



Rodrigo Cândido Rodrigues

Claudio Marlus Skora

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM SOCIEDADES DE PROPÓSITO ESPECÍFICO: IMPORTÂNCIA E BARREIRAS PARA SUA IMPLANTAÇÃO

INTERNAL CONTROL SYSTEM IN SPECIAL PURPOSE
ENTITY: importance and hinders to its implementation

RESUMO

A implantação do Sistema de Controle Interno em Sociedades de Propósito Específico controladas pela administração indireta do Estado passou a ser fiscalizada recentemente pelos órgãos de controle externo. O controle interno da administração pública foi instituído no Brasil desde 1964, e passados vinte e quatro anos, a Constituição Federal de 1988 ampliou o alcance deste importante mecanismo, estabelecendo a obrigatoriedade de implantação do SCI nos Três Poderes, com abrangência na União, Estados e Municípios. Com o aumento das ocorrências dos escândalos e fraudes envolvendo instituições públicas e privadas, e, conseqüentemente, o desvio de recursos públicos, o papel da contabilidade, dos controles internos e das auditorias interna e independente são cada vez mais importantes. Os leilões para a obtenção das concessões de serviços públicos visam contemplar as propostas mais vantajosas para o interesse da sociedade, normalmente representadas pelos menores preços. Assim, uma SPE controlada pela administração indireta do Estado, além dos comuns itens formadores do preço, também deve considerar em seus planos de negócios os custos da implantação do SCI, o que poderá inviabilizar a sua competitividade em relação aos demais concorrentes da iniciativa privada.

Palavras-chave: Controle Interno. Sociedade de Propósito Específico. Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

RESUMO

The implementation of the Internal Control System in Special Purpose Entities controlled by indirect State administration became recently inspected by the organs of external control. Internal control of public administration was established in Brazil since 1964, and twenty four years after the 1988 Constitution broadened the scope of this important mechanism, establishing ICS deployment requirement in the Three State Government, with coverage in the Union, States and Municipalities. With increasing occurrences of scandals and fraud involving public and private institutions, and hence the diversion of public resources, the role of accounting, internal controls and internal and independent audits are increasingly important. Auctions for obtaining public services concessions aimed at contemplating the most advantageous proposals for the interest of society, usually represented by lower prices. Thus, an SPE controlled by the indirect administration of the State, in addition to the common price of trainers items should also consider their business plans the costs of implementation of the ICS, which could derail their competitiveness in relation to other competitors in the private sector.

Key-words: Internal Control. Special Purpose Entity. Internal Control System of the State Executive.

Correspondência/Contato

UniBrasil - Centro Universitário Autônomo do Brasil
Rua Konrad Adenauer, 442 - Tarumã - Curitiba - PR -
82821-020

cademosdenegocios@unibrasil.com.br
<http://revistas.unibrasil.com.br/cademosnegocios/>

Editor responsável

Claudio Marlus Skora
claudio.skora@unibrasil.com.br

1 APRESENTAÇÃO

O controle interno da administração pública foi instituído no Brasil desde 1964, com a publicação da Lei nº 4.320. Passados vinte e quatro anos, a Constituição Federal de 1988 ampliou o alcance deste importante mecanismo, estabelecendo a obrigatoriedade de implantação do Sistema de Controle Interno – SCI nos três Poderes, avaliando não somente a correta aplicação do dinheiro, mas a eficiência da gestão e o cumprimento das metas dos programas do governo. No Paraná, recentemente o Sistema de Controle Interno foi reestruturado pelo Decreto nº 9.978 de 2014, sendo coordenado pela Controladoria Geral do Estado – CGE.

Com o aumento das ocorrências dos escândalos e fraudes envolvendo instituições públicas e privadas, e, conseqüentemente, o desvio de recursos públicos, o papel da contabilidade, dos controles internos e das auditorias interna e independente são cada vez mais importantes.

Visando à participação em leilões para a obtenção das concessões de serviços públicos, as empresas estatais controladas pela administração indireta muitas vezes firmam parcerias com a iniciativa privada. Em alguns casos os vencedores da licitação constituem Sociedades de Propósito Específico – SPE, que são tradicionalmente utilizadas em grandes projetos de engenharia, como, por exemplo, no setor elétrico, na construção de usinas hidrelétricas, eólicas e redes de transmissão.

