

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FCE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**A IMPORTÂNCIA DA INTERAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DOS SERVIÇOS
SOCIAIS AUTÔNOMOS COM OS ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO**

ELIANE DE SOUZA SANTOS

Trabalho de conclusão de curso de
Ciências Contábeis e Atuarias da
Universidade Federal do Rio Grande
do Sul.

Orientador: Prof. João Marcos Rocha

Porto Alegre, 2010

A IMPORTÂNCIA DA INTERAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DOS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS COM OS ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO

Eliane de Souza Santos¹

Resumo: Os Serviços Sociais Autônomos apesar de instituídos por lei, possuem personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos e são enquadrados pela doutrina e jurisprudência como entidades paraestatais; em função de atuarem ao lado do Estado em atividades de natureza pública, no interesse das categorias que representam e, principalmente, por arrecadar e gerenciar recursos considerados públicos, visto que, são contribuições compulsórias instituídas no Decreto-Lei que criou os respectivos “S”. Diante disso, essas entidades submetem-se ao controle da Controladoria-Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU), pois administram contribuições parafiscais. Destarte, o presente estudo demonstra a importância da interação do controle interno das Entidades do Sistema “S” – com ênfase no Serviço Social da Indústria (SESI) – e os Órgãos de Controle Externo.

Palavras-Chave: Controle interno, controle externo, Sistema “S”, Serviços Sociais Autônomos, CGU – Controladoria-Geral da União e TCU – Tribunal de Contas da União.

1. INTRODUÇÃO

Os serviços sociais autônomos, também conhecidos como Sistema “S” são entes criados ou autorizados por lei, com personalidade de direito privado, são destinados a ministrar assistência ou ensino à certas categorias sociais ou grupos profissionais, mantidos por dotações orçamentárias ou contribuições parafiscais e não têm finalidade lucrativa.

A Constituição Federal de 1998, prevê a instituição de contribuições sociais como sendo competência exclusiva da União:

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis – Faculdade de Ciências Contábeis e Atuariais – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. E-mail: elianebones@gmail.com

Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

As entidades pertencentes ao Sistema “S” são:

- SESI - Serviço Social da Indústria;
- SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial;
- SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural;
- SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio;
- SESC - Serviço Social do Comércio;
- SESCOOP - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo;
- SEST - Serviço Social de Transporte;
- SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte;
- SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas;
- DPC - Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha;
- INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária;
- Fundo Aeroviário - Fundo Vinculado ao Ministério da Aeronáutica.

O jurista Hely Lopes Meirelles (2004, p.363) define os serviços sociais autônomos da seguinte forma:

Serviços sociais autônomos são todos aqueles que instituídos por lei, com personalidade de direito privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais. São entes paraestatais, de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios, revestindo a forma de instituições particulares convencionais (fundações, sociedades civis ou associações) ou peculiares

ao desempenho de suas incumbências estatutárias. São exemplos desses entes os diversos serviços sociais da indústria e do comércio (SENAI, SENAC, SESC, SESI), com estrutura e organização especiais, genuinamente brasileiras.

As entidades que compõem os serviços sociais autônomos não prestam serviço público delegado, mas atividade privada de interesse público, chamados serviços não exclusivos do Estado, tais como de assistência social, educação e formação profissional, mediante o recebimento de contribuições parafiscais, sendo por essa razão apoiados financeiramente pelo Poder Público.

Também Diógenes Gasparini (2004, P. 404) ao definir os serviços sociais autônomos, consigna suas peculiaridades, evidenciando sua natureza privada conjugada à execução de atividades de interesse público, conforme segue:

Essas entidades, entes privados de cooperação da Administração Pública, sem fins lucrativos, genericamente denominadas serviços sociais autônomos, foram criadas mediante autorização legislativa federal, mas não prestam serviços públicos, nem integram a Administração Pública federal direta ou indireta, ainda que dela recebam reconhecimento e amparo financeiro. Exercem, isto sim, atividades privadas de interesse público. São dotadas de patrimônio e administração próprios. Não se subordinam à Administração Pública Federal, apenas se vinculam ao Ministério cuja atividade, por natureza, mais se aproxima das que desempenham, para controle finalístico e prestação de contas. São associações, sociedades civis ou fundações criadas segundo o modelo ditado pelo Direito Privado, mas delas distinguem-se pelo poder de exigirem contribuições de certos obrigados (industriais e comerciante), instituídas por lei conforme o previsto no art. 149 da Lei Magna.

