

EFEITO DO CONTROLE INTERNO NAS IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS: ESTUDO REFERENTE AO DANO AO ERÁRIO EM UMA UNIDADE MILITAR DE PORTO ALEGRE *

THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL IN THE ADMINISTRATIVE IRREGULARITIES: A STUDY OF TREASURY DAMAGE IN A MILITARY UNIT FROM PORTO ALEGRE

Rafael Lacerda Sá**
Diego Carlin***

RESUMO

Esse estudo teve como objetivo analisar o efeito do controle interno nas irregularidades administrativas, evidenciando o dano ao erário, que são os prejuízos causados ao patrimônio público, em unidade militar no município de Porto Alegre. Foram realizadas revisões de literatura; análises do controle interno, baseado nas legislações, normas e regulamentos das organizações militares; identificação dos processos administrativos e operacionais e as características do Sistema de Acompanhamento de Dano ao Erário (SISADE); e as considerações para evitar as irregularidades. Trata-se de um estudo descritivo, qualitativo e documental. A amostra foi composta por 36 processos administrativos na unidade militar que geraram sindicância e implicaram dano ao erário entre 2016 e 2019. Na sequência, realizou-se uma análise do controle interno, expondo os danos ocorridos na referida unidade; fez-se a quantificação do prejuízo; e apontou-se a responsabilização dos setores envolvidos por meio de documentos e relatórios de prestação de contas, atribuindo métricas referentes aos controles das atividades executadas por meio da matriz de riscos. Verificou-se que o controle interno executado na unidade da força terrestre, processos de apuração e ressarcimento ao erário, utiliza parâmetros estabelecidos e mecanismos padronizados. Além disso, observou-se que o setor de material apresentou um impacto maior, referente aos danos ocorridos e, ao se realizar uma análise descritiva, foram apresentadas oportunidades de melhoria que ensejam novas práticas, a fim de evitar as irregularidades administrativas.

Palavras-chave: Controle Interno. Erário. Irregularidades Administrativas. Unidade Militar.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the effect of internal control on administrative irregularities, highlighting the damage to the treasury, meaning damage to public assets, in a military unit from the municipality of Porto Alegre. Literature reviews, analyzes of internal control based on the laws, rules and regulations of the military organizations, identification of the administrative and operational processes in the Monitoring System for Damage to the Treasury (MSDT), as well as their characteristics, and all the considerations to avoid irregularities were carried out. It is a descriptive, qualitative and documentary study. The

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2020, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (lacerdasa@hotmail.com).

*** Orientador. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale dos Sinos (UNISINOS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (diego.carlin@ufrgs.br).

sample was consisted of 36 administrative processes in the military unit that generated an investigation and caused damage to the treasury between 2016 and 2019. In the aftermath, an analysis of internal control was carried out exposing the damage occurred in this military unit, quantifying the damage, analyzing the accountability of the sectors involved through documents, developing reports of accountability, and assigning metrics related to the controls of the activities performed through the risk matrix. It was found that the internal control performed in the land force unit, processes of calculation and reimbursement to the treasury use established parameters and standardized mechanisms. In addition, it was observed that the material sector had a greater impact, referring to the damage and when realizing a descriptive analysis opportunity for improvement have been presented, rising new practices in order to avoid administrative irregularities.

Keywords: Internal control, Treasury, Administrative irregularities, Military Unit.

1 INTRODUÇÃO

A administração militar ao longo dos anos vem exercendo atividades de modo a dirimir os riscos e danos ocorridos na gestão pública. Uma entidade deve estar disposta a buscar sempre a eficiência e a eficácia, buscando padronizar sua estrutura organizacional (BUCHANAN; BADHAM, 2008). Nesse cenário, o controle interno se torna necessário para mitigar a ocorrência de irregularidades administrativas. Ele possui uma estrutura que oferece um desempenho eficiente e eficaz nas áreas administrativa, de pessoal e material. Para unir essas áreas, existe o “Sistema de Controle interno que engloba o controle patrimonial, contábil, de custos, orçamento, recursos humanos, compras, relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal e relatórios gerenciais” (CASTRO; CARVALHO, 2016, p. 8), que é utilizado em conjunto com a aplicabilidade de normas, portarias e processos administrativos que regem a administração pública em geral.

Alinhado a essas considerações, está o controle interno nas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro, como mecanismo que orienta, verifica e corrige os possíveis erros ocasionados no âmbito militar. Sem desconsiderar que, embora seja uma organização, o ambiente militar tem, por sua natureza, uma estrutura diferente de empresas ou indústrias de um modo geral. Esse mecanismo visa dirimir o dano ao erário, definido como o prejuízo causado à Fazenda Pública ou avaria cometida ao patrimônio público (BRASIL, 1988), que, de acordo com a Controladoria Geral da União (CGU, 2016), só em 2016, o valor de retorno potencial aos cofres públicos foi de R\$1.600.000,00. As inúmeras formas de realizar o controle interno têm auxiliado na subtração dos prejuízos ocorridos no âmbito militar, preservando o Patrimônio Público.

Visando atender o interesse das Forças Armadas, em especial ao Exército Brasileiro, foi criada a Portaria nº 8, em 2003, com procedimentos e normas para apuração de irregularidades administrativas (BRASIL, 2003). Ocorrendo dano na instituição e situações que contenham possíveis indícios de prejuízo à Fazenda Nacional, a administração pública resolveu adotar alguns procedimentos para zelar pelo seu patrimônio. O art. 3º da referida Portaria faz referência a esses mecanismos para apuração e ressarcimento mediante a instauração de Sindicância, Inquérito Policial Militar (IPM), Processo Administrativo ou Tomada de Contas Especial.

Desse modo, em 2013 foi criado, o Sistema de Acompanhamento de Danos ao Erário (SISADE), que é uma particularidade do Exército, acompanha, em tempo real, os processos de danos ao erário ocorridos dentro da Instituição, Ele possibilita consultas gerenciais, esclarecimento de fatos, qualificação de responsáveis, quantificação e reparação do prejuízo e geração do Relatório de Acompanhamento das Apurações de Indícios de Irregularidades

Administrativas (RAAIIA).Essa integração, além de facilitar o processo e o controle, atribui a relevância ao perfeito desempenho das atividades administrativas e sua correta execução nas mais variadas áreas da administração federal (BOTELHO, 2013).

