



PROJETO DE FORTALECIMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

RELATÓRIO DE PROGRESSO Nº 03

Cliente: TCM/BAHIA

Salvador, 2 de dezembro de 2010.

SUMÁRIO

1. Apresentação

2. Atividades Desenvolvidas

- 2.1. Proposta de Capacitação Técnico-Pedagógica
- 2.2. Folder das Oficinas de Capacitação dos Controladores
- 2.3. Modelo do Banner
- 2.4. Cartilha do Sistema de Controle Interno Municipal
- 2.5. Manuais de Treinamento
 - a) Manual de Controle Interno Municipal - Volume I
 - b) Manual de Controle Interno Municipal – Volume II

1. APRESENTAÇÃO

Conforme estabelecido no Contrato 05/2010-PROMOEX celebrado entre o TCM-BA e a Fundação Escola de Administração da UFBA – FEA, estamos submetendo à apreciação desse Órgão o **Relatório de Progresso N° 3**, contendo informações pertinentes às FASES III e parcialmente IV , da *Montagem do Programa de Treinamento em Sistema de Controle Interno Municipal*.

Com a validação deste Produto será possível estabelecer o cronograma de execução das Oficinas de Capacitação, devendo merecer especial atenção a primeira Oficina, a qual destina-se ao treinamento dos instrutores do TCM que ficarão responsáveis pela condução das Oficinas dos Controladores Internos , em diversos pontos do estado da Bahia.

Por último, recomenda-se que o modelo do “folder” apresentado no corpo deste relatório possa se transformar em importante instrumento de comunicação e divulgação do Programa de Treinamento, a ser usado pelo TCM junto à clientela- alvo. Assim, para a informação sobre as Oficinas chegar mais rápida e facilmente aos Controladores, sugere-se utilizá-lo como “folder eletrônico”, distribuído via internet.

2. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

2.1 – Proposta de Capacitação Técnico-Pedagógica

CAPACITAÇÃO TÉCNICO-PEDAGÓGICA PARA INSTRUTORES INTERNOS DO TCM

PROPOSTA DE TRABALHO

Professoras: Iêda Matos Freire de Carvalho

Nívea Maria Fraga Rocha

Salvador, 1º de setembro/2010

PROPOSTA DE TRABALHO

“A prática de pensar a prática é a melhor maneira de aprender a pensar certo. O pensamento que ilumina a prática é por ela iluminado tal como a prática que ilumina o pensamento é por ele iluminada.”

Paulo Freire

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO

2. OBJETIVOS

3. EIXOS TEMÁTICOS

4. DINÂMICA METODOLÓGICA

5. RECURSOS AUXILIARES

6. AVALIAÇÃO

7. MATRIZ DE ENSINO

8. SINOPSES CURRICULARES

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS –TCM

CURSO DE CAPACITAÇÃO TÉCNICO-PEDAGÓGICA

PÚBLICO ALVO: Instrutores Internos do TCM

TURMAS: 1

CARGA HORÁRIA: 24 (vinte e quatro) horas

PROFESSORAS: Iêda Matos Freire de Carvalho

Nívea Maria Fraga Rocha

EMENTA

Conhecimento e inteligência: concepções, modalidades e gestão em sala de aula. Prática pedagógica: aspectos conceituais. Dimensões cognitiva, afetiva e social. O Instrutor, o aluno, a competência técnico-pedagógica, a aprendizagem colaborativa e o processo de construção do conhecimento. Organização e dinâmica da prática pedagógica: planejamento de ensino, elementos, alternativas metodológicas e avaliação da aprendizagem.

1. INTRODUÇÃO

As transformações ocorridas na contemporaneidade, sobretudo nas dimensões sociais, econômicas, tecnológicas e políticas, vêm repercutindo diretamente no cotidiano das organizações, exigindo propostas de educação continuada que favoreçam o equilíbrio entre o elevado desenvolvimento tecnológico e a educação, particularmente, na sua forma colaborativa.

Nesse contexto, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia vem desenvolvendo, nos últimos anos, com apoio do PROMOEX, um vigoroso programa de modernização institucional, ancorado em um Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA), conectado com novas práticas administrativas e gerenciais, técnicas de amostragem, matrizes de risco e instrumentos modernos de auditoria. Todo esse novo aparato tecnológico, associado a uma nova filosofia de atuação na análise das contas públicas dos municípios, tem impulsionado a requalificação do TCM para a adoção de mecanismos de fiscalização mais eficazes para o combate à corrupção, fraudes, desvios e malversação do dinheiro público.

Assim sendo, o TCM promoverá como medida de caráter estruturante para o fortalecimento dos sistemas de controle interno municipais, a execução de um Programa de Capacitação em Controle Interno para os seus Controladores.

O treinamento almejado exigirá, inicialmente, a execução de uma Oficina de Capacitação de Instrutores Internos do TCM, com 48 horas, compreendendo duas dimensões focais:

1. *Dimensão Cognitiva*, baseada na transmissão de conhecimentos técnicos sobre as principais áreas da gestão municipal, com carga horária de 24h e
2. *Dimensão Técnico-Pedagógica*, voltada para a instrumentalização dos Instrutores Internos em metodologia e técnicas de ensino.

Com efeito, este último segmento da Capacitação, objeto desta Proposta, se propõe a oferecer capacitação técnico-pedagógica aos Instrutores Internos, para (re)construção de conhecimentos e aprimoramento de competências, numa abordagem inovadora, que é a dinâmica metodológica teórico-prático-vivencial.

Com base nestes referenciais, foi elaborada a presente Proposta, diferente dos treinamentos convencionais, pois o foco do aprendizado, antes individual, passa a ser de construção coletiva, o que irá fortalecer a cultura organizacional, elevando a qualidade dos processos a serem desenvolvidos pelos Instrutores Internos, contribuindo também para a humanização das relações interpessoais, particularmente entre os instrutores e alunos.

2. OBJETIVOS

Oferecer oportunidade aos Instrutores Internos do TCM de:

- Conceberem o conhecimento e a inteligência na perspectiva dinâmica, e as implicações das suas modalidades no processo de gestão em sala de aula;
- Construírem conhecimentos sobre a prática pedagógica, identificando as suas dimensões e princípios que fundamentam a aprendizagem colaborativa;
- Dimensionarem a necessidade da competência técnico-pedagógica do instrutor e a importância da humanização das relações interpessoais no processo de construção de conhecimento dos alunos;
- Planejarem uma situação de prática pedagógica, fundamentada nos referenciais construídos durante o curso, sobre a organização e dinâmica do processo de ensino.

3. EIXOS TEMÁTICOS

Os eixos temáticos foram propostos a partir das questões básicas do curso, que por sua vez serão geradoras de reflexão, possibilitando a construção coletiva das respectivas respostas:

➤ **Como o conhecimento e a inteligência são concebidos na perspectiva dinâmica e quais as suas implicações no processo de gestão em sala de aula?**

- Conhecimento e inteligência: concepções e a perspectiva dinâmica;
- Componentes dicotômicos: conhecimento explícito e conhecimento tácito e as modalidades da inteligência;
- Implicações na gestão em sala de aula

➤ **O que é prática pedagógica, quais os princípios e a importância das suas dimensões na aprendizagem colaborativa?**

- Prática pedagógica: conceituação, princípios e dimensões;
- Construção coletiva e aprendizagem colaborativa: aspectos conceituais;
- Importância das dimensões da prática pedagógica no desenvolvimento da aprendizagem colaborativa.

➤ **Diante dos desafios da contemporaneidade, que alternativas dispõe o Instrutor para tornar as suas aulas dinâmicas e que favoreçam a construção de conhecimentos dos alunos?**

- A sala de aula na concepção de laboratório de aprendizagem;

- O Instrutor e a competência técnico-pedagógica;
- Estratégias de ensino e a construção de conhecimentos;
- O Instrutor, os alunos e a humanização das relações interpessoais.

➤ **Como planejar e desenvolver um Plano de Ensino?**

- Planejamento Pedagógico: aspectos conceituais, níveis de abrangência e elementos básicos;
- Organização e dinâmica do plano de ensino e a questão da avaliação da aprendizagem;
- Elaboração e desenvolvimento do Plano de Ensino.

4. DINÂMICA METODOLÓGICA

Na abordagem dos eixos temáticos, a opção será pela alternativa metodológica teórico-prático-vivencial, considerando-se a importância de os alunos praticarem a teoria e teorizarem a prática, no contexto da sala de aula.

Considerando que o Público Alvo será constituído por 35 (trinta e cinco) alunos e a carga horária prevista para o Curso totalizará 24 (vinte e quatro) horas, durante a realização de atividades com ênfase vivencial, o grupo será dividido em duas turmas, pois assim, todos os alunos, terão também oportunidade de assumirem a gestão da prática pedagógica, o que será gravado em DVD.

Na opção metodológica realizada, foram considerados a ementa, os objetivos e os eixos temáticos definidos na Proposta do Curso; serão utilizados diferentes procedimentos e desenvolvidas atividades diversas, que também se constituirão em oportunidade de aprendizagem, inclusive com referência à humanização das relações interpessoais, conforme descritas a seguir.

- Exposições interativas que terão como objetivo precípuo desenvolver os diversos temas, dirimir as dúvidas, suscitar a reflexão, instigar o pensamento lógico e realizar, no encerramento, a síntese integradora.
- Realização de atividades diversas, em um contexto da sala de aula, que propicie o desenvolvimento de atitude colaborativa, favorecendo o aprender a aprender, o aprender com o outro e o respeito à construção de conhecimentos por parte de cada Instrutor, privilegiando:
 - Depoimentos dos participantes sobre as suas vivências em sala de aula, como Instrutor e/ou aluno, analisando a prática pedagógica, sobretudo a relação professor/aluno, conhecimento e variáveis de interferência;
 - Análise dos princípios e dimensões da prática pedagógica, em situações concretas de sala de aula, estabelecendo relações com o processo de aprendizagem colaborativa;
 - Identificação individual e discussão coletiva sobre a prática pedagógica, a partir das experiências ocorridas na sala de aula e das leituras efetuadas;
 - Realização de atividades individuais e/ou grupais, que contribuam para a formulação de questões e a construção de conceitos básicos e pressupostos teóricos necessários à compreensão da atividade de ensino, numa visão crítica do processo;
- Elaboração de uma proposta de ação pedagógica, sob a forma de um plano de ensino, que será desenvolvida durante o curso, caracterizando-se como uma oportunidade do participante vivenciar o processo de ensino-aprendizagem em sala de aula, como gestor da prática pedagógica.
- Atendimento individual que terá como prioridade orientar os alunos, sobretudo, na elaboração do Plano de Ensino.

5. AVALIAÇÃO

A avaliação constituir-se-á em um processo contínuo, abrangente e cumulativo, a ser vivenciado no decorrer de todo o curso, com o objetivo precípuo de favorecer a construção e a ressignificação de conhecimentos técnico-pedagógicos e crescimento individual e coletivo dos participantes.

Todas as atividades desenvolvidas serão objeto de avaliação, quando os participantes terão um espaço para se posicionarem diante do trabalho realizado, analisando as variáveis que contribuíram para facilitar ou dificultar o processo de ensino-aprendizagem.

Dessa forma, ocorrerá uma constante retroalimentação do processo, o que também oferecerá subsídios para a avaliação do curso nas múltiplas dimensões, inclusive da Proposta de Trabalho apresentada e da metodologia utilizada no seu desenvolvimento, bem como, o desempenho das professoras.

Para que os alunos tenham condições de avaliar o processo desenvolvido, a aulas serão filmadas e, em seguida, apresentada, podendo assim dimensionar o seu desempenho, o que não concluirá naquele momento, pois estará gravada em CD, que lhe será entregue, onde encontram-se também registradas as aulas de seus colegas.

6. RECURSOS AUXILIARES

- Quadros magnéticos
- Projetores multimídia
- Micro-system
- Filmadoras
- DVD

7. SINOPSES CURRICULARES

IÊDA MATOS FREIRE DE CARVALHO

Possui graduação em Pedagogia – Universidade Federal da Bahia (UFBA), Mestrado em Educação – Universidade Federal da Bahia (UFBA), Formação em Psicopedagogia Clínica - Centro de Estudos Psicopedagógicos (CEP/Buenos Aires), Especialização em Planejamento Educacional – Fundação Getúlio Vargas (FGV), Especialização em Métodos e Técnicas de Ensino – Universidade de Brasília (UNB), Formação em Gestão e Dinâmica de Grupo - Sociedade Brasileira de Dinâmica de Grupo (SBDG/Porto Alegre). Professora Adjunto IV (aposentada) da UFBA e Professora Titular (aposentada) da Universidade Católica de Salvador (UCSAL). Atualmente é consultora pedagógica nas áreas acadêmica e organizacional, professora do ensino superior, em cursos de Pós-graduação - Universidade Federal da Bahia e Universidade Católica de Salvador, lecionando as disciplinas Metodologia do Ensino Superior, Teoria e Processo de Ensino, Gestão e Dinâmica do Processo Pedagógico, Gestão e Dinâmica de Grupos, O Indivíduo e as Organizações Contemporâneas; professora pesquisadora do Programa de Gestão e Política da Segurança Pública – Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia e coordenadora de projetos institucionais, com foco em Gestão do Conhecimento, Organização de Aprendizagem, Gestão de Pessoas e Pedagogia Organizacional. Possui livro e artigos publicados.

NÍVEA MARIA FRAGA ROCHA

Doutora em Educação – Universidade Autônoma de Barcelona/Espanha; Mestre em Educação – UFBA; Licenciada em Pedagogia - CEUB; Avaliadora ad hoc – Curso Pedagogia e outros Cursos a Distância - INEP; Prof^a do Curso de Mestrado em Desenvolvimento Humano e Gestão Organizacional da Fundação Visconde de Cairu. Possui artigos e livros publicados sobre Desenvolvimento Humano e Sustentabilidade.
niveafragarocho@gmail.com

7. MATRIZ DE ENSINO

DATA	DIA/HORÁRIO	CONTEÚDO	ESTRATÉGIA	RECURSOS	REFERÊNCIAS
1	Quinta-feira 8:00 às 12:00	Abordagem introdutória do Curso; Conhecimento e inteligência: aspectos conceituais e a perspectiva dinâmica; Implicações na gestão da sala de aula; Prática pedagógica: princípios, dimensões e a aprendizagem colaborativa.	Atividade vivencial de acolhimento e integração; Exposição interativa; Vivenciando a construção coletiva do conhecimento; Simulação (Role Playng).	Caramelos Projetor Multimídia Quadro magnético. Micro-system. Papel ofício Revistas	1. CHIAROTINO, Zélia Ramossi. <i>Psicologia e Epistemologia Genética de Jean Piaget</i> . São Paulo. EPU, 2000. 2. GARDNER, Howard <i>Inteligências Múltiplas</i> . Porto Alegre. Artes Médicas, 1999
	14:00 às 18:00	;Planejamento pedagógico: concepção, níveis de abrangência e elementos básicos.Organização e dinâmica do plano de ensino e a questão da aprendizagem. Oficina temática: e laboração de uma proposta de ações pedagógicas: plano de	Exposição interativa; Formação de duplas para dialogarem sobre a elaboração da proposta solicitada, apresentando as dúvidas identificadas. Elaboração individual da proposta de ensino.	Projetor Multimídia. Quadro magnético. Micro-system. Roteiro para elaboração da proposta.	MASETTO, Marcos Tarciso. <i>Didática: a aula como centro</i> .São Paulo, FTD,1998.

		ensino.			
2	Sexta-feira 8:00 às 12:00	A sala de aula na concepção de laboratório de aprendizagem; O instrutor, e a humanização das relações professor-aluno.	Talk show.; Depoimentos dos alunos sobre expectativas e experiências vivenciadas no curso; Atividade de orientação	Projektor Multimídia. Quadro magnético. Micro-system. Filmadoras e CD.	FREIRE, Paulo. <i>Pedagogia da Autonomia</i> . São Paulo: Paz e Terra, 2006
	14:00 às 18:00	Apresentação individual da proposta de ação pedagógica em sala de aula.	Auto-avaliação e avaliação participativa, envolvendo os colegas e as professoras.	Projektor Multimídia. Quadro magnético. Micro-system.	MORIN, Edgar. <i>O Método 3: O Conhecimento do Conhecimento</i> . PA. , 2005
	Sábado	Continuação das apresentações	.Continuação do processo de avaliação dos alunos.	Projektor Multimídia. Quadro	FURLANI, Lucia M. Teixeira. <i>Professor: meta, mito ou</i>

3	8:00 às 12:00	individuais pelo instrutores.		magnético. Micro-system. Filmadoras e CD.	<i>nada disso?</i> São Paulo: Cortez, 2000
	14:00 às 18:00	Conclusão das apresentações individuais; Avaliação e síntese integradora; Encerramento do curso.	Avaliação: depoimentos; Síntese Integradora.	Projektor Multimídia. Quadro magnético. Micro-system. Filmadoras e CD.	BORGES,Jairo et alli. <i>Treinamento,Desenvolvi men to e Educação em Organizações e Trabalho.</i> São Paulo, ARTMED, 2009.

2.2 – Folder das Oficinas de Capacitação dos Controladores



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DA BAHIA

Oficina de Capacitação para Fortalecimento do Sistema Municipal de Controle Interno



OBJETIVO

Este treinamento tem por objetivo universalizar conceitos, nivelar entendimentos e, sobretudo, estimular o desenvolvimento da capacidade crítica dos municípios de forma que, com base em um padrão referencial de Controle Interno, possam processar os ajustes evidenciados para regularidade de seus respectivos sistemas. Dessa forma, como resultado dessa iniciativa, espera-se que o Tribunal e os Jurisdicionados tenham sua atuação facilitada, de modo a assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos.

PÚBLICO ALVO

Controladores Internos dos Municípios da Bahia

METODOLOGIA

O treinamento será executado no formato de Oficina de Trabalho, com exposições e preleções teóricas, discussões de situações da realidade, intercâmbio de conhecimentos e experiências entre os participantes, com enfoque no modelo de aprendizagem colaborativa.

