

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANIELLE NOBERTO QUEIROZ

**CONSTATAÇÕES DO TCU: ANÁLISE DE IRREGULARIDADES VERIFICADAS
EM AUDITORIAS NA PETROBRAS, NO PERÍODO DE 2013-2014.**

NATAL/RN
JUNHO/2015.

DANIELLE NOBERTO QUEIROZ

**CONSTATAÇÕES DO TCU: ANÁLISE DE IRREGULARIDADES VERIFICADAS
EM AUDITORIAS NA PETROBRAS, NO PERÍODO DE 2013-2014.**

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Edimilson Monteiro Batista.

NATAL/RN
JUNHO/2015.

DANIELLE NOBERTO QUEIROZ

**CONSTATAÇÕES DO TCU: ANÁLISE DE IRREGULARIDADES VERIFICADAS
EM AUDITORIAS NA PETROBRAS, NO PERÍODO DE 2013-2014.**

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Edimilson Monteiro Batista.

Aprovada em 16 de junho de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Edimilson Monteiro Batista, Esp.
Orientador

Prof^a. Halcima Melo Batista, Ms.C
Membro

Prof. Leandro Saraiva Dantas de Oliveira, Esp.
Membro

Dedico essa monografia à Deus e à minha Família.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pois Ele é quem me concede sabedoria para viver, estudar, e para ser quem eu sou. Além disso, Ele é o grande amor da minha vida, é minha inspiração, minha fortaleza e a minha fonte de vida, é o meu Salvador que através do seu grande e inacabável amor e com sua eterna fidelidade conduz os meus passos para o caminho do sucesso em todas as áreas da minha vida e me proporciona a felicidade e a vida eterna. Muito obrigada Deus e para sempre te louvarei e te amarei.

Um agradecimento especial aos meus estimados pais, José Noberto Filho e Maria Celia Queiroz de Alvarenga, que são os maiores responsáveis e incentivadores por eu ter trilhado um caminho de vitórias e ter chegado até aqui. Muito obrigada pelo amor, educação, dedicação, pela força, companheirismos, por serem meus verdadeiros amigos e pelos conselhos e por ser o meu porto seguro aqui na terra. Eternamente grata, Amo vocês!

Aos meus queridos irmãos, Diego Noberto Queiroz, José Noberto Junior e Fabio Noberto Queiroz, meus fieis companheiros que estão sempre ao meu lado, que me alegram e me acompanham nessa trajetória, torcendo pelo meu sucesso e pela minha felicidade. Aproveito para agradecer aos meus animais de estimação Lyon, Ulissinho e Melissinha por serem amigos fiéis pelos momentos de inspiração e companheirismo, Amo muito vocês também.

Ao professor e orientador Edimilson Monteiro Batista, pela indicação do material, textos, que auxiliaram na pesquisa, na escrita e no desenvolvimento dessa monografia. Além disso, ele conduziu esse trabalho com paciência, atenção, dedicação, e sempre esteve presente trazendo conhecimento, críticas, contribuições e melhorias para que o trabalho fosse concluído com êxito.

Aos meus amigos que sempre me deram apoio, conselhos, ajuda e força, em especial aos meus amigos e parceiros de estudo nesses 5 anos de UFRN: Patrezo Diego T. de Almeida, José Isak de O. Fontes e Lutiane Sales Barros. Um agradecimento especial a Tião (Sebastião Gonçalves de Oliveira) da SEDEC que sempre esteve do meu lado como um grande amigo e incentivador e que me acompanhou no finalzinho dessa jornada.

Por fim, a todos os professores da UFRN do curso de Ciências Contábeis que compartilharam seus conhecimentos acadêmicos para que pudesse concluir o curso de ciências contábeis.

*“Se projetares alguma coisa, ela te sairá bem, e a luz brilhará em seus caminhos.”
(Jó, 22: 28 – 29).*

RESUMO

O presente trabalho apresenta a ação fiscalizadora do Tribunal de Contas da União, na sua função de órgão de auditoria governamental, na empresa Petrobras, no período de 2013-2014. A justificativa e relevância da pesquisa se deve ante a investigação na estatal Petrobras, que a Polícia Federal denominou de Operação Lava Jato, para apuração de um suposto esquema de lavagem de dinheiro, bem como formação de quadrilha. A metodologia utilizada, quanto ao objetivo, é descritiva. Quanto aos procedimentos a pesquisa é bibliográfica e documental, e quanto ao objeto é qualitativa. Foram constatados um total de 35 Acórdãos de julgamentos da Corte de Contas, relativos a fiscalizações no período 2013-2014 e, desses, foram examinados 6 Acórdãos que contemplam irregularidades, como: superfaturamento, sobrepreço e inadequações de orçamento, contratos e licitações em obras. Conclui-se, ao final, que o Tribunal de Contas da União, no período pesquisado, exerceu efetivamente sua ação fiscalizadora na Petrobras e foram constatadas práticas irregulares na gestão da empresa.

Palavras – chave: Auditoria. Constatações. Irregularidades. Petrobras. TCU.

RESUMEN

Este trabajo presenta la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de la Unión, en su función de órgano de auditoría gubernamental en la compañía Petrobras en el período 2013-2014. La justificativa y relevancia de ese estudio en la estatal Petrobras, es debido a la investigación realizada por la Policía Federal, llamada de Operación Lava Jato, para la averiguación acerca de un supuesto lavado de dinero. La metodología utilizada, cuanto a los objetivos es descriptiva, cuanto a los procedimientos la investigación es bibliográfica y documental, y cuanto al objeto es cualitativa. Fueron examinadas un total de 35 sentencias del Tribunal de Cuentas de la Unión, y fueron analizadas 6 sentencias que presentaran irregularidades como sobreprecio e inadecuaciones en los contratos y en las licitaciones de las obras. Por tanto, el Tribunal de Cuentas de la Unión, en el período investigado, ejerció efectivamente su acción fiscalizadora en la Petrobras, y fueron constatados irregularidades en la gestión de esa empresa.

Palabras – clave: Auditoría. Constataciones. Irregularidades. Petrobras. TCU.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 – Organograma da Petrobras | 19 |
| Figura 2 – Organograma do Tribunal de Contas da União | 31 |

LISTA DE QUADRO

| | |
|--|----|
| Quadro 1 – Empresas Subsidiárias da Petrobras | 18 |
| Quadro 2 – Tribunais de Contas X Controladoria | 26 |
| Quadro 3 – Competências Constitucionais do TCU..... | 32 |
| Quadro 4 – Instrumentos de Fiscalização..... | 34 |
| Quadro 5 – Classificação de Auditoria..... | 36 |
| Quadro 6 – Fiscalizações do TCU na Petrobras, 2013-2014..... | 40 |
| Quadro 7 – Seleção das Constatações do TCU em 2013-2014 | 41 |
| Quadro 8 – Resumo das Principais Constatações do TCU na Petrobras, 2013-2014 | 46 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|---------|--------------------------------------|
| ART. | Artigo |
| CF | Constituição Federal |
| CGU | Controladoria Geral da União |
| CPI | Comissão Parlamentar de Inquérito |
| MP | Medida Provisória |
| SEGECEX | Secretaria Geral de Controle Externo |
| SFC | Secretaria Federal de Controle |
| SIAFI | Sistema de Administração Financeira |
| TCU | Tribunal de Contas da União |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 1.1 CONTEXTO E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA..... | 13 |
| 1.2 OBJETIVOS..... | 15 |
| 1.2.1 Geral..... | 15 |
| 1.2.2 Específico..... | 15 |
| 1.3 JUSTIFICATIVA..... | 16 |
| 1.4. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA PETROBRAS..... | 17 |
| 2. REFERENCIAL TEÓRICO..... | 21 |
| 2.1. CONTROLE GOVERNAMENTAL..... | 21 |
| 2.1.1 Autocontrole..... | 22 |
| 2.1.2 Controle Interno..... | 22 |
| 2.1.3 Controle Externo..... | 24 |
| 2.1.3 Controle Social e Accountability..... | 26 |
| 2.2. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU..... | 28 |
| 2.2.1 Contexto Histórico do Tribunal de Contas da União..... | 28 |
| 2.2.2 Conceito e Características do Tribunal de Contas da União..... | 29 |
| 2.2.3 Competências do Tribunal de Contas da União..... | 32 |
| 2.3. FISCALIZAÇÃO GOVERNAMENTAL..... | 33 |
| 2.4. AUDITORIA GOVERNAMENTAL..... | 35 |
| 3. METODOLOGIA..... | 37 |
| 3.1. Tipo da Pesquisa..... | 37 |
| 3.2. Universo e Amostra..... | 38 |
| 3.3 Instrumento e Processo de Coleta de Dados..... | 38 |
| 3.4 Limitações do Método..... | 39 |
| 4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS..... | 40 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES..... | 47 |
| REFERÊNCIAS..... | 49 |

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Em março do ano de 2014, foi iniciada pela Polícia Federal uma investigação sobre um suposto esquema de corrupção referente ao desvio e lavagem de dinheiro na empresa Petróleo Brasileiro S.A (Petrobras). Essa inquirição foi intitulada como Operação Lava Jato, pois alguns dos envolvidos nesse esquema eram postos de combustíveis e rede de lavanderias. Cabe mencionar que, além da Polícia Federal, o Ministério Público Federal também atua na apuração dos fatos dessa investigação.

É importante destacar que a Polícia Federal divulgou informações para imprensa em diversos canais de comunicação explicando como funcionava o referido esquema de corrupção: a Petrobras contratava empreiteira através de licitações fraudulentas para superfaturar o valor das obras. Além disso, o dinheiro superfaturado era desviado para pagar propinas a diretores da empresa, bem como para distribuir para alguns partidos políticos.

Para reflexão sobre as causas de tais ocorrências, em uma empresa considerada como uma das maiores do mundo, no ramo do petróleo, é razoável questionar os sistemas de controles daquela sociedade de economia mista. A propósito, citam-se os mecanismos de controle interno e externo que a Petrobras utiliza no âmbito administrativo e gerencial, são eles:

- **Auditoria interna** - Unidade independente na Companhia, que tem como objetivo executar atividades de controle e conformidade dos processos de contratação.
- **Gerência de Controladoria** - Objetiva avaliar riscos para atender os marcos legais e regulatórios a que está submetido o Sistema Petrobras, incluindo riscos de fraude e corrupção.
- **Comissões internas de apuração** - Constituídas no caso de haver indícios de irregularidade nas contratações da Companhia.
- **Fiscalização pelos órgãos públicos** - Fiscalização pelos diversos órgãos públicos, tais como: Controladoria - Geral da União, Tribunal de Contas da União, Ministério Público, Comissão de Valores Mobiliários e agências reguladoras (PETROBRAS, 2015)¹.

Além desses mecanismos a Petrobras tem documentos que estabelecem parâmetros para o relacionamento com o público são eles:

¹ Informações fornecidas na página eletrônica da Petrobras. Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/estamos-atuando-para-superar-nossos-desafios-conheca-nossas-providencias-na-operacao-lava-jato.htm>.

