



Coleção PREPARANDO PARA CONCURSOS

*Questões discursivas comentadas*

Organizadores: Leonardo Garcia e Roberval Rocha

# DIREITO FINANCEIRO

**VOLUME 6**

**2017**

 EDITORA  
*Jus*PODIVM

[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# DIREITO FINANCEIRO

## 1. AUDITORIA FINANCEIRA

//////  
*(Cespe/TC/DF/Auditor/2014) “Accountability”, um termo largamente empregado na esfera das organizações públicas, vincula-se com as áreas de controladoria e auditoria. A implementação do “accountability” deve ser uma preocupação dos gestores em todos os níveis no âmbito de um regime democrático, haja vista a necessidade de responsabilização demandada a partir da redefinição do papel do Estado na atualidade, alinhado com um modelo gerencial da gestão pública. Considerando que o fragmento de texto acima tem caráter unicamente motivador, faça, necessariamente, o que se pede a seguir: (i) apresente o conceito de “accountability”; (ii) discorra acerca da importância do “accountability” para o regime democrático como instrumento de responsabilização do gestor público; (iii) descreva os tipos clássicos de “accountability”.*

**Autor: Marcelo Chaves Aragão**

### *Direcionamento da resposta*

A questão solicita que o candidato aborde, em apenas vinte linhas, três aspectos envolvendo a accountability pública. O primeiro diz respeito ao próprio conceito de accountability. O termo não tem tradução precisa para o nosso idioma, mas de acordo com a literatura especializada, corresponde à obrigação de alguém responder por uma responsabilidade outorgada, com o compromisso de prestar contas. Portanto, accountability pressupõe prestação de contas e responsabilização. O segundo refere-se à sua importância para o regime democrático.

O próprio enunciado da questão destaca a responsabilização do gestor público. Nesse sentido, o candidato deve mencionar que a prestação de contas, a transparência e a responsabilização visam a assegurar os interesses dos cidadãos e o bom desempenho dos serviços públicos.

Por fim, ao tratar do terceiro aspecto, deve descrever a accountability vertical e a horizontal.

**Sugestão de resposta**

Accountability representa a obrigação que alguém tem de responder por uma responsabilidade outorgada, assumindo o compromisso de prestar contas sobre como esta responsabilidade foi cumprida.

Accountability é importante no contexto da gestão pública e para o regime democrático, pois significa a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública. Logo, possibilita o controle social e a responsabilização pelo desempenho dos gestores e serviços públicos.

Os tipos clássicos de accountability são a vertical e a horizontal. Na vertical, o controle sobre os governantes e gestores se dá pelos cidadãos, mediante instrumentos democráticos. Na horizontal, o controle ocorre por meio de mecanismos institucionalizados de fiscalização mútua entre os Poderes.

////////////////////////////////////

**(Cespe/TCU/Auditor/2013)** *Em auditoria realizada pelo Tribunal de Contas do Estado X para avaliar a qualidade do serviço de transporte público coletivo prestado na capital bem como a atuação do órgão gestor na promoção da qualidade desse serviço, foram visitados todos os terminais de ônibus e estações de metrô e foi estabelecida uma amostra aleatória estratificada por eixo populacional, compreendendo 335 paradas de ônibus, o que representa uma margem de erro de 5% e intervalo de confiança de 95%. No relatório da auditoria, constam as seguintes constatações: (1) baixa qualidade do serviço prestado pelas empresas permissionárias – serviço inferior ao do metrô; (2) baixo índice de informação do serviço de transporte rodoviário quanto a horários e itinerários; (3) período de utilização de mais da metade dos ônibus superior ao máximo legalmente permitido; (4) graves falhas no processo de vistoria, o que compromete a segurança dos veículos; (5) baixa efetividade da fiscalização do governo, no que se refere à falta de pagamento das multas lavradas. Além dessas constatações, há indícios de esquema de formação de cartel entre empresas para superfaturar obras e serviços na rede de transporte; de combinação para direcionamento de licitações; de subcontratações irregulares; e de pagamento de propinas a políticos, diretores de empresas públicas e a responsáveis pelo sistema de transporte dessa capital. Os documentos da investigação, juntamente com o relatório de auditoria, fazem parte da prestação de contas do órgão em análise. Com base na situação hipotética apresentada, elabore, com as devidas fundamentações, um parecer conclusivo a partir do relatório de auditoria, atendendo ao que se especifica a seguir. (i) Tipo de auditoria adequada à identificação das constatações citadas e às correções dos desvios. (ii) Principais tipos de amostragens utilizadas em*