CARGA HORÁRIA

40 horas

PERÍODO DE REALIZAÇÃO

Xx/xx/xxxx a xx/xx/xxxx, de segunda a sexta-feira, manhã e tarde

EQUIPE RESPONSÁVEL

Coordenadoria de Assistência aos Municípios
cam@tcm.ba.gov.br
Telefone: (71)3115.4449
Contato:

PROGRAMAÇÃO

PRIMEIRO DIA	HORÁRIO	ATIVIDADE	INSTRUTOR
	08h às 10h	Módulo I	
	10h às 10h15	Coffee Break	
	10h15 às 12h	Módulo II	
	12h às 14h	Almoço	
	14h às 16h	Módulo III	
	16h às 16h15	Coffee Break	
	16h15 às 18h	Módulo III	
SEGUNDO DIA			
	08h às 10h	Módulo IV	
	10h às 10h15	Coffee Break	
	10h15 às 12h	Módulo V	
	12h às 14h	Almoço	
	14h às 16h	Módulo VI	
	16h às 16h15	Coffee Break	
	16h15 às 18h	Módulo VI	
TERCEIRO DIA			
	08h às 10h	Módulo VII	
	10h às 10h15	Coffee Break	
	10h15 às 12h	Módulo VIII	
	12h às 14h	Almoço	
	14h às 16h	Módulo IX	
	16h às 16h15	Coffee Break	
	16h15 às 18h	Módulo X	
QUARTO DIA			
	08h às 10h	Módulo XI	
	10h às 10h15	Coffee Break	
	10h15 às 12h	Módulo XII	
	12h às 14h	Almoço	
	14h às 16h	Módulo XIII	
	16h às 16h15	Coffee Break	
	16h15 às 18h	Módulo XIV	
QUINTO DIA			
	08h às 10h	Módulo XV	
	10h às 10h15	Coffee Break	
	10h15 às 12h	Módulo XVI	
	12h às 14h	Almoço	
	14h às 16h	Módulo XVII	
	16h às 16h15	Coffee Break	
	16h15 às 18h	Módulo XVII	

2.3 - Modelo do "Banner"



2.4 - Cartilha do Sistema de Controle Interno Municipal



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DA BAHIA

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

CARTILHA DE ORIENTAÇÃO BÁSICA



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DA BAHIA

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

CARTILHA DE
ORIENTAÇÃO BÁSICA



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DA BAHIA

Francisco de Souza Andrade Netto
Presidente 2009/2011

Fernando Vita
Vice Presidente

Raimundo José Almeida Moreira
Corregedor

José Alfredo Rocha Dias
Paulo Virgílio Maracajá Pereira
Paolo Marconi
Plínio Carneiro Filho
Evânio A Coelho Cardoso*
Oyama Ribeiro de Araújo*
Conselheiros
**substitutos*

2010



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DA BAHIA

**PROJETO DE
FORTALECIMENTO DO
CONTROLE INTERNO**

**SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO MUNICIPAL**

COLABORAÇÃO

Francisco Carlos da Cruz Silva
Analista da CGU na Bahia

REVISÃO

Antônio Dourado
Coordenador de Apoio aos Municípios

1º EDIÇÃO – 1000 EXEMPLARES

APRESENTAÇÃO

Esta Cartilha tem por finalidade disponibilizar informações básicas sobre o Sistema de Controle Interno Municipal, envolvendo aspectos conceituais, legais e operacionais, de modo a orientar, de forma simples e objetiva, as equipes e profissionais que labutam quotidianamente com esta atividade nas administrações públicas municipais do estado da Bahia.

Vale salientar que este trabalho representa mais um esforço deste Tribunal direcionado para o fortalecimento do sistema de controle interno municipal, atividade prevista na Constituição Federal e indispensável para coadjuvar as ações de controle externo desenvolvidas por esta Corte de Contas.

O QUE É CONTROLE INTERNO?

O controle da Administração Pública é o poder de fiscalização e correção que é exercido pelos órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico.

O controle pode ser classificado como externo se exercido pelas cortes de contas dos respectivos poderes, e interno, quando desempenhado por órgão especialmente criado para esse fim, nos termos da legislação vigente.

O sistema de controle interno se ocupa do exame e verificação dos atos e processos de gestão governamental, de forma a evitar erros, fraudes e desperdício no uso do dinheiro público, assegurando melhores serviços públicos e a efetiva entrega de seus produtos ao cidadão, pautando as ações e procedimentos administrativos, de acordo com os princípios constitucionais da administração pública.

FINALIDADE DO CONTROLE INTERNO

A finalidade do controle interno é garantir que a administração pública atue de acordo com os princípios explícitos e implícitos na Constituição Federal, entre os quais figuram: legalidade, moralidade, publicidade, motivação, interesse público, impessoalidade e eficiência.

Dentre as finalidades específicas a serem alcançadas, merecem destaque as seguintes:

- 1.** Proteger os ativos (bens e direitos que possuem valor financeiro) da instituição pública de prejuízos que possam ser causados por fraudes ou erros.
- 2.** Prevenir o cometimento de desperdícios, abusos e práticas antieconômicas
- 3.** Garantir que os registros contábeis da instituição reflitam de forma confiável a realidade dos fatos ocorridos.
- 4.** Melhorar a execução de operações e processos, viabilizando maior eficiência, eficácia e efetividade nos resultados da gestão.
- 5.** Promover a aderência às normas jurídicas, contábeis e administrativas.
- 6.** Avaliar se estão sendo atingidos os objetivos e metas dos programas e projetos, e se os resultados previstos estão sendo alcançados, propiciando, também, informações para o processo de planejamento.

QUAL A BASE LEGAL PARA ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL?

A Constituição Federal estabelece no artigo 31, para os municípios, o sistema de controle interno, como transcrito a seguir:

“Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.”

Além da Constituição, outras normas dão suporte à atuação dos órgãos de controle interno, dentre as quais se destacam as seguintes:

- Lei 4.320/64;
- Lei Complementar nº 101/2000;
- Lei Complementar 131/2009;
- Lei 8.666/1993;

Na Bahia, há ainda outros diplomas legais que merecem referência:

- Lei Complementar nº 06/91 – Lei Orgânica do TCM na Bahia;
- Resolução 1.120/2005 – Regulamenta o Sistema de Controle Interno Municipal;
- Resolução 1.282/2009 – Sistema SIGA.

ORIENTAÇÕES INTERNACIONAIS PARA O CONTROLE INTERNO

Independentemente da Constituição Federal e da legislação básica existente sobre a matéria, deve-se mencionar o INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institution), organismo internacional de ilibada reputação, prestígio e respeito, que dispõe de orientações e diretrizes para os sistemas de controle interno, a exemplo dos aspectos relevantes a seguir expostos:

- O órgão responsável pelo controle interno deve ter uma formatação jurídica adequada e segurança compatível ao seu sistema, no cumprimento de seus objetivos institucionais;
- Deve ser prevista a cooperação entre todos os atores envolvidos no controle interno, garantindo atitudes proativas de todos para se atingir os objetivos institucionais;
- A condição fundamental para fazer parte do quadro de servidores do controle interno é a moralidade e competência reconhecida;
- A definição de forma clara de que os objetivos do controle devem ser razoáveis no contexto geral da instituição. Ou seja, não deve haver exageros que não se justifiquem de forma razoável;

- O acompanhamento permanente do sistema de controle e a sua independência frente a situações de irregularidades encontradas no exercício de suas atividades.

PRINCÍPIOS BÁSICOS DO CONTROLE INTERNO

A atuação do sistema de controle interno deve ser norteada em obediência a alguns princípios, a saber:

Autonomia

É fundamental a autonomia do órgão para garantir a independência de opinião, mesmo em situações nas quais ocorram a descentralização de atividades, como no caso de núcleos de controle. Além disso, para a efetiva autonomia deve-se observar a segregação entre as funções de QUEM EXECUTA e de QUEM CONTROLA.

Atuação sistêmica

Segundo este princípio, o núcleo central do sistema de controle interno deve dialogar com cada setor da administração pública que participe do processo de controle, garantindo sinergia e maior efetividade nos resultados.

Distinção entre controle interno administrativo e sistema de controle interno

Controle administrativo é o que se aplica a qualquer processo administrativo no desenvolvimento de atividades burocráticas, enquanto que o sistema de controle interno compreende a avaliação dos controles de todos os procedimentos de gestão.

Independência estrutural

Deve-se reduzir as questões culturais e resistências comportamentais que dificultem o entendimento do controle como atividade colaborativa. Enfatize-se aqui que ao controle deve ser dada autonomia para fiscalizar e atuar, pois este atua em favor da organização, e não, contra ela.

Atuação uniforme

É preciso prever regras equivalentes no que diz respeito às normas gerais e normas específicas para diferentes situações, tais como educação, saúde, obras, dentre outras, garantindo uma atuação uniforme do sistema de controle sobre todos os processos e órgãos públicos.

Moralidade e competência

O responsável pelo sistema de controle deve ser escolhido com base em requisitos de moralidade, competência técnica e independência, a fim de assegurar a realização do serviço de forma profissional.

Controle prévio, concomitante e *a posteriori*

O controle deve incorporar modalidades de controle prévio, concomitante e *a posteriori*, de modo a proporcionar maior eficiência à gestão pública, antes, durante e após a consolidação dos atos administrativos.

Controle de processos e de resultados

O controle deve ser de processos e de resultados, permitindo atender aos requisitos legais e, ainda, ao princípio da eficiência, compatíveis com as prescrições gerenciais.

AÇÕES DO TCM/BA NA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS NOS MUNICÍPIOS

Para disciplinar a implementação de órgãos de controle interno nos municípios da Bahia, o Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia editou e publicou a Resolução 1.120/2005 que trata de orientações sobre os principais aspectos do sistema de controle interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais do Estado.

Além disso, o TCM está desenvolvendo uma série de outras ações que envolvem a produção de normas e procedimentos, sistemas informatizados, seminários de mobilização e treinamentos que visam a sensibilizar os dirigentes municipais sobre a importância e necessidade

de implementação do controle interno para melhoria permanente da gestão pública, no atendimento das demandas da sociedade.

A Resolução 1.120/2005 dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais. Para tanto, aborda aspectos do sistema de controle interno a serem observados pelos gestores do executivo e legislativo municipais, quais sejam:

- Planejamento e Gestão Governamental
- Execução Orçamentária e Financeira
- Sistema de Pessoal
- Bens Patrimoniais
- Bens em Almoarifado
- Veículos e Combustíveis
- Licitações, Contratos e Convênios
- Obras Públicas, inclusive Reformas
- Operações de Crédito
- Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições
- Dívida Ativa
- Despesa Pública
- Receita
- Observância dos Limites Constitucionais
- Precatórios

PRESSUPOSTOS FUNDAMENTAIS

Finalmente, para o estabelecimento do sistema de controle interno, deve-se enfatizar a necessidade de atenção a alguns pressupostos fundamentais, entre os quais constam:

Segregação de funções

É muito importante estar atento para o fato de que o papel do controle interno no município não é o de gestor, co-gestor ou assessor. Assim, deve ser observada a independência de quem exerce o papel de controle, garantindo a segregação de funções entre QUEM EXECUTA e QUEM CONTROLA.

Colaboração

O sistema de controle interno atua preventivamente, interagindo com toda a administração para evitar situações impróprias que possam significar perdas para o município, conseqüentemente, para a sociedade. Além disso, toda a administração deve colaborar com o desenvolvimento dos trabalhos do controle interno o que permitirá antecipar soluções e melhorar a eficiência no desenvolvimento dos programas de governo.

Organização

A organização das informações da repartição é importantíssima para o processo de controle. Assim, deve-se manter as informações e documentos da instituição organizados, de acordo com os requisitos normativos, para atender as diversas exigências dos órgãos de fiscalização.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Controladoria – Geral da União - **Manual de Controle Interno – Um Guia para Implementação e Operacionalização de Unidades de Controle Interno Municipais**. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes>
- BRASIL. Presidência da República - **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>
- BRASIL. Presidência da República - **Lei Complementar da Bahia nº 006/91**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/70113/lei-complementar-006-91-bahia-ba>
- BRASIL. Presidência da República - **Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>
- BRASIL. Presidência da República - **Lei Complementar nº 131, de 27 de Maio de 2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>
- BRASIL. Presidência da República - **Lei no 4.320, de 17 de Março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>
- BRASIL. Presidência da República - **Lei no 8.666, de 21 de Junho de 1993**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL – **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil** – Atricon, Porto Alegre, 2007.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions.
Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Tradução: Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther, TCE Bahia, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA BAHIA -
Resolução nº 1120/05, Disponível em: <http://www.tcm.ba.gov.br>

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA BAHIA -
Resolução nº 1282/09, Disponível em: <http://www.tcm.ba.gov.br>

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO PARÁ – **Nosso Controle Interno – 1ª Edição** - 2009, Disponível em: <http://www.tcm.pa.gov.br>



2.5 – Manuais de Treinamento

a) Manual de Controle Interno Municipal –Volume I

b) Manual de Controle Interno Municipal- Volume II

a) Manual de Controle Interno Municipal –Volume I



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DA BAHIA

MANUAL DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

VOLUME 1

SUMÁRIO

Apresentação

Evolução e Fundamentos do Controle da Administração Pública

Controle Interno Municipal na Bahia: realidade, perspectivas e desafios

APRESENTAÇÃO

O TCM/BA é órgão constitucional, independente e autônomo, em auxílio ao controle externo a cargo das Câmaras Municipais, o qual é responsável pela fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial dos 417 municípios baianos, bem como pela avaliação dos seus respectivos programas de governo consignados em orçamentos públicos.

Em 2008, o universo de unidades gestoras fiscalizadas pelo TCM/BA totalizou 956 jurisdicionados, sendo 417 Prefeituras, 417 Câmaras e 122 entidades municipais descentralizadas, com movimentações financeiras anuais de mais de R\$13,7 bilhões.

O expressivo volume de recursos fiscalizados pelo TCM/BA, envolvendo grande quantidade de ações municipais executadas por organizações públicas e privadas, num modelo complexo de gestão, demonstra o esforço do órgão e a sua responsabilidade para desempenhar as suas funções de controle e fiscalização dos recursos públicos, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão municipal e garantindo a adequada aplicação do dinheiro público em benefício da sociedade.

Para o melhor cumprimento de sua missão constitucional, o TCM/BA vem investindo na modernização do seu aparelho administrativo e técnico-operacional, tendo firmado, em setembro de 2005, contrato de financiamento com os organismos co-gestores do PROMOEX, dando assim início ao seu programa de desenvolvimento organizacional.

O PROMOEX tem por finalidade precípua promover, através de aporte de recursos financeiros, o fortalecimento do sistema de controle externo no âmbito da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, apoiando a execução de projetos de modernização dessas instituições de controle externo e de melhoria da eficiência das administrações públicas. O Programa origina-se de um acordo internacional celebrado entre o Governo Federal, através do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Na primeira fase de execução do seu Programa de Modernização, o TCM/BA concentrou as prioridades de utilização dos recursos do PROMOEX, no desenvolvimento do Redesenho da Metodologia de Controle Externo, Plano Estratégico de Tecnologia da Informação, Educação Corporativa e no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria – SIGA, que compõem a matriz de projetos estruturantes para elevação do desempenho operacional e aperfeiçoamento institucional, cuja implementação vem contribuindo para a instauração de uma nova cultura de controle externo. Ademais, é importante destacar que no bojo das mudanças introduzidas no Órgão, duas outras conquistas institucionais merecem especial referência: a implantação da Ouvidoria e do Ministério Público Especial de Contas.

Nesta segunda e última fase do Programa de Modernização, o TCM vem desenvolvendo, com a colaboração de consultorias externas especializadas, dois importantes projetos: a Elaboração do Planejamento Estratégico Institucional 2011-2014 e o Projeto de Fortalecimento do Sistema de Controle Interno Municipal, este com a finalidade de capacitar todos os Controladores

Municipais da Bahia para o aprimoramento de suas competências técnicas e melhoria de desempenho funcional, no exercício das atividades de controle interno.

Este Tribunal considera fundamental a estruturação e o fortalecimento do controle interno nos municípios, mediante a criação de órgãos específicos para esse fim, com independência e pessoal qualificado, visando a correta aplicação dos recursos públicos. Considerando que o controle interno é realizado na concomitância com o ato fiscalizado, a sua atuação competente poderá evitar, impedir ou minimizar a realização de ações nocivas e contrárias ao interesse público, corrigindo-as a tempo de colocá-las no rumo da legalidade e das boas práticas administrativas.

Este **Manual**, instrumento de apoio pedagógico à **Oficina de Capacitação em Sistema de Controle Interno Municipal**, tem por finalidade disponibilizar informações básicas sobre as áreas específicas da administração pública municipal merecedoras de acompanhamentos e controles por parte do órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno, conforme previsto no art. 11 da Resolução 1120/ 05 do TCM.

O **Volume I** deste Manual explora aspectos históricos, teóricos, filosóficos, doutrinários, legais e operacionais envolvendo o sistema de controle interno. Já o **Volume II** trata de aspectos conceituais, legais e operacionais, visando a orientar, de forma simples e objetiva, as equipes e profissionais que labutam quotidianamente com esta atividade nas administrações públicas municipais do estado da Bahia.

Vale salientar que este trabalho representa mais um esforço deste Tribunal direcionado para o fortalecimento do sistema de controle interno municipal, atividade prevista na Constituição Federal e indispensável para coadjuvar as ações de controle externo desenvolvidas por esta Corte de Contas.

Estou certo de que o trabalho agora apresentado e os que a ele virão se somar, darão efetividade à nossa visão de futuro do TCM da Bahia: ser uma instituição de excelência no serviço que presta aos cidadãos baianos, no controle das contas públicas municipais.

Salvador, dezembro de 2010

Cons. FRANCISCO DE SOUZA ANDRADE NETO

PRESIDENTE

Rodrigo Pironti Aguirre de Castro¹

1.1 - A evolução do Estado e a necessidade do estabelecimento de controles da Administração Pública

Partindo da constatação de Charles de Secondat conhecido como o Barão de Montesquieu esposada em sua clássica obra “O espírito das Leis” de que “todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite”,² a idéia de controle tem evoluído, sempre acompanhando a evolução do Estado.

As formas de controle vistas nos modelos anteriores de Estado, tinham como finalidade precípua limitar o poder dos governantes, em alguns casos de maneira pouco expressiva, noutros com grande influência sobre o soberano.

Roberto Dromi constata que *“el control es una actividad incescindible de la realidad estatal, tan vieja como la propia organización política, y en consecuencia ha adquirido a lo largo de la historia los más diversos ropajes”*.³

A pouca preocupação do monarca em controlar sua própria atuação e a ausência de formas de controle sempre representou o absolutismo, o totalitarismo, até mesmo porque tais formas de Estado que afastam as hipóteses de controle o faziam com a intenção de jamais ver limitado seu poder, ou quiçá controlado.