- **Código de Ética:** define os princípios éticos e os compromissos de conduta do Sistema Petrobras nas relações com seus públicos de interesse.
- **Guia de Conduta:** apresenta as condutas éticas que devem ser observadas pelos membros do Conselho de Administração, do Conselho Fiscal, da Diretoria Executiva, ocupantes de funções gerenciais, empregados e estagiários. Incluímos o respeito ao nosso Guia de Conduta na revisão do Manual para Contratação, documento que reúne as diretrizes que nós e nossos fornecedores devemos seguir na celebração de contratos.
- **Manual do Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção:** reúne os principais conceitos e medidas adotados pelo Programa e reafirma o nosso compromisso com a ética, a transparência e a tolerância zero à fraude e à corrupção em nossas atividades e negócios (PETROBRAS, 2015)².

Diante dos mecanismos de controle utilizados por essa empresa, a fim de evitar a ocorrência de irregularidades na sua gestão patrimonial e de negócios, cabe imaginar a ausência de irregularidades ou a diminuição dessas. Entretanto ocorreu o contrário, evidenciando, assim, falhas e ausências de procedimentos de controle interno.

É certo, porém, que a Petrobrás, enquanto sociedade de economia mista do governo federal, da administração indireta, está submetida à fiscalização do controle externo, exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme o art. 70 da Constituição Federal.

Mediante essas considerações iniciais, esta pesquisa pretende verificar a ação fiscalizadora do Tribunal de Contas da União, na sua função de órgão de auditoria governamental, na empresa Petrobras, no período de 2013-2014, com o intuito de responder o seguinte questionamento: **O Tribunal de Contas da União, no período de 2013-2014, constatou irregularidades nas obras, empreendimentos e negócios da Petrobras?**

² Informações fornecidas na página eletrônica da Petrobras. Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/estamos-atuando-para-superar-nossos-desafios-conheca-nossas-providencias-na-operacao-lava-jato.htm>.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

O objetivo geral da pesquisa consiste em identificar as irregularidades constatadas pelo Tribunal de Contas da União, nas obras, empreendimentos e negócios da Petrobras, nos exercícios de 2013-2014.

1.2.2 Específicos

Com o intuito de atingir o objetivo geral, são previstos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar a ação fiscalizadora do Controle Externo, a cargo do Tribunal de Contas da União, no modelo constitucional brasileiro;
- Examinar os resultados das Auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da União na Petrobras, no período de 2013-2014;
- Comentar as principais irregularidades constatadas pelo Tribunal de Contas da União nas auditorias realizadas na empresa Petrobras, no período de 2013 e 2014.
- Demonstrar a efetividade da ação fiscalizadora do TCU na Petrobrás, nos exercícios 2013-2014.

1.3 JUSTIFICATIVA

Como já foi mencionado no início desse trabalho, em março de 2014 foi iniciada uma investigação na estatal Petrobras, que a Polícia Federal denominou de Operação Lava Jato, tendo em vista que está sendo investigado um suposto esquema de lavagem de dinheiro, bem como formação de quadrilha. Segundo a Polícia Federal, essa operação já pode ser considerada como uma das maiores investigações de corrupção da história do Brasil.

Esse fato chama atenção porque se trata de uma sociedade de economia mista, sociedade anônima por ações, com participação majoritária do governo federal, na qual existem procedimentos e normas internas de controle para evitar irregularidades na gestão, bem como a própria Constituição Federal de 1988 que estabeleceu sistema de controle externo e de fiscalização governamental contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.

Nesse contexto, mostra-se relevante a realização de um estudo acerca das irregularidades constatadas pelo Tribunal de Contas da União, nas auditorias realizadas na Petrobras, no período indicado.

Dessa forma, a pesquisa se justifica, uma vez que traz ao mundo acadêmico um estudo sobre tema relevante na administração pública brasileira contemporânea.

1.4. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA: PETROBRAS

A história da Petrobras teve início com a criação da Lei n° 2.004 de 1953, que dispõe sobre a instituição da Sociedade Anônima Petrobras S.A, bem como a Política Nacional do Petróleo e define as atribuições do Conselho Nacional do Petróleo. Esse fato pode ser confirmado no capítulo III, seção I desta lei:

Art. 5º: Fica a União autorizada a constituir, na forma desta lei, uma sociedade por ações, que se denominará Petróleo Brasileiro S. A. e usará a sigla ou abreviatura de Petrobrás.

Art. 6º A Petróleo Brasileiro S. A. terá por objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o comércio e o transporte do petróleo proveniente de poço ou de xisto – de seus derivados bem como de quaisquer atividades correlatas ou afins.

Parágrafo único. A pesquisa e a lavra, realizadas pela Sociedade, obedecerão a plano por ela organizado e aprovados pelo Conselho Nacional do Petróleo, sem as formalidades, exigências de limitações de área, e outras julgadas dispensáveis, em face da decreto-lei n° 3.236, de 7 de maio de 1941, autorizando-as o Conselho em nome da União.

Porém, a Lei n° 2.004 de 1953 foi revogada pela Lei n° 9.478 de 1997, tendo em vista que esta dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, a instituição do Conselho Nacional de Política Energética e da Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. No capítulo IX da Lei n° 9.478 de 1997 descreve sobre a constituição da Petrobras:

Art. 61. A Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRAS é uma sociedade de economia mista vinculada ao Ministério de Minas e Energia, que tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins, conforme definidas em lei.

§ 1º As atividades econômicas referidas neste artigo serão desenvolvidas pela PETROBRÁS em caráter de livre competição com outras empresas, em função das condições de mercado, observados o período de transição previsto no Capítulo X e os demais princípios e diretrizes desta Lei.

§ 2º A PETROBRAS, diretamente ou por intermédio de suas subsidiárias, associada ou não a terceiros, poderá exercer, fora do território nacional, qualquer uma das atividades integrantes de seu objeto social.

Art. 62. A União manterá o controle acionário da PETROBRAS com a propriedade e posse de, no mínimo, cinquenta por cento das ações, mais uma ação, do capital votante.

Parágrafo único. O capital social da PETROBRAS é dividido em ações ordinárias, com direito de voto, e ações preferenciais, estas sempre sem direito de voto, todas escriturais, na forma do art. 34 da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Diante disso, a empresa em estudo é considerada uma Sociedade Anônima de capital aberto, cujo acionista majoritário é a União Federal (representada pela Secretaria do Tesouro

Nacional). Tem como atividade empresarial a integração de energia nos âmbitos de exploração e produção, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás-química e biocombustíveis (PETROBRAS, 2013).

É necessário destacar, também, a Seção VII – das subsidiárias da Petrobrás da Lei nº 9.478 de 1997 no seu Art. 39, o qual afirma que “a Sociedade operará diretamente ou através de suas subsidiárias, organizadas com aprovação do Conselho Nacional do Petróleo, nas quais deverá sempre ter a maioria das ações com direito a voto”. Então, para realizar as atividades mencionadas, a Petrobras conta com a parceria de cinco empresas subsidiárias, elas estão citadas no quadro 1:

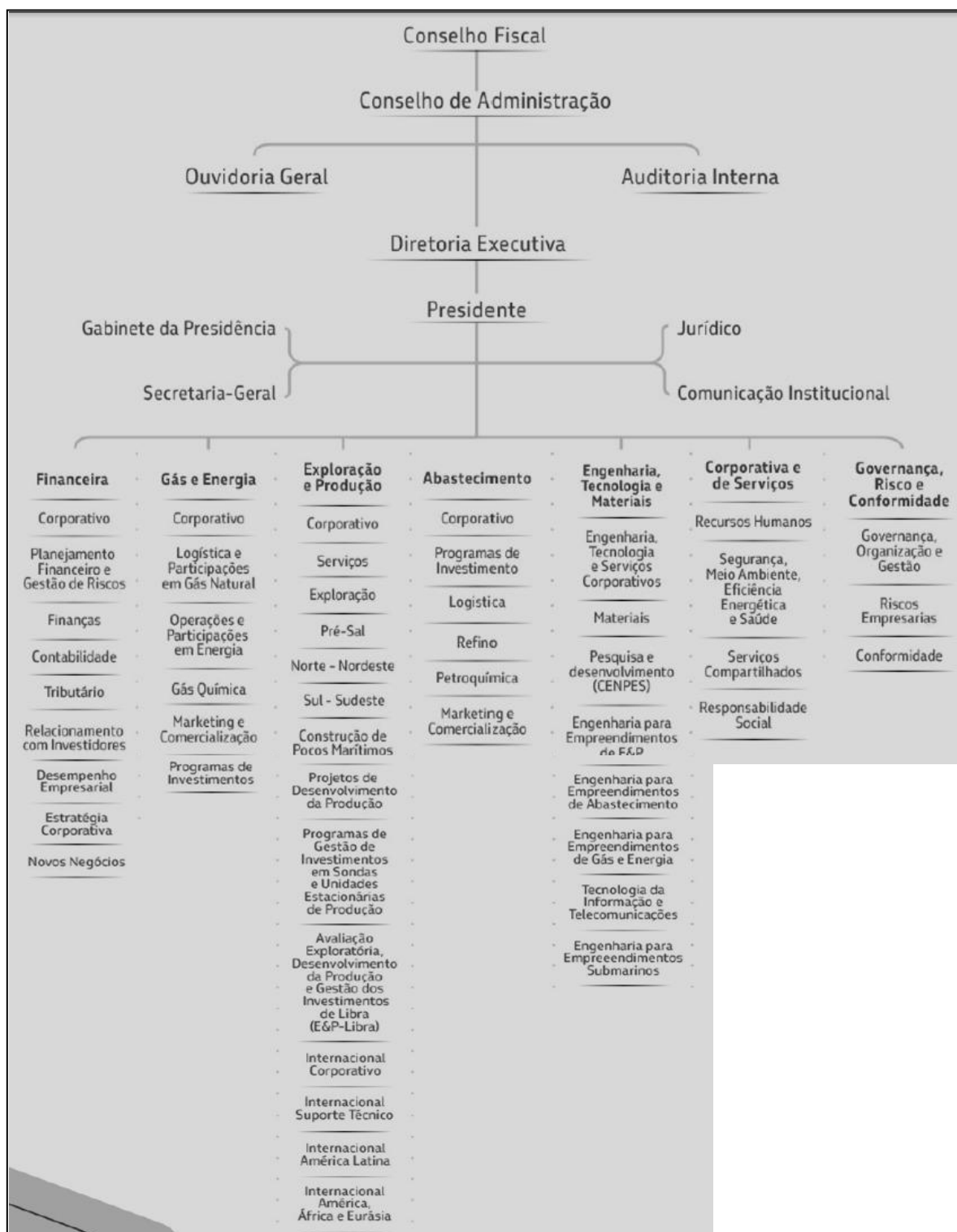
QUADRO 1: EMPRESAS SUBSIDIÁRIAS DA PETROBRAS

| EMPRESAS SUBSIDIÁRIAS DA PETROBRAS | |
|--|---|
| EMPRESAS SUBSIDIÁRIAS | AREA DE ATUAÇÃO |
| Petrobras Distribuidora | Atua na distribuição, comercialização e industrialização de produtos de petróleo de derivados, além de atividades de importação e exportação; |
| Petrobras Biocombustível | Produz biocombustível (biodiesel e etanol) com responsabilidade social e ambiental, contribuindo para a diversificação da matriz energética brasileira e a redução da emissão dos gases de efeito estufa. |
| Transpetro (Petrobras Transporte S.A) | Atende às atividades de transporte e armazenamento de petróleo e derivados, álcool, biocombustível e gás natural. Além disso, é responsável por mais de 14 mil km de dutos, ou seja, as malhas de dutos se aliam a terminais e uma frota de navios – petroleiros, unindo as áreas de produção, refino e distribuição da Petrobras e atuando na importação e exportação de petróleo e derivados, de biocombustível e de gás natural. |
| Gaspetro | Se relaciona diretamente com a ampliação da oferta do gás natural em todo o país que vai de Corumbá à cidade de Uruguaiana, isto é, essa empresa conta com uma malha de gasodutos, pertencentes à Petrobras, com mais de 7 mil quilômetros. Essa rede se estende sob o solo brasileiro atravessando estados e levando o gás natural, por meio das companhias distribuidoras estaduais, às residências, indústrias, usinas e aos veículos automotivos. |
| Liquigás | É uma distribuidora que atua no engarrafamento, distribuição e comercialização de gás liquefeito de petróleo (GLP). Além disso, ela fornece produtos e serviços sob as medidas aos mais diversos setores, como o da indústria, comércio, agricultura e pecuária. |

Fonte: Petrobras (2013).