A implantação do Sistema de Controle Interno em SPEs controladas pela administração indireta do Estado passou a ser fiscalizada recentemente pelos órgãos auxiliares do controle externo, como Tribunal de Contas e Controladoria Geral do Estado. Em função disso, em alguns casos os planos de negócios e a rentabilidade de determinados projetos podem ser inviabilizados, pois exige da entidade uma maior estrutura administrativa se comparada aos concorrentes. Além disso, existe a questão da forma jurídica como são constituídas estas empresas, pois apesar dos aportes de recursos públicos, existe também a figura do capital privado no negócio, não vinculado ao Executivo Estadual.

Diante do apresentado, serão analisados os requisitos e estruturas básicas do SCI para o cumprimento da lei, a importância e as principais barreiras para sua implantação em SPEs controladas pela administração indireta do Paraná. Será proposto o debate da questão visando encontrar soluções que contemplem tanto o objetivo da lei quanto a viabilidade do negócio, considerando a competitividade e economicidade.

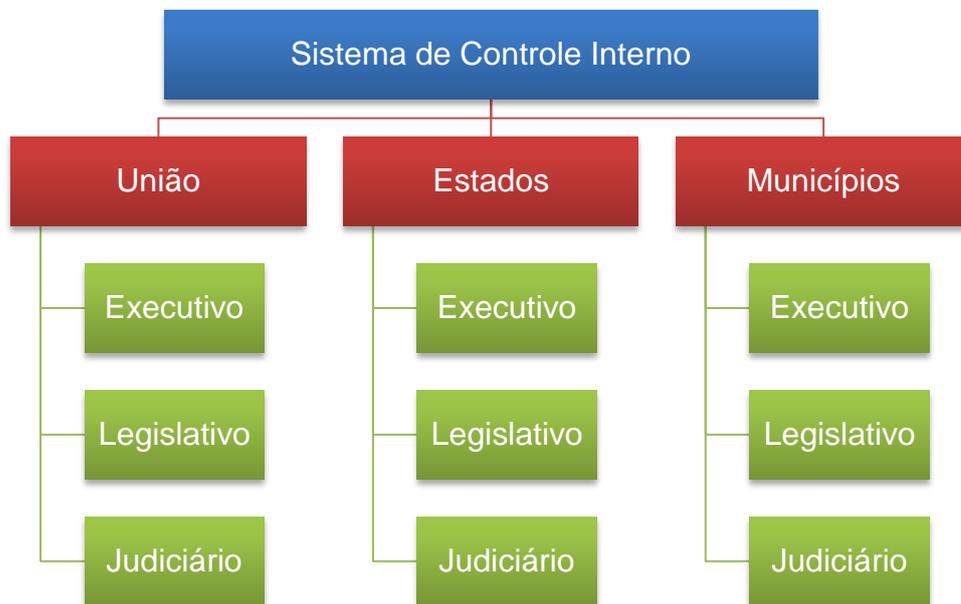
2 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

No Brasil a implantação do Sistema de Controle Interno está prevista no art. 74 da Constituição Federal de 1988, com alcance nos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), de forma integrada, tendo por finalidade avaliar o cumprimento das metas dos

programas do governo, comprovar a legalidade e avaliar resultados, além de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Conforme texto constitucional, qualquer cidadão ou instituição é parte legítima deste controle, sendo que os responsáveis pelo controle interno poderão responder solidariamente no caso de omissões junto aos tribunais de contas, sempre que tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade.

A figura 1 abaixo apresenta a abrangência do Sistema de Controle Interno conforme instituído na CF/88:

FIGURA 1 – SISTEMA DE CONTROLE INTERNO CONFORME ART. 74 DA CF/88:



Fonte: Os autores (2016).

De início, é importante compreender as definições de Controle, Controle Interno e Sistema de Controle Interno no âmbito da administração pública, que são expressões equivocadamente confundidas. É possível uma empresa possuir um departamento de controle interno devidamente normatizado e estruturado, contudo, não significa que possua o Sistema de Controle Interno.