Importante destacar, igualmente, as lições do professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2003, p. 258), ao definir tais entidades, haja vista a didática conceituação a seguir exposta:

Os serviços sociais autônomos são entes paraestatais, organizados para fins de amparo, de educação ou de assistência social, comunitária ou restrita a determinadas categorias profissionais, como patrimônio e renda próprios, que, no caso da União, pode ser auferida por contribuições parafiscais, tudo obedecendo a parâmetros constitutivos instituídos por lei, que lhes confere delegação legal, no campo do ordenamento social e do fomento público.

Instituídos sob o modelo totalmente privado, como associações civis, eles se distinguem do gênero por essa delegação legal que as vincula à prestação de serviços de interesse público, no campo do ordenamento social e do fomento público social e, exclusivamente no caso da União, pela delegação legal para auferirem receita arrecadada impositivamente - contribuições sociais - para custeio dos serviços delegados.

Considerando que o Sistema “S” é enquadrado pela doutrina e jurisprudência como entidades paraestatais, em função de atuarem ao lado do Estado em atividades de natureza pública, no interesse das categorias que representam; e, para tanto, arrecadam e gerenciam recursos advindos de contribuições parafiscais, vêm-se submetidos ao sistema de controle da Administração Pública e devem prestar contas, aos órgãos de controle, da aplicação dos recursos públicos que recebem, conforme prevê o artigo 70 (setenta) e o parágrafo único do da Constituição Federal:

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

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

Oportuno registrar que no julgamento das contas dos dirigentes dos Serviços Sociais Autônomos, por diversas vezes, o Tribunal de Contas da União tem evocado os princípios da administração pública para tomada de decisão, como pode-se constatar no Acórdão 1170/2006 - Segunda Câmara²

[...]

1. Os serviços sociais autônomos, por gerirem recursos de natureza pública, estão sujeitos aos princípios gerais que norteiam a execução da despesa pública.

[...]

7. No entanto, deve-se lembrar que essas entidades, em nenhum momento, foram dispensadas de submeterem aos princípios gerais impostos à administração pública. (grifo meu)

² Prestação de Contas do Exercício 2001. Recurso de Reconsideração. Serviços Sociais Autônomos. Sujeição Às Normas De Direito Público. Provimento Parcial.

No Acórdão 700/2006³ fica bem clara a tendência do Tribunal, onde manifesta seu entendimento no sentido de que as entidades do Sistema 'S' têm personalidade jurídica privada, no entanto, devem observar os princípios do direito público:

[...]

Com efeito, de início é **importante lembrar que as entidades paraestatais, rol em que se enquadra o SENAR, possuem relativa independência, não integram a Administração Pública, mas estão ao seu "lado", desempenhando tarefas de relevante interesse social. O custeio dessas tarefas se dá por meio de arrecadação compulsória de recursos, cobrados de parte da sociedade que se beneficia dos serviços prestados por estes entes, chamados de "serviços sociais autônomos". A autorização legal para arrecadar os recursos necessários, denominadas contribuições parafiscais, é dada pelo Poder Público. (grifo meu)**

[...]

9. O SENAR, assim como os demais **serviços sociais autônomos, é dotado de personalidade jurídica de direito privado**. Não obstante isso, o SENAR e os demais serviços sociais autônomos colaboram com o Poder Público através da execução de atividades de amparo a certas categorias sociais - no caso, ao trabalhador rural. Tais atividades são consideradas serviços de interesse público/social. Para isso e por isso, **esses entes têm tratamento fiscal privilegiado, dado pela Constituição (art. 150, VI, 'c'), quanto à incidência de impostos, além de serem custeados por contribuições de natureza parafiscal, recolhidas compulsoriamente e caracterizadas como dinheiro público. (grifo meu)**

10. A aludida caracterização das contribuições como dinheiro público encontra amplo abrigo na doutrina brasileira. Consoante Hely Lopes Meirelles, por exemplo, os serviços sociais autônomos 'trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhes são atribuídos, por considerados de interesse específico de determinados beneficiários. Recebem, por isso, oficialização do Poder Público e autorização legal para arrecadarem e utilizarem na sua manutenção contribuições parafiscais (...)'. Ainda segundo o autor, esses entes de cooperação ficam 'apenas vinculados ao órgão estatal mais relacionado com suas atividades, para fins de controle finalístico e prestação de contas dos dinheiros públicos recebidos para sua manutenção' (in Direito Administrativo Brasileiro, 29a ed., São Paulo, Malheiros, 2004, p. 363) (grifamos).