*auditorias, suas características e o tipo utilizado no caso concreto. (iii) Tipos de decisões definitivas de contas perante o TCU e opinião sobre as contas dos responsáveis pelo sistema de transporte da capital em epígrafe.*

**Autor: Marcelo Chaves Aragão**

### **Direcionamento da resposta**

Quanto ao primeiro item solicitado – tipo de auditoria adequada à identificação das constatações citadas e às correções dos desvios –, verifica-se que todas as constatações apontadas no relatório de auditoria são de natureza operacional, ou seja, envolvem aspectos de qualidade do serviço, deficiências nos controles, falhas operacionais, baixa efetividade da fiscalização etc. Logo, o candidato deve afirmar em seu parecer que a auditoria é do tipo operacional, abordando o seu conceito de acordo com o Manual do Controle Interno (IN SFC nº 01, de 2001) ou com as Normas de Auditoria do TCU – NAT (Portaria TCU nº 280, de 2010).

Com relação ao segundo item – principais tipos de amostragens utilizadas em auditorias, suas características e o tipo utilizado no caso concreto –, o candidato deve indicar que pode ser utilizada a amostragem estatística, que é aquela em que o auditor utiliza a seleção aleatória dos itens da amostra e a teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem, e a amostragem não estatística, na qual o auditor não utiliza a teoria das probabilidades e seleciona a amostra a seu critério. No caso em comento, o auditor utilizou a amostragem estatística por estratificação, que é aquela em que o auditor organiza a população em conjuntos denominados de estratos, contendo cada qual um conjunto de elementos com características homogêneas.

O último item era o mais difícil, sobretudo quanto à opinião sobre as contas dos responsáveis pelo sistema de transporte da capital. Inicialmente, o candidato deve indicar que as decisões definitivas em contas são as decisões, de mérito, pelas quais o Tribunal julga as contas dos gestores públicos e demais responsáveis como regulares, regulares com ressalva ou irregulares, de acordo com a sua Lei Orgânica. Quanto à opinião sobre as contas, repare que as constatações do relatório eram de natureza operacional, portanto, não constituíram infração à norma legal e/ou não resultaram em dano ao Erário. Por outro lado, trata-se de falhas, na sua maioria, cometidas pelas empresas permissionárias, não tendo o condão de alcançar os gestores públicos.

Outro aspecto a ser considerado é que a auditoria realizada foi de natureza operacional, cujo relatório foi juntado às contas. Portanto, além de não constar do relatório de auditoria do controle interno, peça fundamental para

subsidiar o julgamento do TCU, as constatações do relatório de auditoria operacional servem para outras verificações adicionais, com base no que seria possível emitir opinião sobre as contas. O relatório de auditoria operacional, por si só, não tem por objetivo emitir opinião de regularidade/irregularidade das contas. O enunciado da questão fala ainda em indícios de fraudes. Cabe ressaltar que indícios não são suficientes para que o Tribunal de Contas julgue as contas dos gestores públicos irregulares. Diante de indícios, o TCU deveria aprofundar os exames, no sentido de transformar os indícios em evidências ou provas inconteste das irregularidades.

Somente após uma apuração específica e aprofundada, e com base em provas e não em indícios, assegurado o contraditório e a ampla defesa, poderia o tribunal julgar as contas dos gestores irregulares. Pelo exposto, o candidato deve indicar que a opinião do Tribunal sobre as contas será pela regularidade com ressalvas, determinando que a secretaria de transporte e/ou eventual órgão regulador do transporte público local adote os procedimentos no sentido de correção das impropriedades identificadas.

#### *Sugestão de resposta*

Trata-se de parecer acerca das contas dos responsáveis pelo sistema de transporte público da cidade X, em vista dos documentos de investigação, juntamente com relatório de auditoria realizada pelo tribunal de contas, que fazem parte da prestação de contas do órgão em análise.

Quanto ao relatório de auditoria que faz parte do processo de contas, verifica-se que todas as constatações apontadas no relatório são de natureza operacional, pois envolvem aspectos de qualidade do serviço, deficiências nos controles, falhas operacionais, baixa efetividade da fiscalização etc. Assim, o tipo de auditoria é a operacional, previsto na Constituição Federal e no Regimento Interno do tribunal, pelo qual o auditor governamental apresenta a sua avaliação acerca da economia, eficiência e eficácia dos órgãos e entidades auditados, programas de governo, projetos, atividades, procurando auxiliar a administração na gestão e nos resultados, por meio de recomendações.