Para compreensão da grande administração da empresa, é necessário apresentar o organograma da estatal Petrobras constituindo sua estrutura organizacional.

Figura 1: Organograma da Petrobras



Fonte: Petrobras (2013).

Cabe acrescentar informações acerca dos dados econômicos e financeiros da Petrobras referente a 2015. A primeira observação diz respeito aos lugares de atuação, ou seja, ela está

presentes em 17 países. Além disso, ela expandiu as operações para está entre as cinco maiores empresas integradas de energia no mundo até 2030.

Em contrapartida, em meio a escândalos de corrupção juntamente com o prejuízo apontado no final de 2014, na lista anual da revista americana Forbes, na qual há um *ranking* que reúne duas mil maiores empresas do mundo, a Petrobras despencou quase 400 posições nesse *ranking*, pois em 2012, ela estava entre as dez maiores do mundo e, no ano de 2014 ocupava o 30º lugar e hoje ela se encontra na posição de número 416, esse fato aconteceu porque o valor de mercado da companhia caiu pela metade em apenas um ano, isto é, de US\$ 86,8 bilhões para US\$ 44,4 bilhões (PASSARINHO, 2015).

De acordo com os dados divulgados pela Petrobras, a companhia apresentou lucro líquido de R\$ 5.330 milhões no primeiro trimestre do ano de 2015. Este Lucro líquido reflete a ausência de itens não recorrentes relevantes, tendo em vista que, no último trimestre do ano de 2014, as perdas por *impairment* de ativos foram determinantes para um prejuízo de R\$ 26.600 milhões (PETROBRAS, 2015, p.15).

Segundo informações extraídas do relatório com o resultado do 1º trimestre do ano corrente, em 31 de março de 2015, o saldo de caixa e equivalentes de caixa reduziu 22% em relação a 31 de dezembro de 2014 e as disponibilidades ajustadas reduziram 1%. No que se refere aos investimentos nos negócios da Companhia foram 13% inferiores em 2015, com destaque para o recuo nos investimentos na área de abastecimento. Em função das restrições em fontes de financiamento, complicações relacionadas à insolvência de fornecedores e a ausência de fornecedores qualificados, principalmente em função das investigações da Operação Lava Jato, a Companhia determinou a postergação de determinados projetos por um extenso período (PETROBRAS, 2015, p.16).

Outro dado importante é que no 1º trimestre de 2015 foi realizado um investimento num total de R\$ 17.843 milhões, direcionados ao aumento da capacidade produtiva e à modernização e ampliação do parque de refino. E por fim, o índice de endividamento líquido do Sistema Petrobras em reais aumentou 18% em relação a 31.12.2014, em decorrência do impacto da depreciação cambial de 20,8% (PETROBRAS, 2015, p. 17).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo está dividido em quatro seções, sendo que a primeira abordará sucintamente a respeito do controle governamental, a segunda explicará de forma mais detalhada acerca do Tribunal de Contas da União, e a terceira contemplará a abordagem sobre a fiscalização governamental e finalizando esse capítulo será apresentado estudo no tocante ao conceito de Auditoria Governamental.

2.1. CONTROLE GOVERNAMENTAL

O controle pode ser entendido de forma superficial como o ato de fiscalizar, verificar, examinar supervisionar algo. Então, pode-se afirmar que o controle como uma função essencial na verificação dos resultados, pois sua intervenção inibe o abuso de poder, fazendo com que a autoridade administrativa pautada a sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante a fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva (LIMA, 2008, p. 7).

É nesse contexto que Santana (2014, p. 2) define controle na administração pública como:

Sendo a faculdade que um determinado ente estatal tem de fiscalizar os seus próprios atos de gestão ou de outro ente, podendo se apresentar com sentido negativo ou positivo. Por sentido negativo entende-se o controle como sendo sinônimo de fiscalização, ou seja, quando a ação incide sobre pessoas. Por sentido positivo entende-se o controle capaz de realizar as atividades de gestão conforme o prévio planejamento, com vistas ao alcance dos objetivos.

Essa definição pode ser complementada como a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro (ARAÚJO, 2011, p.4).

Um dado interessante diz respeito que todo o processo do controle tem uma finalidade precípua, qual seja a de garantir que os administradores públicos atuem em consonância com princípios basilares da Administração Pública, tais como: legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência, dentre outros (SANTANA, 2014, p.2).

Para Araújo (2011, p. 5) o controle no âmbito da administração pública tem como objetivo verificar legalidade, mérito (legitimidade e economicidade) e resultados dos atos praticados, assegurar consecução dos interesses coletivos e a transparência da gestão, por fim, subsidiar o planejamento das ações.

É indispensável mencionar que através do controle é possível acompanhar a execução de programas de governo e apontar suas falhas e desvios, verificar a correta aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas (LIMA, 2008, p. 7).

Mediante ao que foi exposto, o TCU (2014, p.7) classificou o controle em quatro categorias: a primeira como autocontrole, a segunda é composta por órgãos e unidades de controle interno. Na terceira é formada pelos órgãos de controle externo. E na última é formada pelos mecanismos de controle social. Além disso, é importante mencionar a respeito do *Accountability*. Diante disso, a seguir será explicada de forma sucinta cada categoria mencionada.

2.1.1 Autocontrole

O autocontrole é formado por controles internos mantidos pelo próprio gestor nos processos de trabalho, bem como das estruturas de governança necessárias para manter a gestão das entidades vinculadas em consonância com as diretrizes da alta administração (TCU, 2014, p.7).

Com isso através do controle desempenhado pelos próprios gestores e servidores públicos, com suporte em procedimentos adequados (controles voltados a eliminar ou mitigar riscos), é capaz de evitar falhas e irregularidades e, ao mesmo tempo, contribuir para o alcance de resultados (TCU, 2014, p.8).

2.1.2 Controle Interno

O controle interno pode ser definido como um conjunto de atividades, e procedimentos interligados utilizando 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 (PETER E MACHADO, 2009, p.24).

Os controles internos de uma organização são formados por atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados a fim de eliminar ou reduzir os riscos, ou seja, mecanismos usados com vistas a assegurar a regularidade dos atos administrativos (conformidade) e concorrer para que os objetivos da organização sejam alcançados (desempenho) (TCU, 2014, p.7).

As estruturas de controle do controle interno são unidades especializadas da administração dedicadas a comprovar a legalidade dos atos, com o fim de propor correções às falhas e irregularidades verificadas, assim como orientar preventivamente as decisões do gestor (TCU, 2014, p.9).

Diante disso, o controle interno é organicamente inserido na estrutura administrativa que está sendo controlada, além disso, ele deve estar diretamente subordinado ao dirigente maior do ente ou estrutura em que está inserido (ROCHA, 2010, p. 25).

Outro fato interessante diz respeito ao campo de atuação dos controles internos operacionais e gerenciais. O primeiro tem como foco a conformidade, enquanto o segundo busca resguardar o desempenho da organização (TCU, 2014, p.8).

É pertinente mencionar ainda o Decreto-Lei nº 200/1967, no qual instituiu a Secretaria Federal de Controle (SFC), porém, o controle nesse nível ainda é fragmentado, em especial na administração indireta (estatais) e sem um organismo central de coordenação em todos os poderes (TCU, 2014, p.9).

É necessário aludir que a SFC foi criada pela MP nº 480/1994, vinculada ao Ministério da Fazenda, como órgão central do sistema de controle interno do Executivo Federal. Atualmente, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) está vinculada à Controladoria – Geral da União (CGU), ministério que centraliza também os sistemas de correição e de ouvidoria, além de coordenar o Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção, criado pelo Decreto nº 4.923/2003 (TCU, 2014, p.9).

Além disso, o TCU (2012, p.8) exemplifica alguns controles internos na esfera federal, são eles: o Sistema de Administração Financeira (Siafi), a conta única do Tesouro Nacional e os padrões e procedimentos dos sistemas do ciclo de gestão. A respeito do Siafi, cabe informar sua criação foi no ano de 1987 e em 1988 foi instituída a conta única e iniciada a estruturação dos sistemas de gestão governamental (pessoal, logística, finanças, contabilidade etc), reformulados em 2001, pela Lei nº 10.180.

Portanto, o controle interno são estratégias e programas pelas quais uma organização controla suas atividades, com a finalidade de preservar o patrimônio, seja ele de órgãos públicos ou de instituição privada.

2.1.3 Controle Externo

O controle externo é definido como “um conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, contendo procedimentos, atividades e recursos próprios, alheios à estrutura controlada, e que visa à fiscalização, verificação e correção dos atos” (SANTANA, 2014, P.2).

Complementando o conceito supracitado, Zamparetti (2009, p. 25) define o controle como externo como o “efetivado por órgão ou Poder não pertencente à estrutura do órgão ou Poder responsável pela atividade controlada, como por exemplo, o controle exercido pelo Poder Judiciário e pelo Poder Legislativo quando examinam atividades administrativas dos outros Poderes”.

É importante destacar ainda que a compreensão de controle externo na concepção de Administração Pública tem por fundamento a visibilidade do exercício do poder, exigência da legitimidade formal-material da atividade administrativa no quadro do Estado Democrático de Direito (LIMA, 2008, p.11). Tornar-se imprescindível aludir também que:

Os órgãos de controle externo podem contribuir de forma decisiva na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, pois o estreitamento das relações dos órgãos de controle e a sociedade tendem a incrementar a fiscalização dos gastos públicos, aumentando a efetividade das políticas sociais, bem como dos próprios serviços que são prestados pelo Estado, contribuindo para o fortalecimento da cidadania e, porque não dizer, do próprio regime democrático (SANTANA, 2014, p 1).

Outro aspecto a ser corroborado diz respeito à autonomia do controle externo, este tende a ter mais independência com relação aos órgãos do poder que está sendo fiscalizado e, também, tende a ter uma postura mais corretiva do que de assessoramento aos órgãos fiscalizados, principalmente se adotado o modelo de tribunais de contas (ROCHA, 2010, p. 26).

Ainda de acordo com Rocha (2010, p. 25) o controle externo é subordinado ou compõe outro poder (tradicionalmente o Poder Legislativo) e, portanto, está fora da estrutura administrativa controlada, daí sua denominação de “externo”.