Ao abordar o tema os controles externos e internos da administração pública e os tribunais de contas, GUERRA (2003) afirma que o controle tem como principal objetivo a fiscalização do cumprimento do que já foi predeterminado ou planejado, que pode ser realizado pela própria administração ou por agentes externos, incluindo qualquer cidadão, buscando as correções dos eventuais desvios. Este poder de fiscalização não pode ser renunciado ou postergado, pois se trata de um poder e ao mesmo tempo dever, uma vez que está determinado em lei.

O conceito de controle interno é bastante amplo e evolui a cada dia, pois trata-se de ações não estáticas. No entender de MARÇOLA (2011, p. 77) “é uma ação traçada por pessoas que dirigem a organização com a finalidade de minimizar os riscos e aumentar as chances de atingir determinado fim. [...]”.

O Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados apud CREPALDI (2011, p. 376) define:

O Controle Interno compreende o plano organizacional e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

A Constituição Estadual do Paraná de 1989 em seu art. 78 transcreveu a necessidade de implantação do Sistema de Controle Interno aos seus jurisdicionados. Dezesesseis anos depois a Lei Complementar Estadual nº 113 de 2005, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE PR, reforçou tal obrigatoriedade, exigindo do gestor público o pronunciamento expresso e indelegável sobre as contas e o parecer do controle interno. Conforme o art. 8: “A falta de instituição do SCI poderá sujeitar as contas ou o relatório objeto do julgamento à desaprovação ou recomendação de desaprovação [...]”.

O conceito de Sistema de Controle Interno no âmbito da administração do Estado está definido no art. 2 da Lei Estadual nº 15.524/2007:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual consiste em um plano organizacional de métodos e procedimentos, de forma ordenada, articulados a partir de um órgão central de coordenação, adotados pela Administração Pública para salvaguardar seus ativos, obter informações oportunas e confiáveis, promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, estabelecer mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade e impedir a ocorrência de fraudes e desperdícios.

Cumprir informar a importância da Lei Sarbanes-Oxley, ou abreviadamente conhecida como SOX, promulgada em 2002 nos Estados Unidos, que endureceu os controles internos das empresas, após escândalos envolvendo as empresas norte-americanas. No Brasil diversas empresas públicas e privadas adotam e implantam as boas práticas da SOX, o que melhora a imagem institucional junto aos acionistas, além de auxiliar nos controles externos.

Portanto, o SCI não pode ser entendido simplesmente como procedimentos e metodologias limitados ao campo de atuação da entidade, mas sim um plano organizado e coordenado por um órgão central, de forma integrada, buscando não somente minimizar os riscos, mas direcionando para as melhores práticas de gestão. Atualmente, a Controladoria Geral do Estado – CGE é o órgão central de coordenação das atividades voltadas ao SCI, conforme definido no Decreto Estadual nº 9.978 de 2014, dando ciência ao Tribunal de Contas do Estado dos atos e fatos apurados.

3 CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR

Manter-se competitiva no mercado é um grande desafio para as empresas, exigindo cada vez mais a inovação e competência dos gestores. O Brasil é um país que possui uma

legislação bastante complexa, com uma alta e pesada carga tributária, onde um simples erro ou decisão equivocada poderá comprometer a continuidade e/ou viabilidade de um negócio.

Para driblar esses entraves, as parcerias entre as empresas (públicas ou privadas) podem ser uma viável alternativa, pois nesse caso existe a possibilidade de se somar forças, compartilhar competências, além da redução e partilha dos riscos. Além disso, os valores a serem investidos por cada empresa são menores, pois existe a figura do aporte financeiro da parceira no negócio, o que resulta em financiamentos com montantes menos expressivos, minimizando o comprometimento do caixa das empresas.

Existem vários modelos de formalização destas parcerias permitidos pela legislação brasileira, tais como: Cooperativas, Consórcios de Sociedades e Sociedades de Propósito Específico – SPE. Esse último, apesar de parecer um novo modelo, na essência se assemelha ao conceito já conhecido de *joint venture*, termo amplamente utilizado para designar a associação econômica entre duas ou mais empresas em um período específico e limitado.