De acordo com o art. 146 do Decreto nº 98.820/90, que aprova o Regulamento de Administração do Exército, os prejuízos ou danos causados a União deverão ser indenizados a Administração Pública (BRASIL, 1990). Além disso, consoante o art. 37 da Constituição Federal, o agente deverá ressarcir a União quando houver atitude desonesta, dolo, má índole, ou ruptura (BRASIL, 1988). Entretanto, pode ser imputada a responsabilidade à União quando houver isenção ou quando ocorrerem situações que são consideradas casos de força maior (BRASIL, 1990).

O controle interno nos órgãos públicos está alinhado com o planejamento. Os princípios que norteiam a atividade pública têm por objetivo possibilitar uma melhora nos serviços, além de proporcionarem uma organização dos processos de gestão, atendendo aos princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade, legalidade e eficiência, evitando fraudes e erros. Diante disso, este estudo visa responder ao seguinte questionamento: *qual é o efeito do controle interno nas irregularidades administrativas e sua relação com o dano ao erário em uma unidade militar?*

Buscando analisar a consequência do controle interno, associado ao desvio administrativo, este estudo tem como objetivo geral verificar o efeito das irregularidades e sua relação com o controle interno na unidade militar. Para guiar o presente artigo, o alcance de alguns objetivos específicos foram necessários, tais como: abordar o contexto da unidade militar; analisar o controle interno e sua forma de atuação, demonstrando sua operacionalidade de modo a garantir um olhar mais profundo da organização militar; entender os danos e suas consequências ligadas ao erário; atribuir métricas ligadas à matriz e ao gerenciamento de riscos; e identificar os processos administrativos e sua ferramenta de apuração, através do SISADE.

Este estudo se justifica em função da necessidade de se apontar as novas práticas adotadas na gestão, para gerar entendimento dos procedimentos administrativos praticados em virtude de inovações, os quais podem trazer melhorias e mais eficiência e eficácia em relação à aplicabilidade dos recursos públicos. Utilizou-se uma ferramenta com índices gerenciais que facilita os diversos níveis de comando ou direção, acerca da apuração de irregularidades administrativas no âmbito da força terrestre. A importância desta pesquisa está na imprescindibilidade de a gestão militar esclarecer como o dano ao erário compromete uma organização. Para tanto, considerações sobre o controle interno, principais particularidades, conceitos doutrinários e disposições legais são apontadas em um cenário de transparência, eficiência e legal, como determina a Constituição Federal de 1988, a Lei nº 4.320 de 1964 e as Portarias do Ministério da Defesa.

A contribuição desta pesquisa será forma técnica e explicativa, para os integrantes da administração pública militar e para outros órgãos da Administração Pública, que conduzem os procedimentos administrativos orientando, aperfeiçoando e desenvolvendo formas de controle interno, e modo que reduza o dano ao erário. Este estudo auxilia na aplicabilidade de um mecanismo que, além de garantir melhor gerência sobre a gestão da organização militar, demonstra como é realizado o processo de ressarcimento ao erário.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são abordadas as formas de controle interno na administração militar, identifica-se sua operacionalidade na unidade gestora, expõe-se considerações sobre o dano ao erário, apresenta-se a evolução das Ferramentas de Apuração de Dano ao Erário aplicada

na gestão pública, e exibe-se observações da Auditoria Interna Militar e do gerenciamento de riscos.

2.1 CONTROLE INTERNO E SUA OPERACIONALIDADE

O acompanhamento dos atos administrativos, principalmente aqueles que atribuem despesa para o erário, é função precípua do controle interno da Administração Pública (Novo, 2019). Nesse sentido, a definição de controle interno governamental da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização, ou *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), uma organização não governamental que reúne entidades de fiscalização político-administrativas (como o Tribunal de Contas da União - TCU), define controle interno como:

[...] um processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes objetivos serão alcançados: execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; cumprimento das prestações de contas; cumprimento das leis e regulamentações; garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos (INTOSAI, 2004, p. 13).

Para Guerra (2005¹ apud Castro, 2007, p. 141), controle interno é:

[...] um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fins de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.

O controle interno assegura que todas as atuações administrativas sejam executadas tendo como pauta as regras técnicas e de direito. No âmbito das organizações militares, o controle interno é norteado pelo Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), principal órgão de atividades inerentes à força terrestre, no tocante ao controle interno, além de aplicar técnicas de fiscalização e de realizar trabalhos de auditoria (BRASIL, 2013). Segundo Brasil (2012a) o controle interno realiza, igualmente, a gestão dos recursos de responsabilidade das unidades gestoras vinculadas ao Fundo do Exército. Devido à amplitude da instituição no território nacional, faz-se necessária a delegação do CCIEEx para as inspetorias de contabilidade e finanças do Exército, que realizam auditorias e fiscalizam essas unidades, no mínimo, uma vez por ano.

As inspetorias de contabilidade auxiliam as organizações militares a aproximarem os agentes da administração, no tocante aos mecanismos utilizados na área de controladoria. Com essa atribuição e proximidade, o controle interno passa a ser uma atividade primordial da administração. Todas as seções que desempenham as atividades administrativas possuem um funcionamento que abrange o sistema de controle interno. Segundo o art. 4º da Portaria nº 813 (BRASIL, 2012b), fazem parte do controle interno administrativo procedimentos interligados, métodos, planos e conjunto de atividades que visam assegurar o alcance dos objetivos das

¹ GUERRA, E. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

unidades militares e evitar a ocorrência de irregularidades administrativas. E seu funcionamento ocorre por meio de alguns controles:

- a) da execução orçamentária – balanços analíticos, diário e razão;
- b) financeiro – registros da tesouraria e registros bancários;
- c) das receitas – arrecadação recolhida por Guia de Recolhimento da União (GRU);
- d) das despesas – nota de empenho, notas fiscais, recibos de pagamento;
- e) nas licitações – cadastro do sistema de fornecedores (SICAF), processos licitatórios, termos aditivos, contratos; e
- f) do patrimônio – sistema de controle físico (SISCOFIS).

Esses dispositivos colaboram para uma boa administração e garantem um controle organizacional eficiente. Cada seção é importante para que os resultados esperados sejam alcançados.