O órgão de controle externo se caracteriza por estar fora da estrutura controlada e, com isso, tem maior independência para, além de orientar e propor melhorias, decidir quanto à regularidade da gestão e responsabilizar aqueles que causaram a irregularidades, incluindo a aplicação de sanções. (TCU, 2014, p.10).

Além disso, nos controles externos estão os mecanismos de controle a cargo do Poder Legislativo em cada esfera de governo (Congresso Nacional, Assembleias e Câmaras Legislativas, bem como as Câmaras de Vereadores). São exemplos desse controle as comissões parlamentares de inquérito mais conhecidas como as CPIs (TCU, 2014, P.10).

Cabe informar ainda que a Constituição Federal prevê no artigo 71 que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Além disso, a Lei 4.320/64 também prevê acerca do controle externo, no Título VIII, Capítulo III:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

No entanto, o controle tradicional do controle externo é o exercido pelos tribunais de contas, órgãos especializados que atuam em auxílio ao Legislativo, mas que, a partir de um leque maior de competências atribuídas pela Constituição de 1988, ampliaram bastante a atuação autônoma e direta, em especial, com a realização de fiscalizações (auditorias, inspeções etc.) (TCU, 2014, p.10).

Pode-se incluir ainda nessa esfera, os órgãos do sistema de administração da justiça (Ministério Público e Polícia Judiciária), cujo principal instrumento é o oferecimento de denúncia que inicia uma ação judicial, civil ou penal, junto ao Poder Judiciário (TCU, 2014, p.10).

Além disso, os órgãos de controle externo existentes nos países democráticos vêm alcançando, cada vez mais importância, na medida em que exercem, por exemplo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do governo, bem como das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, eficácia e economicidade (SANTANA, 2014, p. 1).

É necessário citar os dois modelos para o controle externo, são eles: os de Tribunais de Contas e o de Controladoria. A seguir será apresentado um quadro indicando as principais diferenças entre esses dois modelos.

QUADRO 2: TRIBUNAIS DE CONTAS X CONTROLADORIA

| TRIBUNAIS DE CONTAS X CONTROLADORIA | |
|---|---|
| MODELOS | |
| TRIBUNAIS DE CONTAS | CONTROLADORIA |
| <ul style="list-style-type: none"> • Processo decisório resolvido por colegiados, vitaliciedade de seus membros; • Poder Jurisdicionais; • Poder Coercitivo; • Grau de autonomia frente aos Poderes; • Controles Administrativos; • Procedimento de fiscalização; | <ul style="list-style-type: none"> • Regime de mandato; • Controle opinativo e consultivo; • Predominância da decisão monocrática; • Uso de técnicas e procedimentos de auditoria próximos aos de empresa privada de auditoria. |

Fonte: Rocha (2010, p. 26)

Cabe enfatizar que o controle exercido por meio de tomadas e prestação de contas é a *posteriori*. Assim, o Tribunal buscando uma atuação tempestiva (preventiva e concomitante) realiza inspeções e auditorias, tanto de forma rotineira quanto de caráter específico e ocasional, com o intuito de obter maior eficiência e eficácia em sua atuação, procedendo sempre de acordo com sistemáticas constantes de seus manuais internos (LIMA E CASTRO, 2003, p.60).

Resumindo, o controle externo é desempenhado por dois órgãos autônomos, isto é, o Poder Legislativo e o órgão de controle externo, com competências constitucionalmente, e que abrange o controle e a fiscalização da Administração Pública.

2.1.4 Controle Social e o *Accountability*

A atuação da sociedade civil nas mais variadas formas de organização e manifestação, pode ser considerada como um espaço para atuação do cidadão na responsabilização de governantes e gestores públicos, diretamente ou por intermédio de instituições (associações, sindicatos, conselhos profissionais, fundações privadas, universidades, organizações sociais, mídias etc). (TCU, 2014, p.10).

Controle social pode ser concebido como um conjunto heterogêneo de recursos materiais e simbólicos disponíveis em uma sociedade para assegurar que os indivíduos se comportem de maneira previsível e de acordo com as regras e preceitos vigentes (CANCIAN, 2008, p.3).

Nesse sentido, o controle social apresenta os mecanismos de intervenção contra ilegalidades administrativas e de participação social, como as ações populares, e elas estão previstas na Lei nº 4.717/1965, e as ações civis públicas, estabelecidas na Lei nº 7.347/1985.

A responsabilização por meio de controle social ocorre quando a sociedade participa da discussão de objetivos, metas e indicadores de desempenho a serem utilizados, bem como na avaliação direta dos serviços prestados pelo Estado. O controle social envolve a participação social desde a formulação até a avaliação das políticas públicas (TCU, 2014, P.11).

O controle pelo cidadão depende muito da maturidade democrática da sociedade e dos instrumentos institucionais disponíveis, em particular de informação e conhecimento para analisar e formar juízo de valor sobre as escolhas públicas (prioridades), a eficácia dos programas governamentais, a eficiência da gestão e do uso dos recursos públicos (TCU, 2014, P.11).

É imprescindível mencionar também o significado de *Accountability* como o à capacidade que os constituintes têm de impor sanções aos governantes, notadamente reconduzindo ao cargo aqueles que se desincumbem bem de sua missão e destituindo os que possuem desempenho insatisfatório (ROCHA, 2010, p.24).

Segundo Lima e Castro (2003, p.133) *Accountability* é o dever do administrador em prestar contas da aplicação de recursos sob sua gerência.

Cabe acrescentar que *Accountability* é o direito de que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus governantes e a “obrigação” desses governantes de prestarem contas de suas ações, não só explicitando as políticas e objetivos adotados, como também, a forma como os recursos públicos foram empregados e os resultados alcançados (ROCHA, 2010, p.24).

Há dois mecanismos acerca de *Accountability*: o vertical e o horizontal. No primeiro a sociedade controla de forma ascendente os governantes (mediante o voto em representantes, os plebiscitos e os conselhos de usuários de serviços públicos). Já no segundo a fiscalização é mútua entre os poderes ou por meio de outras agências governamentais que monitoram o poder público, tais como os tribunais de contas (ROCHA, 2010, p.24).

Portanto, o controle social e o *Accountability* são duas formas de controle externo distinto mesmo com a participação da sociedade no controle. Logo, há uma interação da sociedade com a administração pública em tentar solucionar problemas sociais de forma mais eficiente.

2.2. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU

2.2.1 Contexto Histórico sobre o Tribunal de Contas da União

Um dado importante a ser mencionado diz respeito à ideia de controle e fiscalização das contas públicas, esse fato teve início durante o período colonial. E para comprovar esse acontecimento, um breve contexto histórico sobre o TCU foi divulgado em sua página eletrônica³ com as seguintes explicações:

Em 1808, na administração de D. João VI, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública. Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais. A ideia de criação de um Tribunal de Contas surgiu, pela primeira vez no Brasil, em 23 de junho de 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império.

Ainda de acordo com as informações disponíveis no site do TCU:

As discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século, polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade – para quem as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente –, e aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam. Somente a queda do Império e as reformas político-administrativas da jovem República tornaram realidade, finalmente, o Tribunal de Contas da União.

Por fim, somente em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia. E na Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu art. 89. E a instalação do Tribunal, entretanto, só ocorreu em 17 de janeiro de 1893, graças ao empenho do Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto, Serzedello Corrêa (TCU, 2015, p. 19).

³ Um breve contexto histórico sobre o TCU disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/historia>

2.2.2. Conceito e Características do Tribunal de Contas da União

Após descrever um breve contexto histórico sobre a constituição do TCU, já é possível elucidar as principais características desse órgão. O primeiro aspecto a ser relatado diz respeito ao seu conceito. Então, o Tribunal de Contas da União⁴ é definido como um órgão que analisa e julga as contas dos administradores de recursos públicos federais, pois o dinheiro pode estar sob a responsabilidade de servidores, gestores ou de qualquer outra pessoa física ou jurídica.

É importante frisar que esse órgão é autônomo e não faz parte do Judiciário, mas está interligado ao Legislativo, porém sem subordinação. Segundo Magalhães (2011, p. 43):

O TCU possui autonomia administrativa e financeira. A primeira lhe confere a prerrogativa de organizar e gerir o seu quadro de pessoal, seus bens e interesses, com vistas ao cumprimento de sua missão institucional. Já a segunda, consiste na capacidade de elaboração da proposta orçamentária e de gestão e aplicação dos recursos destinados a prover as suas atividades e serviços.

Ainda de acordo com Magalhães (2011, p. 43):

O Congresso Nacional, como titular do controle externo, tem o interesse em saber como o TCU vem realizando suas fiscalizações, de iniciativa própria ou aquelas oriundas de solicitações do próprio Congresso, quais são os resultados desses trabalhos, entre outras informações que contribuam para o acompanhamento da gestão pública e para o exercício do controle do Poder Legislativo sobre os demais poderes.

Um das características relevantes do TCU é que o mesmo tem jurisdição própria e privativa em todo o território nacional, a qual abrange, entre outros: qualquer pessoa física ou jurídica, que utilize, arrecade, guarde, gerencie bens e valores públicos federais; aqueles que causarem perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao Erário; e responsáveis pela aplicação de recursos repassados pela União mediante convênio ou instrumento congênere (TCU, 2015, p.23).

Outro dado relevante é que o TCU é chamando também de Corte de Contas e uma de suas finalidades é de auxiliar o Congresso Nacional na fiscalização da administração pública direta e indireta, e suas atribuições estão previstas tanto na Constituição Federal como na sua Lei Orgânica de nº 8.443/1992 e no Regimento Interno do TCU.

⁴ O conceito do TCU foi extraído da página eletrônica desse órgão disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/duvidas_frequentes.