Segundo Castro (2009, p. 8): “Sociedades de Propósito Específico é um modelo de organização empresarial pelo qual se constitui uma nova empresa limitada ou sociedade anônima com um objetivo específico.”

As SPEs são empresas com personalidade jurídica, com obrigações contábeis, fiscais e societárias semelhantes às tradicionais sociedades. São regidas pela Lei 6.404 de 1976, mais conhecida como a Lei das Sociedades por Ações. Dependendo do ramo de atividade, se submetem também às obrigações e fiscalizações dos órgãos regulatórios, tais como a Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL e outros.

Dentre as vantagens de se constituir as SPEs estão o compartilhamento de competências e tecnologias, partilha dos canais de comunicação, a eliminação de intermediários, sem contar com a minimização dos custos estruturais, destacando-se a necessidade áreas administrativas mais enxutas, com reduzidos quadros de pessoal.

3.1 FATOS

A atuação dos órgãos de controle externo tem sido intensificada diariamente, sendo motivada tanto pelo caloroso clamor da população, como pelo cumprimento da suas missões institucionais. Trabalhos investigativos coordenados visando desmantelar o crime organizado e lavagem de dinheiro são divulgados frequentemente pelos meios de comunicação, como meio até de dar uma satisfação à sociedade.

Nesse cenário, a importância da implantação do Sistema de Controle Interno conforme previsto na lei torna-se ainda maior, pois possui metodologias e procedimentos coordenados por órgão central, que visa salvaguardar o interesse público, assegurando a observância da lei, evitando o desvio dos recursos públicos e o atingimento das metas.

Apesar da obrigatoriedade da implantação do Sistema de Controle Interno – SCI no Estado do Paraná estar prevista na Constituição Estadual desde 1989, atualmente encontra-se em fase de implantação nos seus jurisdicionados.

Para realização deste caso para estudo foi realizada pesquisa bibliográfica e documental, desenvolvida com base em materiais publicados em livros, artigos, legislações e sítios eletrônicos do governo, como dos tribunais de contas e das controladorias gerais da união e do estado. Foram consultados os acórdãos publicados, de conhecimento público, referentes aos julgamentos das contas anuais dos órgãos jurisdicionados.

O delineamento da pesquisa foi aplicado e exploratório, com abordagem qualitativa. Conforme Marconi e Lakatos (2002, p20), a pesquisa aplicada “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”. A pesquisa exploratória é justificada pelo fato de existir poucos estudos sobre o tema.

Para a definição da população foi utilizada a amostragem não probabilística, por julgamento, com seleção de acordo com os critérios previamente definidos. Nesse estudo foram analisadas as decisões contidas nos acórdãos do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, publicadas nos diários eletrônicos do referido tribunal, referentes aos exercícios de 2014, 2013 e 2012. O exercício de 2015 não foi relacionado na população, pois atualmente encontra-se em fase de análise pelo tribunal.

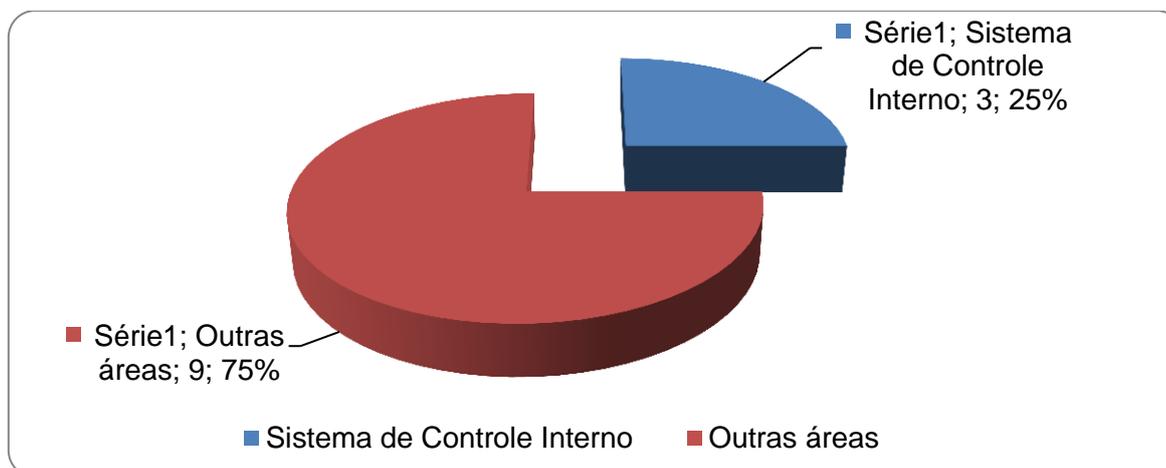
O tratamento dos dados foi interpretado através de análise de conteúdo, que, segundo VERGARA, 2009, p.15, é “considerada uma técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema”.