Tem-se a notícia, por meio da lavra de Pinto Ferreira, de que já em Atenas na Grécia antiga:

¹ Mestre em Direito Econômico e Social pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná . Pós-graduado em Direito Administrativo Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar Filho. Pós-Graduado em Direito Empresarial Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Presidente da Comissão de Gestão Pública da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná. Conselheiro Estadual da OAB-PR Gestão 2010-2012. Vice-presidente do Foro Mundial de Jóvenes Administrativistas (Sede México) . Professor convidado da Universidade de La Plata – ARGENTINA. Professor convidado da Universidade de San Nicolas de Hidalgo – MÉXICO. Professor convidado da Escola de Gestão Pública Gallega – ESPANHA. Professor convidado do “Centro Studi Giuridici Latinoamericani” – ITÁLIA. Professor de graduação e pós graduação do Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar Filho. Dentre outras é autor: “Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial” (2ª edição. Ed. Fórum).

² SECONDANT. *Espírito das leis*, p. 32.

³ DROMI. *Modernización del control Público. Fórum Administrativo – Direito Público*.

uma corte de contas constituída por 10 oficiais, eleitos anualmente pela Assembléia Popular, encarregada de fiscalização das contas públicas: perante ela compareciam arcontes, senadores, embaixadores, sacerdotes, comandantes de galeras, a fim de prestarem contas do dinheiro recebido e gasto justificando suas despesas.⁴

Com os Códigos Justinianos se consolidou na Roma Antiga uma estrutura de controle que tinha como objeto os gastos de todo o império. O controle naquela época era feito através dos “*tabularii*”⁵ e dos “*numerarii*”⁶ que atuavam como verificadores das contas, assistindo ao magistrado no exercício de suas atividades, apurando a responsabilidade do Senado e dos agentes públicos.

O momento histórico de maior regresso do controle na Administração Pública ocorreu na Idade Média, mais precisamente entre os séculos IX e XII quando se estabeleceu o sistema feudal.

Com o poder do Estado fragmentado em pequenas unidades territoriais, com pouca ou — em muitos casos — quase nenhuma organização administrativa, deixou-se de lado o interesse pelas contas do feudo, até mesmo porque a administração das terras só interessava ao senhor feudal, estando os vassallos afastados das questões gerenciais do feudo.

O modelo absolutista, em decorrência da experiência do modelo feudal, instaurou-se sobre a idéia da centralização do poder nas mãos do governante, o soberano concentrava todos os poderes, e era insubmisso a qualquer controle.

Ainda no Estado absolutista voltaram a aparecer estruturas similares aos tribunais de contas. Em 1661, o Império Austríaco criou sua corte de contas; em 1714, a Prússia e, em 1767, a Espanha.⁷

⁴ FERREIRA. *Comentários à Constituição brasileira*, p. 56.

⁵ Eram os responsáveis pela preparação dos extratos das contribuições tributárias e o posterior encaminhamento para o contribuinte.

⁶ Eram os que tinham a responsabilidade da compilação das contas das operações geradoras de receitas ou despesas, registros dos atos e fatos aziendais, contagem monetária, abastecimento financeiro, transferência dos tributos e pagamentos das despesas nos escritórios administrativos das províncias.

⁷ PIRES; NOGUEIRA. Controle da administração pública e tendências a luz do Estado Democrático de Direito. *Fórum Administrativo – Direito público*, p. 3651.

O que chama atenção naqueles modelos de corte de contas é a sua finalidade, como bem ressaltam Maria Coeli Simões Pires e Jean Alessandro Serra Cyrino Nogueira:

É de se esclarecer, entretanto, que a criação de tais órgãos não se inspira em um ideal de instrumentalização de possível controle institucional sobre os atos do governo; ao revés, atende a apelos da própria onipotência. Desse modo, os primeiros tribunais de contas eram mecanismos de fiscalização intimamente atrelados ao monarca, criados segundo o desiderato de prover e efetivar a ingerência deste último em todas as instâncias da estruturação administrativa dos reinos e territórios colonizados.⁸

Ou seja, as cortes de contas no modelo absolutista de Estado estariam próximas a uma espécie de “contabilidade do soberano”, isso porque a intenção não era o controle das contas públicas e sim o controle do patrimônio do governante/estado, daí o contexto da expressão “*L’État c’est moi*” de Luís XIV.

Assinala Jorge Ulisses Jacoby Fernandes que: “o controle sofreu ainda outra transladação de sentido, resultante da cadeia causal da separação entre o tesouro do príncipe e os recursos do Estado”.⁹

Como exemplo, em Portugal, na época de D. Fernando, surgiram os Vedores da Fazenda (1370). A estes cabia a administração superior do Patrimônio Real e da Fazenda Pública (fiscalizavam localmente as receitas e despesas efetuadas). Estabelece-se, então, a distinção entre os Contos de Lisboa e os Contos Del Rei. Os primeiros tinham por função tomar e verificar as despesas e receitas de todos os almoxarifados do país: os segundos, os da Casa Real.¹⁰

É, como visto, o início da transformação do Estado patrimonialista, onde a fazenda pública e a fazenda do príncipe se confundiam, para o burocrático.

⁸ PIRES; NOGUEIRA. Controle da administração pública e tendências a luz do Estado Democrático de Direito. *Fórum Administrativo – Direito público*, p. 3652.

⁹ FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 32.

¹⁰ FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 33.

A referida transformação pode ser constatada com maior relevância prática com o surgimento do Estado Democrático,¹¹ vez que se concretizou — de forma mais ampla e clara — que os bens e as receitas do Estado “deixaram de ser vistos como pertences do soberano para ser encarados como propriedade de toda a coletividade, com direito ao seu usufruto no atendimento de necessidades fundamentais”.¹²

Hodiernamente, não basta que os bens e as receitas do Estado sejam controlados e colocados à fruição de toda coletividade, mas principalmente, que sejam os interesses de toda coletividade atendidos de maneira eficiente e satisfatória.

1.2 Conceito e finalidade do controle da Administração Pública

A idéia de controle está estritamente vinculada à de poder. Pode-se dizer que o controle é função inerente ao poder.¹³ A necessidade de se controlar o poder, como já dito anteriormente, decorre, em última análise, do seu mau uso.

Controlar o poder é impor limites aos governantes, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e ponderada.

No Estado moderno, o controle assume importante papel na gestão da coisa pública. Note-se que para todas as atividades da administração está previsto um controle, seja ele pontual (quando se estabelecem controles para certa atividade), seja em abstrato (quando a atividade não fora prevista e se controla de maneira genérica).

O controle assume tão importante papel que chegou a ser classificado (respeitados os excessos) como princípio, dogma ínsito e inato da atividade estatal, como leciona Cezar Miola:

Do ponto de vista semântico, nenhuma grande dificuldade é capaz de trazer esta expressão. Porém, não interessa limitar o exame a uma

¹¹ Segundo a lição de Dalmo de Abreu Dallari três grandes momentos político-sociais foram essenciais para a transposição do Estado Democrático do papel para a realidade, foram eles: a Revolução Inglesa (1689); a Revolução Americana (1776) e a Revolução Francesa (1789) (DALLARI. *Elementos de teoria geral do estado*, p. 147).

¹² VILAÇA. A ética e os poderes das entidades fiscalizadoras superiores. *Revista do Tribunal de Contas da União*, p. 21.

¹³ FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 29.

mera questão gramatical. É preciso que se compreenda o controle como princípio, como dogma ínsito e inato da atividade estatal.

Mas será o caso, propriamente, do controle *do* Estado, *no* Estado ou dos agentes e dos atos que estes praticam nos exercícios dos seus misteres governamentais?

Eduardo Lobo Botelho Gualazzi, no concerto de sua valiosa obra considera:

“Assim, em consonância com a doutrina e o *jus positum*, conceitua-se controle como o princípio administrativo material, tutelar e auto-tutelar, de contrasteamento, supervisão e gestão integral da Administração, por meio de sistema horizontal de coordenação central, com o escopo de vigilância, orientação e correção, prévia e posterior, de atos administrativos e de atos, decisões e atividades materiais de administração.” (Regime Constitucional do Tribunal de Contas, São Paulo, RT, 1993, p.26).¹⁴

Para Marçal Justen Filho, “O controle é um processo de redução do poder, entendida essa expressão no sentido da imposição da vontade e do interesse de um sujeito sobre outrem”.¹⁵

Fábio Konder Comparato ensina que “O vocábulo controle comporta dois sentidos diversos. Pode-se falar em controle fiscalização para indicar a tarefa de acompanhar e fiscalizar a conduta alheia, verificando o cumprimento dos requisitos necessários e a realização dos fins adequados”, acrescenta ainda que o controle pode ser também orientador quando tem por finalidade “determinar o conteúdo da conduta alheia, escolhendo os fins que o terceiro realizará e o modo pelo qual se desenvolverá”.¹⁶

Hely Lopes Meirelles nos propõe um conceito mais orgânico de controle quando estabelece: “controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.¹⁷

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o controle da atividade administrativa pode ser definido como

¹⁴ MIOLA. Tribunal de Contas: controle para a cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul*, p. 204.

¹⁵ JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, p. 732.

¹⁶ Apud JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, p. 732.

¹⁷ MEIRELLES. *Direto administrativo brasileiro*, p. 659.

o controle de fiscalização e correção que sobre ela (a administração) exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.¹⁸

Evandro Martins Guerra conjuga de maneira clara os entendimentos anteriormente citados, destacando que:

Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.¹⁹

1.2.1 Finalidade do controle da Administração

A finalidade do controle da Administração Pública, em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.²⁰

Contudo, o controle não se restringe apenas às aplicações de recursos, ele tem enfoque também sobre a gestão da coisa pública sob os mais variados aspectos, *v.g.*, se o gestor está acompanhando as metas previstas no plano plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

¹⁸ DI PIETRO. *Direito administrativo*. 18 ed., p. 637.

¹⁹ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 90.

²⁰ DI PIETRO. *Direito administrativo*, 18 ed., p. 636.

O controle deve atuar também na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública, direta ou indireta, assim como na verificação da eficácia e eficiência da aplicação de recursos por entidades de direito privado, quando aqueles são oriundos de ente público.

1.2.2 Uma nova interpretação do controle da Administração Pública

Partindo da interpretação constitucional de que o Estado deve caminhar no sentido da realização dos direitos fundamentais, seja pela ação positiva, negativa, absteísta ou restritiva de seus órgãos, passamos à análise do novo enfoque do controle da Administração Pública, que impõe ao Estado o dever de respeitar não só o texto normativo, mas sim o de realizar o interesse público.

Diante da referida responsabilidade do Estado, necessário faz-se a adoção de sistemas que dêem condições ao Administrador do conhecimento da vontade e da real necessidade da coletividade.

A nova responsabilidade estatal, conseqüentemente, remonta à necessidade de uma re-interpretação da idéia de controle da Administração Pública que vem sendo alarmada por Augustín Gordillo, para quem:

Ya no basta el imperio de la autoridad de quien ejerce ocasionalmente el poder; ya no satisface la voz de mando, sea quien fuere el que manda y mucho menos si no es una autoridad electiva. Ahora se intenta conseguir una sociedad cada vez más participativa. Los esquemas clásicos de democracia representativa no se rechazan, pero se postulan como insuficientes: hay que crear nuevas y adicionarles normas de participación del pueblo en el poder, de modo que su influencia en él no se limite a la elección de candidatos electorales.²¹

A crise da democracia representativa estabelece a necessidade da busca de mecanismos para que se consiga extrair a vontade e a participação popular dos atos da Administração Pública. José Joaquim Gomes Canotilho aclara que “democratizar a

²¹ GORDILLO. *Tratado de Derecho Administrativo*, p. ii-13-14.

democracia através da participação significa, em termos gerais, intensificar a otimização das participações dos homens nos processos de decisão”.²²

A situação pela qual passa o direito administrativo moderno é fielmente relatada por Gustavo Binenbojm:

De outra banda, assume papel cada vez mais proeminente no direito administrativo moderno a discussão sobre novas formas de *legitimação* da ação administrativa. Uma das vertentes desenvolvidas nesta linha é a da *constitucionalização*. Uma outra é baseada na democratização do exercício da atividade administrativa não diretamente vinculada à lei. Tal democratização é marcada pela abertura e fomento à participação dos administrados nos processos decisórios da Administração, tanto em defesa de direitos individuais (participação *uti singulus*), como em nome de interesses gerais da coletividade (participação *uti civiles*).²³

Resta consignada, portanto, a necessidade de democratização das atividades do Estado, que deve ser efetivada com a participação do próprio cidadão na formação da vontade diretiva do Estado.²⁴ Assim, buscar-se-á identidade entre o desiderato do gestor e dos particulares, entre sujeito e objeto do poder,²⁵ tendo por finalidade última “prover as condições para o pleno e livre desenvolvimento das capacidades humanas essenciais de todos os membros da sociedade”.²⁶

A processualização da atividade administrativa sob o aspecto da segurança jurídica e da efetividade da influência do administrado foi marcante, conforme constata Egon Bockmann Moreira:

Na medida em que o cidadão possa verdadeiramente influenciar a formação da decisão administrativa, isso tende a gerar uma decisão quase consensual (ou mesmo consensual), que possui maiores chances de ser espontaneamente cumprida. O dever de obediência transforma-se em espontânea aceitação, em concordância devido à

²² CANOTILHO. *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 365.

²³ BINENBOJM. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*, p. 77.

²⁴ Para tal poderá se utilizar de vários mecanismos de participação como expedientes dirigidos, audiências públicas dentre outros.

²⁵ KELSEN. *A democracia*, p. 28-35.

²⁶ BOBBIO; MATEUCCI; PASQUINO. *Dicionário de política*, p. 329.

uniformidade de opiniões (ou ao menos devido à participação e ao convencimento recíproco).²⁷

Marçal Justen Filho nos propõe uma interpretação democrática do controle, *in verbis*:

O agente estatal é um servo do povo, e seus atos apenas se legitimam quando compatíveis com o direito. Toda a disciplina da atividade administrativa tem de ser permeada pela concepção democrática, que sujeita o administrador à fiscalização popular e à comprovação da realização democrática dos direitos fundamentais.

É indispensável ampliar o instrumental de controle democrático, indo muito além dos institutos do direito de informação e do direito de petição. É imperioso instituir autoridades políticas e administrativas independentes que sejam investidas de garantias contra os ocupantes do poder e que disponham de competência para fiscalizar a conduta de qualquer exercente de poder estatal.²⁸

Como consequência de um olhar democrático da atividade de controle, podemos arrolar algumas situações:

- a) aplicação ampla do princípio da publicidade nos atos de controle;
- b) definição — para os administrados — das repercussões da função de controle nas atividades do Estado;
- c) estabelecimento de mecanismos para que o cidadão comum possa acionar o Estado buscando a efetivação de seu poder de controle;
- d) proporcionar fácil acesso aos mecanismos de controle.

A aplicação da noção democrática, no controle da atividade administrativa, resulta na elevação do grau de consensualidade e legitimação das atividades da Administração Pública.

1.3 Princípios inerentes à atividade de controle

Da clássica lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, retiramos que princípio

²⁷ MOREIRA. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999*, p. 73.

²⁸ JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, p. 734.

é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É do conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.²⁹

Complementando a idéia acima, João Batista Gomes Moreira afirma: “Princípios são generalizações de normas, valores-sínteses ou balizas que orientam a produção, sobretudo a interpretação e aplicação do direito, dando coerência e consistência ao sistema normativo”.³⁰

No presente estudo, destacaremos os princípios inerentes à atividade de controle, no sentido de demonstrar quais são as balizas interpretativas da atividade de controle.

São os princípios trazidos a seguir que fundam os alicerces para uma atividade de controle séria, independente e efetiva, sem os quais não se conseguiria desenvolver qualquer tipo de controle.³¹

1.3.1 Princípio das relações inter-setoriais (princípio da segregação das funções)

O princípio da segregação das funções aparece no bojo da atividade de controle como a orientação de que as funções administrativas sejam segregadas (parceladas) entre vários agentes, órgãos ou entes. A segregação das funções cria um ciclo em que cada um dos executores poderá conferir a tarefa feita alhures e dar o devido prosseguimento ao processo de execução.

Da mesma forma ocorre com o controle da Administração, é importante que as atividades de execução e controle estejam desvinculadas do ponto de vista funcional, ou seja, tratando de controle interno da Administração Pública, de nada adianta que o departamento executor seja quem vai auferir a regularidade de seus procedimentos. O

²⁹ MELLO. *Curso de direito administrativo*, p. 817.

³⁰ MOREIRA. *Direito administrativo: da rigidez autoritária a flexibilidade democrática*, p. 405.

³¹ Os princípios elencados abaixo são trazidos por Jorge Ulisses Jacoby Fernandes em sua obra *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência* (op. cit.).

ideal é que um departamento — ainda que no âmbito da Administração — verifique a acompanhe a execução do orçamento, os pagamentos, os processos licitatórios dentre outras atividades inerentes ao dia-a-dia da Administração Pública.

O princípio da segregação das funções também pode ser referenciado quando se trata do controle externo da Administração Pública, quando — aqui em uma visão macro — se separa a atividade de execução da atividade de fiscalização e da atividade de criação legislativa.

O princípio da segregação dos poderes é decorrência do sistema de tripartição dos poderes, ou da idéia de pesos e contrapesos (*checks and balances*) necessários para a manutenção do eficiente funcionamento do Estado sem que um poder se sobreponha ao outro, e buscando estabelecer uma harmonia no sistema.

Em suma, o princípio da segregação das funções nos informa que “nenhum servidor ou seção administrativa deve controlar todos os passos-chave de uma mesma transação ou fato”.

1.3.2 Princípio da independência técnico-funcional

O princípio da independência, do ponto de vista técnico, pressupõe que o controlador, seja ele interno ou externo, não dependa do auxílio de outros órgãos para a realização do mister de controle.

Isso ocorre quando, numa hipótese de controle interno, necessita-se deslocar para o órgão de controle interno um contador, um médico, um advogado, um engenheiro, dentre tantas outras especialidades científicas, para que o órgão de controle seja dotado de autonomia técnica no sentido de não necessitar de parecer de qualquer outro órgão para proceder ao controle. Isto num modelo ideal de controle.

