



MINISTÉRIO DA DEFESA  
SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO  
GERÊNCIA DE AUDITORIA

RELATÓRIO DE AUDITORIA DE AVALIAÇÃO

**Unidade examinada:** Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas (EMCFA)

**Município:** Brasília-Distrito Federal

**Ordem de Serviço:** 1/2018/Geaud/Ciset-MD (1225841)

**Qual foi o trabalho realizado?**

A presente auditoria teve como tema central a avaliação dos controles exercidos pelo EMCFA para gerenciar e/ou monitorar as despesas realizadas com recursos oriundos do Termo de Execução Descentralizada (TED) nº 9/2018, firmado entre o Ministério da Defesa e o Gabinete de Intervenção Federal no Rio de Janeiro (GIF-RJ), e as decorrentes da publicação do decreto 9.286/2018, destinado à assistência emergencial aos vulneráveis do fluxo migratório provocado pela crise humanitária na Venezuela.

**Por que a Ciset realizou este trabalho?**

O trabalho foi realizado com o intuito de avaliar a gestão e sugerir melhorias nos processos internos do EMCFA referentes à aplicação dos recursos descentralizados aos comandos militares.

**Quais as conclusões alcançadas pela Ciset? Quais as recomendações que deverão ser adotadas?**

A equipe de auditoria concluiu que:

- Há fragilidades na atuação da segunda linha de defesa da gestão.

- O nível de maturidade das atividades de monitoramento da Chefia de Operações Conjuntas do EMCFA é intermediário, necessitando de implantação de processos contínuos de monitoramento de suas atividades e de medidas preventivas e/ou corretivas nos procedimentos adotados.

**ANEXOS:**

1 - 10ª Reunião da Comissão de Coordenação de Controle Interno - CCCI (1704257);

2 - Portaria CGU nº 665, de 07/02/2019 (1704366);

3 - Nota de Auditoria nº 1/Geaud/Ciset-MD (1704429); e

4 - Amostra, manifestação da unidade e análise da resposta (1704627).

SIGLAS E ABREVIATURAS

APOGA - Assessorias de Planejamento, Orçamento e Gestão de Ações Orçamentárias

ASAO - Assessoria de Supervisão e Acompanhamento de Ações Orçamentárias

CCCI - Comissão de Coordenação de Controle Interno

CONNE - Consulta Nota de Empenho

CHOC - Chefia de Operações Conjuntas

CGU - Controladoria Geral da União

CISSET - Secretaria de Controle Interno

COSO - The Comitee of Sponsoring Organizations (Comitê de Organizações Patrocinadoras)

DEORF - Departamento de Planejamento, Orçamento e Finanças

EMCFA - Estado Maior do Comando das Forças Armadas

GEAUD - Gerência de Auditoria

GLO - Garantia da Lei e da Ordem

MD - Ministério da Defesa

NA - Nota de Auditoria

PI - Plano Interno

PTRES - Plano de Trabalho Resumido

QACI - Questionário de Avaliação dos Controles Internos

RTAA - Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental

SG - Secretaria-Geral do Ministério da Defesa

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

TED - Termo de Execução Descentralizada

UG - Unidade Gestora

**1. INTRODUÇÃO**

O Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas (EMCFA) é um órgão de assessoramento permanente do ministro de estado da defesa, cabendo-lhe opinar, entre outros assuntos, sobre contrainteligência; logística, mobilização, serviço militar, tecnologia militar, geoinformação de defesa e aerolevantamento no território nacional; articulação e equipamento das Forças Armadas (decreto 9.570, de 20/11/2018).

Em face dessas atribuições, coube ao EMCFA orientar a atuação das Forças Armadas tanto na execução de atividades de apoio à intervenção federal no Rio de Janeiro (decreto 9.288, de 16/02/2018) quanto no desempenho da ajuda humanitária prestada no âmbito da Operação Acolhida (decreto nº 9.286, de 15/02/2018).

Celebrado em 15/08/2018, o Termo de Execução Descentralizada nº 9 (TED 9) foi o instrumento mediante o qual o Gabinete de Intervenção Federal no Rio de Janeiro (GIFRJ), como parte de seu plano de reação ao comprometimento da ordem pública naquele estado, transferiu uma parcela de seu orçamento ao Ministério da Defesa (MD) para que as Forças Armadas executassem atividades de inteligência, instrução e logísticas.