Em auditoria, podem ser utilizadas a amostragem estatística, que é aquela em que o auditor utiliza a seleção aleatória dos itens da amostra e a teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, e a amostragem não estatística, na qual o auditor não utiliza a teoria das probabilidades e seleciona a amostra a seu critério. No caso em análise, o auditor utilizou a amostragem estatística denominada de estratificada, que é o tipo de amostragem em que o auditor organiza a população em subconjuntos denominados de estratos, contendo cada qual um conjunto de elementos com características homogêneas.

No que concerne aos tipos de decisões definitivas de contas perante o TCU, são aquelas em que o tribunal, com base em sua lei orgânica, julga o mérito das contas pela regularidade, regularidade com ressalva ou irregularidade.

Quanto às contas em exame, cabe considerar que a auditoria realizada foi de natureza operacional, cujo relatório foi juntado às contas. As constatações do relatório de auditoria operacional servem para outras verificações adicionais, com base no que seria possível emitir opinião sobre as contas. O relatório de auditoria operacional, por si só, não tem por objetivo emitir opinião de regularidade/irregularidade das contas. Com relação aos indícios de fraudes, não são suficientes para que o Tribunal de Contas julgue as contas dos gestores públicos irregulares. Diante de indícios, o TCU deveria aprofundar os exames, no sentido de transformar os indícios em evidências ou provas incontestas das irregularidades.

Pelo exposto, cabe concluir que as constatações e os indícios não comprovam quaisquer das ocorrências capituladas na Lei Orgânica do TCU como motivadoras para o julgamento das contas como irregulares, razão pela qual somos pela opinião quanto à regularidade com ressalva das contas e pela determinação à secretaria de transporte no sentido de correção das impropriedades identificadas, melhorando a qualidade do serviço público e dos mecanismos de controle e fiscalização das empresas permissionárias.

////////////////////////////////////  
*(Cespe/TCE/RO/Auditor/2013) Redija um texto dissertativo acerca da eficácia da auditoria no âmbito do setor público, abordando, necessariamente, os seguintes aspectos: (i) modelo institucional de controle externo no Brasil; (ii) relacionamento entre o corpo técnico de auditores e os membros dos tribunais de contas; (iii) impacto da imposição de sanções administrativas e financeiras.*

**Autor: Marcelo Chaves Aragão**

#### ***Direcionamento da resposta***

Nessa questão, o candidato deve abordar três aspectos relevantes da atuação do controle externo e dos Tribunais de Contas. Quanto ao modelo institucional de controle externo, deve destacar que o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, tendo o cuidado de apontar que a Constituição atribuiu competência exclusiva ao TC de realizar auditorias e inspeções, por iniciativa própria ou por solicitação do órgão legislativo.

Quanto ao relacionamento entre o corpo técnico e os membros dos tribunais de contas, deve ressaltar a independência necessária nessa relação, já

que o corpo técnico realiza as fiscalizações e instrui os processos, para subsidiar o julgamento por parte dos membros dos tribunais de contas.

Por fim, no que concerne ao impacto das sanções administrativas e financeiras, o examinador não foi preciso, deixando dúvidas quanto a que aspectos deveriam ser abordados pelo candidato.

De todo modo, além de apontar a natureza administrativa das sanções aplicadas pelo TCU, com base na lei, deve o candidato destacar as sanções financeiras, ou seja, as multas pecuniárias, asseverando que a sua cominação torna a dívida líquida e certa e tem caráter de título executivo. A meu ver, a palavra “impacto” obriga o candidato a falar ainda do caráter personalíssimo da multa; caso o responsável venha a falecer, a multa a ele culminada deve ser extinta.

### *Sugestão de resposta*

O controle externo da gestão pública refere-se à fiscalização orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional da administração pública e está previsto nos artigos 70 e 71 da CF/88, cujo titular é o Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas, sem que isso signifique subordinação da Corte de Contas federal ao Congresso Nacional, mas um regime de colaboração entre esses órgãos, conforme modelo constitucional. A CF atribui exclusivamente ao TCU a competência de realizar auditorias nas unidades administrativas de todos os Poderes, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.