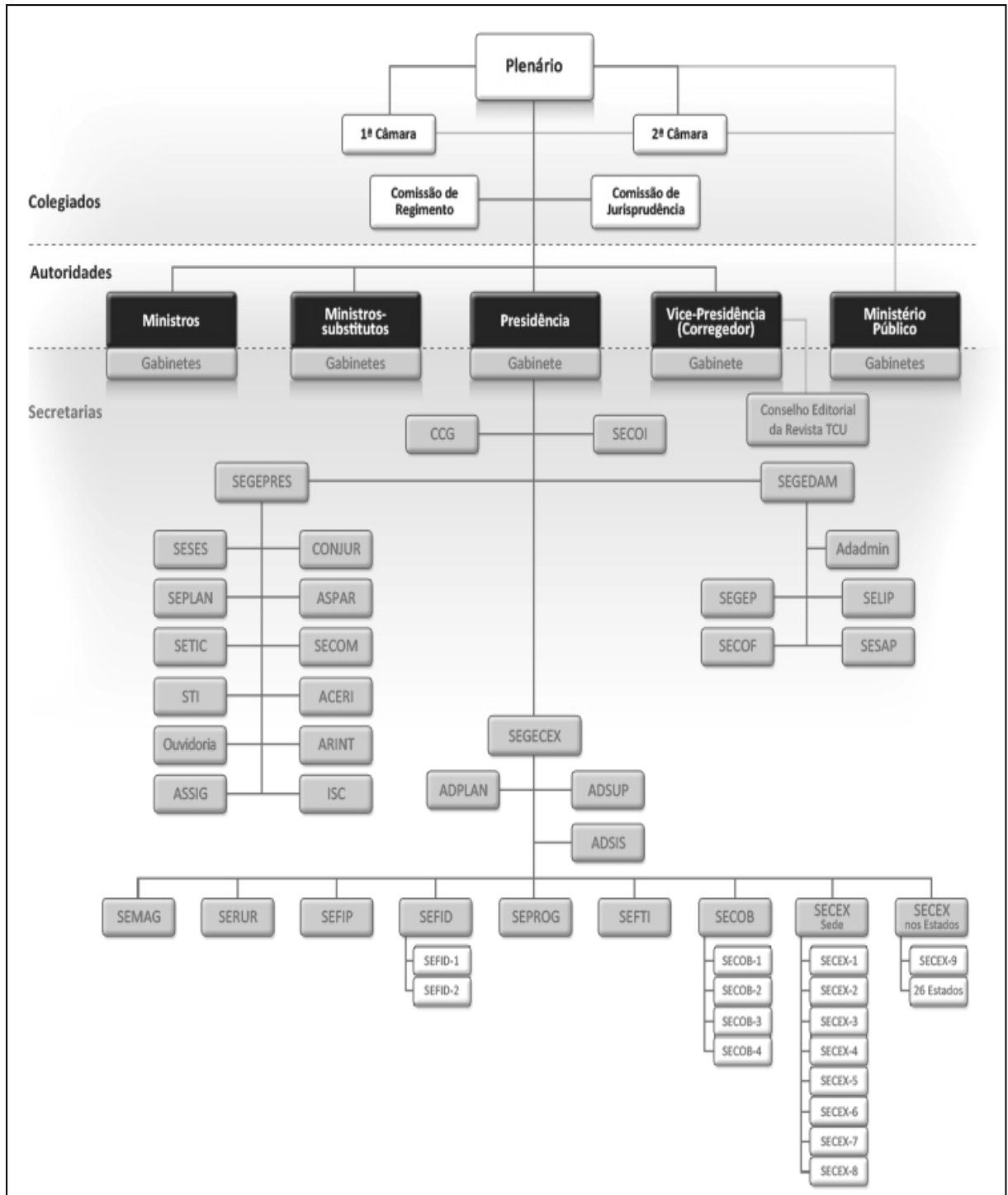
E a partir da edição da Instrução Normativa TCU nº 47/2004, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a exigir dos gestores públicos a inclusão nas prestações de contas anuais de demonstrativos que evidenciem a boa e regular aplicação dos recursos públicos, ou seja, de informações que permitam combinar o exame da conformidade e do desempenho da gestão relativa às contas apresentadas. (TCU, 2014, p.8)

No que se refere à composição do TCU, este é um órgão colegiado, ou seja, as decisões finais são tomadas de forma coletiva, tendo em vista que esse é composto por nove ministros, consideradas as autoridades máximas. Os demais integrantes do quadro de servidores do TCU são os ocupantes dos cargos de auditor federal de controle externo e técnico federal de controle externo, aprovados por concurso público (TCU, 2015, p. 22).

Já sua estrutura organizacional está composta por uma Secretaria, que tem o desígnio de oferecer um apoio técnico para o desempenho de suas competências constitucionais e legais. Essa Secretaria é composta de várias unidades, entre as quais, a Secretaria - Geral das Sessões, a Secretaria - Geral de Administração e a Secretaria - Geral de Controle Externo. A gerência da área técnico-executiva do controle externo está entregue à Secretaria - Geral de Controle Externo (Segecex), à qual estão subordinadas as unidades técnico-executivas sediadas em Brasília e nos 26 Estados da federação. A estas últimas cabe, entre outras atividades, fiscalizar a aplicação de recursos federais repassados para estados e municípios, geralmente mediante convênio ou outro instrumento congênere (TCU, 2015, p.25).

Para compreender melhor a estrutura organizacional do Tribunal de Contas da União apresentou um organograma de sua instituição, que será apresentado na figura 2:

Figura 2: Organograma do Tribunal de Contas da União



Fonte: Relatório de Atividades 2014 (2015, p. 29).

2.2.3. Competências do Tribunal de Contas da União

Está previsto na Constituição na Seção IX da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária no artigo 71 que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete”. O quadro 3 apresenta as principais competências desse órgão.

QUADRO 3: COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DO TCU

| COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DO TCU | |
|-------------------------------------|--|
| ART. 71 - CF | COMPETENCIAS DO TCU |
| II | Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, está incluído 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; |
| V | Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; |
| 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; |
| VIII | Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; |

Fonte: Constituição Federal (1988, p.55).

É relevante expor como funciona o desempenho das atribuições do TCU. Esse tribunal recebe, periodicamente, uma parte da documentação contábil e outros demonstrativos relativos à atuação das unidades sujeitas a sua jurisdição, que são apreciados sob a forma de tomadas e prestação de contas. Essas contas são analisadas sob o aspecto de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia e depois são julgadas regulares, regulares com ressalva, irregulares ou ilíquidáveis (LIMA E CASTRO, 2003, p.60).

Outra particularidade a ser destacada se refere à sua função fiscalizadora, que compreende a realização de auditorias e inspeções, por iniciativa própria, por solicitação do Congresso Nacional ou para apuração de denúncias, em órgãos e entidades federais, em programas de governo, bem como a apreciação da legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas, pensões e admissão de pessoal no serviço público federal e a

fiscalização de renúncias de receitas e de atos e contratos administrativos em geral (TCU, 2015).

Mediante ao que foi exposto, o TCU assume um papel fundamental na medida em que atua na prevenção, detecção, correção e punição da fraude e do desvio na aplicação de recursos federais, bem como contribui para a transparência e melhoria da gestão e do desempenho da Administração Pública (TCU, 2015, p.23).

2.3. FISCALIZAÇÃO GOVERNAMENTAL

A fiscalização é conceituada como uma técnica de controle que visa comprovar se o objeto dos programas de governo existe, se corresponde às especificações estabelecidas, se atende às necessidades para as quais foi definido, se guarda coerência com as condições e as características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativos são eficientes (LIMA E CASTRO, 2003, P.75).

Já o TCU (2015) define a fiscalização como uma forma de atuação pela qual são alocados recursos humanos e materiais com o objetivo de avaliar a gestão dos recursos públicos. Esse processo consiste, basicamente, em capturar dados e informações, analisar, produzir um diagnóstico e formar um juízo de valor.

Em face ao conceito de fiscalização, pode-se concluir que ela tem como finalidade, examinar o cumprimento dos programas de governo incluídos ou não nos orçamentos da União e no Plano Plurianual.

Segundo Lima e Castro (2003, p. 75) a fiscalização pode ser realizada de duas maneiras:

Direta: quando a fiscalização é executada diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. A fiscalização direta pode dar-se de três formas:

Centralizada: executada exclusivamente por servidores em exercício no órgão central ou setorial;

Descentralizada: executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais;

Integrada: executada conjuntamente por servidores em exercício no órgão central, setorial e unidades regionais e setoriais.

Indireta: quando a fiscalização é executada com a participação de servidores que não estão lotados nos órgãos e unidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de fiscalização em quaisquer instituições da administração pública federal ou entidade privada. A fiscalização indireta pode ser de duas formas:

Compartilhada: coordenada pelo sistema de controle interno com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas;

Terceirizada: executada por organização não governamental ou por empresas privadas que desenvolvam atividades de fiscalização.

Pode-se acrescentar, ainda, que a auditoria é o principal procedimento de fiscalização empregada para obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial dos órgãos e entidades jurisdicionadas, sendo utilizada, também, para avaliações operacionais e para verificação dos resultados dos programas e projetos governamentais (ROCHA, 2010, p. 26).

É relevante mencionar que a Constituição Federal prevê na Seção IX, no artigo 70 acerca da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária:

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. (EC n. 19/1998)

Parágrafo único. Prestara contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores.

E para que a fiscalização seja realizada é necessário utilizar-se de cinco instrumentos básicos fiscalização, no quadro 4 eles são explicados de forma resumida:

QUADRO 4: INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

| INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO | |
|-------------------------------------|--|
| Levantamento | Instrumento utilizado para conhecer a organização e funcionamento de órgão ou entidade pública, de sistema, programa, projeto ou atividade governamental, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da sua realização; |
| Auditoria | Por meio desse instrumento verifica-se in loco a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, assim como o desempenho operacional e os resultados alcançados de órgãos, entidades, programas e projetos governamentais; |
| Inspeção | Serve para a obtenção de informações não disponíveis no Tribunal, ou para esclarecer dúvidas; também é utilizada para apurar fatos trazidos ao conhecimento do Tribunal por meio de denúncias ou representações; |
| Acompanhamento | Destina-se a monitorar e a avaliar a gestão de órgão, entidade ou programa governamental por período de tempo predeterminado; |
| Monitoramento | É utilizado para aferir o cumprimento das deliberações do Tribunal e dos resultados delas advindos. |

Fonte: TCU (2015).

É essencial frisar que a fiscalização pode ser feita por iniciativa própria ou em decorrência de solicitação do Congresso Nacional. Além disso, a maior parte das fiscalizações realizadas pelo TCU é, basicamente, de duas ordens: as auditorias de conformidade, que têm

como foco a legalidade dos atos administrativos, e as auditorias de natureza operacional, as quais examinam programas e ações governamentais (TCU, 2015, p.31).

As auditorias de conformidade objetivam examinar se os atos administrativos estão sendo praticados pelo órgão ou entidade com a observância da legislação e da jurisprudência que regulamentam a matéria. O TCU, nesses casos, averigua os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais do respectivo ato de gestão e, se constatada a desconformidade, faz determinações corretivas, fixando prazo ao seu cumprimento. O TCU pode, ainda, aplicar sanções legalmente previstas, de acordo com a gravidade da infração verificada (TCU, 2015, p 31).

Já as auditorias de natureza operacional, também conhecidas como auditorias de desempenho ou auditorias de gestão, são instrumentos por intermédio dos quais o controle externo avalia o resultado de determinado programa de Governo ou política pública, considerando os critérios da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade. Essa maneira de atuação permite ao TCU constatar, por exemplo, se a forma de utilização dos meios postos à disposição da Administração representa a utilização mais econômica dos recursos públicos, e se eles estão sendo entregues os melhores serviços em relação aos recursos disponíveis, ou se os objetivos da política estão sendo atingidos (TCU, 2015, p 31).

Diante de tudo que foi exposto sobre a fiscalização, o TCU realiza essa através do controle externo e tem como finalidade assegurar que os recursos públicos estejam sendo gasto para seu determinado fim que é o de atender as necessidades da população.

2.4. AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A auditoria governamental pode ser conceituada como um conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal (CHAVES, 2009, P. 18).

Já para Peter e Machado (2009, p. 37) a auditoria governamental é definida como uma atividade de avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos sistemas de controles internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos.

É pertinente corroborar que o objetivo principal da auditoria é garantir resultados operacionais na gerência pública. Cabe informar, também, que ela é exercida em torno da máquina pública, em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública (CHAVES, 2009, P. 18).