A Operação Acolhida teve início com a publicação do decreto 9.286, de 15/02/2018, que definiu a composição e as competências do Comitê Federal de Assistência Emergencial, criado para executar e apoiar ações e projetos voltados ao acolhimento das vítimas do fluxo migratório causado pela crise humanitária na Venezuela. Nesse contexto, no âmbito do MD, competiu ao EMCFA coordenar as ações logísticas executadas pela Marinha, Exército e Aeronáutica em apoio aos órgãos públicos envolvidos.

Tanto no caso do TED 9 quanto no da Operação Acolhida, a ação estatal se materializou nos comandos militares com recursos orçamentários descentralizados pelo EMCFA, distribuídos segundo as atribuições de cada um deles no desempenho das ações planejadas.

Assim, com o intuito de avaliar a efetividade dos controles internos instituídos pelo EMCFA para garantir a boa e regular aplicação dos recursos públicos supramencionados e de verificar o nível de maturidade da unidade na prática do componente Monitoramento do Coso IC-IF 2013, foi realizada a auditoria da qual trata o presente relatório.

A auditoria foi quase que inteiramente conduzida no âmbito da Choc, subunidade do EMCFA responsável pelo controle dos recursos descentralizados. Além da análise de documentos e da seleção de uma amostra não probabilística para avaliar a rastreabilidade dos recursos descentralizados aos comandos militares, foi aplicado à Choc o Questionário de Avaliação dos Controles Internos (QACI), com foco no componente Monitoramento do Coso 2013.

Nenhuma restrição foi imposta ao desempenho do trabalho, que foi desenvolvido em consonância com o disposto no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental e no Coso IC-IF 2013.

**2. RESULTADOS DOS EXAMES**

**2.1. Achado: normativo interno desatualizado**

Em busca de informações sobre a existência de procedimentos padronizados com foco no controle dos recursos descentralizados – um meio, pois, de avaliar a preocupação da unidade com a redução de riscos conhecidos –, solicitou-se ao EMCFA que encaminhasse seus normativos internos que tratassem do assunto. Em resposta, o gestor enviou a Diretriz Complementar nº 8, cuja finalidade declarada é orientar as chefias e assessorias da unidade quanto ao “processamento das solicitações de descentralização de recursos” no período 2014-2015.

O documento, embora se possa dizer que cumpre o objetivo anunciado de “facilitar as ações de controle interno e externo”, refere-se ao biênio 2014-2015 – sem validade, portanto – e não contém o procedimento mencionado acima, isto é, o da utilização de um plano interno como marcador específico dos recursos descentralizados.

A ocorrência é indicio de falha no monitoramento da qualidade dos controles internos da unidade ao longo do tempo e de funcionamento inadequado de sua segunda linha de defesa, ou seja, daquela estrutura da entidade responsável por apoiar o desenvolvimento dos controles internos e por supervisionar e monitorar as ações desenvolvidas no âmbito da primeira linha.

É importante salientar que a existência de normativos internos atualizados proporciona clareza sobre funções e responsabilidades e promove coerência na adesão a práticas, políticas e procedimentos internos da gestão. “Uma documentação eficaz ajuda a entender o desenho do controle interno e a comunicar quem, o que, quando, onde e por que executar o controle interno, além de criar normas e expectativas de desempenho e conduta” (Coso 2013).

## 2.2. Achado: falha na atuação da 2ª linha de defesa da gestão do EMCFA

Foi requerido ao gestor que:

- descrevesse como tratou os riscos de atuações fraudulentas com os recursos descentralizados em função da Operação Acolhida ou de má aplicação desses recursos e;
- enviasse seus normativos internos criados em torno do assunto.

A resposta encaminhada permitiu concluir que a unidade desenvolveu e aplicou procedimentos de controle dissuasivos aos riscos citados e que esses procedimentos foram institucionalizados por meio de normas internas.

Entretanto, uma dessas normas, a Instrução nº 2/2018, voltada à atuação das Forças Armadas no âmbito da Operação Acolhida, chamou a atenção da auditoria por conter uma exigência colidente com RTAA (anexo à Instrução Normativa CGU nº 3, de 9/6/2017) e, por conseguinte, com os normativos que lhe servem de substrato (Decreto nº 3.591/2000, Lei nº 10.180/2001).

A ocorrência, porém, – assunto da nota de auditoria nº 1/Geaud/Ciset-MD, de 10/05/2019 (1704429) – transcende questões meramente legais e reforça a ideia de que o EMCFA tem uma segunda linha de defesa frágil, isto é, aquela instância da gestão destinada a apoiar o desenvolvimento dos controles internos e a realizar atividades de supervisão e monitoramento das ações desenvolvidas no âmbito da primeira linha – gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento (item 12, IN CGU 3/2017) – não está cumprindo sua missão a contento.