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes assevera que:

sob o prisma funcional, para que se efetive o controle, este deverá ser realizado por agente de controle com “independência funcional para proceder às verificações, analisar documentos, colher provas e fazer amostragens, bem como emitir o resultado de suas análises”. Significa o princípio que o controle não deve depender

funcionalmente de outras pessoas ou órgãos para a aferição do juízo técnico de valor nos trabalhos que realiza; não está, pois subordinado tecnicamente.³²

Não se pode deixar de consignar que o controle só pode ser efetivo técnica e funcionalmente se o controlador e os órgãos de controle forem dotados de recursos financeiros para que possam realizar suas atividades, sem que, para isso, faça-se necessária a solicitação indecorosa (pela situação de constrangimento criada) de recursos para que seja efetivado o controle.

1.3.3 Princípio da relação custo/benefício

No que tange a uma abordagem restrita à atividade de controle, deve o administrador sempre ter em mente a relação entre o custo da restrição/correção da atividade de controle e o benefício que ela trará (v.g. no caso de atos que tenham atingido o interesse público).

Nesse sentido, imagine-se a administração de uma cidade de dois mil habitantes que adquire durante o ano cinco *tonners* para suas impressoras ao custo estimado de R\$300,00 (trezentos reais) cada cartucho. Pairando qualquer dúvida sobre a procedência do produto ou então sobre a boa-fé do fornecedor, o produto — em tese — deveria ser encaminhado à análise que indicaria se ele segue os padrões indicados no edital. Ocorre que análise desse porte somente poderia ser realizada por instituição especializada e o custo da verificação equivale a 1/3 do valor anual gasto em *tonners* pelo Município.

Partindo desta ponderação, há que se constatar que a atividade de controle jamais pode distanciar da eficiência administrativa e, no caso acima descrito, o controle deverá ater-se às condições de constatação visual e procedimental, afastando a análise laboratorial que representaria um gasto demasiado se comparado com os valores gastos para a aquisição dos produtos.

Ao contrário, quando o comprador é, v.g., o Estado do Paraná, que adquire quantidades significativas do produto e que na compra dos mesmos *tonners* a

³² FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 39.

quantidade do produto em cada embalagem é diminuída em 10%, ocasionaria aos cofres públicos um relevante prejuízo de modo que importante seria se aqueles entes que constantemente fazem compras em grandes quantidades e de valores significativos dispusessem de equipe técnica qualificada para realizar análises laboratoriais nos produtos adquiridos.

O que significa dizer que o controle jamais deve ser deixado de lado, no entanto deve o Administrador, frente a cada situação concreta, valorar o custo e o benefício auferido a cada atividade de controle, deixando por vezes de realizar um controle mais rigoroso em alguns casos em que se verifique que o custo do controle será incompatível com seu orçamento e também com o custo da aquisição realizada.

1.3.4 Princípio da qualificação adequada

A atividade de controle, quando relacionada à Administração Pública, compreende desde a compra de insumos para a merenda escolar até o controle das consultas médicas e medicamentos entregues aos munícipes, passando pelas obras municipais e pela regular execução de serviços contínuos.

Sob a nova perspectiva de controle em que se avalia, também, a eficiência do gestor público na aplicação de seus recursos, fixa-se como importante arma a favor dos controles o controle por área de conhecimento.

Para tanto, os órgãos de controle devem estar preparados com equipe técnica multidisciplinar para a realização de uma fiscalização efetiva, e não uma fiscalização distante dos objetivos precípuos da Instituição.

Contudo, o princípio da qualificação adequada é de aplicação menos complicada em entes dotados de maiores recursos, que poderão deslocar um nutricionista, um advogado, um contador, um engenheiro, um médico, um economista, entre outros do seu quadro para que se juntem ao seu controle interno, e dentro dele possam contribuir com seus conhecimentos técnicos para um controle efetivo da Administração.

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes ensina que:

a eficiência de um órgão de controle depende da qualidade dos seus recursos humanos. Se nas outras áreas esse fator é importante, no controle é fundamental, porque precisa sobretudo da dedicação e motivação de seus agentes. O pecado capital de um agente de controle, depois da corrupção, é a omissão, e, como se sabe, ambos são de difícil verificação.³³

Em entes desprovidos de recursos, existem casos em que não se encontra na estrutura da Administração sequer um contador. Nestes casos o controle deverá ser estabelecido de modo a atender o mínimo necessário para que se realize a atividade fiscalizatória, ou seja, deve ao menos ser estabelecida uma forma de controle orçamentário da atuação administrativa.

Nesse sentido, o mínimo vital no caso de um controle interno seria ter à disposição um contador com experiência em contabilidade pública para que, no mínimo, haja um processo fiscalizatório sobre a destinação do orçamento e se respeite a Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.3.5 Princípio da aderência a diretrizes e normas

Por esse princípio, entende-se que os atos da Administração Pública jamais podem desvincular-se das normas, sob pena de nulidade do negócio jurídico que vier a ser celebrado sem essas observâncias.

Além das normas codificadas, deverão ainda ser observadas normas esparsas e os estatutos de cada pessoa jurídica de direito público.

Quando o assunto é controle, o princípio da aderência a diretrizes e normas deve ser analisado sempre levando em consideração a situação em que se encontra o administrador. Explica-se melhor.

O administrador, no dia-a-dia da gestão da coisa pública, depara-se com situações que fogem ao seu conhecimento, por isso, para tomar suas decisões, necessita de orientação.

³³ FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 44.

Nesse sentido, *v.g.* ou essa orientação advém da Corte de Contas, ou de parecer técnico e também de parecer jurídico que revelam ao administrador o melhor caminho a ser seguido.

Desse modo, o gestor público tomará sua decisão com fundamento em instruções normativas e pareceres que têm o condão de orientar sua decisão.

Dessa forma, o controle, seja ele interno ou externo, ao exercer sua atividade jamais poderá substituir o administrador na escolha da opção ótima para aquele caso em concreto.

Nesse sentido tem decidido o Tribunal de Contas da União, ao firmar o entendimento de que:

- a) quando o administrador age com base em parecer jurídico bem fundamentado, que adota tese juridicamente razoável, em princípio, não pode ser condenado;
- b) a liberdade de gestão não está fora da ação do controle, que deve guiar-se também pelo princípio da razoabilidade, devendo voltar à situação em concreto para que não tome postura alheia à realidade do gestor na época;
- c) mesmo quando se trata de parecer encomendado pela Administração Pública, os órgãos de controle procedem ao exame da tese sustentada, em respeito à possibilidade de interpretações divergentes. Por outro lado, os órgãos de controle não estão obrigados a acolher a tese, mesmo que subscrita por nomes de expressão;
- d) o Tribunal de Contas da União tem por regra não penalizar o agente quando adota, em questão ainda não definida em sua jurisprudência, tese juridicamente razoável.³⁴

Diante das razões consignadas pelo Tribunal de Contas da União, podemos vislumbrar melhor a idéia que nos traz o princípio da aderência a diretrizes e normas.

À atividade de controle não deve bastar à análise única e literal da Lei. Seria ingenuidade acreditar que o Administrador pauta sua conduta unicamente naquilo que o texto legislativo dispõe.

³⁴ FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 46.

São de reconhecida influência as diretrizes (sejam mediante diretrizes emanadas de pareceres internos da Administração, sejam mediante Instruções Normativas dos Ministérios, ou ainda orientações das Cortes de Contas) que dão vida ao texto legal, realizando — ainda que de maneira interpretativa — a subsunção do fato à norma.

É nesse sentido que ganha importância a observância do princípio da aderência às diretrizes e normas no momento em que se realiza o controle da Administração Pública.

Nos casos mais extremos, em que o administrador não conta com equipe técnica para assessorar sua conduta, o princípio em comento deve direcionar a interpretação da conduta do agente no sentido de apreciar os usos e costumes do local, sem deixar de considerar a condição do ente e a boa-fé do administrador.

1.4 Fundamento legal do controle na Administração Pública

O controle, por estar elevado à atividade precípua do Estado, ganhou atenção especial na Constituição da República de 1988. O assunto, nos termos do enfoque dado ao presente estudo, é tratado nos artigos 31; 49, V, IX e X; 50; 51, II e 70 a 75 do texto constitucional.³⁵

³⁵ Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.
§1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.
§2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.
§3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.
§4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.
Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;
IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;
X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;
Art. 50. A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, ou qualquer de suas Comissões, poderão convocar Ministro de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados a Presidência da República para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificativa adequada. [...]

A Constituição da República, quando trata da organização do Estado, no capítulo que trata das atribuições dos Municípios, artigo 31, estabelece que a fiscalização dos Municípios será exercida por seu Poder Legislativo (que o fará mediante *controle externo*) e pelo próprio Poder Executivo Municipal por meio de seus sistemas de *controle interno* (autocontrole).

Ainda no mesmo artigo, atribui ao Tribunal de Contas do Estado o dever de auxiliar a Câmara dos Vereadores na fiscalização dos Municípios. Nas cidades em que já

Art. 51. Compete privativamente a Câmara dos Deputados:

II - proceder a tomada de contas do Presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa;

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto a 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. [...].

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

Art. 72. A Comissão mista permanente a que se refere o art. 166, §1º, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar a autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários.

§1º Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a Comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias.

§2º Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação.

Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, a organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

estivesse instituído o Tribunal de Contas Municipal ou o Conselho de Contas, estes fariam as vezes do Tribunal de Contas Estadual no auxílio à Câmara Municipal.³⁶

Saliente-se a lição de Michel Temer, que, comentando o texto constitucional, mais especificamente o artigo 31 da Constituição da República conclui:

o constituinte prestigiou o parecer prévio emitido pelo Tribunal sobre as contas que o prefeito deve prestar, anualmente, dizendo que a Câmara Municipal somente poderá rejeitar o teor do parecer por decisão de 2/3 de seus membros. Isso não ocorre no plano estadual e federal. Ao que parece, o constituinte pretende evitar, com essa valoração, possíveis aprovações ou desaprovações de contas que possam ter como móvel razões meramente emocionais, derivadas de litígios ou de sólida amizade entre vereadores e prefeitos. Indubitavelmente, verifica-se nos Municípios maior proximidade pessoal entre os membros do Legislativo e Executivo municipais.³⁷

A possibilidade de *controle social* das contas públicas vem a *lumem* no parágrafo 3º do artigo 31, quando determina que as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, que poderá questionar sua legitimidade ao Poder Público Municipal, ficando o procedimento de questionamento a ser regulamentado por lei.

Já a regra do inciso V do artigo 49 estabelece como competência exclusiva do Congresso Nacional sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa, trazendo à baila o *controle de legalidade*.

Cabe ainda ao *controle legislativo* a análise e aprovação de determinados atos ou contratos do Poder Executivo, com autorização prévia ou aprovação posterior, desde que estabelecido pela Lei Orgânica do Município.

³⁶ “A Constituição da República impede que os Municípios criem os seus próprios Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (CF, artigo 31, parágrafo 4º), mas permite que os Estados-membros, mediante autônoma deliberação, instituam órgão estadual denominado Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios incumbido de auxiliar as Câmaras Municipais no exercício de seu poder de controle externo” (RTJ 135/457, Rel. Min. Octavio Gallotti – ADI nº 445/DF, Rel. Min. Néri da Silveria). “Esses Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios – embora qualificados como órgãos estaduais (CF, artigo 31, parágrafo 1º) – atuam, onde tenham sido instituídos, como órgãos auxiliares e de cooperação técnica das Câmaras de Vereadores” (ADI nº 687-8/PA, Rel. Min. Celso de Melo).

³⁷ TEMER. *Elementos de direito constitucional*, p. 111.

O controle legislativo é responsável, também, por julgar as contas prestadas pelo Presidente da República e por apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo (inciso IX), assim como a de fiscalizar e controlar, diretamente, seja pela Câmara dos Deputados, seja pelo Senado, os atos do Poder Executivo, incluindo ainda os atos da administração indireta (inciso X), ressaltando aqui a figura do *controle de mérito* e o *controle posterior* da atividade administrativa.

É confirmada pelos artigos 50, 51 e 52 da Constituição da República a legitimidade da Câmara dos Deputados e do Senado Federal no exercício do controle externo no Estado Brasileiro.

Os referidos artigos concedem, a cada uma das casas de lei, deveres e atribuições no controle da gestão da coisa pública fornecendo, para tanto, instrumentos como a possibilidade das Casas em convocar Ministros de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República para prestarem, pessoalmente, informações sobre o assunto previamente determinado, apenando aqueles que, sem justificativa, não comparecerem ao chamamento do Legislativo ao crime de responsabilidade.

A respeito da fiscalização e controle das Câmaras sobre os atos do executivo leciona Manuel Andreozzi que:

a faculdade de fiscalização e controle das Câmaras sobre o ato do Executivo não é uma faculdade interior ou adjacente a editar leis; pelo contrário, é fundamental e necessária para a própria elaboração das leis, a fim de que o legislativo conheça como funcionam os outros órgãos, sobretudo o Executivo, em relação ao qual exerce amplo controle [...] Não se pode dizer que estas funções essenciais, que são conseqüência da natureza mesma das Câmaras Legislativas, sejam faculdades incidentais e acessórias. A nosso juízo são faculdades fundamentais, transcendentais e de amplíssima projeção.³⁸

A função fiscalizadora do Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder, foi ampliada pela Constituição de 1988, e passou a exigir que a fiscalização ocorresse também sobre a legalidade, a

³⁸ ANDREOZZI, Manuel. *Faculdades implícitas de investigação legislativa y privilegios parlamentarios*. p. 12, apud MEIRELLES. *Direito municipal brasileiro*, p. 608.

legitimidade e a economicidade das contas públicas. Atribuiu, ainda, a Constituição da República, a responsabilidade ao Congresso pela verificação da aplicação das subvenções e o impacto das renúncias de receita na gestão do executivo.

Note-se ainda que a Constituição da República não faz alusão a que o controle seja exercido somente pelas Casas Legislativas, restando ainda a seus membros a legitimidade para exercer o controle de forma individual ou por comissões previamente designadas para esta finalidade.

Com relação ao poder de controle do Congresso Nacional, em suma, vale destacar os seguintes deveres/poderes, estabelecidos no artigo 71 da Constituição Federal:

- a) apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento (inciso I);
- b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (inciso II);
- c) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório (inciso III);
- d) realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II (inciso IV);
- e) fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo (inciso V);
- f) fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (inciso VI);
- g) representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (inciso XI);

h) no caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis (parágrafo 1º).

Contudo, em vista das atribuições do Congresso Nacional e das Câmaras de Vereadores, a aplicação de tais deveres/poderes deve ser ponderada pelo princípio republicano na tripartição dos poderes para que, no exercício de suas funções de controle, o Legislativo não tome para si as funções do Executivo.

Comentando a nova feição do “controle” na Constituição da República de 1988, Hely Lopes Meireles assim conclui:

Podemos sustentar, em face dos meios constitucionais postos à disposição dos administrados e notadamente do disposto no artigo 31, §3º, da CF, que a fiscalização da conduta dos governantes, que antes era um privilégio do Poder Legislativo, na atualidade se estendeu ao próprio cidadão, e em especial ao contribuinte, que hoje em dia tem um direito subjetivo ao governo honesto. A moralidade pública e a probidade administrativa dos agentes do poder são um direito do povo, daí a razão por que o controle de legalidade da administração foi ampliado até o mais simples cidadão (CF, artigo 5º, LXXIII). Mas nem por isso descabe à Câmara fiscalizar, controlar e reprimir os atos do Executivo, na medida e pela forma que a Constituição da República e a lei orgânica do Município lhe asseguram. Tratando-se de um controle político, só alcança os agentes políticos, e não os servidores, sujeitos ao controle hierárquico do Executivo.³⁹

Em seu artigo 73, a Constituição da República acrescenta como ente responsável pela fiscalização contábil, financeira e orçamentária o Tribunal de Contas, e regulamenta suas atribuições mais adiante no artigo 96.

Os três poderes, pelo teor do artigo 74, ficam obrigados a manter de forma integrada um sistema de controle interno com a finalidade de:

- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União (inciso I);
- b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos

³⁹ MEIRELLES. *Direito municipal brasileiro*, p. 610.

órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (inciso II);
c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União (inciso III); apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (inciso IV).

O referido artigo acena com a responsabilidade solidária pelo ato ou fato delituoso que tomarem conhecimento os responsáveis pelo controle interno devendo, tão logo tomem conhecimento comunicar o ocorrido ao Tribunal de Contas da União, dos Estados e dos Municípios (parágrafo 1º do artigo 74 combinado com o artigo 75).⁴⁰

Novamente a Constituição da República consagra o princípio da participação social no controle do governo, garantindo legitimidade ativa a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União, dos Estados e dos Municípios (§2º do artigo 74 combinado com o artigo 75).

1.5 Classificação do controle

Da doutrina sobre controle da Administração, podemos destacar de forma uníssona que o controle é o gênero do qual se verificam as mais variadas espécies. A divergência entre os autores está na denominação das espécies, de modo que optamos para a continuidade do desenvolvimento do presente estudo em adotar a classificação mais usual.

O controle quando visto sob a ótica do *órgão que o exerce* pode ser:

- a) Administrativo, quando emana da própria Administração sobre sua atividade, por sua iniciativa ou por provocação externa. É o chamado poder de autotutela que permite à Administração rever seus atos quando ilegais, inoportunos e inconvenientes;
- b) Legislativo, é aquele exercido pelos representantes do povo, cuja legitimidade resta tanto para os eleitos (*intuitu personae*) quanto para as

⁴⁰ O tema de controle interno será objeto de capítulo específico.

casas que compõem (Senado, Câmara dos Deputados, Assembléia Legislativa e Câmara de Vereadores); e

c) Judicial, quando exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário, a quem cabe a análise, principalmente, da legalidade dos atos administrativos.

Quanto à *localização do controle*, verifica-se a existência do controle *interno* e do controle *externo*. O primeiro é aquele realizado pela própria Administração e é inerente a cada um dos órgãos e entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário no exercício de suas atividades administrativas; o segundo é aquele realizado por órgão estranho à Administração, por quem não pertence à Administração que emanou o ato controlado,⁴¹ v.g., o controle do Executivo pelo Judiciário e pelo Legislativo e o controle pelos Tribunais de Contas. O controle externo pode, ainda, ser exercido pelo próprio particular que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus próprios interesses, mas na defesa dos interesses da coletividade, é chamado *controle social ou popular*.

Quanto ao *momento em que se efetiva o controle*, ele pode ser: (i) *prévio*, quando realizado antes do surgimento do ato e tem como principais aspectos as funções autorizativas e orientadoras; (ii) *concomitante*, quando o controle se faz em todas as etapas do nascimento do ato administrativo, sua principal característica é o caráter orientador; e (iii) *posterior*, quando o controle se faz após a emanação do ato, o controle posterior pode ainda ter o condão corretivo ou punitivo, dependendo do caso.