2.2 DANO AO ERÁRIOO

Para um bom funcionamento dos serviços prestados pelos entes da Administração Pública, é preciso a disposição de determinados bens que possibilitem melhor suporte para a realização de algumas atividades, justificando os interesses da coletividade com os princípios que norteiam a gestão pública. Esses bens, fruto dessa gestão, são chamados de erário. Cabe ressaltar que, independentemente de como é realizada sua destinação ou a que modalidade pertencem, por fazerem parte do erário são passíveis de danos, podendo acarretar ações de ressarcimento para reparar o prejuízo causado. Nas palavras de Ferraz (2017) todo ato que causa prejuízo a outrem, acarretando a diminuição patrimonial do prejudicado, é considerado dano ao patrimônio público. Silva (2004, p. 408) define que:

Dano ao erário significa todo mal ou ofensa que tenha uma pessoa causado a outrem, da qual possa resultar uma deterioração ou destruição à coisa dele ou um prejuízo a seu patrimônio. Possui o sentido econômico de diminuição ocorrida ao patrimônio de alguém, por ato ou fato estranho à sua vontade. Equivale, em sentido, a prejuízo.

Portanto, a ação que determina o agente culminante da perda ou deterioração de um bem pertencente ao patrimônio de outrem, seja por um fato alheio à sua vontade com uma conduta danosa, seja causando prejuízo do patrimônio lesionado, é também aplicado à Administração Pública. Além disso, Reis (2015, p. 10) denota que o prejuízo está ligado à liquidação do ajuste e não necessariamente ao procedimento que foi realizado.

Destaca-se que a administração militar, com base na Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU), trata a irregularidade administrativa como um ato ou uma conduta irregular que consiste em atos ilegais ou ilegítimos, que resultem em dano ao erário (TCU, 1992). O Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) complementa o entendimento previsto no art. 16, da Lei nº 8.443/92, ao sintetizar os tipos e casos de irregularidades administrativas que podem levar ao dano ao erário (BRASIL, 2013), como exposto no Quadro 1.

Quadro 1: Irregularidades administrativas passíveis de dano ao erário

Tipos de Procedimentos e suas Consequências	
Procedimentos	Consequência
Omissão no dever de prestar contas	Irregularidade Administrativa
Prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico	Dano ao Erário
Infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial	Irregularidade Administrativa
Gestão ilegítima, antieconômica e desfalque ou desvio de dinheiro de bens ou valores públicos	Dano ao Erário

Fonte: adaptado de Brasil (2013).

É possível notar que as causas da norma transcrita condicionam a configuração da irregularidade à existência de dano ao Erário e tipificam as falhas como condutas que não necessariamente resultam em dano. Entretanto, essas não conformidades administrativas, com ou sem dano, podem ter outras repercussões que não só as sanções aplicadas pelo TCU e reparação do erário. Se tipificada como crime, por exemplo, o ato irregular poderá redundar em consequências na esfera penal. Se entendida como ato de improbidade administrativa, pode levar a ocorrências previstas na Lei nº 8.492/92 (multa, perda de cargo, etc.). A irregularidade pode também ensejar sanções previstas nos estatutos disciplinares (militares e servidores) e nos editais, contratos e normas licitatórias (particulares).

Configurando ato de irregularidade administrativa e acarretando um prejuízo da coletividade, o dano ao erário pode se vincular ao ato da Administração Pública. Na prática de uma ação que configure irregularidade administrativa, é necessária ratificação de uma omissão ou conduta, dolosa ou culposa, que, segundo o art. 10 da Lei nº 8.429/92, “constitui o ato que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação ou dilapidação dos bens” (BRASIL, 1992, p. 2).

A irregularidade pode redundar em sanções e, se estiver relacionada a um dano, levará também à reparação do erário. A improbidade, à luz do art. 18 da Lei Orgânica do TCU, ensejará a adoção de medidas saneadoras ou recomendações para evitar sua recorrência (TCU, 1992). Sendo assim, para o enquadramento prático, nas palavras de Silva (2004), dano é o efeito que produz, em virtude de ato de outro indivíduo, que causa diminuição ao patrimônio público.

2.3 FERRAMENTAS DE APURAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO

Devido a inúmeras reformas estatais, iniciadas em 1995, as formas de apuração, “[...] serviram de instrumento para influenciar as mudanças na máquina pública federal, que enfrentavam uma cultura burocrática enraizada no setor público” (CASTRO, 2008, p. 131). Diante disso, o Poder Executivo Federal, conforme disposto no Parágrafo Único do art. 70 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), orienta os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos de sua área de competência.

Visando o aperfeiçoamento de sua gestão interna, o Exército Brasileiro, resolveu, por intermédio da Portaria nº 1.324 (BRASIL, 2017a), aprovar as Normas para Apuração de Irregularidades Administrativas (EB10-N-13.007), que têm por finalidade regular os procedimentos a serem desenvolvidos para a apuração de não conformidades administrativas no âmbito do Comando do Exército e reunir as condições necessárias para a reposição do dano causado ao erário (BRASIL, 2003).

A Portaria nº 1.324 (BRASIL, 2017a), em seu art. 3º prevê que, na ocorrência de fatos ou na prática de atos de qualquer natureza que contenham indícios de dano ao erário, o Comandante (Cmt), Chefe (Ch) ou Diretor (Dir) da Organização Militar (OM), como

autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deve, imediatamente, adotar medidas administrativas, para caracterização ou elisão do dano, apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do prejuízo e obtenção do ressarcimento, observados os princípios norteadores dos processos administrativos.

Para elucidação e apuração dos fatos relacionados à administração na esfera militar, inúmeras formas de processos estão sendo aplicadas para distinguir os procedimentos executados pelos agentes públicos, conforme se observa no Quadro 2.

Quadro 2 – Procedimentos de apuração de responsabilidade

Formas de procedimentos de apuração de responsabilidade	
Sindicância	“Procedimento de investigação simples e célere, não sujeita ao rigor procedimental a que se submete o processo disciplinar” (MARTINS, MACHADO FILHO, 2012, p. 20).
Processo administrativo	“Sequência de atividades da Administração, interligadas entre si, que visa a alcançar determinado efeito final previsto em lei, seja por iniciativa de um particular, seja por iniciativa própria” (NOVO, 2019, p. 1).
Inquérito policial militar	“Apuração sumária de fato, que, nos termos legais, configure crime militar, e de sua autoria. Tem o caráter de instrução provisória, cuja finalidade precípua é a de ministrar elementos necessários à propositura da ação penal” (BRASIL, 1969, p. 2).
Tomada de contas especial	“Processo excepcional de natureza administrativa que visa apurar responsabilidade por omissão ou irregularidade no dever de prestar contas ou por dano causado ao erário” (FERNANDES, 1998, p. 36).

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2020).