Em outras palavras, a exigência formulada pelo EMCFA, de que os centros de controle das Forças Armadas atuem como instâncias da gestão e exerçam atividades típicas de sua 2ª linha de defesa (emissão periódica de parecer sobre a conformidade dos recursos aplicados), revelou não apenas que há desconhecimento quanto às atribuições de cada uma dessas instâncias da estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, mas também que há falhas no funcionamento de sua segunda linha de defesa, que não atuou para evitar que essa exigência viesse a se materializar ou para tempestivamente propor sua elisão do normativo em causa, por inobservância ao princípio da não supressão das linhas de defesa da gestão.

## 2.3. Achado: controles internos satisfatórios

Por meio do TED 9, o GIFRJ transferiu ao MD R\$ 55.161.454,57 para custear a atuação das Forças Armadas em atividades operacionais vinculadas à implementação dos objetivos estratégicos traçados por ele, Gabinete, como parte de sua atuação contra o comprometimento da ordem pública no estado do Rio, cabendo ao EMCFA a distribuição dos recursos aos respectivos gestores nos comandos militares, conforme as atribuições de cada um deles na execução das diversas ações planejadas.

Esses recursos – vinculados ao PTRES 148719 e à ação 00QS – tramitaram no MD por intermédio do Deorf (UG 110407), subunidade da Secretaria-Geral que tem por incumbência exercer as atividades de órgão setorial na estrutura dos sistemas de Administração de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal e de Administração de Contabilidade Federal (decreto 9.570/2018, inciso I, artigo 34).

Com o intuito de facilitar o acompanhamento da execução dos créditos oriundos do TED 9, o EMCFA utilizou um marcador nos recursos descentralizados: o plano interno o OCS30001001. A medida, simples, mostrou ser um controle eficaz no rastreamento e na identificação das despesas realizadas com esses recursos, bastando, para tanto, que seu trajeto fosse seguido no Siafi.

De posse do PTRES, da ação e do PI, foi possível identificar, utilizando as contas contábeis 62220100 (destaques concedidos) e 622210100 (provisões concedidas), tanto as unidades receptoras dos créditos orçamentários provenientes do MD quanto as beneficiárias das provisões concedidas pelos comandos militares. Em outras palavras, o procedimento permitiu distinguir as unidades gestoras responsáveis, em última instância, no âmbito dos comandos militares, pela execução das despesas relacionadas aos recursos descentralizados.

Identificadas as unidades executoras dos créditos oriundos do TED 9, foi selecionada, com o objetivo de testar a capacidade da Choc de controlar tais recursos e de acessar os documentos de suporte das despesas com eles realizadas, uma amostra não probabilística composta das informações discriminadas no quadro constante do anexo 4 (1704627).

As análises evidenciaram que os controles instituídos no âmbito da Choc/EMCFA são satisfatórios, permitindo tanto a identificação dos executores dos recursos descentralizados aos comandos militares quanto a fiscalização dessas unidades relativamente ao cumprimento das metas estabelecidas.

## 2.4. Achado: falhas nas atividades de monitoramento da unidade

Monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve a avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles, a verificação de inconsistências dos processos ou implicações relevantes e a tomada de ações corretivas. Em outras palavras, o monitoramento fornece informações para a unidade avaliar a eficácia de seus controles internos e de seu sistema de controles como um todo (Coso 2013).

É importante frisar que o sistema de controle interno de uma entidade não é estático: seus componentes podem alterar-se ou porque mudaram seus objetivos ou porque se tornaram menos eficazes, obsoletos ou foram considerados insuficientes para apoiar a realização de objetivos novos ou atualizados. Assim, “competem às atividades de monitoramento fornecer informações que permitam à administração determinar se o sistema de controle interno continua a ser adequado e capaz de abordar os novos riscos” (Coso 2013).

De acordo com o Coso 2013 IC-IF 2013:

Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração.

Ou seja, o processo de monitoramento se desdobra basicamente em dois aspectos: avaliações contínuas (internas) e avaliações independentes (externas). As avaliações contínuas são aquelas inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade. Já as avaliações externas são as conduzidas periodicamente, com escopos e frequências diferenciadas, tais como as que a Ciset-MD realiza no EMCFA.