O controle, se observada a *extensão* de sua análise, poderá ser de legalidade ou de mérito. O controle de legalidade, que pode ser exercido indistintamente — do ponto de vista do controle interno — pelos três poderes quando no exercício de suas atividades administrativas, tem como objetivo verificar a conformação dos atos administrativos com a lei. Já o controle de mérito é aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado, e por isso precipuamente este controle é de atribuição exclusiva da Administração que

⁴¹ MEIRELLES. *Direito administrativo brasileiro*, 31 ed., p. 661.

emanou o ato; em casos excepcionais é do Poder Legislativo (CF, artigo 49, IX e X) e naqueles casos em que puder ser constatado abuso, desvio, irrazoabilidade e irrealidade da decisão administrativa, o controle poderá ser realizado pelo Judiciário e pelas cortes de contas.

1.5.1 Controles de legitimidade e de legalidade

Os termos legitimidade e legalidade, quando o assunto é controle, são de incontestável importância e impositivos à atuação do Estado, seja ela extroversa e introversa.

Legitimidade, segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto, é “a conformidade da ação do Estado com a vontade política dominante na sociedade, recolhida pelos meios igualmente por ela aceitos”,⁴² já a legalidade é a vinculação da atuação administrativa com aquilo que a lei determina.

Os controles de legalidade e legitimidade se aproximam, no direito administrativo moderno, a partir do momento em que se reconhece que o ato emanado — a despeito de sua legalidade —, não atinge os objetivos do Estado, ou seja, a promoção do interesse público.

A legalidade não pode ser vista como requisito único de validade do ato, mas sim conjugada com a legitimidade da ação. Nesse sentido, Celso Antonio Bandeira de Mello constata que “obedecer à lei não é homenagear-lhe a forma, mas reverenciar-lhe o conteúdo”.⁴³

Na lição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto:

Em ambas as formas de atuação, tanto nas relações de subordinação quanto nas de coordenação, ou seja, tanto na gestão administrativa dos interesses da sociedade (administração extroversa), quanto na de seus próprios interesses operativos (administração introversa), não escapa o Estado *ao duplo parâmetro de aferição da juridicidade de seus atos*: a legitimidade e a legalidade; daí, a classificação do

⁴² MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, p. 558.

⁴³ MELLO. *Curso de direito administrativo*, p. 82.

controle da Administração Pública em controle de legitimidade e controle de legalidade.⁴⁴ (grifo nosso)

Constatando essa mudança de paradigma na observação e interpretação impositiva do princípio da legalidade, aduz João Batista Gomes Moreira:

O princípio da legalidade, mesmo para o administrador, deve ser compreendido não como um limite intransponível, mas uma das referências na promoção do interesse público primário — que nem sempre coincide com a expressão literal da lei — a partir das normas e princípios constitucionais.⁴⁵

O que significa dizer que o princípio da legalidade já não se basta por si próprio e deve ser conjugado com a legitimidade da atuação do Administrador para que se possa realizar um efetivo controle.

Ou seja, não basta para o controle de determinado ato a verificação única e tão-somente da legalidade, o controle deverá ser exercido também sobre a legitimidade do ato em comento, oportunidade em que se verificará se a conduta do agente encontra respaldo na vontade política dominante na sociedade, porque nem todas as expressões políticas do interesse público se positivam juridicamente e, dessa maneira, o controle não pode ficar restrito a legalidade do ato administrativo.

A roupagem atribuída ao controle legalidade por Diogo de Figueiredo Moreira Neto inova naquilo que entendemos por discricionariedade administrativa na medida em que vinculamos a decisão do administrador a uma densificação de sua decisão.⁴⁶

O que significa dizer que já não basta que o gestor faça a opção por pelo menos dois caminhos cabíveis perante cada caso em concreto, fazendo a opção que mais condiz com a vontade da lei.⁴⁷

O legislador deverá busca uma atuação *legítima*, em consonância com as necessidades e condições conjunturais, devendo para tanto a Administração:

⁴⁴ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 559.

⁴⁵ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 405.

⁴⁶ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 561.

⁴⁷ MELLO. *Curso de direito administrativo*, p. 831.

desenvolver análises e aperfeiçoar padrões de gestão, para aplicar as prescrições abstratas dessas normas aos casos concretos, com a maior adequação possível a suas características idiossincráticas, motivando responsabilmente as suas opções, razão pela qual se multiplicam, no Direito Administrativo, as hipóteses de atuação administrativa que não ficaram integralmente definidas na norma legal, mas que abrem um leque de escolhas de oportunidade, de conveniência e de densidade de conteúdo para chegar à sua aplicação administrativa concreta.⁴⁸

Quanto à consequência dos controles em destaque, para Diogo de Figueiredo Moreira Neto,⁴⁹ os controles de legitimidade e legalidade distinguem-se pelo fato de o controle de legalidade ser fundamentalmente corretivo, enquanto que o controle de legitimidade pode ser de fiscalização, revogação ou de substituição.

O controle de Legalidade tem por escopo, principalmente, a anulação de um ato que se apresente em desconformidade com a lei ou, nas palavras de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, esteja em desconformidade com a expressão legislada do interesse público.⁵⁰

Seu viés é meramente corretivo e poderá ter uma função de convalidador nos casos em que se autoriza a convalidação do ato administrativo.

Já o controle de legitimidade pode apresentar um viés de *fiscalização*, *revogação* ou de *substituição*.

Na lição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto,

pela fiscalização, exerce-se o controle para detectar possível desconformidade da ação administrativa com o interesse público. Pela revogação, exerce-se o controle para desconstituir, total ou parcialmente, um ato considerado desconforme com o interesse público. Pela substituição, exerce-se o controle para, simultaneamente, desconstituir, total ou parcialmente, um ato tido

⁴⁸ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 561.

⁴⁹ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 559.

⁵⁰ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 560.

como desconforme com o interesse público e constituir outro, em seu lugar, mais adequado à sua satisfação pretendida.⁵¹

Marçal Justen Filho ressalta a importância da conjugação dessas espécies do gênero controle de legitimidade. Para o autor:

O controle-orientação é ineficiente sem a existência de instrumentos de controle-fiscalização. É interessante verificar como as duas manifestações de controle se inter-relacionam. A submissão da atuação de um sujeito à fiscalização alheia produz efeito de orientação de sua conduta. Aquele que sabe que seus atos serão objeto de fiscalização orienta a própria conduta para evitar reprovações.

Por outro lado, a ausência de controle-fiscalização destrói o controle orientação. De pouco servem as normas constitucionais quando não se refletem em instrumentos destinados a verificar o cumprimento de suas determinações e o modo como os governantes atuam concretamente.⁵²

Diante das colocações trazidas acima, é imperioso concluir que o controle da Administração Pública, ao menos no direito brasileiro, já não mais comporta uma apreciação única e tão-somente de sua legalidade. O controle passa a atuar no cerne da decisão do administrador, sempre contrastando sua atuação com o interesse público vigente naquele momento em que se emanou o ato.

Tal verificação concede ao processo de controle uma idéia maior de justiça, apenando as decisões administrativas cujo enfoque e sustentação foram retirados unicamente do texto legislativo.

1.6 Relações entre o controle externo e o controle interno

Antes de trabalharmos o tema “controle interno”, abordaremos o iter relacional entre os dois controles (interno e externo).

Evanir Lenhardt Barbosa apresenta-nos a evolução legislativa e conceitual da idéia de controle interno e sua inter-relação com o controle externo da Administração Pública:

⁵¹ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 559.

⁵² JUSTEN FILHO. *Curso de direito administrativo*, p. 735.

no regime constitucional de 1946, não mais era possível o efetivo acompanhamento da administração financeira e orçamentária do Estado, especialmente pela proliferação de entidades públicas com personalidade própria, a Constituição da República de 1967 incluiu, entre as atribuições do sistema de controle interno, a de “criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa” (art. 72, inciso I), estabelecendo a necessidade de haver integração entre o controle externo e o controle interno — com o que se pretendeu evitar o “gigantismo do controle externo, a multiplicação indevida de esforços e procedimentos, com a elevação de custos operacionais. Prevaecem as racionalizações administrativas e as economias processuais”.

Na Exposição de Motivos do anteprojeto de reforma da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União de 1967, constou que a concepção do Controle Interno, cuja manutenção é de responsabilidade da própria Administração, visava a criar oportunidade de:

“desobrigar o Tribunal de Contas de encargos que só aparentemente lhe davam autoridade para exercer o controle da Administração Pública, mas que, em verdade, tem sido meramente simbólico, servindo tão-só para burocratizar o serviço público, aumentar o curso de uma massa infindável de papéis, que entrava e interfere na prática de atos para cujo exercício a Constituição confere competência às autoridades administrativas”.

Inclusive, desde os Estudos da Reforma Administrativa de 1967 o próprio Governo já solicitara realce especial para, dentre outros, os seguintes princípios:

- supressão dos controles meramente formais ou cujo custo seja superior ao risco, assim como quaisquer centralizações de caráter normativo que correspondam à mera formalidade burocrática ou a estéreis preocupações de padronização ou uniformidade;
- criação de um sistema de efetivo controle dos dispêndios públicos e de responsabilidade de seus agentes, compreendendo, entre outras medidas, a organização da Contabilidade, a disciplina dos Relatórios Financeiros, a Auditoria e a Inspeção Administrativa”.⁵³

A despeito de a evolução legislativa consolidar a idéia de controle interno, esse não possui estrutura definida pela norma jurídica. O que existe é uma relação de atribuições do controle interno e não uma forma exata de organização do controle.

Para Evandro Martins Guerra:

⁵³ BARBOSA. *Controle interno da administração pública*: instrumento de controle e de gerenciamento. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/contr-interno-adm-publ.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2006.

o constituinte originário de 1988, embora tenha realçado e fundamentado a sua existência, não propiciou elementos para a confecção de um molde à brasileira, apenas deixou assentadas as finalidades do controle interno.⁵⁴

O controle interno relaciona-se no sentido de cooperação com o controle externo. Pode-se dizer, pois, que é ele um braço do controle externo no seio da Administração Pública.

A Constituição da República assim prescreve:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Da análise do texto constitucional podemos destacar que o controle interno é responsável pela verificação em sentido amplo da gestão administrativa. Essa atividade tem o condão de auxiliar o Controle externo no desempenho de seu mister.

Note-se que o texto constitucional impõe — até mesmo como forma de efetivação do texto constitucional — ao responsável pelo controle interno que, ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na gestão administrativa, informe-a ao Tribunal de Contas da União (nos casos dos entes do Governo Federal) e,

⁵⁴ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 262.

por interpretação lógica, aos Tribunais de Contas dos Estados ou Municípios onde é exercida a jurisdição.

A não observância da disposição constitucional acarreta ao responsável pelo controle interno a responsabilidade solidária com o gestor da coisa pública, ou seja, aquele controlador que não se manifestar ao se deparar com irregularidades ou ilegalidades na gestão irá responder solidariamente com o responsável pelo ato.

Adhemar Ghisi destaca, do ponto de vista prático, três pontos fundamentais da cooperação entre os dois controles:

1. redução do escopo dos trabalhos do controle externo, como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a termo pelo controle interno;
2. fornecimento, por parte do controle interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados. Por esse motivo, uma das funções do controle externo é aferir o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo controle interno;
3. eliminação da duplicidade de esforços da medida do possível.⁵⁵

Destaca-se, desta feita, o papel fundamental do controle interno de antever-se ao controle externo na atividade de controle e fiscalização da Administração Pública, no sentido de depurar ao máximo o controle, diminuindo desta maneira a demanda dos Tribunais de Contas que — na maioria dos casos — não controlam apenas um único ente e sim uma centena deles.

Nota-se, portanto, que o controle (*lato sensu*) é fundamental para a conformação da conduta do agente e a confirmação da legalidade do ato administrativo praticado.

Da mesma forma, não se olvida que, com o desenvolvimento da sociedade, é necessário um repensar sobre as formas de controle da atuação estatal em suas mais variadas facetas.⁵⁶

⁵⁵ GHISI, Adhemar Paladini. O Tribunal de Contas e o sistema de controle interno. In: CONFERÊNCIA realizada em Maputo, 1997, apud FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 53.

⁵⁶ Neste sentido, importante ressaltar que o controle da Administração Pública em suas mais variadas formas tem relação direta com um sem número de situações diárias vivenciadas pela população, como por exemplo, o controle da “corrupção” no Estado Brasileiro, senão vejamos:

“Em 2005 o Banco Mundial divulgou os Indicadores de Governança 1996-2004, índice que mede seis itens de governabilidade, entre eles o controle da corrupção. Participaram da análise 209 países. Das nações estudadas, 16 da América Latina tiveram o quesito controle da corrupção classificado como baixo: o país latino-americano pior classificado foi o Haiti, com um ponto, em uma escala de zero a cem.

“Dados do Barômetro da Corrupção 2005, de autoria da Transparência Internacional, indicam que partidos políticos, parlamentos, polícia e poder judicial são as instituições mais corruptas para a sociedade latino-americana. Foram entrevistadas 54.260 pessoas em 69 países (15 da América Latina), entre os meses de maio e outubro de 2005. Quando perguntado sobre o nível de corrupção nos últimos três anos, a resposta foi que havia aumentado muito, em 13 dos 15 países da América Latina. A intenção do barômetro é entender de que maneira a corrupção afeta a vida de pessoas comuns. O Brasil não foi pesquisado.

“Apesar dos índices desfavoráveis, o combate à corrupção está sendo intensificado na América Latina. Na República Dominicana, o Departamento de Prevenção à Corrupção Administrativa (DPCA), subordinado à Procuradoria Geral da República, tem como missão executar medidas de ética e transparência na área pública, além de incentivar os cidadãos a denunciarem atos de corrupção e o mau uso dos recursos públicos. A Comissão Nacional de Ética e Combate à Corrupção, criada em 2005, é formada por representantes do governo, da sociedade civil, do setor empresarial e de igrejas católicas e evangélicas.

“O combate a esse crime na Argentina foi delegado à Oficina Anticorrupção (OA), implantada em 1999 e dividida em duas direções: Investigações e Planificação de Políticas de Transparência. O organismo é encarregado e pode investigar qualquer repartição do governo federal, autarquias e instituições que tenham no Estado a principal fonte de recursos financeiros. Para Abel Ortiz de Rozas, titular da OA, o país possui um dos melhores sistemas de controle patrimonial do continente de funcionário do Executivo. Em 2005 a oficina iniciou 850 investigações, das quais 115 foram encaminhadas à Justiça. Atualmente intervém como denunciante em 75 causas. Rozas reconhece, no entanto, que “a lentidão da Justiça para emitir sentenças definidas é um dos pontos pendentes frente aos cidadãos”.

No caso do Equador, a Controladoria Geral (em conjunto com o Ministério Público, Força Pública e Comissão de Controle Cívico da Corrupção) é responsável por ações anticorrupções e de controle externo, fiscalização e auditorias. A direção jurídica da instituição admite que o número de investigações poderia ser mais representativo se a classe política intensificasse o combate por meio da conscientização nacional. Em 2004 foi firmado convênio entre a Controladoria Geral e o “Sim se pode”, programa sem fins lucrativos apoiado pela agência Internacional para o Desenvolvimento. O projeto tem como meta combater a corrupção e a impunidade bem como agenciar programas para melhorar as condições de prevenção e investigações de atos ilícitos e capacitação profissional, Além do mapeamento das áreas críticas.

O governo de Honduras criou o Conselho Nacional Anticorrupção, integrado por associação de municípios e meios de comunicação, de trabalhadores e campesinas. Os diretores do Conselho Moises Lopez e Cesar Santos informam que o combate à corrupção aumentou recentemente, na medida em que as organizações civis passaram a exigir a prestação de contas do governo. Eles reconhecem que ainda há muito a fazer para que o combate a esse tipo de crime seja ideal. “A cultura da corrupção predomina em nosso país. Tivemos muitos êxitos, mas falta a aprovação da lei de acesso à informação e transparência e uma maior cooperação do setor privado”, avaliam.

No Uruguai, entre as medidas adotadas de declaração de patrimônio dos funcionários públicos, uma lei anticorrupção e a regulamentação das normas de Conduta da Fundação Pública. “Como marco de uma atitude pró-ativa do Estado, fortaleceu-se o papel da auditoria interna do controle da gestão de diversos organismos”, diz Ricardo Gil, presidente do conselho diretivo do Centro de Capacitação em Prevenção à Lavagem de Ativos e coordenador nacional do Grupo de Ação Financeira da América do Sul contra Lavagem de Ativos (Gafisud). Para Gil o Uruguai precisa de organismos específicos de controle de alguns âmbitos fiscais e auditores de órgãos do governo federal. O controlador geral reconhece que os níveis de corrupção ainda são altos no país, mas ressalta a melhoria na gestão e na utilização dos recursos públicos.” (RIO DE JANEIRO. Prefeitura. O combate à corrupção na América Latina: 2ª parte do levantamento junto a entidades de controle da corrupção em 10 países da América Latina. *Prestando Contas*, Controladoria Geral do Rio de Janeiro, ano 14, n. 71, p. 3-4, set./out. 2006.

Como visto, as formas de controle da Administração estão intimamente ligadas à evolução da sociedade e, por conseguinte, do Estado; pelo que se faz imperiosa uma análise cuidadosa de todo arcabouço do controle da Administração. Neste sentido, Luiz Carlos Bresser Pereira aproxima a idéia de evolução do Estado e de seus modelos de gestão administrativa e resume:

¿La reforma de la administración pública que tuvo lugar en el siglo XIX y dio nacimiento a la burocracia moderna procuró resolver una cuestión: si los políticos non son veraces, cómo controlar entonces a los burócratas? *La respuesta fue clara: la ley, una supervisión cerrada y una auditoria acertada serían las claves de la buena administración.* Sin embargo, un siglo más tarde, la ineficacia de esta estrategia y el afianzamiento de la democracia condujeron a los países desarrollados a encarar nuevos procesos de reforma en la gestión pública. Los cambios que comienzan a producirse en la década de 1980 se orientan en dirección de la descentralización y la adopción de nuevos mecanismos de responsabilidad como la gestión por objetivos, la competencia administrada y un mayor control social.⁵⁷

Ainda a esse respeito, aduz Maria Luciene Cartaxo Fernandes:

Em qualquer organização o processo gerencial compõe-se das funções: planejamento, execução, direção e controle. A função administrativa de controle tem por objetivo: comparar os resultados produzidos pelas organizações e avaliá-los em relação ao que foi planejado, devendo os desvios serem apurados e as medidas corretivas recomendadas. Para as organizações que integram a administração pública não é diferente, sendo esta atividade desenvolvida através do sistema de controle interno.⁵⁸ (grifo nosso)

Neste contexto, o sistema de controle interno da Administração Pública torna-se fundamental para a evolução do controle estatal, uma vez que possibilita ao administrador adequar o ato prolatado ou revelar sua legitimidade no atendimento do interesse público.