Com esses procedimentos se identifica as irregularidades, desde a origem até o dano propriamente dito. Eles contemplam a qualificação do responsável, a quantificação do dano e a forma de ressarcimento. Salienta-se que esses mecanismos estão diretamente relacionados ao dano, tendo em vista a sua forma de controle interno e externo como a Tomada de contas especial, realizada pelo TCU.

2.4 O PAPEL DA AUDITORIA MILITAR NO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GERENCIAMENTO DE RISCOS

A Auditoria Interna Governamental tem por finalidade comprovar legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados quanto aos aspectos de equidade da gestão orçamentária, contábil. Segundo Thomé (2005, p. 12) a Auditoria Governamental “[...] oferecerá a sociedade segurança na aplicação dos recursos públicos, bem como constante aferição da qualidade dos serviços prestados”. A auditoria interna, em determinadas situações, é confundida com o controle interno. Segundo Davis e Blaschek (2006), essa diferença não pode existir, pois essa é uma forma deste, desenvolvida de maneira especializada, conforme a apreciação e revisão do próprio Controle Interno. Na esfera militar, a Auditoria, de acordo com Manual de Auditoria (BRASIL, 2013, p. 19):

[...] tem por natureza dois tipos: a programada, quando planejada e executada de acordo com o Plano Anual de Auditoria e a Não Programada, que será realizada na ocorrência de situações extraordinárias ou na identificação de indícios de comprometimento da gestão das Unidades Gestoras vinculadas, com possíveis prejuízos ao Erário.

Buscando aperfeiçoamento de suas rotinas administrativas, com a alteração da estrutura do Comando do Exército, por meio do Decreto nº 7.299 (BRASIL, 2010) e da

criação do CCIEx, como órgão de assistência, a Instituição adotou técnicas de acompanhamento e controle para minimizar falhas e evitar problemas para o Sistema de Controle Interno do Exército. Diante disso, além das funções do órgão central, ele conduz todas as unidades e entidades das Forças Armadas.

O CCIEx, segundo a Portaria nº 18 (BRASIL, 2013), deve coordenar e realizar as atividades de Controle Interno do Comando do Exército, com técnicas de trabalho de auditoria e de fiscalização. Com a aplicabilidade desses mecanismos, Lunkes e Schnorrenberger (2009) afirmam que, para execução dos planos, visando os objetivos e metas a serem atingidos, o controle interno fornece as informações. O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013) expõe o controle interno como um processo conduzido pela administração e feito para proporcionar segurança, buscando alcançar os objetivos relacionados a operação, conformidade e divulgação.

O controle interno utiliza técnicas de trabalhos, fiscaliza e desenvolve ações do âmbito administrativo da Força Terrestre. A auditoria é uma dessas técnicas que tem como “propósito aumentar e resguardar o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em riscos” (BRASIL, 2017c, p. 3). Desta forma, a responsabilidade do controle interno na administração, abrange desde a avaliação até a comprovação da legalidade, competindo à auditoria o seu acompanhamento e a avaliação dos processos. Sendo assim, a Unidade Gestora possui mecanismos para a redução da ocorrência de irregularidades administrativas, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Mecanismos de redução de irregularidades

Possível Irregularidade	Legislação de Referência	Medida preventiva
Processos não cadastrados no SISADE	Portaria nº 1.324-CmtEx/17 (BRASIL, 2017a)	Sempre que for instaurada uma sindicância ou IPM, para apurar irregularidades com indícios de Dano ao erário, informar a ICFEx de vinculação, mediante o registro tempestivo no SISADE. Como medida de controle, gerar a relação dos danos mensalmente, por ocasião da reunião de prestação de contas mensal.
Processos em apuração sem justificativa lançada no SISADE	Portaria nº 1.324-CmtEx/17 (BRASIL, 2017a)	No campo ‘Histórico’ do SISADE, deverão ser registrados todos os procedimentos adotados pela UGV, referente aos seus atos administrativos.
Falta de preenchimento da Matriz de responsabilização	Portaria nº 1.324 (BRASIL, 2017a)	Preenchimento obrigatório imediatamente após a publicação da solução (quando esta apontar responsáveis). Quando há multiplicidade de devedores (responsabilidade solidária), todos os responsabilizados deverão compor a Matriz de responsabilização.

Fonte: adaptado de Brasil (2019).

Com esses mecanismos, as organizações militares, por meio através de suas inspetorias de contabilidade, pretendem aplicar procedimentos que diminuem a incidência das irregularidades administrativas. De acordo com a Portaria nº 222 (BRASIL, 2017b), os riscos são classificados de maneira qualitativa, utilizando critérios preestabelecidos e com uma escala de valoração. Assim, a avaliação é parametrizada quanto a sua probabilidade e seu impacto. Diante disso, o Quadro 4 apresenta no aspecto qualitativo a probabilidade dos riscos.

Quadro 4 – Avaliação qualitativa de probabilidade

Nível	Valor	Descrição
1	Muito Baixa	Evento extraordinário para os padrões conhecidos da gestão e operação do processo
2	Baixa	Evento casual, inesperado.
3	Média	Evento esperado, que se reproduz com frequência reduzida, porém constante.
4	Alta	Evento usual, corriqueiro. Devido à sua ocorrência habitual.
5	Muito Alta	Evento se reproduz muitas vezes, se repete seguidamente, de maneira assídua, numerosa.

Fonte: adaptado de Brasil (2017b).

Com o relacionamento dos riscos ligado à sua probabilidade, eles são classificados em quatro níveis, valorados e descritos conforme a magnitude, da maior para a melhor. Após a avaliação da sua probabilidade de ocorrência, os termos relacionados ao impacto de riscos são descritos, conforme o Quadro 5.

Quadro 5 – Avaliação qualitativa de impacto

Nível	Valor	Descrição
1	Muito Baixa	Degradação de operações, atividades, projetos, programas.
2	Baixa	Degradação de operações, causando impactos pequenos nos objetivos.
3	Média	Interrupção causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.
4	Alta	Interrupção causando impactos de reversão muito difícil nos objetivos.
5	Muito Alta	Interrupção abrupta de operações, influenciando fortemente outros processos e causando impactos nos objetivos de difícil reversão.

Fonte: adaptado de Brasil (2017b).

Com base nas avaliações referentes a Probabilidade(P) e Impacto(I), os riscos serão listados, identificados e avaliados pela equação $P \times I$, servindo como parâmetros do seu tratamento, e são classificados, pontuados e priorizados, para que sejam feitos ajustes necessários, como apresentado no Quadro 6.