Após conceituar a auditoria governamental, faz-se necessário pormenorizar os quatro tipos de formas de auditoria, são elas:

Auditoria Direta: realizada com a utilização de Analistas de Finanças e Controle – AFC, com atribuições de auditoria, em exercício no órgão central ou setorial do sistema.

Auditoria Governamental Integrada: realizada sob a coordenação do órgão central com a utilização do AFC, em exercício do Departamento do Tesouro Nacional e nos órgãos setoriais e seccionais do sistema.

Auditoria Governamental Indireta: quando realizada por firmas ou empresas privadas de auditoria contratadas em caráter supletivo, devido a situações excepcionais para, sob a supervisão do órgão central ou setorial do sistema, efetuarem trabalhos em entidades ou projetos.

Auditoria Governamental Subsidiária: quando realizada pelas respectivas unidades de auditoria interna das entidades em exame, sob a orientação do órgão setorial do sistema (CHERMAN, 2005, P. 160).

Finalizando sobre auditoria governamental, o quadro 5 destaca as principais características de auditoria.

QUADRO 5: CLASSIFICAÇÃO DE AUDITORIA

| CLASSIFICAÇÃO DE AUDITORIA | |
|---------------------------------------|--|
| Auditoria de Avaliação de Gestão | Tipo de auditoria que objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados; |
| Auditoria de Acompanhamento de Gestão | É realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais, positivos e negativos, de uma unidade ou entidade, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional; |
| Auditoria Contábil | Compreende o exame dos registros e documentos e a coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; |
| Auditoria Operacional | Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou a parte dele, das unidades ou entidades da Administração Pública Federal, de programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade; |
| Auditoria Especial | Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. |

3. METODOLOGIA

Para o desenvolvimento desse trabalho, a metodologia utilizada está direcionada quanto aos objetivos, aos procedimentos e quanto à abordagem do problema, que serão detalhados no item tipo de pesquisa. Além disso, neste capítulo, apresenta – se, na sequência, informações acerca do universo e amostra, instrumento e processo de coleta de dados e limitações do método.

3.1. Tipo de Pesquisa

A tipologia utilizada nesse trabalho, no que se refere aos objetivos, foi a descritiva, porque esta consiste descrever características de determinada população, fenômeno de relações entre as variáveis, ou seja, nesse caso, foram analisadas as principais irregularidades constatadas em auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da União na empresa Petrobras, no período de 2013-2014.

No que se refere aos procedimentos, foram utilizados dois tipos, são eles: pesquisa bibliográfica e levantamento documental.

A pesquisa bibliográfica, segundo Severino (2007, p.122) “se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, documentos impressos, como livros artigos e teses”. De acordo com Lakatos (2006, p. 185) esse tipo de pesquisa “abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, revistas, livros, monografias, teses e etc., colocando assim o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito”.

Para construir os argumentos foi necessária a leitura de leis, normativos, livros e artigos técnicos, bem como a extração de trechos desse material mencionado, que serviu de base para a sustentação das premissas desse estudo.

No segundo momento foi usado o levantamento documental, que de acordo com Beuren (2008, p.89) este tipo de pesquisa “baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou seja, visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, de modo a introduzir-lhe algum valor, a fim de contribuir com a comunidade científica”.

Cabe destacar que os documentos a serem levantados podem ser classificados em dois tipos: os de primeira mão e os de segunda mão. Na concepção de Gil (2002, p.46), os “documentos de primeira mão não receberam nenhum tratamento analítico. Nessa categoria estão documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas”.

No que se refere aos documentos de segunda mão, “estes de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de empresa, tabelas estatísticas etc.” (GIL, 2002, p.46).

No presente caso, foi realizado um levantamento de documentos de primeira mão, os Acórdãos dos julgamentos dos Relatórios de Auditoria que são arquivos do TCU, e estão disponíveis na página eletrônica do órgão.

Por fim, a respeito da tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema, segundo Beuren (2008, p.91) “as pesquisas destacam – se em qualitativa e quantitativa”.

No caso desse trabalho, foi utilizada a pesquisa qualitativa, pois esta não “emprega um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema, isto é, não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas” (BEUREN, 2008, p.92).

Dessa forma, nesse estudo a pesquisa é qualitativa, pois será realizada uma análise das informações contidas nos Acórdãos de julgamentos do TCU decorrentes de Auditoria realizadas pelo TCU na empresa Petrobras, no período entre 2013-2014.

Em resumo, a metodologia utilizada nessa pesquisa está definida: quanto ao objetivo, é descritiva, quanto aos procedimentos, é bibliográfica e documental, e por fim, quanto ao objeto, é qualitativa.

3.2 Universo e Amostra

O universo ou população da pesquisa é conceituado como “a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo” (BEUREN, 2008, p.118).

No que se refere à amostra, Beuren (2008, p.120) a define como “uma pequena parte do universo selecionada em conformidade às regras”.

Então, o universo da pesquisa está formado por 35 (trinta e cinco) Acórdãos do Tribunal de Contas da União proferidos nos julgamentos de Relatórios de Auditoria, e devido a sua grande extensão, o que torna inviável a análise da sua totalidade, foi estabelecida uma amostra de 6 (seis) Acórdãos, selecionados pela relevância da objeto fiscalizado e pela gravidade da irregularidade.

3.3 Instrumento e Processo de Coleta de Dados

Os instrumentos de pesquisa são entendidos como preceitos ou processos que os cientistas deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta e interpretação de dados (BEUREN, 2008, p.118).

Para a elaboração desse trabalho, o instrumento usado para a coleta de dados foi a documentação, tendo em vista que este “apresenta-se como documentos escritos ou não que agiliza o processo investigatório, além de serem irrefutáveis em algumas pesquisas que, por natureza, exigem fontes documentais” (BEUREN, 2008, p.134).

Ainda na concepção de Beuren (2008, p.134), a coleta de dados, no âmbito documental, pode ser dividida de duas formas: a pesquisa documental ou fontes primárias e a pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias. A primeira se refere à informações que não receberam tratamento analítico; já a segunda, diz respeito às contribuições já publicadas sobre um determinado tema estudado.

Dessa maneira, a coleta dados foi realizada em dois momentos: o primeiro mediante as fontes secundárias, isto é, com a leitura de leis, normativos, livros e artigos técnicos publicados nos meios de comunicação que divulgaram a notícia de corrupção na Petrobras, mais conhecida como operação Lava Jato. Já no segundo momento, foi mediante as fontes primárias, ou seja, o levantamento dos Acórdãos dos julgamentos de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas da União. Com efeito, através desse procedimento foi possível culminar os objetivos: geral e específicos apresentados nessa pesquisa.

3.4 Limitações do Método

O estudo limita-se às irregularidades presentes em apenas 6 Acórdãos inclusos num universo de 35. Com isso, os resultados não podem ser generalizados, pois indicam constatações intrínsecas, caso a caso, por parte do TCU.

É necessário enfatizar que o universo em questão é excessivamente vasto, para exame em trabalho dessa natureza, o que demandaria uma pesquisa meticulosa para conseguir uma conclusão mais completa, tendo em vista que foram verificadas muitas irregularidades, porém foi feita uma seleção pelos casos considerados mais pertinentes.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para realizar a interpretação e a análise dos dados, foi efetuada uma pesquisa no site do TCU, na qual foram encontrados 35 (trinta e cinco) Acórdãos do Tribunal de Contas da União no julgamento de Relatórios de Auditoria em 2013 e 2014, formando, assim, o universo da pesquisa, como mostra o quadro 6.

QUADRO 6: FISCALIZAÇÕES DO TCU NA PETROBRAS 2013-2014

| ACÓRDÃO-2013/2014 | IDENTIFICAÇÃO |
|-------------------|---|
| ACÓRDÃO 0826/2013 | Obra: Manutenção e Recuperação dos Sistemas de Produção de Óleo e Gás Natural na região Nordeste, no Estado da Bahia. |
| ACÓRDÃO 0300/2013 | Obra: Usina Eólica Mangue Seco (Guamaré- RN) (Implantação de Parque Eólico para Geração de Energia Elétrica) |
| ACÓRDÃO 0571/2013 | Obra: Construção da Refinaria Abreu e Lima (PE) |
| ACÓRDÃO 0572/2013 | Obra: Construção da Refinaria Abreu e Lima (PE) |
| ACÓRDÃO 0947/2013 | Obra: Construção da Refinaria Abreu e Lima (PE) |
| ACÓRDÃO 1771/2013 | Obra: Construção da Refinaria Abreu e Lima (PE) |
| ACÓRDÃO 2144/2013 | Obra: Construção da Refinaria Abreu e Lima (PE), no município de Ipojuca. |
| ACÓRDÃO 2855/2013 | Obra: Construção da Refinaria Abreu e Lima (PE) |
| ACÓRDÃO 2302/2013 | Obra: Construção da Plataforma P -56 |
| ACÓRDÃO 2531/2013 | Obra: Relativas ao desenvolvimento dos sistemas de produção de óleo e gás da Bacia do Espírito Santo |
| ACÓRDÃO 3255/2013 | Obra: Usina Termelétrica – UTE Baixada Fluminense, em Seropédica/RJ. |
| ACÓRDÃO 1997/2013 | Obra: Execução da principal via de acesso ao Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro - Comperj. |
| ACÓRDÃO 2143/2013 | Obra: Execução da principal via de acesso ao Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro - Comperj. |
| ACÓRDÃO 1919/2013 | Obra: Execução da principal via de acesso ao Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro - Comperj. |
| ACÓRDÃO 0410/2013 | Obra: Sistemas de Produção de Óleo e Gás da Bacia de Campos (RJ) |
| ACÓRDÃO 0734/2013 | Obra: Desenvolvimento dos Sistemas de Produção de Óleo e Gás Natural da Bacia de Campos (RJ) |
| ACÓRDÃO 1247/2013 | Contrato: Unidade de Exploração e Produção da Bacia de Campos - UN/BC. |
| ACÓRDÃO 2145/2013 | Obra: Construção de unidades estacionárias de produção no Exterior (Plataformas P-55 e P-57) |
| ACÓRDÃO 1074/2013 | Licitação: Programa de Modernização e Expansão da Frota da Transpetro – Promef |
| ACÓRDÃO 1375/2013 | Licitação/Contrato: Manutenção e Recuperação dos Sistemas de Produção de Óleo e Gás na Região Sudeste. |
| ACÓRDÃO 1616/2013 | Política de Preços de Combustível |
| ACÓRDÃO 0847/2013 | Código de Ética: Unidade de Negócio Refinaria Duque de Caxias (UN-Reduc) (RJ) |
| ACÓRDÃO 1229/2013 | Código de Ética: Irregularidades no descumprimento ao Decreto nº 7.203/2010 |
| ACÓRDÃO 0064/2014 | Obra: Refinaria Duque de Caxias - Reduc (RJ) |
| ACÓRDÃO 0557/2014 | Obra: Polo de Processamento de Gás de Caçimbas (ES) |
| ACÓRDÃO 1933/2014 | Obra: Implantação da Refinaria Premium I, no Maranhão |
| ACÓRDÃO 2818/2014 | Obra: Implantação da Refinaria Premium I, no Maranhão |
| ACÓRDÃO 2496/2014 | Licitação: Irregularidades nas cláusulas de reajustes de seus contratos de obras de refinarias |
| ACÓRDÃO 2313/2014 | Obra: Construção de unidades de etilbenzeno e estireno do Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro – Comperj |
| ACÓRDÃO 3011/2014 | Obra: Manutenção e Recuperação do Sistema de Produção de Óleo e Gás Natural, na região Sudeste da Petrobras |
| ACÓRDÃO 0908/2014 | Obra: Execução da principal via de acesso ao Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro - Comperj. |
| ACÓRDÃO 2813/2014 | Contrato/Consórcio: Contratual de Ressarcimento das Despesas Incorridas pela Estatal em incidente ambiental |
| ACÓRDÃO 0536/2014 | Licitação: Irregularidades na estatal nos aditivos contratuais |
| ACÓRDÃO 1114/2014 | Fiscalização de governança de tecnologia da informação (TI) |
| ACÓRDÃO 3004/2014 | Código de Ética: descumprimento do Decreto 7.203/2010 |

Fonte: Dados da Pesquisa no site do TCU.