11. Ao tratar do assunto, **José dos Santos Carvalho Filho ensina que a caracterização dos recursos utilizados pelas pessoas de cooperação governamental (serviços sociais autônomos) como públicos decorre 'primeiramente pela expressa previsão legal das contribuições; além disso, essas contribuições não são facultativas, mas, ao revés, compulsórias, com inegável similitude com os tributos; por fim, esses recursos estão vinculados aos objetivos institucionais definidos na lei, constituindo desvio de finalidade quaisquer dispêndios voltados para fins outros que não aqueles'** (in Manual de Direito Administrativo, 13a ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2005, p. 410). **(grifo meu)**

12. Sobreleva notar que a circunstância de esses entes **administrarem verbas decorrentes de contribuições parafiscais e de gozarem de privilégios próprios de entes públicos faz com que estejam obrigados**

³ Recurso de Reconsideração contra acórdão que julgou regulares com ressalva as contas dos interessados (Serviço Social de Aprendizagem Rural - Administração Nacional -SENAR/AN), com quitação e determinações, relativas ao exercício de 2003.

a observar uma série de requisitos típicos da atividade pública. Esse entendimento é perfilhado pela **Maria Sylvia Zanella Di Pietro**, segundo se depreende do trecho a seguir transcrito:

'Talvez por isso essas entidades não sejam consideradas integrantes da Administração Indireta. No entanto, **pelo fato de administrarem verbas decorrentes de contribuições parafiscais e gozarem de uma série de privilégios próprios dos entes públicos, estão sujeitas a normas semelhantes às da Administração Pública**, sob vários aspectos, em especial no que diz respeito à observância dos princípios da licitação, à exigência de processo seletivo para a seleção de pessoal, à prestação de contas, à equiparação dos seus empregados aos servidores públicos para fins criminais (art. 327 do Código Penal) e para fins de improbidade administrativa (Lei 8.429/92)' (in *Direito Administrativo*, 17a edição, São Paulo, Atlas, 2004, p. 416). **(grifo meu)**

13. A jurisprudência do TCU também abraça esse entendimento, conforme demonstra o trecho transcrito do Voto condutor do Ministro Relator Augusto Sherman Cavalcanti (Acórdão 508/2005 - Primeira Câmara).

'É pacífico no TCU o entendimento de que os serviços sociais autônomos, por gerirem recursos de natureza pública, estão sujeitos aos princípios gerais que norteiam a execução da despesa pública, devendo, portanto, aplicar-se a essas entidades as normas dirigidas à Administração Pública que digam respeito à obediência desses princípios.' **(grifo meu)**

14. **Destarte, com base nos fundamentos doutrinários e jurisprudenciais expostos, é possível afirmar que os serviços sociais autônomos são destinatários de normas que tenham como âmbito de aplicação expressa a Administração Pública direta e indireta, naquilo que se referir à obediência aos princípios constitucionais basilares da Administração Pública e ao bom e regular uso das verbas públicas que arrecadarem. (...)** **(grifo meu)**

Este artigo abordará, especificamente, uma entidade que faz parte dos Serviços Sociais Autônomos, sendo ela o Serviço Social da Indústria (SESI), bem como a importância da interação do controle interno dessa entidade com os órgãos de controle externos, exercidos pela Controladoria-Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Diante disso, faz-se necessário tecer breve relato acerca do SESI, do controle interno e dos órgãos de controle externo: GCU⁴ e TCU.

2. O SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA – SESI

⁴ Para fins deste artigo a Controladoria-Geral da União (CGU) será tratada com órgão de controle externo, visto que o Serviço Social da Indústria (SESI) tem o seu próprio controle interno.

O Sesi foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.403 de 25 de junho de 1946, a fim de melhorar a qualidade de vida do trabalhador da indústria e seus dependentes, nas áreas de saúde, educação, lazer, cultura, nutrição e promoção da cidadania. Esta década ficou bastante marcada pela Segunda Guerra Mundial e, no Brasil, pela Ditadura do Estado Novo (1937 – 1945) onde, o então Presidente, Getúlio Vargas comandava o Brasil com mãos de ferro. Neste período, o descontentamento era geral, tanto por parte do empresariado brasileiro, quanto por parte da classe operária. Neste contexto, que o Sesi foi instituído para cooperar com o poder público.

O Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965, aprova o Regulamento do Serviço Social da Indústria (SESI) com a seguinte finalidade:

Art. 1º O Serviço Social da Indústria (SESI), criado pela Confederação Nacional da Indústria, a 1º de julho de 1946, consoante o Decreto-lei nº 9.403, de 25 de junho do mesmo ano, tem por escopo estudar planejar e **executar medidas que contribuam, diretamente, para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país (grifo meu)**, e bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico, e o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes.

[...]

Art. 4º Constitui finalidade geral do Sesi: auxiliar o trabalhador da indústria e atividades assemelhadas e resolver os seus problemas básicos de existência (saúde, alimentação, habitação, instrução, trabalho, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política).

A alínea “a” do artigo 2º Regulamento⁵ do Sesi, define que as categorias beneficiadas com os serviços do Sesi serão: o trabalhador da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca e seus dependentes.

O artigo 4º do Regulamento⁶ do Serviço Social da Indústria define suas finalidades:

Art. 4º Constitui finalidade geral do Sesi: auxiliar o trabalhador da indústria e atividades assemelhadas e resolver os seus problemas básicos de existência (saúde, alimentação, habitação, instrução, trabalho, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política).

⁵ Regulamento do Serviço Social da Indústria (SESI). Aprovado pelo Decreto nº 57.375, de 02 de dezembro de 1965.

⁶ Vide nota nº 5.

No artigo 5º do Regulamento⁷, da alínea “a” até a alínea “g” definem os objetivos do Serviço Social da Indústria: a) alfabetização do trabalhador e seus dependentes; b) educação de base; c) educação para a economia; d) educação para a saúde (física, mental e emocional); e) educação familiar; f) educação moral e cívica e g) educação comunitária.

No ano de 2008, com publicação do Decreto nº 6.637⁸, houve uma importante mudança no foco das ações do Serviço Social da Indústria, pois ele determina limites de orçamento para a educação do trabalhador. Os parágrafos 1º, 2º e 3º do artigo 6º desse Decreto que uma parte da receita líquida da contribuição compulsória será destinada para a educação básica e continuada. Também podendo ser utilizada para ações educativas relacionadas à saúde, ao esporte, à cultura e ao lazer dos estudantes beneficiados.

No artigo 69 do Decreto nº 6.637⁹ foi definido a forma como se daria a transição da aplicação dos recursos da contribuição compulsória, bem como os percentuais destinados a educação e a gratuidade:

Art. 69 O SESI vinculará no seu orçamento geral, anual e progressivamente, até o ano de 2014, o valor correspondente a um terço da receita líquida da contribuição compulsória, correspondente a vinte e sete inteiros e setenta e cinco centésimos por cento da receita bruta da contribuição compulsória, às ações mencionadas no § 2º do art. 6º, sendo que a metade deste valor, equivalente a um sexto da receita líquida da contribuição compulsória, deverá ser destinada à gratuidade.

§ 1º A alocação de recursos vinculados à educação e à gratuidade, de que trata este artigo, deverá evoluir, anualmente, a partir do patamar atualmente praticado, de acordo com as seguintes projeções médias nacionais:

I - para a educação:

a) vinte e oito por cento em 2009; b) vinte e nove por cento em 2010; c) trinta por cento em 2011; d) trinta e um por cento em 2012; e) trinta e dois por cento em 2013; e f) trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento a partir de 2014; e

II - para a gratuidade:

a) seis por cento em 2009; b) sete por cento em 2010; c) dez por cento em 2011; d) doze por cento em 2012; e) catorze por cento em 2013; e f) dezesseis inteiros e sessenta e sete centésimos por cento a partir de 2014.

[...]

§ 3º As ações de gratuidade a que se refere este artigo serão destinadas aos trabalhadores e seus dependentes de baixa renda que, preferencialmente, sejam alunos matriculados na educação básica e continuada.

⁷ Vide nota nº 5.

⁸ Altera e acresce dispositivos ao Regulamento do Serviço Social da Indústria - SESI, aprovado pelo Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965.

⁹ Vide nota nº 8.

O Capítulo VII do Decreto 57.375 trata do Orçamento e Prestação de Contas dos Serviços Social da Indústria. Neste, capítulo o artigo 57 e parágrafo 1º determinam que, após o Conselho Nacional do aprovar as contas do Departamento Nacional e dos Regionais, elas devem ser encaminhadas ao Tribunal de Contas da União para serem julgadas.