Quadro 6 – pontuação e providências dos riscos

Pontuação	Providências
15 a 20	ação imediata
8 a 12	ação média e no curto prazo
3 a 6	monitoramento e gestão
1 a 2	risco controlável

Fonte: adaptado de Brasil (2017b).

Assim, é exercido o controle e monitoramento dos riscos, bem como as suas possíveis alterações de acordo com sua ordem de pontuação e prioridade.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Roncalio (2009) verificou que a responsabilidade dos órgãos públicos perante os princípios da Administração Pública reitera a autonomia de órgãos de controle interno. Ela entrevistou os responsáveis pelo controle interno nos órgãos centrais dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes. Constatou que a implantação e a reestruturação de métodos de apuração interna podem auxiliar a diminuir o dano ao erário. Entretanto, no que se refere às fiscalizações, 53% dos órgãos acompanhavam os relatórios contábeis e patrimoniais e, dos 17 municípios pesquisados, apenas dois não possuíam uma ligação e sete faziam controle da gestão patrimonial. Os resultados mostraram que possui falhas no controle interno da organização e na sua atuação.

Oliveira (2011) verificou a importância do controle interno como mecanismo de prevenção de Irregularidades Administrativas na Administração Pública. O estudo foi realizado no estado de São Paulo entre os anos 2002 e 2006, foram 2.396 ações de irregularidades e improbidades administrativas, instaurando 7.431 investigações, superando R\$ 36 bilhões de reais. Segundo o autor, o controle interno organiza as funções públicas de maneira primordial, em conjunto com princípios constitucionais. Além disso, salienta que não se deve ater apenas aos aspectos formais relacionados às finanças, mas prevenir e fiscalizar as irregularidades em todas as esferas. Assim, o controle interno como mecanismo de fiscalização é imposto de maneira específica prezando pela probidade da Administração Pública.

Ribeiro (2012) destaca que, atualmente, o controle dos gastos públicos é realizado no âmbito da execução da despesa, de forma sistemática, com a finalidade de definir metas e resultados a serem obtidos. Para o autor, faz-se necessária uma boa gestão interligada a uma boa fé dos ordenadores de despesas, a fim de alcançar resultados que atendam aos interesses da sociedade. Sendo assim, as ações de controle assegurariam a transparência e um controle interno mais significativo, além de mitigar o dano ocasionado.

Guedes e Aguiar (2014) apresentaram de forma conceitual e estrutural a referência do modelo de Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro no âmbito da Administração Pública Federal. Demonstraram que as ferramentas de controle do Exército são efetivadas por meio de trabalhos de auditoria e pré-auditoria, acompanhadas pelas Seções de Fiscalizações das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército. Essas ferramentas permitiram verificar e analisar os procedimentos internos via Unidades Gestoras em conjunto com suas ICFEx de vinculação. Dessa forma, as 11 inspetorias distribuídas em boa parte nas capitais, fazem que o controle seja melhor executado e fique próximo da gestão administrativa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Por utilizar dados por meio de consulta interna na fiscalização administrativa da Unidade Militar, estabelecendo o efeito entre controle interno e dano ao erário, esta pesquisa assume caráter descritivo. De acordo com os procedimentos, é documental, pois está baseada em documentos extraídos de fontes primárias como: documentos internos, acesso à *intranet* do Exército Brasileiro, consulta à Inspetoria de Contabilidade e Finanças, verificando a situação dos processos, nível dos danos e normativas, *sites* do governo e artigos. Os dados obtidos foram tratados qualitativamente, mediante um estudo sobre o que causa o dano ao erário, demonstrando a relevância do controle interno, traçando um paralelo dos níveis de gerenciamento de riscos realizado na unidade militar.

A unidade de análise desta pesquisa teve 36 processos administrativos abertos, gerando sindicância e acarretando dano ao erário de 2016 até 2019, no contexto militar em uma base terrestre. Para a coleta das informações, foi consultado o plano de gestão da Organização Militar e o de gerenciamento de riscos das seções que compõem a estrutura administrativa e as normas gerais de ação. Além disso, verificou-se relatórios de prestação de contas, consultas diretas ao SISADE, processos em andamento, em ressarcimento, inscritos na dívida ativa e encaminhados ao TCU.

A partir do contexto da análise da Unidade Militar que o controle é inserido, pelo *status* dos processos administrativos e procedimentos realizados, os processos foram quantificados e os valores dos referidos danos foram analisados de maneira qualitativa, quanto a sua probabilidade e seu impacto, atribuindo níveis de 1 a 5. Estabeleceu-se o nível 1 para valor muito baixo; nível 2, baixo; nível 3, médio; nível 4, alto; e nível 5, muito alto. Assim, com base nas avaliações referente a Probabilidade (P) e Impacto (I), foram avaliados os riscos

com a aplicação da equação P X I, servindo como parâmetro para o seu tratamento e atribuindo pontuações referentes às providências a serem adotadas.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados, as análises e as interpretações das informações coletadas nas fontes de dados; e os apontamentos sobre o controle interno exercido na Unidade Militar, enfatizando o SISADE, que fundamentam a proposta deste estudo.

4.1 CONTEXTO DE ANÁLISE: UNIDADE MILITAR

Com o objetivo de dimensionar o contexto ao qual o controle é exercido, obteve-se características da unidade gestora, que é organizada por seções que possibilitam a melhor operacionalidade do sistema de controle interno e possui 326 militares ao todo, divididos em Companhias, como a de Comando e Apoio (CcAp), que exerce a função do controle interno e é responsável pela vida administrativa da OM. Para a execução das tarefas, os agentes da administração são alocados em seções como o centro de operações de apoio logístico, que faz o planejamento e a organização das operações, para assegurar a gestão do apoio logístico no âmbito do Comando Militar do Sul.

Em virtude de ser uma Unidade Logística, ela é responsável pelo apoio direto a outras organizações militares situadas nas cidades de Porto Alegre (POA), Sapucaia do Sul, São Leopoldo, Nova Santa Rita, General Câmara, Caxias do Sul, Bento Gonçalves, Butiá, Cachoeira do Sul, Pelotas e Rio Grande. De acordo com o Portal da Transparência, no período de 2016 a 2019, ela recebeu o total de R\$ 11.678.012,00 na execução de suas atividades (CGU, 2020), e o controle interno é preciso para garantir qualidade e eficiência na gestão.

4.2 SITUAÇÕES DOS PROCESSOS

Para apontar a localização desses processos e com o objetivo de apresentar uma visão concisa das informações extraídas, foram consultados no SISADE, conforme exibido na Tabela 1.