⁵⁷ PEREIRA et al. *Política y Gestión Pública*.

⁵⁸ FERNANDES, M. *Sistema de controle interno*. Disponível em: <<http://cidadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2006.

2.SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: NOVO ENFOQUE E PERSPECTIVAS GERENCIAIS

O sistema de controle interno da Administração Pública propõe uma enorme gama de orientações normativas e técnicas voltadas à verificação da legalidade do ato e da conformação da conduta do agente com os princípios ordenadores da sociedade.

Muito embora tal sistema ainda tenha uma evolução muito incipiente no Estado brasileiro, é importante salientar que a exigência de sua implantação pelos entes integrantes da estrutura estatal (direta ou indireta) remonta — no mínimo — à Constituição da República de 1988.

Um dos principais motivos da não implantação do controle interno na maioria desses entes é a dificuldade de formatação da estrutura de controle a ser formulada, o que ocasiona algumas dúvidas relevantes nos administradores (*v.g.*: Que tipo de vínculo o controlador terá com o ente controlado? Qual a metodologia de controle a ser implantada? Que estrutura básica deverá ter o sistema de controle interno?), a ponto de preferirem a inércia ao risco de estruturação de um controle interno descuidado dos ditames constitucionais e infraconstitucionais.

Num primeiro momento, tentar-se-á aventar algumas considerações importantes sobre a estruturação do sistema de controle interno, com seus pressupostos, seus instrumentos de fiscalização, seu relacionamento com os controles externo e social e outras regras de implantação que são fundamentais para um sistema que busca a verificação constante da realização do interesse público advindo da atuação administrativa.

Para além disso, tem a presente tratativa o condão de, com fulcro na análise evolutiva do Estado e nas formas de controle, convidar a uma reflexão sobre os princípios inerentes ao sistema de controle interno, mormente o princípio da eficiência, bem como, um repensar sobre o exercício efetivo deste controle: se de meio, privilegiando os ditames burocráticos de gestão administrativa; se de resultado, numa análise finalística e gerencial; ou se essas duas formas podem coexistir com vistas ao atingimento do interesse público a ser satisfeito.

2.1 A distinção entre sistema de controle interno e o controle interno da Administração Pública

Preliminarmente ao estudo do sistema de controle interno e a perspectiva do controle no bojo da gestão administrativa burocrático-gerencial, é importante uma breve distinção sobre o complexo que envolve a noção de sistema de controle interno e o contraponto com a idéia de controle interno.⁵⁹

A importância da utilização de mecanismos de controle é tão relevante que a *INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)*, definiu o sistema controle interno⁶⁰ como

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.⁶¹

Relevante ainda neste tocante a observação feita pela *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*, quando revela que poderia ser utilizada a expressão “controle gerencial”⁶² como integrante da idéia de controle

⁵⁹ Importante neste tocante, além da necessária distinção entre sistema de controle interno e o controle interno propriamente dito, ressaltar que é distinto destas duas noções o conceito de auditoria interna, pois esta tem o condão de avaliar e ajudar as entidades e organismos públicos a melhorar suas operações e atividades, com base no desenvolvimento da formulação de conclusões e a apresentação de recomendações do que foi verificado. É, portanto, meio integrante do conceito de controle interno e, por conseguinte, do sistema de controle interno.

⁶⁰ O sistema de controle interno deve fazer vistas a normas preexistentes. Muitas destas normas são originárias de entidades fiscalizadoras internacionais como, *v. g.*, a *INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*, a *OLACEFS*, a *EUROSAI*, a *ASUL*, entre outras.

⁶¹ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Normas de auditoria. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, p. 295.

⁶² “Os controles gerenciais são sempre vistos como englobando outros controles. Constituem o marco de referência da organização, todos os planos, políticas, procedimentos e práticas necessárias para que os funcionários atinjam os objetivos da entidade. Os controles administrativos são aqueles procedimentos e registros concernentes a processos de adoção de decisão, que levam os funcionários a praticarem as atividades autorizadas, no alcance dos objetivos da organização. Os controles contábeis compreendem os procedimentos e documentações relativas à salvaguarda dos ativos e à confiabilidade dos registros financeiros.” (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME

interno o que, por certo, reforça a noção de que a “problemática do controle é bem mais ampla do que os controles financeiros tradicionais”⁶³ e aproxima a uma concepção do modelo de gestão administrativa idealizado.

O sistema de controle interno é dotado de uma estrutura complexa. Neste sentido, cumpre ressaltar preliminarmente, o conceito elencado pela auditora do Tribunal de Contas do Ceará, Maria Luciene Cartaxo Fernandes, para quem sistema de controle interno é

conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si, que busca o fim precípuo de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nas unidades da administração pública.⁶⁴

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, por sua vez, materializou o conceito de sistema de controle interno através da Resolução nº 10, de 02 de dezembro de 1998, quando referiu que:

O sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações.

Para além disso, Cleiton Vieira define sistema como sendo “conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados”,⁶⁵ donde o sistema de controle interno seria “o conjunto de unidades

AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 70).

⁶³ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 83.

⁶⁴ FERNANDES. *Sistema de controle interno*. Disponível em: <<http://citadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2006.

⁶⁵ Muito embora a delimitação de sistema enfatizada pelo autor possa parecer genérica, adapta-se ao que se propõe delimitar neste estudo, ou seja, traduz a idéia de coordenação e articulação com vistas à realização de um interesse definido, neste caso, o interesse público.

técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientada para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo”.⁶⁶

Dessa forma, unindo os posicionamentos mencionados, nota-se que o sistema de controle interno versado no artigo 70 da Constituição da República é, pois, o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas à fiscalização e a avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos.

O sistema de controle interno é formado por vários subsistemas — unidades descentralizadas de controle — que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar,⁶⁷ integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.

Não se confunde sistema de controle interno com sistema orçamentário ou de planejamento e execução financeira, uma vez que a noção desse sistema abrange essas noções e, mais do que isso, outras referentes ao complexo de gestão pública aventado no artigo 70 da Constituição da República. Daí a noção de multidisciplinaridade e complexidade do sistema de controle.

Nesse sentido, veja-se lição de Evandro Martins Guerra, quando aduz:

Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais.⁶⁸

E continua

⁶⁶ VIEIRA. *O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal*. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em: 06 jun. 2006. p. 2.

⁶⁷ A multidisciplinaridade diz respeito à necessidade do sistema de controle conformar, dentro de um único sistema, controles de legalidade e técnicos sobre procedimentos contábeis, financeiros, orçamentários etc.

⁶⁸ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 273.

Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao Gestor Público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fincas de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.⁶⁹

O controle interno, por sua vez, é parte integrante do sistema de controle interno, tem, pois, atuação técnica limitada ante a gama de procedimentos possíveis dentro desse sistema. Constitui, pois, uma responsabilidade do administrador da coisa pública e deriva do dever-poder que a Administração detém de rever seus próprios atos e a conduta de seus agentes.

Reflete a especialização do controle administrativo ou executivo, donde o poder de fiscalização é exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos, decorrente do poder de auto-tutela administrativa, conforme reconhece o Poder Judiciário quando preconiza na Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

A Administração Pública pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

É, portanto, o controle exercido pelo poder público sobre “todo plexo de ações estabelecido pela Administração Pública”,⁷⁰ de acordo com normas legais e técnicas previamente estabelecidas.

Consoante escólio de Carlos Alberto Nunes Borges e Sandra Maria de Carvalho Campos, o controle interno pode ser entendido como

atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta,

⁶⁹ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 274.

⁷⁰ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 274.

evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.⁷¹

Hely Lopes Meirelles, por sua vez, define controle interno como “todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração”.⁷²

Já na lição de Lincoln Magalhães da Rocha, controle interno ou controle administrativo direto é

Todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.⁷³

Para o American Institute of Certified Accountants (AICPA), controle interno é

O plano da organização, todos os métodos e medidas coordenadas adotados pela empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.⁷⁴

Neste prisma, o controle interno tem por objetivo — ao recair sobre todos os atos e procedimentos administrativos do ente controlado — assegurar a execução segura da atuação administrativa, pautada em princípios e regras técnicas e de direito, com vistas à realização precípua do interesse público.

A orientação interpretada da *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI* propõe que a função do controle interno seria a de

prevenir erros (por exemplo, segregando funções e requisitos para autorizações); detectar erros (por exemplo, estabelecendo padrões de produção para detectar variações nos resultados finais); corrigir erros que tenham sido detectados (por exemplo, cobrando um pagamento

⁷¹ BORGES; CAMPOS. *Implementação, estudo e avaliação dos controles internos*. (Apostila).

⁷² MEIRELLES. *Direito municipal brasileiro*, 1990. p. 572.

⁷³ ROCHA. A função controle na administração pública: controle interno e externo. *Fórum Administrativo – Direito público*, p. 125.

⁷⁴ Apud BORGES; CAMPOS. *Implementação, estudo e avaliação dos controles internos*, p. 3.

a maior feito a um fornecedor); e compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e se precisam controles adicionais.⁷⁵

E complementa que “estruturas de controle interno são definidas como planos de uma organização, incluindo atitude gerencial, métodos, procedimentos e medidas que proporcionem uma segurança razoável de que os objetivos estão sendo alcançados”.⁷⁶

Propõe, ainda, os objetivos do controle interno:

- *promover* operações ordenadas, econômicas, eficientes, eficazes, produtos de qualidade e serviços em consonância com os objetivos da organização;
- *salvaguarda* dos recursos contra perdas provenientes de desperdício, abuso administrativo, desordem administrativa, erros e fraudes e outras irregularidades administrativas;
- *aderência* às leis, regulamentações e diretrizes da administração superior; e
- *desenvolvimento e manutenção* de dados financeiros e gerenciais confiáveis, revelando, razoavelmente, tais dados em relatórios oportunos.^{77 78} (grifo nosso)

Pode-se resumir a noção de controle interno como sendo um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude, a ineficiência para realizar com plenitude a legalidade almejada da atuação administrativa.⁷⁹

Assim, resta claro que o controle interno é parte integrante do sistema de controle interno, que comporta (minimamente), além dos órgãos de controle interno, uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras estruturas necessárias ao complexo de controle de um ente.

⁷⁵ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 70.

⁷⁶ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 70.

⁷⁷ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 69.

⁷⁸ Note-se que deflui da própria interpretação dos objetivos propostos pela INTOSAI a atividade executiva, programada e harmônica do controle interno em face do sistema de controle interno, devendo o primeiro fazer vistas as normas estabelecidas pela estrutura central do sistema.

⁷⁹ Neste sentido veja-se VIEIRA. *O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal*. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em: 06 jun. 2006, p. 2.

É o sistema de controle interno gênero, do qual o controle interno (representado pelo respectivo órgão de controle que o engendra) é espécie.

Consoante a disposição contida no artigo 74 da Constituição da República e a conseqüente interpretação da extensão de sua aplicação a todos os entes da federação, decorrente da norma do artigo 75 da mesma Lei, podem-se aventar os principais objetivos do sistema de controle interno.

Para a realização destes objetivos, a *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*⁸⁰ preocupou-se em estabelecer um marco de normas gerais minimamente exigidas e que seriam aplicadas a todos os níveis de governo para criação de um sistema controle interno apropriado:

- O estabelecimento de uma norma geral que se preocupe com a segurança do sistema de controle, ou seja, a formatação jurídica no sentido de que as estruturas de controle interno devem oferecer uma razoável segurança de que os objetivos institucionais estampados na norma serão cumpridos;
- A fixação de uma regra geral de cooperação entre os envolvidos no controle, no sentido de que todos da cadeia de controle adotem atitudes positivas e de cooperação na efetivação do controle interno;
- A estipulação de uma norma que privilegie, como *conditio sine qua non*, critérios de moralidade e competência para fazer parte integrante do quadro de controle interno;
- regramento dos objetivos buscados pelo sistema de controle interno, que devem ser identificados e razoáveis no contexto geral dos objetivos da instituição de que faz parte;
- e, principalmente, uma norma que permita o acompanhamento constante do sistema de controle e sua independência frente à determinação de irregularidades encontradas no decorrer de sua atividade.

⁸⁰ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 68-69.

Menciona, também, a necessidade de estipulação de normas detalhadas de controle, com as quais os objetivos deste sistema seriam alcançados, como, por exemplo, a criação de uma estrutura normativa referente à documentação analisada pelos órgãos de controle interno, tanto no aspecto material — no sentido de estabelecer documentos sobre os quais deverá o controle exercer rígida fiscalização — quanto no aspecto procedimental, possibilitando a disponibilidade e o registro de todas as informações necessárias ao controle; e o estabelecimento de critérios de segregação de funções, ou seja, deveres e responsabilidades bem delimitadas a todos os envolvidos nas funções controladas.

De todo o exposto, denota-se que para o sistema de controle interno de um ente funcionar é necessário que se estabeleça e se mantenha uma estrutura eficaz, com regras bem definidas de controle e um quadro de pessoal comprometido e imparcial. A atividade de controle passará, dessa forma, a representar “um instrumento gerencial usado para proporcionar razoável segurança de que os objetivos da direção superior estão sendo atingidos”.⁸¹

Com essa concepção de imparcialidade e eficácia, o sistema de controle não será visto como instrumento perturbador das ações administrativas, mas sim como função de extrema relevância na gestão da coisa pública e garantidor da realização do interesse público pretendido pela Administração.⁸²

Neste sentido, leciona Antonio Carlos Correia, quando versa que “um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade”.⁸³

⁸¹ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 67.

⁸² Note-se que a simples criação estrutural e formatação legislativa do controle interno não o dota de eficácia, é preciso que além de uma estruturação adequada este controle seja constantemente revisado, atualizado e avaliado, para que acompanhe o desenvolvimento do ente controlado e possa responder às demandas com segurança e agilidade.

⁸³ CORREIA. *O controle interno*. Disponível em: <<http://homeshopping.com.br/~goucor/controlle.htm>>. Acesso em: 03 nov. 2006.

A materialização do sistema de controle interno efetivo para a *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI* reside no fato de que a “direção de cada organização governamental deve assegurar-se de que uma estrutura de controle interno apropriada seja instituída, revisada e atualizada, de modo a mantê-la eficaz”.⁸⁴

Nesse sentido, por exemplo, a avaliação do grau de eficiência dos órgãos de controle interno poderia ser realizada por uma auditoria interna integrante do sistema de controle interno, “com atribuições de acompanhamento da gestão administrativa, financeira e orçamentária, com vista não só a detectar falhas do sistema, mas também, a dar sugestões para torná-lo mais eficiente”.⁸⁵

A noção de um sistema de controle na Administração Pública, portanto, deve ser exaltada, uma vez que o que se busca é a conformação da conduta do agente com regras predeterminadas de gestão razoável e eficiente da coisa pública. Portanto, quando se ressalta a importância do sistema de controle interno

Não se trata de desprestígio do administrador, mas de obediência a uma regra já consagrada, de fidelidade a um sistema que vem sendo adotado em países mais adiantados. Com efeito, o princípio geral que suporta a forma e a estrutura jurídica e administrativa do governo de um Estado bem organizado é o de que a nenhuma pessoa ou grupo de pessoas, em nenhuma hipótese, pode ser confiado um poder ilimitado.⁸⁶

Mário Pacini vai além, quando afirma que

O bom governo só pode crescer em aceitação no conceito do povo, na medida em que sinceramente fortalece, na administração pública, os meios de controle e de fiscalização. Em tais circunstâncias, não está se auto-limitando, mas simplesmente cercando-se dos instrumentos que o protejam da tendência quase incontida de alguns, de serem excessivamente magnânimos com o dinheiro do povo.⁸⁷

⁸⁴ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, p. 67.

⁸⁵ ANDRADE, Z. *O controle interno de órgãos municipais*, p. 12.

⁸⁶ PACINI. O sistema de controle. *Revista do Tribunal de Contas da União*, p. 127.

⁸⁷ PACINI. O sistema de controle. *Revista do Tribunal de Contas da União*, p. 127-128.

E conclui, o mesmo autor, que “os órgãos de controle interno, portanto, não têm em vista punir, mas antes de tudo, prevenir, proteger e acautelar”.⁸⁸

O sistema de controle interno, pois, possibilita a manutenção de um procedimento célere e atualizado de informações gerenciais que torna eficiente e segura a tomada de decisões e proporciona maior tranquilidade ao Gestor Público em relação aos atos praticados por seus subordinados.

Nesse sentido, a instrumentalidade do sistema de controle interno, nele considerados os órgãos de controle interno que o integram, tem o condão de, entre outros:

- impedir que sejam realizadas operações em desacordo com os planos estabelecidos pela estrutura central de controle interno, e evitar atos que violem disposições normativas prefixadas;
- possibilitar uma racionalização na aplicação dos recursos públicos ante a perspectiva orçamentária geral do ente;
- disponibilizar ao administrador público um fluxo de informações capaz de proporcionar um planejamento adequado e razoável das atividades a serem desenvolvidas e, por via de consequência, oferecer elementos atualizados para a formulação da proposta orçamentária;
- proporcionar ao gestor tranquilidade em sua administração em virtude da constante verificação dos atos e operações desenvolvidas pela estrutura central e pelos órgãos descentralizados de controle;
- dotar a decisão administrativa de maior segurança, uma vez que, em posse de informações corretas e atualizadas, restará ao gestor estabelecer a prioridade e atuar eficientemente na promoção da política pública estabelecida.

⁸⁸ PACINI. O sistema de controle. *Revista do Tribunal de Contas da União*, p. 128.

O sistema de controle interno, além de se constituir num excelente mecanismo gerencial e de transparência na atuação administrativa, também configura importante instrumento de efetivação da cidadania, pois dificulta a adoção de práticas clientelistas e vincula o gestor à prestação de contas constante à população.

2.2 Pressupostos de implantação do sistema de controle interno

A implantação do sistema de controle interno e a obrigatoriedade de sua observância obedecem a determinados pressupostos de ordem jurídica que acabam por vincular a criação de um complexo de controle que permita a fiscalização constante do arcabouço que envolve desde a arrecadação até a destinação dos recursos públicos.