3. CONTROLE INTERNO

A INTOSAI¹⁰ (organização da qual o TCU é membro) define o controle interno como sendo um processo integrado que envolve tanto a direção das entidades quanto seus funcionários, e é estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que na busca da missão da instituição os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- Cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano;
- O controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais.

O COSO¹¹ é uma organização não-governamental, criada nos EUA com o objetivo de impulsionar a busca pela qualidade nas informações contábeis por meio de controles internos efetivos e ética na gestão. Além da efetividade dos controles internos e governança corporativa. Fazem parte desse comitê as seguintes entidades: *American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accounting, Financial Executives International, Institute of Managements Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*.

¹⁰ Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Tradução TCE-BA. 2007.

¹¹ COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.

Diante disso, em 1992 o COSO, ou seja, *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), também chamado de COSO I, contemplou as ferramentas para implementação e avaliação de controles internos, contemplando a gestão de riscos como parte de seus componentes (identificação de eventos, avaliação de riscos e respostas a riscos). Nesse documento, controle interno é definido como sendo um processo construído pela alta administração, seus gerentes e demais colaboradores, concebido a fim de mitigar os riscos e garantir que os objetivos da entidade sejam atingidos. Para tanto, foram criadas as seguintes categorias:

- Eficácia e Eficiência das Operações, com o intuito de proteger os ativos e prevenir a detecção de fraude e erros;
- Confiabilidade dos reportes financeiros, a fim de garantir a exatidão, integridade e confiabilidade dos registros financeiros e contábeis;
- Conformidade com leis e regulamentos, buscando Aderência às normas administrativas, às políticas da empresa e à legislação a qual está subordinada.

Então, segundo o COSO, os controles internos buscam assegurar o alcance dos objetivos, de maneira correta e tempestiva, com a mínima utilização de recursos.

Em 2007, foi editado o COSO II¹²: *Management Risk – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), resultado de um projeto iniciado em 2001, com consultoria da *Pricewaterhouse Coopers*, que percebeu a necessidade de se desenvolver uma estratégia de gestão de riscos para ser adotada por todas as organizações corporativas. Nesse documento, o controle interno é apresentado como parte do gerenciamento de riscos corporativos e as atividades de gestão de riscos são expandidas para todas as áreas da organização, e não só àquelas responsáveis pelas demonstrações contábeis.

O COSO II, defende que todos na organização são responsáveis pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos, cada um com sua função e

¹² COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. 2007. Tradução: Audibra, 2007.

responsabilidade. Esse modelo é importante para garantir a manutenção eficiente dos controles internos da organização. Por exemplo:

- O dirigente máximo é responsável por estabelecer as normas e políticas gerais de implantação e manutenção dos controles internos e de gestão de riscos;
- Os diretores de unidades são responsáveis por normas e procedimentos específicos para sua unidade e pela administração dos riscos relativos aos objetivos de sua unidade;
- Os Auditores internos são responsáveis por avaliar a eficácia dos controles internos e da gestão de riscos e recomendar melhorias;
- Unidade de controle interno e/ou de gestão de riscos: a organização pode implantar uma área de controle interno e uma de gestão de riscos, ou utilizar a mesma estrutura para o controle e gestão de riscos, bem como pode utilizar uma estrutura já existente – como a auditoria interna – para trabalhar concomitantemente com fiscalização, controle e gestão de riscos. Todas essas definições dependem da complexidade da organização e dos riscos aos quais ela está exposta. Quando a entidade junta o processo de controle interno e gestão de riscos com a auditoria interna. Além de fiscalizar o processo, a unidade terá a responsabilidade de auxiliar os demais gestores a trabalhar preventivamente, com o intuito de identificar possíveis eventos que possam afetar a busca dos objetivos definidos pela administração, bem como de mitigar os riscos.

De acordo com a FASB (*Financial Accounting Standards Board*), controle interno consiste em um conjunto de políticas e procedimentos que são desenvolvidos e operacionalizados para garantir razoável certeza acerca da confiança que pode ser depositada nas demonstrações financeiras e nos seus processos correlatos, bem como na correta apresentação daquelas demonstrações financeiras, garantindo que foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e que incluem políticas e procedimentos de manutenção dos registros contábeis, aprovações em níveis adequados e salvaguarda de ativos.

No Roteiro de Auditoria de Conformidade do TCU, aprovado pela Portaria 122/04¹³ o Tribunal define Controles Internos como sendo: um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Conforme Schmidt, Santos e Arima (2006), em 1949, o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados, definiu o controle interno como sendo o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados em uma entidade, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pela gestão.