Tabela 1 - Processos extraídos no SISADE

Status dos Processos	Períodos				Total
	2016	2017	2018	2019	
Aguardando julgamento	2	0	1	0	3
Em apuração no órgão	1	2	1	1	5
Inscrição na dívida ativa	2	3	2	1	8
Em processo de pagamento	1	4	3	2	10
Encaminhado ao TCU	0	0	1	0	1
Solucionado/aguardando ressarcimento	0	3	2	1	6
Suspensão pela justiça	0	2	0	0	2
Total	6	14	10	5	36

Fonte: Exército Brasileiro (2019).

A Tabela 1 descreve a quantidade dos processos inscritos no SISADE. Os indicadores ‘aguardando julgamento’, ‘em apuração no órgão’ e ‘suspensão pela justiça’ não possuem métricas e valores quantificados, não apresentando dano a ser considerado. Contudo, aqueles que foram inscritos na dívida ativa, que estão em processo de pagamento, encaminhados ao

TCU, solucionado ou aguardando ressarcimento fazem parte da unidade de análise desta pesquisa.

4.2.1 Identificação das áreas envolvidas

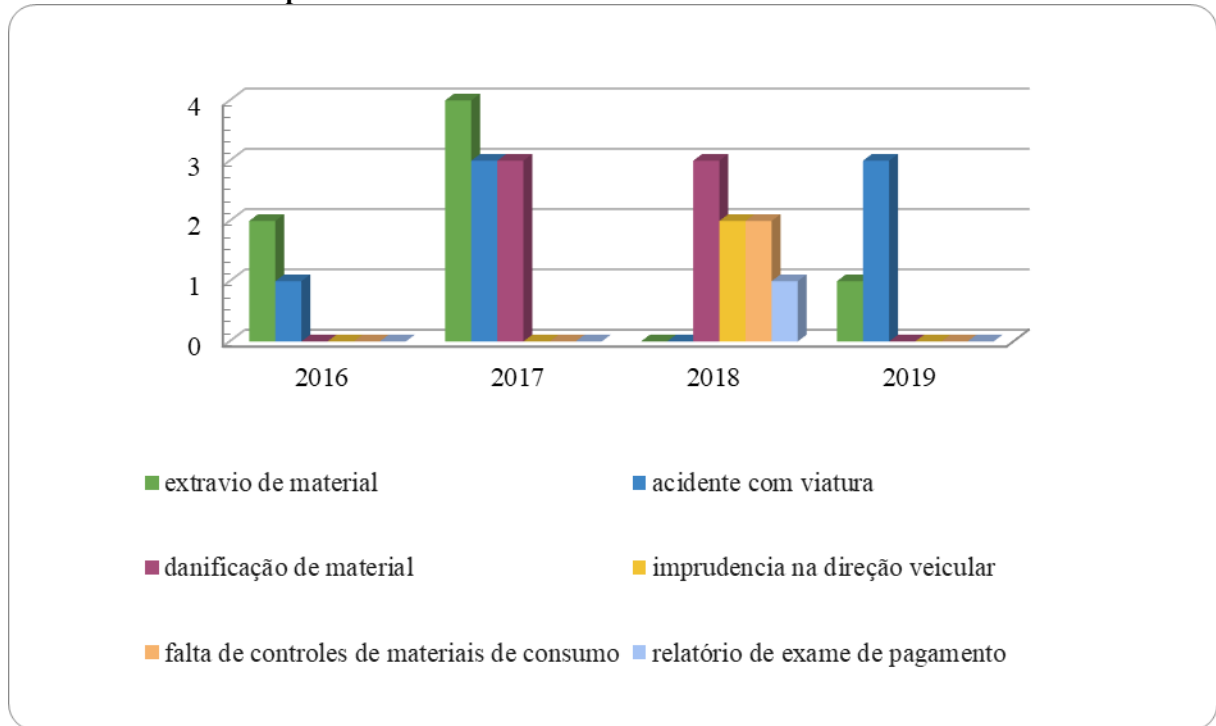
A análise de documentos internos, o acesso à intranet do Exército Brasileiro e a consulta a Inspeção de Contabilidade e Finanças conduziram à identificação de gargalos relacionados ao aumento gradual de despesas, referentes ao diagnóstico de problemas. A visibilidade das áreas envolvidas, em confronto com os valores contábeis dos danos ocorridos nos respectivos anos são exibidos na Tabela 2.

Tabela 2 – Áreas envolvidas e valores a restituir

Status dos Processos	Períodos							
	2016		2017		2018		2019	
	Áreas Envolvidas	Valor (R\$)	Áreas Envolvidas	Valor (R\$)	Áreas Envolvidas	Valor (R\$)	Áreas Envolvidas	Valor (R\$)
Inscrição na dívida ativa	Material	678	Material	880	Transporte	778	Transporte	200
Em processo de pagamento	Transporte	489	Material	3.878	Material	7.789	Transporte	383
Encaminhado ao TCU	-	-	-	-	Pessoal	20.890	-	-
Solucionado/a aguardando ressarcimento	-	-	Transporte	1.289	Material	15.890	Material	98
Total	-	1.167		6.047		45.347		681

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

A Tabela 2 mostra que, os danos aumentaram, principalmente entre 2017 a 2018, e neste teve a maior incidência de prejuízo ao erário e foi quando a União foi ressarcida em grande quantidade, devido à conclusão dos processos administrativos. A área de pessoal foi a que apresentou o maior dano em 2018 (46,06%). O setor de material foi quem obteve o maior valor (R\$ 29.213 nos 4 anos) e a maior amplitude (54,88%) de valores devolvidos ao Tesouro Nacional. O transporte foi o que menos apresentou ato lesivo ao erário (R\$ 3.139), mas, em 2019, teve maior índice. No Gráfico 1, expõe-se a quantidade de processos administrativos e sua natureza.

Gráfico 1 – Resumo dos processos com Dano ao Erário

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2020).

Observa-se, pelo Gráfico 1, que, de 2016 até 2019, o extravio e danificação de material foram a causa da ocorrência dos prejuízos à Fazenda Pública, apesar de apresentar um sistema de controle físico particular, a Unidade sofre com a ausência de conferência de maneira constante. No transporte, os acidentes de viaturas são causados por fatores internos e externos, tendo em vista a falta de experiência dos militares. A área responsável por incluir os direitos a receber possui sensibilidade pois foi responsável pelo maior dano à União.

