Visão de Futuro, consta:

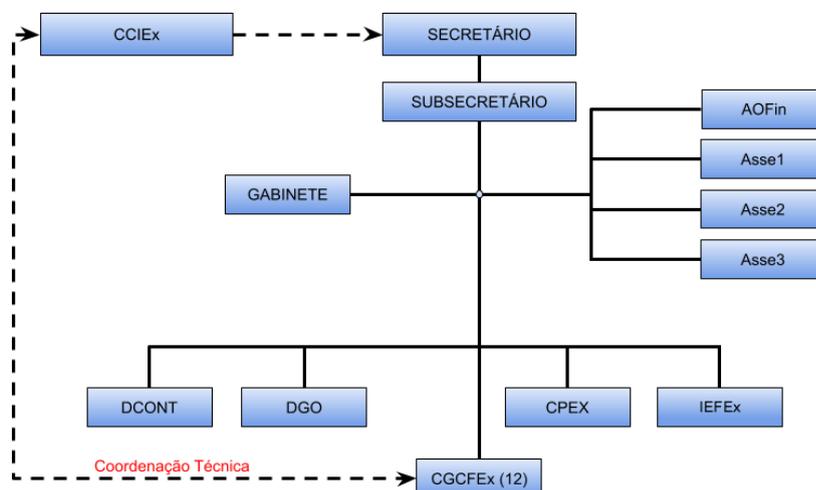
Ser um Órgão de Direção Setorial do Comando do Exército, integrado por profissionais motivados, com elevada capacitação profissional, contribuindo para a excelência da gestão dos recursos postos à disposição do Exército, o que concerne às atividades de execução orçamentária, administração financeira, contabilidade, gestão patrimonial, de custos, pagamento de pessoal e *controle interno em apoio ao CCIEx*, capaz de atuar na garantia e incremento desses recursos para respaldar a Transformação do Exército. (grifo nosso)

Nota-se, mais uma vez, que a SEF se coloca em uma posição de responsável ou coadjuvante no que se refere às atividades de controle interno no âmbito da Força Terrestre.

Finalizando o rol de contradições relacionadas à Secretaria de Economia e Finanças, o organograma da SEF apresentado em sua página da internet, posiciona o CCIEx como sendo um órgão que possui um vínculo técnico com a própria Secretaria de Economia e Finanças e com os Centros de Gestão (CGCFEx), sendo que essa relação “técnica” entre SEF e CCIEx não está normatizada.

Figura 6.

Organograma da SEF.



As análises realizadas, principalmente no que se refere a uma possível invasão das competências do sistema de controle interno por parte da SEF, corroboram que, inobstante toda a alteração normativa havida, constatações de ameaça à independência realizadas em estudos anteriores continuam presentes. Souza (2016) quando aplicou questionários aos integrantes da 10ª ICFEx e o CCIEx obteve resposta positiva de 100% dos respondentes no sentido de que havia prejuízo à atuação do controle interno, o fato de as ICFEx se manterem subordinadas à SEF. Já nos estudos de Canuto (2021), que aplicou questionários aos chefes dos 12 CGCFEx e do CCIEx, a maioria dos respondentes (83,3%) reconheceu a necessidade de reestruturação dos CGCFEx visando à segregação das funções desempenhadas atualmente (contabilidade e controle interno).

Avançando na análise dos regulamentos e regimentos dos órgãos, analisamos o Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, e logo de cara se percebem as contradições na sua atuação, conforme expõe o parágrafo único⁸ do art. 1º, ao estabelecer que “os CGCFEx, *unidades setoriais de gestão, contabilidade e controle interno*, são órgãos diretamente subordinados à Secretaria de Economia e Finanças” [grifo nosso] (Brasil. Exército Brasileiro, 2021b). Nota-se que, em uma única frase, foi resumida toda a contradição que se estuda: ao mesmo tempo foram atribuídas aos CGCFEx as funções de *Setorial de Gestão, Setorial Contábil* e de *Unidade Setorial de Controle Interno*, tudo isso sob a subordinação da própria Secretaria, órgão maior de gestão.

Observa-se que, nesse ponto, é centralizado em uma única estrutura (os CGCFEx), e sob responsabilidade de uma única autoridade (os Chefes dos CGCFEx), as atribuições de unidade setorial de gestão, de contabilidade e de controle interno, cenário diametralmente oposto ao que orienta as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IIA, 2017).

No site do CCIEx, não foram identificadas discrepâncias relevantes, assim como não foram identificadas peculiaridades de uma forma geral nas páginas dos 12 CGCFEx.