Conforme pesquisa realizada pelo autor, consultando os referidos acórdãos referentes às contas dos três últimos exercícios das SPes controladas pela administração indireta do Estado, uma em cada quatro obtiveram ressalvas e/ou recomendações em suas prestações de contas anuais relacionadas ao tema SCI, o que se verifica na tabela e figura a seguir:

TABELA 1 – DECISÕES DOS ACÓRDÃOS REFERENTES ÀS PRESTAÇÕES DE CONTAS ANUAIS DAS SPES COM RESSALVAS E/OU RECOMENDAÇÕES:

Ressalvas e/ou Recomendações relacionadas ao tema:	Exercício			Total	%
	2014	2013	2012		
Sistema de Controle Interno	3	1	0	4	31%
Outras áreas	9	0	0	9	69%
Total	12	1	0	13	100%

Fonte: Os autores (2016)

FIGURA 2 – RESSALVAS E/OU RECOMENDAÇÕES NO EXERCÍCIO DE 2014:

Fonte: Os autores (2016).

A legislação estadual que define a obrigatoriedade de implantação do SCI foi elaborada considerando estruturas do poder Executivo Estadual, como, por exemplo, as Secretarias de Estado, a Procuradoria-Geral do Estado, os órgãos da Administração Direta e Indireta, inclusive as Empresas Públicas, as Sociedades de Economia Mista e demais Órgãos de Regime Especial.

Seguindo as definições contidas no Decreto Estadual nº 9.978 de 2014, os principais objetivos do SCI são: a) o estabelecimento dos procedimentos necessários para o cumprimento das ações definidas nos Programas de Governo; b) o cumprimento dos estágios das receitas e despesas; c) a supervisão do controle de bens do ativo permanente; e d) a verificação da exatidão e a fidelidade dos dados orçamentários, financeiros, patrimoniais, contábeis e de pessoal.

Dentre os princípios jurídicos do Direito Administrativo Brasileiro que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas, destaca-se o princípio da Legalidade, previsto no *caput* do artigo 37 da CF/88. Segundo MEIRELLES (2011): “É o princípio pelo qual a Administração Pública só pode fazer o que a lei determina ou permite.” Portanto, no silêncio da lei verifica-se uma proibição. Diferentemente, no caso do particular ou privado, na falta da lei encontra-se uma permissão, ou seja, tudo o que não é proibido seria permitido.

As barreiras para a implantação do SCI em SPEs podem ser resumidas na questão do aumento dos custos operacionais e administrativos, uma vez que existe a necessidade de designação formal de profissional com graduação em nível superior, preferencialmente efetivo, para desempenhar atividade de controle interno. Para Vinnari e Skaerbaek apud Monteiro (2015) o desenvolvimento de processos de gestão de riscos envolve investimentos, destacando que muitos dos gestores têm dúvidas quanto aos benefícios e utilidades em relação aos custos envolvidos. Além disso, a falta de conhecimento técnico pode reduzir a eficácia dos trabalhos de controle, exigindo treinamentos e investimentos constantes.

Os leilões para a obtenção das concessões de serviços públicos visam contemplar as propostas mais vantajosas para os interesses da sociedade, normalmente representadas pelos menores preços. Os proponentes, por sua vez, quando da formulação das propostas, levam em conta toda a previsão dos custos envolvidos no negócio, diretos e indiretos, os seus riscos, além da margem de lucratividade esperada.