4.3 ANÁLISE DOS PROCESSOS

Ao analisar os 36 processos, verificou-se que 11 não tiveram valores ou danos atribuídos à administração pública, sendo necessário atribuir conexão de evento, causa, consequência e plano de ação. O resultado da análise dos riscos, probabilidades e impactos estão na Tabela 3.

Tabela 3 – Matriz de riscos e planos de ação dos setores administrativos

Evento Risco	Causa, Fonte, Fator	Efeito	Análise		Avaliação	Ranking	Plano de Ação		
			Probabilidade	Impacto	PxI		Quem	Quando	Como
Extravio de Material	Falta de controle no estoque físico		2	2	4	3°	Detentor de carga de material	Conferência mensal	Através do Sistema de Controle de Material
Danificação de Material	Falta de zelo		3	3	9	2°	Integrantes do Batalhão	Emprego em operações militares	Verificação sumária do material
Riscos Operacionais (direção veicular)	Imprudência ao dirigir		3	4	12	1°	Motoristas	Nas estradas e rodovias	Instruções semanais
Acidente com viatura	Desatenção	Dano ao Erário	2	1	2	5°	Chefe de Viaturas e motoristas	Reunião antes de executar a missão	Conferência da viatura e documentos regulares
Relatório de Exame de Pagamento	Falta de qualificação técnica		1	3	3	4°	Equipe de Pagamento do mês	Antes da homologação	Palestras, consultas as legislações
Extravio de Material	Falta de controle no estoque físico		2	2	4	3°	Detentores diretos de carga	Conferência mensal do estoque	Através do Sistema de Controle Físico de Matéria

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

Com os dados da matriz de riscos e se sabendo quais eventos ocasionam dano ao erário, determinou-se o fator causa x consequência, atribuindo probabilidades da incidência e seu impacto. Os processos foram ranqueados e avaliados com a equação Probabilidade (P) x Impacto (I), resultando na criticidade dos riscos, relacionando a um plano de ação. O extravio e a danificação de material acontecem, usualmente, por falta de controle físico e zelo. A Unidade Militar, após elevado valor em 2018 (Tabela 2), massificou o controle interno, com análises particulares, adotando mapeamento de processos e verificações rotineiras.

Os acidentes de viaturas e os riscos atinentes às áreas operacionais que aconteciam por imprudência e inexperiência também foram tratados em 2019, com palestras, instruções de segurança e cursos de especialização. Isso fez com que os valores contábeis, nesse ano, reduzissem, apesar do número elevado de acidentes (Gráfico 1). No quesito de pessoal, em 2018, teve um impacto de R\$ 20.890,10, gerando palestras, instruções e conferências do exame de pagamento antes de seu término.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Durante os quatro anos pesquisados, foram coletados 36 processos administrativos da unidade militar, 44% estão em processo de ressarcimento ou solucionado, 22% foram encaminhados à Dívida Ativa para a inscrição do responsável. Ressalta-se o valor ressarcido para a Fazenda Pública de R\$ 29.816 e R\$ 2.536 pelo não pagamento por parte dos responsáveis pelo dano. Além disso, o setor de pagamento apresentou o maior dano. Os fatos corroboram Oliveira (2011), que atribui ao controle interno a função de fiscalizar as esferas administrativas e setores com particularidades para evitar possíveis irregularidades.

Para a administração do Batalhão, os eventos ocorridos ao longo dos quatro anos possuem uma gama de situações, como aponta a Tabela 3. O setor de transporte, de pessoal e danificação de material envolvem oportunidades de melhoria e necessitam de atenção, pois dirigir sem cuidado e falta de zelo são combatidas com instruções e verificações sumárias do material. Para dirimir os riscos, em 2109, passou a ser a obrigatória a utilização do SISCOFIS e *briefing* antes das atividades militares. No Gráfico 1, percebe-se que não houve dano referente a falta de controle de material e imprudência ao dirigir. Apresenta-se sugestões para melhorar o controle interno, de modo a evitar danos e irregularidades.

- a) avaliação dos atos da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e pessoal;
- b) verificar a gestão dos créditos, receitas e despesas;
- c) fazer inventários periódicos semestralmente, cumprir rigorosamente a rotina de envio semanal do SISCOFIS à diretoria responsável;
- d) verificar as Normas Gerais de Ação, deve ser cumprida conforme determinação do Ordenador de Despesas; e
- e) realizar inspeções semanais nas garagens, verificar situação do material, confrontar a habilitação do militar com o seu nível de experiência, fiscalizar o livro de registro das viaturas e os documentos com relação à sua validade.

Esses controles são realizados para dirimir as irregularidades administrativas relacionadas ao dano ao erário. Constatou-se que a Unidade possui mecanismos que são realizados de maneira geral e específica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo atingiu o objetivo de analisar a consequência do controle interno, associado ao desvio administrativo e apontou os efeitos das irregularidades administrativas no dano ao erário e sua relação com o controle interno realizado na unidade militar. Para guiar o

projeto em direção ao objetivo geral, analisou-se o controle interno, que contribuiu de maneira a garantir um olhar mais profundo da organização; buscou-se entender o papel da auditoria interna na administração militar com o intuito de identificar quais erros estão gerando irregularidades administrativas; e expôs-se a operacionalidade ligada ao gerenciamento de riscos, identificando os processos administrativos, bem como sua ferramenta de apuração, por meio do SISADE.

Identificou-se que o efeito do controle interno no dano ao erário passa pelos eventos ocorridos até o ressarcimento aos cofres públicos. Porém, mesmo tendo um sistema de monitoramento e quantificação de danos, a inexistência de um plano de ação faz com que o problema, mesmo identificado, não possa ser resolvido em tempo hábil para evitar o dano. E não há um controle rígido para contê-lo. Deve-se considerar a necessidade de uma medida corretiva e pontual para reduzir a incidência do problema ou evitar a reincidência. Embora várias ferramentas tenham sido utilizadas para o diagnóstico de problemas, a proposta de resolução de problemas não foi colocada em prática e não houve a resolução total daqueles diagnosticados. A não aplicação das ferramentas até o fim limitou a melhoria contínua.

Todas as ferramentas são aplicadas parcialmente e por isso não se pode estabelecer um plano de ação que contemple a correção de cada gargalo identificado. Seria necessária uma pesquisa acompanhando a organização por mais tempo, com o intuito de garantir eficiência na aplicação das ferramentas constantemente. Como analisado na Tabela 2, o setor de transporte é o responsável pelo maior número de procedimentos administrativos e está mais sujeito aos riscos. Assim sendo, os planos de ação viabilizados pelo diagnóstico das ferramentas devem ser implementados, inicialmente, nesse setor.