Também para Schmidt (2000), a gestão de uma organização compreende três séries de esforços, ou seja: a gestão propriamente dita, a direção e a verificação ou controle:

- **Gestão:** representa uma série de esforços e cuidados que se inclinam ao fim mencionado;
- **Direção:** o trabalho econômico se informa, disciplina ou governa de modo que todos os esforços possam convergir, com a maior eficácia, para o fim particular e geral da entidade;
- **Verificação ou controle:** todo o trabalho se revela e é estudado em suas causas e em seus efeitos, a fim de dirigir com fundado conhecimento e ser freado e regulado de maneira que haja de proceder em tudo, nas formas consideradas mais vantajosas e como tal preferidas.

Nota-se, portanto, que o controle tem extrema relevância para as organizações, independentemente da sua natureza jurídica, precisam assegurar o alcance das metas propostas por sua administração. Com isso, quando a entidade tem esse processo estruturado, é possível verificar com rapidez em qual etapa a

¹³ Portaria-TCU nº 122, de 27 de abril de 2004. p 19. Aprova atualização do Roteiro de Auditoria de Conformidade.

organização não está alcançando os objetivos ou os resultados desejados. Esse processo é chamado de controle interno.

Uma vez identificados os focos de atenção do controle interno, este deverá atentar para a operacionalização dos processos de controles. É fundamental que, de forma complementar, seja dada atenção ao volume de controles estabelecidos em uma entidade. Isso se deve ao fato de que na criação excessiva de controles por si só não mitigam os riscos. O importante é que os controles estejam focados nas atividades chaves da entidade, ou seja, exercer maior controle onde o risco da atividade é alto e a possibilidade de perda é maior, pois neste caso o impacto para a operação da entidade é grande.

4. CONTROLE EXTERNO

a. O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU)

O TCU foi criado no final do século XIX, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa. A instituição do Tribunal de Contas da União, foi norteada pelos princípios da autonomia, fiscalização, vigilância e julgamento.

Desde sua criação, até a Constituição de 1988, o Tribunal sofreu diversas alterações. No entanto, após quase um século de existência ele recebeu poderes para auxiliar o Congresso Nacional, exercendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas. Sendo assim, qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU.

A Carta Magna não situou o TCU em nenhum dos três Poderes da República. Assim sendo, entende-se que ele é um órgão autônomo. Além disso, ele é um órgão de soberania, por desempenhar uma função essencial à caracterização da forma de

governo adotada no Brasil.

As atribuições do Tribunal de contas da União estão determinadas nos artigos 70 e 71, da Constituição Federal de 1988. Nestes termos:

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

Parágrafo único. **Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos** ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. **(grifo meu)**

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - **julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos** da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, **e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (grifo meu);**

[...]

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

[...]

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

A partir do artigo 4º da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, foi definida a jurisdição do Tribunal:

Art. 4º O Tribunal de Contas da União tem jurisdição própria e privativa, em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência.

Art. 5º A jurisdição do Tribunal abrange:

I - qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso I do art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária;

II - aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;

[...]

V - **os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;** (grifo meu)

VI - todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de lei;¹⁴

Já o artigo 7º da mesma Lei¹⁵ define que as contas dos administradores dos bens públicos serão, anualmente, submetidas ao julgamento do TCU sob forma de tomadas ou prestações de contas.¹⁶

De acordo com os artigos 15 e 16 da Lei¹⁷, as contas dos gestores públicos poderão ser julgadas regulares, regulares com ressalvas ou irregulares. São regulares quando demonstram exatidão dos demonstrativos contábeis e primam pela legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão. São julgadas regulares com ressalvas quando evidenciam impropriedades ou falhas formais que não resultaram em dano ao erário. São julgadas irregulares as contas que:

Art. 16. As contas serão julgadas:

[...]

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

§ 1º O Tribunal poderá julgar irregulares as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas.

Quando as contas forem julgadas regulares o Tribunal dará plena quitação aos gestores. Já, quando as contas forem julgadas regulares com ressalvas, o Tribunal lhe dará quitação e determinará a adoção de medidas necessárias para corrigir as impropriedades encontradas. Quando as contas forem julgadas irregulares o gestor será condenado a ressarcir o erário (se for o caso), bem como aplicação de multa, conforme prevê o parágrafo único do artigo 19 da Lei Ordinária¹⁸ do TCU.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União.

¹⁵ Vide nota nº 14.