Destaca-se, portanto, que o organograma apresentado está de acordo com as estruturas do CCIEx previstas tanto no seu Regimento⁹ como no Regulamento¹⁰. Aliás, sobre esses normativos, algumas curiosidades merecem ser destacadas: ainda nos artigos iniciais, ambas Portarias estabelecem que “o CCIEx é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEx) e Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD), compondo o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal”

⁸ Essa regra se repete tanto no Regulamento como no Regimento.

⁹ Portaria – C Ex n. 1.603, de 6 de outubro de 2021.

¹⁰ Portaria – C Ex n. 1.604, de 6 de outubro de 2021.

(Brasil. Exército Brasileiro, 2021). Nessa oração há algumas informações importantes, algumas são definições conceituais que nos ajudam a compreender, por exemplo, o enquadramento do CCIEx como Órgão Central do SisCIEEx e como Unidade Setorial do SFCI.

Mas na frase há, também, uma informação subscrita que possui alto valor para os objetivos deste artigo. A constatação de que o controle interno no âmbito do Exército Brasileiro é composto por um “sistema”. E, assim o sendo, nos resta identificar quais seriam os órgãos que o compõe esse Sistema de Controle Interno do Exército.

As Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental¹¹ (Estatuto de Auditoria) trazem luz a essa questão, ao definirem, em seu Capítulo III, a organização e a estrutura do Sistema de Controle Interno do Comando do Exército:

Art. 4º Integram o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (SisCIEEx):

I – como órgão central, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx), Órgão de Assistência Direta e Imediata (OADI) ao Comandante do Exército (Cmt Ex) e Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, integrando o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. O CCIEx orienta todo o SisCIEEx para que suas atividades ocorram em conformidade com a legislação em vigor; e

II – como unidades regionais do SisCIEEx, os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx). Sob a coordenação do CCIEx, desenvolvem atividades de Auditoria Interna Governamental. (Brasil. Exército Brasileiro, 2021a)

Portanto, como Unidades de Auditoria Interna Governamental, aos CGCFEx compete “executar as atividades de Auditoria Interna Governamental, de avaliação, consultoria e atividade de apuração, em conformidade com o PAINTE, sob a direção, coordenação, orientação normativa e supervisão técnica do CCIEx” (Brasil. Exército Brasileiro, 2021a); enquanto ao CCIEx cabe “planejar, dirigir, coordenar, controlar e executar as atividades do Sistema de Controle Interno” (Brasil. Exército Brasileiro, 2021a). Como se observa, a execução de fato dos trabalhos de avaliação da gestão das 411 Unidades Gestoras do Exército é realizada pelos doze CGCFEx, conforme distribuição apresentada na Figura 5.

As Instruções Gerais apresentam, ainda, algumas definições interessantes para o objeto de estudo desse trabalho. Algumas passagens reforçam e militam a favor da necessidade da autonomia e da independência das Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG), o Art. 7º, por exemplo, estabelece que “compete aos CGCFEx executar as atividades de Auditoria Interna Governamental, de avaliação, consultoria e atividade de apuração, em conformidade

¹¹ Aprovadas pela Portaria - C Ex n. 1.523, de 14 de maio de 2021.

com o PAINT, sob a direção, coordenação, orientação normativa e supervisão técnica do CCIEx” (Brasil. Exército Brasileiro, 2021a). Nota-se que, por definição, à SEF não são atribuídas quaisquer funções de controle interno (diferentemente das informações constantes no regimento, regulamento e disponíveis do site da Secretaria).

As Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria foram tão felizes na sua abordagem, que dedicaram um capítulo inteiro para tratar da independência e da objetividade da Auditoria Interna, estabelecendo em seu art. 15:

Art. 15. A atividade de Auditoria Interna Governamental no âmbito do Cmdo Ex e de suas Entidades Vinculadas *possui plena autonomia técnica e deve ser cumprida livre de interferências ou influências* na determinação do escopo, no estabelecimento das técnicas e dos procedimentos apropriados, no tempo de duração, na execução dos trabalhos, *no julgamento profissional* e na comunicação dos resultados.

Parágrafo único. O *Chefe do CCIEx deverá comunicar ao Cmt Ex a ocorrência de interferências ou influências, de fato ou veladas, na autonomia técnica da atividade de Auditoria Interna Governamental*, conforme disposto no caput. [grifo nosso] (Brasil. Exército Brasileiro, 2021a)

Ainda no Capítulo VII das Instruções Gerais, são relacionados alguns aspectos comportamentais desejáveis para o Auditor Interno Governamental, dentre os quais se destaca “a observância aos princípios fundamentais da prática de auditoria, ou seja, integridade, objetividade, *independência*, confidencialidade, competência e zelo profissional” [Grifo nosso] e a “independência, devendo manter uma atitude independente e livre de interferências na execução de suas atividades, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho” (Brasil. Exército Brasileiro, 2021a).