Devido a uma grande quantidade de Acórdãos, será utilizada uma amostra de 6 (seis) Acórdãos referente às constatações de irregularidades encontradas pelo TCU na empresa Petrobras, sendo 3 (três) acórdãos do ano de 2013 e 3 (três) do ano de 2014, apresentado no quadro abaixo.

QUADRO 7: SELEÇÃO DAS CONSTATAÇÕES DO TCU EM 2013-2014

| IRREGULARIDADES CONSTATADAS | ACÓRDÃOS | | | | | |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 0826/2013 | 0300/2013 | 2143/2013 | 0064/2014 | 1933/2014 | 0557/2014 |
| Superfaturamento | X | | | | X | |
| Sobrepço | X | X | X | | | |
| Inadequação no Contrato | | | X | X | X | X |
| Inadequação na Licitação | | | X | | | X |

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Após citar os acórdãos que foram selecionados e estudados, a partir desse momento serão expostas as principais constatações de irregularidades que foram extraídos dos acórdãos examinados em 2013-2014.

1 – Acórdão 0826/2013:

Apresenta indícios de irregularidade no Contrato nº 114.2.023.03-4, firmado entre Petróleo Brasileiro S.A./Petrobras e a empresa Construterra – Construções e Terraplanagem S.A. Trata-se de dois contratos de obras civis e industriais integrantes do empreendimento de Manutenção e Recuperação dos Sistemas de Produção de Óleo e Gás Natural na UN-BA.

O valor inicial do contrato para a execução da obra era de R\$ 29.922.346, pelo regime de preços unitários, porém, constam nos autos quatro termos aditivos, que elevaram o valor contratado para R\$ 32.912.552,88.

Diante disso, ficou constatado indício de superfaturamento com base na análise do Demonstrativo de Formação de Preços (DFP), em que foi verificado um percentual de BDI de 40%, o que representa um superfaturamento total de R\$ 2.990.206,30. Além disso, foram quantificados os pagamentos indevidos na execução do Contrato, a partir dos sobrepços unitários identificados nos itens da planilha original do contrato e daqueles incluídos pelo 1º termo aditivo.

2 - Acórdão 0300/2013:

Auditoria em um projeto de Implantação de Parque Eólico para Geração de Energia Elétrica, com Capacidade de aproximadamente 26 MW, na região de Guamaré – RN, no Estado do Rio Grande do Norte, custeada com recursos orçamentários disponibilizados por meio do programa de trabalho PT 25.752.1044.123.0024/2011.

Nesse foi constatado indícios de sobrepreço, na qual foi decorrente de quantitativo inadequado, pois há existência de alterações significativas no projeto tipo de fundação das torres dos aerogeradores, sem que houvesse a devida alteração na Estrutura Analítica de Projetos (EAP) constante do contrato WWP 05646, firmado entre a Eólica Mangue Seco 2 e a Wobben Windpower, a qual é utilizada nas medições de serviços executados.

A existência da incoerência está nos valores globais mencionados no trabalho desenvolvido pela AP Consultoria e Projetos, na qual o valor total do item da Fundação Direta seria de R\$ 29.401.948,21, enquanto o valor global do item da Fundação Indireta seria de R\$ 27.069.079,82, logo, entre as duas Fundações gerou uma diferença de R\$ 2.332.868,39.

Além disso, essa diferença foi adotada como referência para o termo aditivo e sobre esse valor foi aplicado um desconto de 11,62% de negociação gerando o montante envolvido no termo aditivo de R\$ 2.061.679,15.

Como consequência, esse valor foi considerado bastante questionável, porque mesmo ele representando menos de 2% do valor original do contrato de R\$ 115.704.582,17, há indícios e comprovações de onerosidade excessiva, que causaram o desequilíbrio da equação econômico-financeira do contrato.

3 - Acórdão 2143/2013:

Referente ao processo de licitação e contratação da construção das tubovias de interligação das unidades de petroquímicos básicos do Comperj, objeto do contrato 0858.0071411.11.2, firmado entre a Petrobras e a empresa MPE Montagens e Projetos Especiais S.A., no valor global de R\$ 733,8 milhões.

Nesse foi constatado sobrepreço de R\$ 162.966.305,20, decorrente da irregular desclassificação de propostas de três licitantes que seriam inexequíveis. Isto é a Petrobras desclassificou três licitantes com propostas não enquadradas na faixa de aceitação por ela

definida, que tem como limite inferior variação relativa de até -15% e como teto superestimativas de até 20%.

Os licitantes desclassificados apresentaram preços globais abaixo do patamar inferior e, por isso, foram consideradas inexequíveis suas propostas, sendo que, dessas, a menor foi de R\$ 568,8 milhões.

Por fim, a empresa vencedora foi contratada pelo valor global de R\$ 733,8 milhões, uma diferença superior a R\$ 160 milhões em relação à menor proposta consignada no certame.

Resumindo, em primeiro convite realizado pela Petrobras, o valor global do objeto foi de R\$ 662 milhões. Após alterações tidas pela estatal como relevantes, o montante passou para R\$ 725 milhões, depois para R\$ 920 milhões e, no certame que conduziu à contratação, o orçamento foi fixado em R\$ 837 milhões.

4 – Acórdão 0064/2014:

Relata sobre a Implementação de Empreendimentos para a Refinaria Duque de Caxias – Reduc., isto é, a Petrobras celebrou com a empresa Skanska Brasil Ltda. O Contrato 0800.0010047.05.2, no valor estimado de R\$ 398.791.160,00, tendo por objeto os serviços de montagem eletromecânica, com fornecimento de materiais, testes, condicionamento e apoio à operação assistida da Unidade de Coqueamento Retardado e suas unidades auxiliares (*on-site*).

Cabe informar que empresa pública, no que reconheceu a dívida de R\$ 3.580.013,26, a título de ressarcimento em face de maiores custos com o reator, com o almoxarifado e com a construção de canaletas e também que reconheceu a dívida de R\$ 87.404.738,53, destinados a cobrir despesas com maior custo de mão de obra indireta, perda de produtividade da mão de obra direta, retrabalhos de tubulação, tanto anteriormente montada e ocasionada por revisões tardias de projetos, bem como na pré-fabricação de tubulações em razão de intervenções detectadas em campo, subcontratações, paralisação dos trabalhos em decorrência das chuvas e de greves, *change orders* e reivindicações antigas por parte da contratada.

Devido a esses problemas, a Petrobras realizou pagamentos por meio de instrumentos denominados de Termos Extrajudiciais (TEJ), envolvendo parcelas de custos adicionais aos serviços contratados, ocasionados por deficiências/alterações no projeto básico, acréscimos de

quantitativos de serviços e demora na entrega de documentos relativos a projetos, que provocaram atraso na execução da obra.

Por causa desses fatores, foram constatadas irregularidades no contrato, porque, foi realizado ajustes contratuais excedentes ao limite legal acima de 25% previsto no art. 65, §1º, da Lei 8.666/1993 (item 7.2, alínea 'b', do Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado da Petrobras), causando assim um prejuízo de R\$ 95.939.421,00.

Além disso, cabe informar que há outra irregularidade encontrada está no prosseguimento de um contrato não mais vigente, com alterações significativas e sem formalização prévia e foi apresentada a ausência dos cálculos utilizados para a obtenção dos valores reembolsados pela Petrobras.

5 – Acórdão 1933/2014:

Trata-se obras de empreendimento de implantação da Refinaria Premium I, no Maranhão mediante ao Contrato nº 0859.0059.374.10.2 com o Consórcio Galvão/Serveng/Fidens (GSF), pelo valor original de R\$ 711.070.084,88, com vistas aos serviços de terraplenagem, drenagem e controle de processos erosivos.

Foi constatado o superfaturamento no valor de R\$ 1.535.173,99, decorrente da utilização do equipamento trator de esteira D6, com menor capacidade e custo inferior ao especificado no contrato e cotado na sua planilha de preços unitários (PPU), medidos como se fora trator de esteiras D8.

Foi apontado também que a obra estava sendo executada sem respaldo em estudos de viabilidade técnico-econômica (EVTEA), fato decorrente da decisão da Petrobras de se realizar novos estudos de viabilidade com base em novas diretrizes corporativas, tendo em vista que havia o risco de prejuízo à estatal, caso as obras continuassem a serem executadas e o empreendimento não se mostrasse viável.

6 – Acórdão 0557/2014:

Relata acerca das obras de ampliação do Polo de Processamento de Gás de Cacimbas/ES – Fase III, com contrato 0801.0030185.07.2, firmado entre a Petrobras e a empresa Engevix Engenharia S.A. O valor da avença alcançava em R\$ 1.377.035.922,78.

A Petrobras utilizou-se dos aditivos contratuais que alteraram valor contratual para a cobertura de alterações de escopo, em virtude de mudanças no projeto, cabe enfatizar que esses aditivos originaram impactos financeiros e prorrogações de prazo, são eles respectivamente:

Aditivo 3 – R\$ 31.916.186,93;

Aditivo 4 – R\$ 35.410.936,42;

Aditivo 7 – R\$ 19.757.000,00

Aditivo 10 – R\$ (3.522.551,83).

Valor Total de Aditivos: R\$ 83.558.571,52.

Esse valor total de Aditivos corresponde a um ser acrescido 6,07% sobre o valor inicial do contrato.

Dessa forma, o valor final do contrato ficou entorno de R\$ 1.460.594.494,30. Portanto, foram constatadas as seguintes irregularidades: inadequação das providências adotadas pela Administração para sanar interferências que possam provocar o atraso da obra (IGC) e o orçamento do Edital/Contrato/Aditivo encontra-se incompleto ou inadequado (DFP) da contratada (IGC), isto é, o orçamento do Contrato está incompleto ou inadequado faltando o Demonstrativo de Formação de Preços da Contratada. Diante desses fatos, o valor de R\$ 11.760.208,80 foi encontrados nos achados de auditoria no Aditivo 4, demonstrando assim sua irregularidade.

Diante do exposto, no ano de 2013 foram constatados como principais irregularidades o superfaturamento e sobrepreço nos processos de licitação e contratos, apresentando um prejuízo na Petrobras de R\$ 168.018.190,70 (cento sessenta e oito milhões, dezoito mil, cento e noventa reais e setenta centavos).