O conjunto de normas orientadoras da necessidade de adoção de sistemas de controle interno constitui pressuposto essencial para a formatação de mecanismos de controle interligados que possibilitem uma maior segurança e eficiência na gestão da coisa pública.

Não bastasse a exigência legal de criação de um sistema de controle interno pelos entes públicos e privados gestores de recursos públicos, a conformação desse sistema também é consubstanciada por decisões e orientações dos Tribunais de Contas, Controladoria Geral da União e outros entes fiscalizadores da gestão pública, o que, por certo, estabelece um pressuposto inter-setorial (noção colaborativa) de implantação do sistema.

São, portanto, pressupostos de implantação do sistema de controle interno os aspectos jurídicos e fundamentos legais desse sistema e a sua integração com entes responsáveis pelo controle por meio de uma relação de colaboração, mormente em relação às determinações dos Tribunais de Contas.

2.2.1 Aspectos jurídicos e fundamentos legais do sistema de controle interno

O tema do controle, em sentido amplo, é recorrente nos estudos de direito administrativo e há muito é desenvolvido pela doutrina e jurisprudência em virtude da necessidade constante de atualização face à evolução da sociedade.

É decorrência dessa crescente transformação e atualização social a incessante busca por um modelo ideal de controle, que conjugue participação social e moralização da atuação administrativa.

Na lição de Guerra,

Trata-se de tema em voga no universo jurídico brasileiro, principalmente em face dos cada dia mais elevados níveis de corrupção e improbidade administrativa. Certo é que se vem buscando alcançar o máximo de proteção ao patrimônio público, aos dinheiros do povo, de maneira concomitante, mediante a utilização de mecanismos desenvolvidos para o combate a malversação dos recursos, observados os princípios norteadores da Administração, tratando-se tais sujeições de fundamento do regime de soberania popular.⁸⁹

Diante desta preocupação deflui a importância do tema do sistema de controle interno, que, como bem exposto pela interpretação da Constituição da República de 1988, deve ser conformado, institucionalizado e operacionalizado pelos entes gestores de recursos públicos, sejam integrantes da Administração Pública direta ou indireta.⁹⁰

Embora a Constituição da República de 1988 tenha se preocupado com a implantação e efetivação prática de um sistema de controle interno na Administração Pública, o tema, como já mencionado, mereceu destaque nos textos legais anteriores à Constituição, mormente no que tange à Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964.

A Lei supramencionada inovou quando, já na década de 60, introduziu no ordenamento jurídico as expressões controle externo e interno, especificamente nos seus artigos 75 a 80, propondo-lhes as respectivas atribuições, porém, sem delimitar qualquer vínculo entre eles.⁹¹

⁸⁹ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 256.

⁹⁰ Muito embora tenha havido uma preocupação especial por parte do Constituinte originário na estruturação da norma fundante e vinculante da criação do sistema de controle interno, após 18 anos de sua promulgação, não se vislumbra a concretude deste sistema na Administração Pública.

⁹¹ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 257.

Nesse sentido, uma das formas encontradas para delimitar o conceito de controle interno foi o estabelecimento pelo legislador ordinário no artigo 75 da Lei nº 4.320/64, do exercício do controle de execução orçamentária, que compreendia:

- a verificação da legalidade dos atos resultantes da arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;
- o vínculo e a fidelidade funcional (comprometimento) dos servidores da Administração responsáveis por bens ou recursos públicos;
- cumprimento efetivo dos cronogramas e programas financeiros e de execução de obras ou serviços.

Como se não bastasse, vinculou o exercício deste controle nas mãos do Poder Executivo, sinalizando um ideal fiscalizador nas atividades executivas do Estado, sem prejuízo dos entes de controle externo responsáveis constitucionalmente pelo controle dos bens e recursos públicos.

A “Constituição de 1967”, por sua vez, dotou de força constitucional o conceito de controle interno, estabelecendo em seu artigo 71, inciso I, que o controle interno possuía como uma de suas atribuições fundamentais propiciar a máxima eficácia do controle externo.

Porém, foi com a promulgação da Constituição de 1988 que o sistema de controle interno ganhou *status* relevante no conjunto normativo do texto constitucional.

O sistema de controle interno passou então a corresponder ao controle que compreendia a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, relativamente à legalidade, legitimidade e economicidade, tanto na Administração direta ou indireta, por força dos artigos 70 e 74 do texto constitucional.

Para além disso, o artigo 31 da Constituição da República evidencia a imperatividade do controle interno no âmbito municipal, fazendo espraiar o entendimento de sua aplicação em todas as esferas de poder.⁹²

O artigo 74 do texto constitucional, por sua vez, estabelece que o sistema de controle interno deve ser mantido, de forma integrada, pelos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), com vistas a:

- avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e o efetivo cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual;
- controlar as operações de crédito, avais e garantias, bem como direitos e haveres da união;
- atestar a legalidade e promover a avaliação dos resultados, no que diz respeito à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal;
- atestar, da mesma forma, a legalidade e promover a avaliação dos resultados, no que diz respeito à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial à aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;
- auxiliar o controle externo no exercício de sua função.

⁹² A parte final do artigo 31 da Constituição remete à expressão “na forma da Lei”. Neste sentido abre-se o questionamento sobre qual Lei seria esta à qual fez menção o texto constitucional, se lei ordinária ou lei orgânica? Neste sentido, Guerra aduz: “tratando-se de matéria de fiscalização, atividade típica do Estado, deverá estar prevista na Lei maior do Município” (GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 258). Data vênia, não parece ser este o melhor entendimento, uma vez que a Lei Orgânica do Município estabelece critérios orientadores e fundamentais da estrutura do Poder Executivo Municipal e seu relacionamento com os demais entes da estrutura do Estado e fixa parâmetros para o pleno exercício dos ditames constitucionais no âmbito municipal; e é à legislação ordinária quem cabe estruturar as normas estabelecidas no texto constitucional e inovar, exaustivamente, a matéria objeto de versação constitucional, como, por exemplo, estabelecer as regras do sistema de controle interno municipal. Ou seja, poderia a Lei orgânica mencionar, como no texto constitucional, a obrigatoriedade de criação do sistema de controle interno municipal, porém não se vislumbra óbice à lei ordinária dispor sobre sua realização e ordenação prática.

A responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle interno é estampada na regra do parágrafo primeiro do artigo 74, quando versa que serão solidariamente responsáveis os servidores com a incumbência de controle interno ao tomarem conhecimento de determinada irregularidade ou ilegalidade e deixarem de comunicá-las ao Tribunal de Contas.

No parágrafo segundo, por sua vez, a Constituição não traz especificamente uma regra de controle interno, mas sim uma regra de controle *lato sensu* (que decorre do próprio direito de petição), quando versa que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato possui legitimidade para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas. Note-se, porém, que o controle interno pode ser meio para efetivação da denúncia, caso alguns dos legitimados anteriormente elencados resolvam por bem fazer a denúncia perante o próprio órgão de controle administrativo (*interna corporis*).

Neste aspecto, não gera dúvida — como outrora poderia se imaginar, mormente com as determinações da Lei nº 4.320/64 — a obrigatoriedade da adoção pelos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) de um sistema integrado de controle interno.

O controle interno deve ser implantado, como decorrência de uma interpretação sistemática do texto constitucional, no Poder Executivo — tanto em sua administração direta como na indireta —, no Poder Legislativo, no Poder Judiciário e, ainda, no Ministério Público e Tribunais de Contas, todos no âmbito Federal, Estadual e Municipal.⁹³

Perpassada a análise constitucional do sistema de controle interno, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal — Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 — que se preocupou em estabelecer regras voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, mormente no que tange à legalidade e transparência no trato das finanças públicas, o sistema de controle interno restou fortalecido.

⁹³ Tratar-se-á, adiante, especificamente do tema da separação dos poderes e suas implicações no sistema de controle interno.

Uma das principais inovações trazidas pela Lei Complementar nº 101/2000 é a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo órgão de controle no relatório de gestão fiscal do ente controlado,⁹⁴ vinculando-o, assim, ao cumprimento moral e detalhado de todas as normas relativas às finanças públicas.

Nesse passo, sendo obrigatória também a assinatura dos relatórios pelo chefe de cada Poder,⁹⁵ a Lei de Responsabilidade Fiscal coloca o responsável pelo controle como responsável solidário das obrigações e informações prestadas no documento de gestão fiscal.

A Lei nº 101/2000, por delegação, repassa aos sistemas de controle interno de cada Poder a verificação e fiscalização das normas de responsabilidade e gestão fiscal por ela previstas, mormente no tocante a) ao cumprimento das metas estampadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; b) aos limites e condições para que seja viável assumir obrigações de operação de crédito e inscrições em restos a pagar; c) fiscalização do limite de gastos totais referentes a despesa com pessoal e providências de controle deste limite; d) verificação das medidas adotadas para restabelecer os montantes da dívida consolidada e mobiliária aos respectivos limites; e) controle das restrições constitucionais e legais de gestão fiscal no tocante aos recursos advindos da alienação de ativos; e f) o controle do cumprimento dos gastos totais dos legislativos municipais.⁹⁶

Nota-se, portanto, que os pressupostos de ordem jurídica, ou seja, a obrigatoriedade legal da implantação do controle e os fundamentos desta implantação, são de fundamental importância para o entendimento da necessidade e adoção imediata em todos os poderes e esferas de governo de um sistema de controle interno adequado.

Para além disso, é por meio do pressuposto normativo que se estabelecem as regras de conduta na implantação do sistema, bem como sua formatação estrutural, com vistas ao atingimento dos fundamentos legais que balizam o controle.

⁹⁴ Vide artigo 54, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁹⁵ Vide artigo 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁹⁶ Vide artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.2.2 Intersetorialização dos entes responsáveis pelo controle interno

Pressuposto relevante diz respeito ao tema da intersectorialização do sistema de controle interno. Nesse aspecto, é importante traçarmos algumas noções do que se entende por intersectorialização e como ela se opera dentro do sistema de controle interno.

Hodiernamente, as relações administrativas pressupõem uma descentralização de atividades e a delegação de competências a órgãos integrantes de uma mesma esfera de governo ou de poder.

Cada órgão integrante da cadeia de atuação administrativa possui competências e responsabilidades que lhe são próprias, dentro de um contexto sistemático preestabelecido.

Não existe, portanto, hierarquia entre órgãos que realizam funções delegadas e descentralizadas de um órgão central com objetivo único de conformar a atuação administrativa.

Nesse sentido, a hierarquia funcional adota novas formas de relacionamento interno, uma vez que todos os órgãos descentralizados responsáveis pela atividade que lhes foi delegada ocupam posição de igualdade hierárquica no exercício de sua função administrativa.

Nota-se, pois, uma tendência à horizontalização das relações internas de um poder ou ente governamental.⁹⁷

A horizontalização representa uma idéia de colaboração, de relacionamento interno razoável e igualitário de órgãos diferentes, mas que agregam entre si uma característica de realizar a atividade que lhes foi atribuída de forma independente com vistas à realização de um interesse comum.

⁹⁷ Não se está a dizer com isso que a formação atual do princípio da hierarquia atinja entes governamentais ou poderes distintos, mas sim, que a formação das relações entre órgãos de uma mesma esfera de governo e dentro de um mesmo poder deixou de ser vertical e passou a conformar a noção de horizontalização, divisão de competência, colaboração.

Para ficar mais clara a noção de intersetorialização, veja-se a sistemática de controle interno.

O controle interno idealizado pela Constituição da República e pela legislação infraconstitucional específica induz, como visto, à noção de sistema de controle interno.

Tal sistema de controle pressupõe a descentralização da atividade fiscalizatória e a ordenação desta atividade por um núcleo comum, que se convencionou chamar de unidade central de controle.

A descentralização dessa atividade de controle, por sua vez, entre os mais variados órgãos integrantes de uma mesma estrutura de poder ou esfera de governo, não obriga, necessariamente, que este órgão esteja para o outro numa relação estrutural hierárquica comum (idêntica), mas sim que detenha uma característica comum, qual seja, a realização do controle interno que lhe compete.

Exemplificando, imagine-se que um determinado município dispõe em sua estrutura de dez Secretarias (formadas por Departamentos e Divisões) e uma Controladoria Geral (responsável por centralizar o sistema de controle interno). A descentralização da atividade de controle foi operada pela Controladoria no sentido de viabilizar um órgão de controle em cada Secretaria, que seguirá um regramento comum e possuirá as mesmas competências fiscalizatórias. Ocorre que, em virtude da peculiaridade e tamanho de cada Secretaria, duas delas, em vez de possuírem Departamento de Controle, acabaram por determinar a competência fiscalizatória a Divisões de Controle, hierarquicamente diferenciadas na estrutura da Prefeitura. Seguindo um critério normal de hierarquia, poderia se pensar que a Divisão de Controle estaria subordinada a determinado Departamento ou dele teria competência diferenciada; porém, na concepção de colaboração e intersetorialização, em que existe uma divisão com vistas à descentralização de competência e manutenção da independência do órgão, a Divisão de Controle terá as mesmas atribuições de controle do Departamento, conformando estas duas estruturas, em regime de colaboração, o sistema de Controle Interno do Município.

A responsabilidade pelo controle também é compartilhada, ou seja, cada órgão é responsável pelo lançamento das informações de gestão contábil, orçamentária, fiscal, operacional e patrimonial, dentro de sua esfera de competência, cabendo ao sistema central unificar essas informações e, caso necessário, determinar sua correção ou complementação.

Daí a importância da atuação intersetorial dentro da mesma esfera de governo ou estrutura de poder, pois se afasta a concepção vertical de competência — onde cada órgão tem sua função bem delimitada e não a divide com nenhum outro, estando subordinado a uns e sendo superior a outros —, e adota-se uma postura de descentralização de competência (horizontalização), em que todos os órgãos integrantes da atividade administrativa de controle possuem atribuições comuns com vistas à plenitude do sistema.

A intersetorialização é, pois, instrumento necessário ao estabelecimento de um sistema de controle interno razoável e eficiente, pois apenas com a delimitação de competência e responsabilidade compartilhada de cada órgão responsável pelo controle é que se atingirá a plenitude do controle e a legitimação da atuação administrativa.

2.2.3 O princípio da separação dos poderes e o sistema integrado de controle interno

Questão extremamente relevante diz respeito à formatação do sistema de controle interno no que tange ao princípio da separação dos poderes.

O princípio da separação dos poderes está inserido no texto constitucional de 1988 no art. 60, § 4º, III, que reza que não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir “a separação dos poderes”.⁹⁸

⁹⁸ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes; (grifo nosso)

IV - os direitos e garantias individuais. (grifo nosso)

Mas o que exatamente quer significar a expressão “separação de poderes”, mormente para fins de verificação no sistema de controle interno?

A noção desse princípio é de que para o exercício das funções de cada poder, não haverá ingerência de outro poder, vale dizer, no Estado Democrático de Direito os Poderes constituídos pelo Estado terão independência e autonomia em relação ao seu mister e aos outros Poderes.

Nesse sentido, os Poderes coexistem dentro da mesma estrutura de Estado, porém, cada qual com seu feixe de competências e atribuições, não havendo qualquer ingerência de um poder sobre o outro.

Para situar esse princípio na noção de sistema de controle, importa que vejamos as definições constitucionais a respeito do tema:

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

E aduz ainda:

*Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, **de forma integrada**, sistema de controle interno com a finalidade de:*

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.(grifo nosso)

Seria possível imaginar que o sistema integrado de controle interno, conforme refere o art. 74 da Constituição da República, induz ao entendimento de que a integração deve ser dada de maneira horizontal entre os poderes, ou seja, que os controles internos sejam interdependentes e se orientem de acordo com um órgão central, comum a dois ou mais poderes, que unifique e centralize o sistema de controle interno.

Porém, é certo que deve-se compatibilizar a noção engendrada pelo art. 70, quando expressamente ressalta: “e pelo sistema de controle interno de **cada** Poder”; neste aspecto a Constituição deixa clara sua postura no tocante ao sistema de controle, qual seja, cada poder deverá constituir o seu sistema, que deverá atuar de forma integrada aos demais sistemas existentes nos outros poderes constituídos do Estado.

Neste compasso, em sentido contrário, Guerra exemplifica:

Na visão de alguns doutrinadores, o sistema deverá ser integrado de maneira horizontalizada, quer dizer, entre blocos orgânicos que detém o Poder estatal, nas esferas federal e estadual, e entre os poderes Executivo e Legislativo, no caso dos municípios, criando, assim, um órgão centralizador para reunir os sistemas existentes.⁹⁹

E agrega:

Exemplo desta linha de entendimento está sendo desenvolvido no Estado do Rio Grande do Sul, onde a Contadoria Geral do Estado (CAGE), órgão da Secretaria da Fazenda, centraliza os sistemas de

⁹⁹ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 259.

controle interno dos três poderes, além do Ministério Público e Tribunal de Contas.¹⁰⁰

Os argumentos que eventualmente poderiam sustentar tal posicionamento dão conta de que a Constituição ao mencionar a expressão “de forma integrada” possibilitou o relacionamento direto entre os poderes, no sentido de que não haveria ingerência de um poder sobre o outro, mas apenas integração de sistemas de controle.

Note-se que este argumento, muito embora contundente a demonstrar a inteligência empregada na interpretação do dispositivo legal, parece olvidar a expressão “cada poder” inserta na norma do art. 70, que deixa clara que qualquer interpretação possível deverá certificar que o sistema de controle deve ser uma estrutura inerente a **cada** Poder.

Muito bem, e qual a razão da expressão integrada? Ora; a integração entre os poderes é algo que não ocorre apenas no sistema de controle, uma vez que as ações do Estado são integradas, existe um sistema de freios e contrapesos estabelecido no Estado Democrático de Direito no sentido de que as ações estatais estejam todas tendentes a máxima realização do interesse público e, portanto, logicamente, interligadas.

A expressão integrada tem, portanto, o condão de nortear de forma lógica e ordenada todos os sistemas de controle interno para realização do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, Estados, DF e Municípios; a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados quanto a eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública, bem como, a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; o exercício do controle de operações de crédito, avais, e garantias, bem como, os direitos e haveres da União; e, principalmente, o apoio ao controle externo quando no exercício de sua missão institucional.

¹⁰⁰ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 259.