Assim, uma SPE controlada pela administração indireta do Estado, além dos citados itens formadores do preço, também deve considerar em seus planos de negócios a implantação do SCI, o que poderá inviabilizar a sua competitividade em relação aos demais concorrentes da iniciativa privada.

4 QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

Questão 1 - Diante dos fatos apresentados, a implantação do Sistema de Controle Interno – SCI nas Sociedades de Propósito Específico – SPE controladas pela administração indireta do Estado pode ser considerada como o cumprimento do princípio jurídico da Legalidade, previsto na CF/88, onde a Administração Pública submete-se ao Estado de Direito? Justifique.

Questão 2 – Na hipótese de SPE formada através de uma parceria público privada, com participação acionária minoritária da administração indireta do Estado, à luz da legislação e do que foi exposto, a implantação do SCI deverá ser exigida pelos órgãos de controle externo, ou para esses casos poderia ser verificada uma situação facultativa? Cite ainda três objetivos de interesse público que poderão ser alcançados ao implantar o SCI, conforme o Decreto Estadual nº 9.978 de 2014.

Questão 3 – O princípio constitucional da Economicidade tem como característica intrínseca a relação do custo/benefício, onde o custo do controle não pode ser maior do que o benefício a ser alcançado. Em se tratando de SPE, apresente sugestões de soluções que possam contemplar tanto o objetivo da lei quanto a viabilidade do negócio, considerando a competitividade e economicidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010. 517p., 24 cm. ISBN 9788522458646.

ATTIE, William. Auditoria interna. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 281 p., 24cm. ISBN 9788522446926.

BRASIL. Constituição Federal. Brasília, DF, de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 12 de julho de 2016.

BRASIL. Lei Complementar 101 de 2000. Brasília, DF, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 12 de julho de 2016.

BRASIL. Lei n. 4.320. Estatui normas de Direito Financeiro e para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, de 17 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em 12 de julho 2016.

CASTRO, Luiz Humberto de. Sociedade de propósito específico, Brasília, SEBRAE, 2009. 32p. Disponível em:

<http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/guias_cartilhas/empreendimentos_coletivos_sociedade_proposito_especifico.pdf>. Acesso em 22 de abril de 2016.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2007. 227p. ISBN 9788577000432.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Resolução n. 1.135, de 25 de novembro de 2008. Disponível em : http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135. Acesso em 12 de julho de 2016.

GLOCK, José Osvaldo. Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios: orientação técnica para a efetiva operacionalização das rotinas internas e dos procedimentos de controle nas unidades das administrações direta e indireta dos municípios. Curitiba, PR: Juruá, 2007. 359p. ISBN 9788536218144.

GUERRA, Evandro Martins. Os controles externo e interno da administração pública e o tribunais de contas. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2003. 351 p., 24cm. ISBN 8589148041.

MARÇOLA, Celia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. Revista do Serviço Público, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2011. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62/58>>. Acesso em 22 de abril de 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 26ª edição, São Paulo: Malheiros, 2001.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 12, p. 159, 2015.

PARANÁ. Decreto 9978 - 23 de Janeiro de 2014. Institui a Estrutura de Controle e aprova o Regulamento da Controladoria Geral do Estado – CGE. Disponível em: <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=113119&indice=1&totalRegistros=6>. Acesso em 12 de julho de 2016.

PARANÁ. Lei n. 15.527, de 05 de junho de 2007. Institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, conforme especifica e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=5827&indice=1&totalRegistros=1>>. Acesso em 22 de abril de 2016.

PARANÁ. Tribunal de Contas. Lei Orgânica (Lei Complementar n. 113 de 15/12/2005) e Regimento Interno (Resolução n. 1 de 24/01/2006): versão seca e atualizada até 28 abr. 2016. Curitiba, 2016. 311 p.

RIVERA, Dianelys Nogueira; LEÓN, Alberto Medina. Os processos internos a dimensão financeira do controle de gestão. RAUSP - Revista de Administração: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, v. 38, n. 2, p.165-173, Abr/Jun. 2003.