Finalizando as abordagens assertivas, o art. 20 do Estatuto estabeleceu que os militares investidos da função de auditores “devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam o seu julgamento profissional” (Brasil. Exército Brasileiro, 2021a).

Como se observa, as Instruções Gerais apresentam uma definição clara em relação às condições de independência necessárias para a atuação de forma plena das Unidades de Auditoria Interna Governamental. Constituindo-se em uma referência que confirma e fortalece a presença de preceitos como autonomia e independência na abordagem dos auditores.

5. Considerações Finais

Um Sistema de Controle Interno, especialmente quando se trata da administração pública, atua como tutor da sociedade em busca da redução da assimetria de informações entre o agente e a própria sociedade. Para tanto, avalia a eficiência, a eficácia, a economicidade e a efetividade das ações dos gestores. Portanto, para exercer com plenitude a avaliação da gestão, o requisito da independência é característica imprescindível para a atuação dos auditores.

Analisar se a atual estrutura dos órgãos que se relacionam com o controle interno no Exército Brasileiro apresenta ameaças à autonomia e à independência do SisCIEEx foi o problema identificado. E o objetivo geral da pesquisa foi verificar em que medida a subordinação dos CGCFEx à SEF interfere na independência e na autonomia da abordagem do sistema de controle interno no Exército Brasileiro

Para contextualizar o leitor com o ambiente analisado, foi realizada uma análise crítica dos normativos que regulamentaram as atividades de auditoria interna tanto no âmbito do Sistema Federal de Controle Interno, como no âmbito do Sistema de Controle Interno do Exército.

Foi apresentada toda a importância dispensada pelo Tribunal de Contas da União sobre o assunto, que emitiu a Decisão TCU n. 507/01-Plenário, relacionada ao SFCI, e o Acórdão TCU n. 1.074/09-Plenário direcionado, entre outras autoridades, ao Comandante do Exército. Em ambos os casos, a recomendação do TCU foi uníssona: verificar a oportunidade e a conveniência em realocar o órgão de controle interno, de forma que este se vincule diretamente à autoridade máxima da estrutura do órgão que integra. Na análise, concluímos que as alterações no SisCIEEx, apesar de não atenderem integralmente às recomendações do TCU (já que os CGCFEx permaneceram subordinados à SEF), equiparam-se às mudanças verificadas no SFCI, que manteve algumas Ciset subordinadas aos seus respectivos ministérios.

Em relação à análise dos normativos e informações gerais relacionadas aos órgãos estudados, verificou-se que, por parte do Comandante do Exército e do Centro de Controle Interno do Exército, não há contradições relevantes que representem ameaça à independência do SisCIEEx nas suas normas, documentos e informações disponíveis em suas páginas da internet.

No que se refere a análise dos CGCFEx, foi observado tanto no regulamento, como no regimento, sua denominação como unidade setorial de gestão, contabilidade e controle interno, o que sintetiza o conflito ou acúmulo de atribuições incompatíveis em uma só estrutura, que tem sua chefia exercida pela mesma autoridade. Ademais, não foram identificadas maiores

discrepâncias nos artigos analisados.

O maior número de contradições e ameaças à independência da atuação do Sistema de Controle Interno foi encontrado na análise relacionada à Secretaria de Economia e Finanças, que apresentou, no regulamento e no regimento, várias normas que comprometem a independência do controle interno. Foram constatados, ainda, conflitos presentes nas informações disponíveis no site da SEF, tais como sua “Visão de Futuro”, informação que faz parte de seu Plano de Gestão.

Não é de se estranhar que o maior número de contradições tenha sido encontrado no âmbito da Secretaria de Economia e Finanças, já que sob o comando desse órgão esteve subordinado, durante mais de 40 anos, toda a estrutura de Controle Interno do Exército Brasileiro, concentradas na antiga Diretoria de Auditoria.

Portanto, observa-se que as normas analisadas continuam, mesmo que em parte, oferecendo condições para que haja prejuízo à independência organizacional e objetividade individual do Sistema de Controle Interno do Exército.

Noutro giro, constatou-se que o Estatuto de Auditoria, trouxe em seu bojo uma série de regras que visam a garantia de um sistema de controle interno que seja ético e disciplinado, mas que ao mesmo tempo goze de toda independência e autonomia indispensáveis ao seu exercício de forma plena.