Já no ano de 2014, foram constatados como principais irregularidades o superfaturamento e inadequação no contrato e na licitação apresentando um prejuízo para a Petrobras de R\$ 109.234.803,70 (cento e nove milhões, duzentos e trinta e quatro mil, oitocentos e três reais e setenta centavos).

Em resumo, ao examinar os 6 Acórdãos referentes ao período indicado, as constatações destacadas constam no Quadro 8.

QUADRO 8 – RESUMO DAS PRINCIPAIS CONSTATAÇÕES DO TCU NA PETROBRAS, 2013-2014

| ACÓRDÃO | OBRA/SERVIÇO FISCALIZADO | CONSTATAÇÃO | VALOR R\$ |
|-------------------------------|---|--------------------------------------|-----------------------|
| 0826/2013 | Sistema de Produção de Óleo e Gás Natural -BA | Superfaturamento | 2.990.206,30 |
| 0300/2013 | Usina Eólica Mangue Seco Guamaré- RN | Sobrepço | 2.061.679,15 |
| 2143/2013 | Complexo Petroquímico RJ – Comperj | Sobrepço | 162.966.305,20 |
| 0064/2014 | Refinaria Duque de Caxias – Reduc | Inadequações no Contrato | 95.939.421,00 |
| 1933/2014 | Refinaria Premium I - MA | Superfaturamento | 1.535.173,99 |
| 0557/2014 | Polo de Processamento de Gás - ES | Inadequações no Contrato e Licitação | 11.760.208,80 |
| TOTAL DAS CONSTATAÇÕES | | 4 | 277.252.994,44 |

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Em suma, em apenas 6 acórdãos referentes ao período de 2013-2014, estima-se um valor total de R\$ 277.252.994,44 milhões de reais, referentes a quatro tipo de irregularidades constatadas pelos TCU no período indicado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Constatou-se no presente trabalho que na amostra dos 6 (seis) acórdãos do TCU examinados há irregularidades como o superfaturamento, sobrepreço ou ilegalidade nos processos de licitação e contratos, demonstrando, assim, indícios de prejuízos à Petrobras. Levando em conta o total de 35 Acórdãos no período de 2013-2014, todos também contemplaram irregularidades, mas não foram objetos de estudo dessa pesquisa, é possível inferir que os prejuízos na Petrobras são bem maiores.

Desse ponto de vista é possível concluir que o Tribunal de Contas da União vem cumprindo sua função fiscalizadora junto à empresa Petrobrás, no período examinado.

Entretanto, o elevado número de ocorrências se torna preocupante, tendo em vista que a Petrobras apresenta mecanismos de prevenção e cuidado ao seu patrimônio, com seu manual de programa de prevenção a corrupção, além de possuir um código de ética e um guia de conduta, porém, esses procedimentos não estão inibindo o acontecimento de irregularidade em seus contratos e nem no processo de licitação. Com isso, fica evidente falhas nos procedimentos de seu controle interno.

Além disso, a Petrobras está ciente que existe um órgão de controle externo conhecido como TCU, que periodicamente exerce sua função fiscalizadora junto à empresa em estudo, mas também, não tem evitado tais irregularidades, pois quando descobre as inadequações nas obras, empreendimentos e negócios, além do desvio do dinheiro, os prejuízos chegam por volta dos milhões de reais. Neste caso o TCU tem atuado com correção e punição da fraude e do desvio da aplicação de recursos financeiros da Petrobras.

Com isso, ressalta – se que esse prejuízo proveniente da má gestão da Petrobras, se torna muitas vezes inestimáveis, provocando impacto na economia do Brasil, com isso afetando indiretamente a população brasileira.

Portanto, é preciso uma fiscalização mais intensiva por parte dos órgãos de controle externo no sentido de evitar as irregularidades, ou seja, não somente encontrar as irregularidades depois que elas já aconteceram, mas sim tomar medidas que impeçam que as inadequações sejam realizadas, pois quando se constata *a posteriori* as irregularidades, torna-se difícil o ressarcimento do prejuízo causado por gestores e empresas, uma vez que os recursos desviados já compõem outros patrimônios, às vezes até de herdeiros.

Por fim, recomendam-se novos estudos e pesquisas mais pormenorizadas para acompanhamento da evolução de providências adotadas para impedir irregularidades nas

obras, nos empreendimentos e nos negócios das estatais, pois esses estudos contribuirão para o desenvolvimento de técnicas de investigações que reduzam os prejuízos na administração pública.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ricardo de Mello. **O Controle da Administração Pública – Conceitos**. 2011. Disponível em: <<http://www.ticontrole.gov.br/portal/pls/portal/docs/781440.PDF>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da Republica Federativa do Brasil. 43 ed. Brasília, DF: Câmara dos Deputados: Edições Câmara, 2015.

_____. Lei nº 2.004, de 03 de outubro de 1953. **Dispõe sobre A Política Nacional do Petróleo e Define As Atribuições do Conselho Nacional do Petróleo, Institui A Sociedade Anônima, e Dá Outras Providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L2004.htm>. Acesso em: 21 abr. 2015.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Dispõe sobre as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 26 abr. 2015.

_____. Lei Orgânica nº 8.443, de 16 de julho de 1992. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm> Acesso em: 21 abr. 2015.

_____. Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997. **Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9478.htm#art83>. Acesso em: 21 abr. 2015.

CANCIAN, Renato. **Controle social: Poder de regulação da sociedade é limitado**. 2008. Disponível em < <http://educacao.uol.com.br/disciplinas/sociologia/controle-social-poder-de-regulacao-da-sociedade-e-limitado.htm>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisdição do TCU**. Curitiba: Juruá, 2009.

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria: teoria e exercícios**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

ENTENDA a Operação Lava Jato, da Polícia Federal. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2014/11/1548049-entenda-a-operacao-lava-jato-da-policia-federal.shtml>> Acesso em: 5 abr. 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, Maria Eva. **Fundamentos de metodologia científica.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial:** com modelos de documentos e pareceres utilizados. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Helton Roseno. **Controle externo, administração pública e transparência administrativa.** Revista da AGU – Advocacia-Geral da União Ano VII – Número 17. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/7352111>. Acesso em: 23 abr. 2015.

MAGALHÃES, Renata Silva Pugas. **Governanças em organizações públicas – desafios para entender os fatores críticos de sucesso:** o caso do Tribunal de Contas da União. 2011. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2297032.PDF>> Acesso em: 21 abr. 2015.

MELO, Verônica Vaz de. **Tribunal de contas:** história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11198>. Acesso em: 26 abr. 2015.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 2009.

PETROBRAS. **Dados e Fatos:** Estamos atuando para superar nossos desafios, conheça nossas providências na Operação Lava-Jato. 2013. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/estamos-atuando-para-superar-nossos-desafios-conheca-nossas-providencias-na-operacao-lava-jato.htm>> Acesso em: 11 abr. 2015.

_____. **Organograma.** 2013. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/organograma/>>. Acesso em: 11 abr 2015.

_____. **Perfil**. 2013. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/perfil/>>. Acesso em: 11 abr. 2015.

_____. **Principais subsidiárias**. 2013. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/principais-subsidiarias/>>. Acesso em: 11 abr. 2015.

_____. **Resultado do primeiro trimestre de 2015**. 2015. Disponível em: <<http://investidorpetrobras.com.br/pt/central-de-resultados/1t15.htm>>. Acesso em: 30 mai. 2015.

PASSARINHO, Sandra. **Petrobras cai quase 400 posições em um ranking mundial de empresas**. 2015. Disponível em: ><http://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2015/05/petrobras-cai-quase-400-posicoes-em-um-ranking-mundial-de-empresas.html>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

QUER ENTENDER o que acontece na Petrobras? Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2015/02/05/quer-entender-o-que-acontece-na-petrobras-veja-este-resumo.htm>> Acesso em: 5 abr. 2015.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2010.

SANTANA, Herick Santos. Controle externo da administração pública. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3894, 28 fev. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. 2014. **Breve Histórico**. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/historia> Acesso em: 12 abr. 2015.

_____. **Acórdão nº 0826/2013**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=&textoPesquisa=&numero=&numeroAcordao=0826&numeroProcesso=&anoDocumento=&numeroAto=&anoAcordao=2013&numeroDocumento=&ano=&situacao=&cpf=&anoProcesso=&relator=&tipo=>>>. Acesso em: 02 mar. 2015.

_____. **Acórdão nº 0300/2013.** Disponível em:<
<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=&textoPesquisa=&numero=&numeroAcordao=0300&numeroProcesso=&anoDocumento=&numeroAto=&anoAcordao=2013&numeroDocumento=&ano=&situacao=&cpf=&anoProcesso=&relator=&tipo=>>. Acesso em: 02 mar. 2015.

_____. **Acórdão nº 2143/2013.** Disponível em:<
<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=&textoPesquisa=&numero=&numeroAcordao=2143&numeroProcesso=&anoDocumento=&numeroAto=&anoAcordao=2013&numeroDocumento=&ano=&situacao=&cpf=&anoProcesso=&relator=&tipo=>>. Acesso em: 02 mar. 2015.

_____. **Acórdão nº 0064/2014.** Disponível em:<
<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=&textoPesquisa=&numero=&numeroAcordao=0064&numeroProcesso=&anoDocumento=&numeroAto=&anoAcordao=2014&numeroDocumento=&ano=&situacao=&cpf=&anoProcesso=&relator=&tipo=>>. Acesso em: 02 mar. 2015.

_____. **Acórdão nº 0557/2014.** Disponível em:<
<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=&textoPesquisa=&numero=&numeroAcordao=0557&numeroProcesso=&anoDocumento=&numeroAto=&anoAcordao=2014&numeroDocumento=&ano=&situacao=&cpf=&anoProcesso=&relator=&tipo=>>. Acesso em: 02 mar. 2015.

_____. **Acórdão nº 1933/2014.** Disponível em:<
<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?anoDocumento=&numeroDocumento=&colegiado=&ano=&situacao=&cpf=&anoProcesso=&relator=&textoPesquisa=&numero=&numeroAto=&tipo=&numeroAcordao=1933&numeroProcesso=&anoAcordao=2014>>. Acesso em: 02 mar. 2015.

_____. **Auditoria Interna e o Controle Governamental.** 2011. Disponível em:
<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2125919.PDF>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

_____. **Estrutura Organizacional.** 2014. Disponível em:
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/transparencia/estrutura_organizacional>. Acesso em: 12 abr. 2015.

_____. **Funcionamento do TCU.** 2014. Disponível em:
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/institucional_funcionamento>. Acesso em: 12 abr. 2015.

_____. Manual sobre a administração pública e o controle externo. 2015. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/documentos_temas>. Acesso em: 18 abr. 2015.

_____. **O Congresso Nacional e o TCU: controle externo integrado.** 2014. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2685467.PDF>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

_____. **Prestação de Contas: Fundamento da Democracia e Exercício de Cidadania.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pls/apex/f?p=portal:2V:58594>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

_____. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.** 2014. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/regimento.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2015.

_____. **Relatório de atividades 2014.** 2015. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2686732.PDF>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

ZAMPARETTI, Aloísio de Freitas. **O controle externo da administração pública exercido pelo Tribunal de Contas da União – TCU.** Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053576.PDF>>. Acesso em: 21 abr. 2015.