No âmbito do Tribunal de Contas, o corpo técnico tem a incumbência de realizar as auditorias e demais ações de controle externo, visando a instruir os processos a serem submetidos aos membros, ministros no TCU e conselheiros nos demais tribunais de contas, para a sua apreciação e o seu julgamento. Deve haver independência entre o corpo de auditores e os membros dos Tribunais de Contas, para assegurar que os julgamentos sejam formulados de forma objetiva e imparcial.

A Constituição confere ao tribunal de contas poder de aplicar sanções, nos termos da lei. As sanções são de natureza administrativa, por não ser o Tribunal de Contas um tribunal do Poder Judiciário, mas podem ser de caráter não financeiro, como, por exemplo, a inabilitação temporária para o exercício de cargo em comissão e a declaração de inidoneidade de licitante, e financeiro, como a multa pecuniária, que torna a dívida líquida e certa e tem caráter de título executivo, a ser executada pelo Erário credor via judicial. As sanções são personalíssimas, portanto, caso o responsável infrator venha a falecer, a pena a ele culminada será extinta.

////////////////////////////////////  
**(Cespe/TCE/ES/Auditor\_Substituto/2012)** De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), o Tribunal de Contas deve, periodicamente, aprovar, com base em proposta de grupo de trabalho próprio, programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias concluídas, isto é, trabalhos cujos relatórios tenham sido julgados ou apreciados pelo tribunal de contas, a fim de garantir o aprimoramento das novas auditorias em conformidade com a legislação, bem como com as políticas e normas do tribunal. Considerando que o texto acima tem caráter unicamente motivador, descreva as fases do programa de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria governamental.

**Autor: Marcelo Chaves Aragão**

#### **Direcionamento da resposta**

Nesta questão, o candidato deve descrever as fases do programa de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria governamental definidas nas Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro (NAGs). Segundo a NAG 4601, o programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias deve conter as seguintes fases: supervisão, revisões internas e revisões externas.

#### **Sugestão de resposta**

Segundo as NAGs, no programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias concluídas devem constar as seguintes fases de controle de qualidade: supervisão, revisões internas e revisões externas.

Quanto à supervisão, os trabalhos dos auditores devem ser supervisionados de forma contínua, para assegurar sua conformidade com as NAGs e os seus respectivos métodos e programas de auditoria.

No que se refere às revisões internas, os trabalhos de auditoria governamental devem ser analisados periodicamente, por comissões compostas de membros escolhidos dentre o pessoal mais experiente na área de auditoria, capaz de avaliar a qualidade global das atividades de controle externo.

Por fim, as revisões externas devem ser efetuadas periodicamente, por comissões compostas de profissionais experientes em auditoria, pertencentes ao sistema de controle externo, alheios aos quadros do TC cujos trabalhos estão sendo revisados.

////////////////////////////////////  
**(AOCP/TCE/PA/Auditor\_Substituto/2012)** Discorra sobre o que o auditor independente deve tratar, especificamente, a respeito das normas referentes à execução dos trabalhos de auditoria.

**Autor: Marcelo Chaves Aragão**

#### **Direcionamento da resposta**

Nesta questão, o candidato deve discorrer sobre os aspectos tratados pelo auditor independente durante a etapa de execução dos trabalhos de auditoria, à luz das normas de auditoria. Considerando que são muitos os aspectos que o auditor deve tratar quando planeja e executa a auditoria, o candidato deve descrever os aspectos mais relevantes, evitando mencionar os procedimentos em áreas específicas das demonstrações contábeis.

Logo, no mínimo, o candidato deve abordar os seguintes assuntos que são tratados de acordo com as normas de execução da auditoria: planejamento e plano de auditoria, controles internos, risco de auditoria, materialidade ou relevância, procedimentos de auditoria, evidência de auditoria e fraudes e erros.

#### **Sugestão de resposta**

O auditor independente das demonstrações financeiras, ao executar a auditoria, deve cumprir as normas relevantes e aplicar os procedimentos de auditoria necessários de acordo com as circunstâncias e obter evidência de auditoria suficiente para expressar a sua opinião sobre a adequação das demonstrações.

As normas de execução da auditoria estabelecem que, ao planejar a auditoria, o auditor deve obter adequado conhecimento sobre as atividades e o negócio da entidade auditada, para elaborar o plano ou programa de auditoria. O auditor deve ainda avaliar os controles internos contábeis da entidade para determinar o risco de auditoria.

Outro aspecto a ser tratado especificamente é a materialidade ou relevância, para que o auditor defina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados e conclua sobre a relevância das distorções encontradas nas demonstrações contábeis.