Portanto, acredita-se que maior autonomia poderia ser alcançada pelo SisCIEEx caso toda sua estrutura e seus integrantes estivessem livres de quaisquer vínculos de subordinação para com os órgãos e autoridades que compõem a gestão, tal como acontece na Força Aérea e da Marinha do Brasil. É nesse campo que se encontra a recomendação para estudos futuros: a partir das experiências das demais Forças, apontar quais ajustes seriam viáveis no Comando do Exército para se alcançar mais independência na atuação do Controle Interno.

REFERÊNCIAS

- Attie, William. (2018). *Auditoria: conceitos e aplicações* (7ª ed). São Paulo: Atlas.
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm
- Brasil. (2001). Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. (2001). Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm
- Brasil. (2002). Lei n. 10.539, de 23 de setembro de 2002. Dispõe sobre a estruturação de órgãos, cria cargos em comissão no âmbito do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110539.htm#:~:text=LEI%20No%2010.539%2C%20DE%2023%20DE%20SETEMBRO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20estrutura%C3%A7%C3%A3o%20de,Federal%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.
- Brasil. (2003). Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.683.htm#:~:text=LEI%20No%2010.683%2C%20DE%2028%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20organiza%C3%A7%C3%A3o%20da,Minist%C3%A9rios%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.
- Brasil. (1841). Decreto n. 112, de 22 de dezembro de 1841. Dando nova organização á Secretaria de Estado dos Negocios da Guerra, e substituindo a Contadoria do Arsenal de Guerra por uma Contadoria Geral anexa á mesma Secretaria, na conformidade do art. 32 da Lei n. 60 de 20 de Outubro de 1838, e do art. 39 da Lei n. 3 de 30 de Novembro de 1841. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dim/DIM0112.htm
- Brasil. (1967). Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Brasil. (1967). Decreto n. 61.386, de 19 de setembro de 1967. Dispõe sobre a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria; instala as Inspetorias Gerais de Finanças e fixa sua estrutura e atribuições, e dá outras providências. Recuperado de <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-61386-19-setembro-1967-402646-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20implanta%C3%A7%C3%A3o%20dos,atribui%C3%A7%C3%B5es%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>.

- Brasil. (1969). Decreto n. 64.716, de 18 de junho de 1969. Cria a Diretoria-Geral de Economia e Finanças do Exército e dá outras providências. Recuperado de <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-64716-18-junho-1969-406181-publicacaooriginal-1-pe.html>
- Brasil. (1972). Decreto n. 71.312, de 06 de novembro de 1972. Cria, no Ministério do Exército, as Inspetoria as Secionais de Finanças e dá outras providências. Recuperado de <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-71312-6-novembro-1972-419847-norma-pe.html>
- Brasil. (1979). Decreto n. 84.362 de 31 de dezembro de 1979. Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/decretos/1979/D84362.html
- Brasil. (1982). Decreto n. 86.978, de 3 de março de 1982. Denomina Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Ministério do Exército a atual Diretoria-Geral de Economia e Finanças, altera o Decreto de Organização Básica do Exército, e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d86978.htm#:~:text=DECRETO%20No%2086.978%2C%20DE%203%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201982.&text=Denomina%20Secretaria%20de%20Economia%20e,Ex%C3%A9rcito%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.
- Brasil. (1982). Decreto n. 86.979, de 3 de março de 1982. Cria a Diretoria de Auditoria no Ministério do Exército, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças, o Centro de Pagamento do Exército, e dá outras providências. Recuperado de <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-86979-3-marco-1982-436515-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Cria%20a%20Diretoria%20de%20Auditoria,Ex%C3%A9rcito%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.>
- Brasil. (1985). Decreto n. 91.150, de 15 de março de 1985. Transfere a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON) para o Ministério da Fazenda, e dá outras providências. Recuperado de https://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Atos/decretos/1985/D91150.html
- Brasil. (1986). Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Recuperado de [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2092.452%2C%20DE%2010%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201986.&text=Cria%2C%20no%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda,\)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2092.452%2C%20DE%2010%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201986.&text=Cria%2C%20no%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda,)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.)
- Brasil. (1986). Decreto n. 93.874, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-