¹⁶ Tomada de Contas: processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal direta; Prestação de Contas: processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal indireta e por aquelas não classificadas como integrantes da administração federal direta. Instrução Normativa TCU Nº 57/2008

¹⁷ Vide nota nº 14.

¹⁸ Vide nota nº 24.

b. A CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU)¹⁹

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal foi estabelecido pela Lei 10.180/01, tendo como órgão central a Secretaria Federal de Controle com as seguintes atribuições:

Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

[...]

II - **comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial** nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como **da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (grifo meu)**

[...]

IV - **apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.**²⁰ (grifo meu)

O Decreto nº 4.304/02²¹ altera a estrutura da do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, substituindo o órgão central que era a Secretaria Federal de Controle, pela Controladoria-Geral da União. O artigo 15 desse Decreto define o que segue:

Art. 15. As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República ficam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição.

[...]

§ 6º A auditoria interna examinará e emitirá parecer sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.

§ 7º A prestação de contas anual da entidade, com o correspondente parecer, será encaminhada ao respectivo órgão do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no prazo por este estabelecido.

¹⁹ Para fins deste trabalho, a Controladoria-Geral da União será considerada como órgão de controle externo, visto que, o Serviço Social da Indústria tem o seu próprio Controle Interno.

²⁰ BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 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. Título V e Capítulo I.

²¹ BRASIL. Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Capítulo III, Art. 8º, Inciso I.

Já o Decreto nº 4.440/02²² acrescenta o parágrafo 8º ao artigo 15 com a seguinte redação:

§ 8º O Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal poderá recomendar aos serviços sociais autônomos as providências necessárias à organização da respectiva unidade de controle interno, assim como firmar termo de cooperação técnica, objetivando o fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle.²³ (grifo meu)

Constata-se então, que ao longo desta década, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal sofreu diversas alterações e, foi se tornando cada vez mais importante para a administração.

5. CONCLUSÃO

Não há dúvidas de que os Serviços Sociais Autônomos têm personalidade jurídica de direito privado, no entanto, faz-se necessário ressaltar que tais entidades, em razão da especialidade de suas ações; porquanto atuam de forma complementar ao Estado em atividades de interesse público, estão submetidas aos órgãos de controle, que não hesitam em evocar os princípios gerais do direito público em suas decisões.

Os Serviços Sociais Autônomos executam atividades complementares ao do estado atendendo de forma prioritária os seus públicos alvos oriundos das Classes Econômicas que os mantém, de forma compulsória e com gestão compartilhada de empresários, trabalhadores e governo. Esta relação de gestão e a fonte compulsória dos recursos mantenedores não descaracterizam a natureza jurídica de direito privado destas organizações, apesar das delas estarem vinculadas ao orçamento geral da União por conta da sua vinculação aos Ministérios competentes por conta da gestão de um recurso considerado público. Este fato por si submete a fiscalização dos seus programas e recursos aplicados aos órgãos de controle externo, que não hesitam em evocar os princípios gerais do direito público em suas decisões.

²² BRASIL. Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

²³ Vide nota nº 22. Capítulo V. Das Disposições Específicas.

Neste contexto, merece relevo, não só em relação às entidades do Sistema “S”, objeto do presente estudo, mas também em relação a todas aquelas que se subordinam à fiscalização aqui referida; a distância existente entre os procedimentos adotados pelos fiscalizados para execução de suas ações, e a alta especialidade dos fiscalizadores, demonstrando o desequilíbrio dessa relação.

Prova disso, é o fato do Tribunal de Contas da União fazer parte de uma Organização tão relevante quanto a INTOSAI, criada para que seus membros troquem experiências no que se refere à fiscalização, e, diante disso, aprimorem seus conhecimentos sobre suas atividades.

Cumpram destacar também que já em 2001, no congresso do INCOSAI²⁴, os participantes definiram que utilizariam o trabalho do *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO), como o marco referencial sobre controle interno para revisão e atualização das diretrizes utilizadas pela INTOSAI.

Diante exposto, verifica-se que o TCU demonstra preocupação em aperfeiçoar sua forma de trabalho, bem como, busca adotar métodos e procedimentos de fiscalizações com abordagens atualizadas e internacionalmente aceitas.