O auditor deve tratar sobre os procedimentos ou técnicas de auditoria, definindo a natureza das mesmas, como, por exemplo, a inspeção, a observação e a confirmação externa. Conforme os objetivos, os procedimentos são classificados como testes de controles ou testes substantivos.

O auditor planeja e executa a auditoria para avaliar os riscos de erros e fraudes relevantes e diante de um risco maior, amplia os procedimentos para evidenciar a sua ocorrência e comunica à administração da entidade auditada para que esta promova os ajustes necessários.

////////////////////////////////////  
*(Cespe/TCU/Auditor/2011) Texto I: “O TCU, com base nas diretrizes da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), conceitua a auditoria operacional com o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. A auditoria operacional vem merecendo atenção crescente nos trabalhos do tribunal, cuja atuação, hoje, transcende a mera verificação da regularidade das despesas públicas, que, por mais que se considere essencial, insuficiente para efeito de avaliação do desempenho de um a entidade e de seus dirigentes.” . Texto II: “Uma instituição pública de ensino ofereceu cem vagas para um curso profissionalizante com duração prevista de dois anos, tendo sido todas preenchidas. A falta de disponibilidade de professores obrigou a instituição a recrutar profissionais em outras instituições ou localidades. Ao final do período de dois anos, metade dos alunos havia desistido do curso; do restante, a metade só concluiu o curso ao final de três anos. Dos formados, apenas a metade passou a atuar na área ou utilizou os novos conhecimentos na sua atividade profissional.” Considerando as informações apresentadas no Texto I acima, discorra a respeito do entendimento sobre economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e suas aplicações ao caso concreto apresentado no Texto II.*

**Autor: Marcelo Chaves Aragão**

#### **Direcionamento da resposta**

Para responder com didatismo à questão, é importante considerar a estruturação do texto sugerida pelo próprio enunciado. Considerando ainda a reduzida quantidade de linhas disponíveis, é importante não dedicar muito espaço à introdução, buscando abordar os conceitos propostos logo no início da resposta.

Dessa forma, deve-se apresentar as definições de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade – as quatro dimensões do desempenho mais abordadas na literatura sobre performance governamental. Nesse ponto, é importante atenção, porque há várias definições possíveis para cada uma dessas dimensões, com grandes variações quando se trata de autores dedicados a políticas públicas e autores típicos da área de administração geral. Assim, a recomendação,

especialmente em um concurso para Tribunal de Contas, é utilizar as definições propostas pelo **Manual de Auditoria Operacional do próprio TCU**, referência ideal nesse caso.

Em seguida, é necessário analisar os fatos apresentados no Texto II, **identificando cada situação com uma das dimensões do desempenho** apresentadas previamente. Nesse tipo de questão, é essencial assegurar-se de abordar todas as situações apontadas, pois qualquer lacuna pode levar à perda dos pontos correspondentes.

Para orientar essa segunda parte da resposta, portanto, deve-se focalizar nos seguintes fatos:

- Foi necessário recrutar profissionais em outras instituições ou localidades – o que representa custos mais elevados do que usar profissionais locais;
- Metade dos alunos desistiu do curso ao longo de dois anos – o que significa que as metas não foram plenamente cumpridas e recursos foram despendidos sem resultado;
- Do grupo restante, metade necessitou de três anos para concluir o curso – o que evidencia aplicação de recursos adicionais para alcançar parte da meta e descumprimento dos prazos;

Do grupo de formados, somente a metade efetivamente passou a atuar na área ou utilizou os novos conhecimentos na sua atividade profissional – o que representa uma mudança na realidade social inferior à desejada.

### *Sugestão de resposta*

A atuação governamental por meio de programas e políticas públicas pode ser avaliada conforme distintas dimensões do desempenho. De forma típica, considera-se: a economicidade, que representa a realização das despesas com modicidade, mitigando os custos dos insumos necessários à execução das atividades; a eficiência, que significa uma boa relação entre os produtos entregues e o consumo de recursos; a eficácia, representando a entrega de produtos e serviços de acordo com os padrões de quantidade, qualidade e prazos definidos no planejamento; e a efetividade, que trata da consecução dos objetivos finais do programa, com a correspondente verificação das mudanças desejadas na realidade social.

No caso em análise, foram verificadas fragilidades diversas. Inicialmente, registra-se ter sido necessário recrutar profissionais em outras instituições ou localidades, acarretando custos mais elevados do que seria possível com profissionais locais, representando, por conseguinte, uma limitação na