- Brasil. (2003). Medida Provisória n. 103, de 1º de janeiro de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/103.htm#:~:text=Mpv%20103&text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20N%C2%BA%20103%2C%20DE%201%C2%BA%20DE%20JANEIRO%202003.&text=Da%20Estrutura-,Art.,pelo%20Gabinete%20de%20Seguran%C3%A7a%20Institucional.
- Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Controladoria Geral da União. (2017) Instrução Normativa Conjunta n. 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Recuperado de <https://www.gov.br/mj/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/Gestao-de-Riscos/biblioteca/Normativos/instrucao-normativa-conjunta-no-1-de-10-de-maio-de-2016-imprensa-nacional.pdf/view>
- Brasil. Controladoria-Geral da União. (2017). Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Recuperado de https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Instru%C3%A7%C3%A3o_Normativa_n%C2%BA_3,_de_9_de_junho_de_2017
- Brasil. Exército Brasileiro. (2021a). Portaria C Ex n. 1.523, de 14 de maio de 2021. Aprova as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, institui o Estatuto de Auditoria e regulamenta o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), 1ª edição, 2021.
- Brasil. Exército Brasileiro. (2021b). Portaria C Ex n. 1.533, de 2 de junho de 2021. Aprova o Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças de Exército (EB10-R-08.006), 1ª Edição, 2021.
- Brasil. Exército Brasileiro. (2021c). Portaria – C Ex n. 1.571, de 11 de agosto de 2021. Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças (EB10-R-08.001), 2ª Edição, 2021.
- Brasil. Exército Brasileiro. (2021d). Portaria – SEF/C Ex n. 154, de 19 de agosto de 2021. Aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI-08.002), 1ª Edição, 2021.
- Brasil. Exército Brasileiro. (2021e). Portaria – C Ex n. 1.603, de 6 de outubro de 2021. Aprova o Regimento Interno do Centro Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001), 2ª Edição, 2021.
- Brasil. Exército Brasileiro. (2021f). Portaria – C Ex n. 1.604, de 6 de outubro de 2021. Aprova o Regulamento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-R-13.001), 1ª Edição, 2021.
- Brasil. Exército Brasileiro. (2021g). Portaria - SEF/C Ex n. 174, de 30 de novembro de 2021. Aprova o Regimento Interno da Secretaria de Economia e Finanças (EB90-RI-08.001), 1ª Edição, 2021.
- Canuto, F H P. (2021). Potencial contribuição do controle interno do Exército Brasileiro no apoio e melhoria das suas unidades gestoras. Recuperado de:

https://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/123456789/9491/1/CGAEM_2021_2_tcholivar.pdf

Castro, Domingos Poubel de. (2018). *Auditoria contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa* (7ª ed). São Paulo: Atlas.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Controle Interno, Estrutura Integrada, Sumário Executivo. Recuperado de https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf

Gil, Antônio Carlos. (1999). *Como elaborar projetos de pesquisa* (3ª ed). São Paulo: Atlas.

Imoniana, Joshua Onome. (2019). *Auditoria: planejamento, execução e reporte*. São Paulo: Atlas.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA)). (2017). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna*. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo.

Lakatos, Eva Maria & Marconi, Maria de Andrade. (1996). *Metodologia Científica* (2ª ed). São Paulo: Atlas.

Leal, A. V. (2022). *Controle interno do Exército Brasileiro: o relacionamento entre gestores e auditores*. IDP.

Lima, L. C. M. de. (2013). *Controle interno na administração pública: O controle interno na administração pública como um instrumento de accountability*. Tribunal de Contas da União. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controle-interno-na-administracao-publica-o-controle-interno-na-administracao-publica-como-um-instrumento-de-accountability-8A81881F747473CC01747971B5BE3E12.htm>

Lustosa da Costa, F. (2008). História das reformas administrativas no Brasil: narrativas, teorizações e Representações. **Revista do Serviço Público Brasília**, 59 (3): 271-288 jul./set.

Sousa, J. A. R. de. (2016). *A Estrutura do Controle Interno do Exército Brasileiro: o Posicionamento Hierárquico das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército e a Independência de Atuação do Controle Interno*. 2016. Recuperado de: https://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/123456789/4340/1/CAM2016_QCO_TCC%20Anselmo.pdf

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide. Altamonte Springs.

_____. Tribunal de Contas da União. (2009). Acórdão TCU 1074/2009. Plenário. Relator: WEDER DE OLIVEIRA. Brasília/DF, Sessão de 20/05/2009. Recuperado de https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordaocompleto/*/KEY:ACORDAOCOMPLETO-1128691/NUMACORDAOINT%20asc/0

_____. Tribunal de Contas da União. (2021). Decisão TCU 507/2001. Plenário. Relator: MARCOS VINICIOS VILAÇA. Brasília/DF, Sessão de 08/0/2001. Recuperado de <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordaocompleto/507%252F2001/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0>