A avaliação das atividades de monitoramento praticadas no âmbito da Choc/EMCFA foi realizada mediante a aplicação do QACI. Pelas respostas enviadas pelo gestor, concluiu-se que a unidade não monitora, de modo sistemático, seu sistema de controles internos para: i) se certificar da validade e qualidade dos controles instituídos ao longo do tempo; ii) identificar seus processos críticos à consecução de seus objetivos e metas; iii) diagnosticar os riscos ao alcance de seus objetivos e metas; iv) prever as ações a serem adotadas no âmbito da unidade em caso de detecção de desvios de finalidade ou de recursos na execução dos TED sob sua responsabilidade.

Assim, aplicados os critérios de notas estabelecidos pela metodologia do QACI, explicitados no quadro II, concluiu-se que o nível de maturidade das atividades de monitoramento da Choc/EMCFA é **intermediário**; em outras palavras: a unidade dispõe de princípios e padrões documentados, mas não possui um processo de monitoramento contínuo de suas atividades de controle.

**Quadro II: Critérios de Pontuação do QACI**

INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS DO QACI		
Pontuação Média	Interpretação	Descrição
0 a 20%	Inicial	Baixo nível de formalização; Documentação sobre controles internos não disponível; ausência de comunicação sobre controles internos
20,1 a 40%	Básico	Controles internos tratados informalmente; ainda não há treinamento e comunicação sobre controles internos
40,1 a 70%	Intermediário	Há princípios e padrões documentados, e treinamento básico sobre controles internos
70,1 a 90%	Aprimorado	Controles Internos obedecem aos princípios estabelecidos; São supervisionados e regularmente aprimorados.
90,1 a 100%	Avançado	Controles Internos otimizados; princípios e processos de controles internos estão integrados aos processos de gestão da organização

## 3. RECOMENDAÇÕES

3.1 – Efetuar revisões periódicas dos seus normativos internos de forma a mantê-los atualizados e coerentes com os procedimentos efetivamente adotados (Achado 2.1).

3.2 – Evitar esforços no sentido de instituir e/ou fortalecer as instâncias da gestão destinadas a assegurar que as atividades de controle sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada (Achado 2.2).

3.3 – Adotar providências com vistas ao monitoramento de suas atividades, após análise de riscos, de forma a aprimorar o seu processo de governança (Achado 2.4)

## 4. CONCLUSÃO

A avaliação empreendida revelou que os controles internos relacionados ao gerenciamento dos recursos descentralizados são satisfatórios, embora nem todos os procedimentos empregados estejam devidamente formalizados, inconsistência que reflete o grau de maturidade das atividades de monitoramento praticadas no âmbito da unidade – intermediário, segundo os critérios adotados do QACI.

Outro ponto que merece destaque é a necessidade de o EMCFA reforçar a atuação de suas duas linhas de defesa da gestão, com a primeira instituindo mecanismos robustos para processar transações, sustentar a qualidade das informações, aumentar a velocidade e a confiabilidade com que operações são iniciadas e concluídas e para garantir a confiabilidade e a integridade de registros e dados e a segunda apoiando, supervisionando e monitorando o desenvolvimento dessas atividades instituídas pela primeira.

O fato de haver normativos internos desatualizados ou colidentes com o princípio da não supressão das linhas de defesa da gestão (item 2.2 deste relatório) é indicio desse funcionamento inadequado da segunda linha de defesa do EMCFA.

É importante salientar que a segregação de funções envolvendo as três linhas de defesa da gestão e o fortalecimento de cada uma dessas instâncias de controle vêm sendo objeto de discussão e nas mais altas instâncias do Sistema de Controle Interno do governo federal: a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) e a Controladoria-Geral da União (CGU).

No âmbito da CCCI, por exemplo, a ata da 10ª reunião (1704257) chama a atenção para a “demanda urgente de alteração normativa afeta ao Sistema de Controle Interno”, para a necessidade de reforçar as atividades de controle interno e para a importância do “redesenho do papel das assessorias de controle interno como instâncias de integridade e gestão de riscos” (segunda linha de defesa).

A CGU, por outro lado, publicou a portaria 665 (1704366), de 07/02/2019, por meio da qual reformulou sua estrutura de governança com a criação de comitês e unidades organizacionais destinados à implantação e ao acompanhamento de suas ações estratégicas. Um desses comitês - o de governança interna - é encabeçado pelo ministro de estado da CGU, inclusive.

Assim, dada a relevância do tema, é importante que o EMCFA também o ponha em sua pauta de discussões.

Brasília - DF, 25 de junho de 2019.