Como sugestão para estudos futuros, na intenção de analisar as percepções acerca do controle interno, poderiam ser entrevistados gestores e agentes da administração. A partir das análises, seria possível atribuir confiabilidade aos operadores do SISADE, criando uma seção excelência gerencial, responsável pela implantação do controle interno.

REFERÊNCIAS

BOTELHO, M. **Manual de controle interno: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 23 maio 2019.

BRASIL. **Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 98.820, de 12 de janeiro de 1990**. Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE)-(R-3). Diário Oficial da União, Brasília, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D98820.htm. Acesso em: 19 out. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.002, de 21 de outubro de 1969**. Dispõe sobre o código de processo penal militar. Diário Oficial da União, Brasília, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1002.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429. Acesso em: 19 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Boletim Informativo nº 9/2019**. Unidade gestoras vinculadas à 2ª ICFEx. Brasília, set. 2019. Disponível em: http://intranet.3icfex.eb.mil.br/index.php?content=s1&subcontent=binfo&desc_subcontent=Rela%E7%E3o%20de%20BInfo#tabelas. Acesso em: 15 jun. 2020.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013**. Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) 1ª Edição, 2013 e dá outras providências. Boletim do Exército, n. 4, p.12-57, jan. 2013. Disponível em: http://www.5icfex.eb.mil.br/saf/2013-01-17-Manual_de_Auditoria-Portaria_nr_018.pdf. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria nº 813, de 28 de setembro de 2012a**. Aprova as Normas para a Realização das Atividades de Auditoria e Fiscalização pelo Controle Interno do Comando do Exército (EB10-N-13.003). Boletim do Exército, n. 40, p.9-15, out. 2012. Disponível em: <http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/be40-12.pdf>. Acesso em: 8 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria nº 107, de 13 de fevereiro de 2012b**. Aprova as Instruções Gerais para a Elaboração de Sindicância no Âmbito do Exército Brasileiro (EB10-IG-09.001) e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/copiar.php?codarquivo=1024&act=bre>. Acesso em: 01 junho 2020.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria nº 008, de 23 de dezembro de 2003**. Aprova as Normas para a Apuração de Irregularidades Administrativas. Boletim do Exército, dez. 2003. Disponível em:

<http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/Port%200008%20SEF,%20de%2023%20Dez%202003,%20Normas%20Apuracao%20Irreg%20Adm.pdf> Acesso em: 19 out 2020

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Separata ao Boletim do Exército nº 41/2017**. Brasília, out. 2017a. Disponível em: http://www.5icfex.eb.mil.br/images/satt/2017-10-13-SepBE-41-2017_Port-1324-Cmt_Ex.pdf. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Separata ao Boletim do Exército nº 23/2017**. Brasília, jun. 2017b. Disponível em: http://www.7icfex.eb.mil.br/phocadownload/Auditoria_Baseada_em_Risco/Politica_e_Metodologia/2.Metodologia_da_Politica_de_Gestao_de_Riscos_do_EB.pdf. Acesso em: 28 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 12 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. 2017c. Acesso em: 9 jun. 2017.

CASTRO, R. **Sistema de controle interno** – uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CASTRO, D. **Auditoria e controle interno na Administração Pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para a atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, R.; CARVALHO, E. **Guia prático de controle interno na administração pública**. AMPCOM, 2016. Disponível em: <http://www.ampcon.org.br/pdf/guia-pratico-de-controleinterno-na-adm-pub.pdf>. Acesso em 19 out de 2020.

CGU – CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Portal da Transparência**. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br>. Acesso em: 19 out. 2020.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Internal Control – Integrated Framework**. Executive Summary. May, 2013. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

DAVIS, M.; BLASCHEK, J. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 6., 2006, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/92900/272535.pdf?sequence=1>. Acesso em: 21 jun. 2019.

EXÉRCITO BRASILEIRO. **Intranet**. 2019. Disponível em: <https://10.166.68.31/index.php>. Acesso em: 19 out. 2020. Site de acesso somente a pessoas autorizadas.

FERNANDES, J. **Tomada de contas especial**: processo e procedimento nos tribunais de contas e na administração pública. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1998.

FERRAZ, L. Improbidade administrativa e dano ao erário. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/108/edicao-1/improbidade-administrativa-e-dano-ao-erario>. Acesso em: 11 set. 2019.

GUEDES, J.; AGUIAR, A. Estrutura de controle interno e as ferramentas de controle do Exército Brasileiro. **Revista EletronicaS@ber**, v. 26, n. 1, 2014. Disponível em: https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq- idvol_31_1416337794.pdf. Acesso em: 20 jun. 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. Budapest. XVIII INCOSAI, 2004. Disponível em: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6883-A22DF8F253B907C7599ED7639A374C05765D2DC7.pdf>. Acesso em: 10 mar.20

LUNKES, R.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, M.; MACHADO FILHO, R. **Manual de procedimentos administrativos em sindicância e processo disciplinar**. 3. ed. Brasília: COMED/ASCOM/FUNA SA, 2012.

NOVO, Benigno. **A importância do controle interno na Administração Pública**. disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/10996/A-importancia-do-controle-interno-na-Administracao-Publica>. Acesso em: 19 out. 2020.

NOVO, B. Processo administrativo. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, n. 5730, mar. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70086>. Acesso em: 22 jun. 2020.

OLIVEIRA, L. **O uso do controle interno como meio de prevenção da improbidade administrativa na administração pública municipal**. 2011. 44f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Telêmaco Borba, 2011.

REIS, S. Do conceito de dano ao erário para prestação de contas. **Revista Controle, Doutrina e Artigos**, v. 7, n. 1, p. 115-124, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/327925442_Do_conceito_de_dano_ao_erario_para_prestacao_de_contas. Acesso em: 4 dez. 2019.

RIBEIRO, H. **Sistema de controle interno e qualidade das informações de desempenho no âmbito das políticas públicas executadas de forma descentralizada**. 2012. 82f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) - Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

RONCALIO, M. **Controle interno na administração pública municipal**: um estudo sobre a organização e atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com

mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal. 2009. 191 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

SILVA, D. **Vocabulário jurídico**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

THOMÉ, V. **Controle interno na gestão pública municipal**: uma contribuição à análise da controladoria nos vinte maiores municípios do Paraná. 2005. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Lei n° 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: TCU, 1992. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/prestacao-de-contas/tomada-de-contas-especial/legislacao-e-normativos-infralegais/lei-organica.htm>. Acesso em: 20 jun. 2020.