Enquanto isso, as entidades que se submetem à fiscalização do TCU, *in casu* o Serviço Social da Indústria, se vêem impedidas de acompanhar com a mesma velocidade a evolução dos seus métodos de controle, pois ao avaliar a gestão dessas entidades, através de exames dos controles internos, das operações financeiras e contábeis. Porque, ora elas são tratadas como entidade privada, ora como “entidade pública”, pelos órgãos de controle externo. Além disso, a lacuna existente entre as práticas dos fiscalizadores em relação aos seus fiscalizados, bem como as diferenças que circundam os entes do Sistema “S”; faz com que se evidencie nas auditorias anuais de contas e as fiscalizações efetuadas pelos órgãos de controles, a necessidade de se identificar com clareza as formas de fiscalização praticadas e a conjugação dessas práticas aos processos de gestão e governança utilizados pelos fiscalizados no exercício de suas funções.

²⁴ 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI - Seul, 2001).

Diante disso, é de máxima relevância a interação entre os órgãos de controle e os serviços sociais autônomos, alvo deste estudo, de forma que haja equilíbrio e razoabilidade entre as práticas de fiscalização em relação aos procedimentos de gestão utilizados.

Contudo, a idéia não é minimizar a abordagem da fiscalização, mas atuar na criação de mecanismos que permitirão aos fiscalizados aprofundar seus conhecimentos, assumindo os papéis internos quanto à responsabilidade dos agentes, assegurando o alcance de suas metas, e a gestão eficiente de seus recursos; proporcionando condições de igualdade e harmonia com os órgãos fiscalizadores, porquanto, só dessa forma a fiscalização poderá mostrar-se eficaz e atingirá seus objetivos institucionais.

Cabe ressaltar que as entidades do Sistema S, em sua grande maioria, não entendem que devam ser fiscalizados como qualquer outro órgão da administração pública direta ou indireta; parte por causa da natureza jurídica privada referenciada nos seus decretos leis de criação, parte por conta da gestão e atendimento prioritário aos públicos pertencente aos seus mantenedores, ou seja não a sociedade em geral como o preconizado pelo Poder Público. Pois se isso não é verdadeiro há de se rever os regulamentos/regimentos destas entidades. Essa dicotomia de personalidade jurídica é que pode influenciar na maior ou menor estrutura e preparação para os controles internos e externos.

“THE IMPORTANCE OF INTERACTION OF INTERNAL CONTROL OF SOCIAL SERVICES WITH AUTONOMOUS BODIES FOR EXTERNAL CONTROL”

Abstract: Autonomous Social Services although created by law, have legal personality under private law, nonprofit and are framed by the doctrine and jurisprudence as parastatals bodies, according to acting alongside the state in activities of a public nature in the interest of categories that represent, and mainly by raising and managing resources are considered public, as are compulsory contributions imposed by the Decree-Law that created their "S". Given this, these entities undergoing control the Comptroller General (CGU) and the Court of Audit (TCU) for quasi administer contributions. Therefore, this study demonstrates the

importance of the interaction of internal control of the entities the "S" - with emphasis on Social Service of Industry (SESI) - Bodies and External Control.

Keywords: Internal control, external control, "S" System, Autonomous Social Services, CGU - Comptroller General's Office and TCU - Court of Audit

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 09 nov. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946**. Atribuí à Confederação Nacional da Indústria encargo de criar o Serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del9403.htm. Acesso em: 09 nov. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 57.375, de 02 de dezembro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/1950-1969/D57375.htm. Acesso em: 10 nov. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 6.637, de 05 de novembro de 2008**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6637.htm. Acesso em: 10 nov. 2010

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm. Acesso em: 16 nov. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 17 nov. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm. Acesso em: 17 nov. 2010.

BRASIL. Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4440.htm. Acesso em: 18 nov. 2010.

_____. **Portaria-TCU nº 122, de 27 de abril de 2004**. Aprova atualização do Roteiro de Auditoria de Conformidade. Disponível em:

<http://www.contas.cnt.br/doc/Legisaud> Auditoria de Conformidade TCU. Acesso em 17/11/2010.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. 2007.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) e PricewaterhouseCoopers Governance, Risk and Compliance, Estados Unidos da América, 2007.

COSO. **Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary.** United States of America: COSO, 1992.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público.** Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, Série Traduções, n. 13, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** São Paulo: Atlas, 2008.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo.** São Paulo: Saraiva, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Forense, 2003.

POUBEL DE CASTRO, Domingos. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental.** São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de Controladoria.** São Paulo: Atlas, 2006.

PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez, PESTANA, Armando de Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão – teoria e prática.** 2ª. ed, São Paulo: Atlas, 1997.