É nesse sentido também que o direito comparado, analisando o direito brasileiro se posiciona em relação a expressão “integrada”, senão vejamos:

*“Como lo señala el artículo 70 de la constitución federal de este país, la fiscalización contable, financiera, económica, operacional y patrimonial de la Unión y de las entidades de administración directa e indirecta, la ejerce el Congreso Nacional ‘mediante el control externo, y por el sistema de **control interno de cada poder**’. [...]*

El control interno de los ‘poderes’ Legislativo, Ejecutivo y Judicial se mantiene integrado con la finalidad de avalar el cumplimiento de las metas, la ejecución de los programas de gobierno y las leyes brasileñas, comprueba la legalidad y avala los resultados de la gestión económica, financiera y patrimonial, también ejerce el control de las operaciones de crédito, deudas e garantías y preserva los derechos y obligaciones de Brasil”(grifo nosso)¹⁰¹

Ante o exposto, não parece razoável o critério de aceitação de um controle comum a dois poderes distintos, por dois motivos fundamentais: a) A nova concepção do princípio da hierarquia, pressuposto para uma relação intersetorial do sistema de controle interno, não pode fugir aos limites do ente governamental ou do poder onde é exercida, sob pena de ineficácia do controle, uma vez que só há hierarquia entre órgãos direta ou indiretamente vinculados; e b) a noção de horizontalização do controle não deve ser aplicada entre esferas de governo e poderes distintos, sob pena de inconstitucionalidade latente em face da violação do princípio da separação de poderes.

O primeiro motivo exposto parece lógico; ora, se não existe subordinação — direta ou indireta — entre órgãos integrantes de esferas de governo ou poderes distintos, não haverá como o sistema de controle interno agrupar esses dois órgãos

¹⁰¹ MÁRQUEZ, Daniel. Función Jurídica de control de la administración pública. Universidade Nacional Autónoma de México: 2005, p. 260-261.

sob pena de — mesmo que com responsabilidades distintas dentro da cadeia de controle previamente estabelecida — haver ingerência de um sobre outro.

Imagine-se o seguinte exemplo: Um sistema de controle interno envolvendo o Executivo Municipal (nele incluídas duas autarquias, fundações, empresas estatais e sociedades de economia mista) e o Poder Legislativo do mesmo Município e a Unidade Central deste sistema vinculada à Controladoria Geral do Município. Verificada uma irregularidade pelo Controlador Geral do Município poderia ele obrigar o chefe do Legislativo a adotar medidas sob pena de sanção? Ou melhor, poderia o Controlador Geral do Município, neste caso, determinar que a prestação de Contas do Legislativo deve ser encaminhada para ele (Controlador vinculado ao Executivo) no prazo máximo de 15 dias antes da data de entrega ao Tribunal de Contas? Não há, constitucionalmente, vínculo hierárquico entre os poderes, nem mesmo competência constitucionalmente lícita deste controlador na ordenação de atos ao Chefe do Poder Legislativo, pelo que, não parece possível o entendimento de que o sistema de controle interno pode engendrar e ordenar duas esferas de governo ou poderes distintos.

Para além disso, a noção de horizontalização proposta anteriormente, como decorrência da nova formatação do princípio da hierarquia — em que existe uma interdependência e uma divisão de responsabilidades entre todos os entes da cadeia administrativa —, pressupõe que os órgãos façam parte da mesma esfera de governo ou poder e que possuam relação direta ou indireta no exercício do controle.

Por exemplo, parece perfeitamente possível que o Órgão Central do sistema de controle, vinculado à estrutura do Poder Executivo Municipal (administração pública direta), determine a adoção de uma medida corretiva para sanar determinada irregularidade apontada por um órgão de controle, a ele subordinado, a uma sociedade de economia mista municipal (administração pública indireta).

Não há, neste caso, afronta à separação dos poderes, pois a função de controle e a união desta função dentro de um sistema de controle interno municipal no âmbito do Poder Executivo, como no exemplo, ocorre entre órgãos e entidades que compõem cada poder e, portanto, não afronta a necessária separação de poderes e esferas de governo.

Outro caso que merece atenção refere-se ao controle de atividades atípicas de um poder sobre o outro.

E neste sentido,

*“existen en la doctrina administrativa dos criterios para diferenciar los actos que emiten las diversas funciones en las que se divide el poder público: el criterio formal, subjetivo u orgánico y el material, objetivo o intrínseco. En el primero, el acto jurídico adquiere la naturaleza del órgano del cual emana, sin considerar sus notas distintivas, así, al órgano legislativo generaría actos legislativos, el ejecutivo actos administrativos y el de jurisdicción actos jurisdiccionales. En el segundo criterio de clasificación se realiza un análisis del acto jurídico para desentrañar sus notas esenciales, asignándole una clasificación entre los actos administrativos, legislativos o jurisdiccionales. De lo que se concluye que las funciones públicas despliegan su actividad frente a la ciudadanía, apoyándose en las normas jurídicas y la exteriorizan por medio de actos de distinta naturaleza, unos producen consecuencias jurídicas y otros de hecho. El Estado planifica, programa actividades, construye carreteras, transporta mercancías, entre otras actividades. Por otra parte, expide leyes, dicta sentencias, emite órdenes, o genera resoluciones administrativas, lo que se traduce en una mutación en el mundo del derecho. Aquí, también podemos advertir una de las diferencias entre el hecho y el acto jurídico. En la actualidad es evidente que las funciones públicas se autoimplican, los órganos ejecutivos, legislativos o jurisdiccionales realizan actos materiales de administración, legislación o jurisdicción, que inciden o tienen consecuencias en otros entes públicos”.*¹⁰²

¹⁰² MÁRQUEZ, Daniel. Función Jurídica de control de la administración pública. Universidad Nacional Autónoma de México: 2005, p. 99.

Para restar clarividente a anotação, vejamos o seguinte exemplo: O Poder Executivo Municipal, detentor de atividades tipicamente executivas verifica que os processos de licitação da Câmara de Vereadores (atividade atípica do Poder Legislativo) estão todos eivados de vício em razão de não respeitarem as normas da Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 8.666/93). Nesse sentido, e por corresponder a atos do Poder Legislativo que são de sua atividade típica, resolve por bem o Controlador Geral do Município aplicar sanção ao Presidente da Câmara como se servidor público do poder executivo municipal fosse, afinal realizara atos tipicamente executivos. Nesse exemplo, seria possível imaginar o controle, vale dizer, seria afastada a aplicação da separação dos poderes?

Note-se que o contorno jurídico pode induzir ao erro, no sentido de se imaginar possível o controle, mas de uma simples análise percebe-se que a situação jurídica permanece inalterada, ou seja, independentemente da realização de funções típicas ou atípicas, o exercício do mister constitucional e a independência dos poderes permanece incólume, vale dizer, mesmo nos atos atípicos não poderá haver controle de um poder sobre outro sob pena de inconstitucionalidade por violação ao princípio da separação de poderes.

A noção constitucional de estrutura do Estado é verticalizada, ou seja, a junção destes sistemas apenas poderá ocorrer entre órgãos e entidades de um mesmo poder. O sistema de controle interno deve, portanto, obedecer a essa verticalização estrutural e operar a horizontalização das responsabilidades apenas quando dentro da mesma estrutura de poder.

Nesse sentido, Guerra traz seu escólio:

Ora, sendo os poderes independentes e harmônicos entre si, conforme preceitua o art. 2º da nossa Lei Maior, não poderá haver vínculo subordinativo entre eles. Em se aceitando a hipótese de integração horizontal, estar-se-ia permitindo a criação de um órgão central, reunindo todos os diversos sistemas existentes em cada um dos blocos orgânicos, funcionando como controlador geral com prerrogativa de fiscalização sobre eles, interferindo no princípio da independência determinado pela Constituição. Além disso, vale salientar que, nesse caso, prosternada estaria a essência do controle, porquanto, ao ser apartado de cada um dos Poderes, deixaria de ser

interno, criando-se uma nova figura, eivada de inconstitucionalidade, de controle externo. Nossa sistemática constitucional não se coaduna com tal conjectura.¹⁰³

Possível, portanto, a horizontalização interna de controle, ou seja, na mesma esfera de governo ou na estrutura de um mesmo poder, eivada de inconstitucionalidade qualquer tentativa de horizontalização entre esferas de governo e poderes distintos.

De forma mais clara, a verticalização da estrutura de Estado induz ao entendimento de que há separação dos poderes e das esferas de governo — cada qual com competência decisória e operacional que lhes são próprios — e a horizontalização do sistema de controle interno (obedecendo à nova concepção de hierarquia administrativa) apenas poderá ocorrer desde que respeitada esta verticalização, ou seja, desde que dentro de um mesmo ente governamental ou poder específico.

Inconstitucional, portanto, qualquer tentativa de criar, fora da delimitação constitucional do ente controlado, uma figura responsável pelo controle de seus atos sem a respectiva determinação de competência expressa e especificamente prevista na Constituição.

2.3 A estruturação do sistema de controle interno

O sistema de controle interno, como já mencionado, veio complementar atividades de controle *lato sensu* já existentes, revelando-se importante instrumento de gestão.

Deve o sistema de controle interno ser exercido dentro da própria estrutura do órgão controlado, por meio de procedimentos e atividades intersetoriais (de colaboração), com vistas à realização eficiente do sistema e a esmerada gestão da coisa pública.

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes, pois com uma

¹⁰³ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 260.

estrutura interna coerente será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas.

Para a ordenação metodológica deste sistema, é necessário, pois, que se formate uma premissa estrutural, que suporte toda delimitação deste sistema e que sirva de base para o implemento das formas de controle possíveis dentro do órgão controlado.

Neste sentido, o sistema de controle pode ser visto sob o prisma objetivo, por meio de uma visão estrutural pura de controle, consideradas sua organização administrativa dentro do ente controlado; e subjetivo, considerando as pessoas responsáveis pelo controle e suas características principais.

Com estas duas premissas, objetiva e subjetiva, é possível uma delimitação básica de controle aplicável a qualquer esfera de governo ou poder.

2.3.1 Instrumentos de controle e a formatação estrutural do sistema de controle interno

O sistema de controle interno deve ser estabelecido por meio de diversas etapas preordenadas e que respeitem o objetivo central do sistema, qual seja, a eficiência do controle.

Nesse passo devem ser estipuladas regras seqüenciais que permitam a regência de um sistema de controle interno efetivo, pois tais regras delimitarão os instrumentos deste sistema e a possibilidade de utilização prática destes instrumentos quando verificada alguma falha ou irregularidade.

São algumas destas regras que permitem a regência do sistema de controle e o implemento efetivo de seus instrumentos:

- A pormenorização de todas as competências do ente controlado, detalhando as inúmeras atribuições contábeis, fiscais, operacionais, orçamentárias e patrimoniais, por meio de:

- a) fluxograma completo e *check list* da organização estrutural da instituição com suas respectivas competências e atividades;
 - b) a delimitação de atribuições de cada órgão responsável pelo controle e sua colaboração com o órgão central;
 - c) levantamento e planejamento dos gastos com pessoal da equipe técnica de controle e a disponibilidade de recursos;
 - d) determinação da independência de cada órgão controle interno e seu relacionamento com o órgão central do sistema.
- Estudo do potencial de risco da Instituição, ou seja, verificação do “*grau de vulnerabilidade*”¹⁰⁴ da Administração no que diz respeito ao desperdício e malversação do recurso público. Nesta análise, ao mínimo três aspectos devem ser considerados:
- a) o contexto local do controle, ou seja, o ambiente em que o controle está inserido e influências ambientais no resultado almejado;
 - b) risco da atividade, considerado aquele risco decorrente de desperdícios, fraudes ou irregularidades e o estudo do impacto desta perda inerente à atividade de controle;
 - c) verificação prévia dos controles e métodos internos de repressão de ilegalidades e fraudes e sua adequação estrutural com o implemento do sistema de controle.
- Deve haver também, conforme o caso, uma revisão detalhada do sistema de controle interno, com vistas à verificação de se atende aos requisitos de eficácia e eficiência. É esta revisão que determinará se o sistema funciona de acordo com os objetivos predeterminados, considerado o potencial de risco da Instituição. Para tal, deve-se:

¹⁰⁴ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 282.

- a) identificar e documentar todos os atos diários realizados na atividade administrativa;
 - b) avaliar os órgãos responsáveis pelo controle interno e adequar seus procedimentos aos objetivos pretendidos, inclusive em relação ao excesso de controle;
 - c) analisar as informações relativas aos resultados obtidos no exercício do controle, identificando as falhas e irregularidades existentes e apontando suas correções.
- Deve haver também uma cultura à elaboração de relatórios gerenciais de controle que permitam a análise das deficiências do controle, ou ainda, a segurança e o benefício que proporcionou ao ente controlado.¹⁰⁵

Os relatórios com vistas à apuração da eficácia e eficiência do sistema de controle interno permitem a avaliação da maturidade alcançada pelo órgão de controle interno, permitindo uma análise da extensão, oportunidade e deste controle, o que poderá, inclusive, subsidiar um eventual futuro procedimento de auditoria interna.

Nesse sentido, aduz Guerra:

a documentação, contendo as informações referentes aos diversos procedimentos, de acordo com cada setor administrativo, trará o levantamento dos mecanismos utilizados, evidenciados através de: a) questionários - compostos de séries de questões específicas para cada setor, descrevendo os principais aspectos do sistema de controle; b) descrições - é a narrativa de todos os mecanismos de controle e dos resultados alcançados; c) fluxogramas - é a demonstração, condensada em gráficos, dos resultados obtidos pelo sistema de controle.

[...]

O questionário é, a nosso ver, a forma detentora do maior grau de confiabilidade na obtenção dos resultados alcançados, sendo sua confecção elaborada de forma técnica, elencando as questões principais de cada setor. Dessa forma, eleva-se a possibilidade de detecção de desvios ou falhas por simples análise das respostas

¹⁰⁵ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 283.

lançadas na documentação. Ademais, é a espécie que propicia execuções diferenciadas, garantindo a comparação das respostas obtidas.¹⁰⁶

E complementa:

O controle interno será exercido através de instrumentos específicos, isto é, mecanismos e procedimentos que propiciam à Administração Pública alcançar os objetivos previstos, como:

1. quadro de pessoal - trata-se de condição fundamental à implementação do sistema de controle interno, devendo estar previsto para todos os níveis profissionais.
2. políticas organizacionais - devem ser específicas e estar definidas expressamente, isto é, através de publicação própria, além de amplamente divulgadas. Devem estar em conformidade com as normas aplicáveis, sendo periodicamente revisadas e remanejadas, quando for o caso;
3. normas de procedimento de qualidade e avaliação - amplamente divulgadas em toda Administração;
4. manual de procedimentos - deve ser elaborado de forma simples, contendo informações acerca das ações mais econômicas e eficientes, estabelecendo o momento de revisão das tarefas, realizada por agentes que não tenham participado da execução original;
5. rotinas internas - devem ser compostas de formulários internos e externos; instruções para o preenchimento e distribuição dos formulários, sistema de autorização de transações e operações, chancela do responsável em todos os procedimentos, evidenciando-se a execução, dentre outros;
6. relatórios internos - desenvolvidos a partir da definição de competência de cada setor ou agente e confeccionados de maneira simples, clara e tempestiva;
7. responsabilidade - deve ser definida de forma expressa, relativamente a cada agente ou setor, e conhecida via manuais internos;
8. integração do sistema - por tratar-se de um complexo de ações, o sistema deve ser desenvolvido de forma integrada, levando a um fluxo de realização de tarefas onde um determinado setor seja controlado por outro.¹⁰⁷

¹⁰⁶ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 284.

¹⁰⁷ Como se não bastasse, o autor propõe em seu estudo dez modelos de questionário relativos ao sistema de controle interno, neles englobados modelos de controle geral, contabilidade, execução orçamentária, licitações, execução financeira dentre outros. Tendo em vista a necessidade do tema em estabelecer uma proximidade entre teoria e prática, vejam-se os modelos propostos pelo autor no anexo do presente trabalho.

Os instrumentos do sistema de controle interno são, pois, mecanismos prévios de ordenação estrutural e de conduta, que permitem uma formulação sólida do sistema (objetiva e subjetiva), com vistas à necessária eficiência da atividade de controle.

Passa-se, neste aspecto, à análise detalhada de uma proposta de estrutura objetiva e subjetiva de sistema de controle interno.

2.3.1.1 Organização estrutural interna do ente — uma proposta de formatação útil (estrutura objetiva)

A lei que disporá sobre a implantação do sistema de controle interno na União, Estados, DF, Municípios e nos diversos Poderes da estrutura constitucional brasileira, deverá, dentre outros, estabelecer regras de implantação e estruturação física (objetiva) do controle dentro do ente controlado.

Por estrutura objetiva entende-se o conjunto de fatores organizacionais e físicos (materiais), os quais integram a formatação do sistema de controle interno e dele são parte indissociável, pois de nada adianta legislação de procedimento, sem uma estrutura lógica que a subsidie.

É neste contexto que se coloca a importância de três diferentes temas no que atine à estruturação física do controle no órgão controlado: a descentralização de núcleos de controle interno; a independência estrutural dentro da estrutura global do ente; e a normatização isonômica dos procedimentos.

2.3.1.1.1 A descentralização em núcleos de controle interno

O primeiro tema é fundamental para a concepção de sistema de controle interno, uma vez que é condição *sine qua non* para a existência deste sistema.

Ora; um sistema pressupõe, como visto, a ordenação estrutural em várias facetas, sejam detentoras de competência diferenciadas, de atribuições que se acumulam, de plexos funcionais comuns, dentre outras possibilidades de formação do sistema.

Relativamente ao controle interno, o sistema idealizado — tendo em vista a intersetorialização do controle e a relação de hierarquia horizontalizada — segue uma idéia de descentralização. Explica-se.

O grande número de processos e procedimentos dentro de uma entidade da Administração Pública Indireta — Sociedade de Economia Mista —, por exemplo, faz com que o controle tenha um volume de trabalho considerável e, na maioria das vezes, estrutura física e de pessoal insuficientes para atender tal demanda.

A descentralização das atribuições do sistema de controle interno serve como ordenadora do procedimento de controle a ser adotado e permite uma quantificação do controle, tendo em vista a peculiaridade de cada órgão ou entidade.

Serve como ordenadora do procedimento de controle, pois é por meio da descentralização que será possível o conhecimento completo dos procedimentos adotados por aquele órgão ou entidade. Posteriormente, com base nos dados levantados, será possível traçar metodologias de trabalho ou até mesmo um planejamento procedimental a longo prazo, com vistas à efetivação de determinada fiscalização.

A quantificação do controle, por sua vez, permite ao servidor a determinação de que tipo de controle é importante no seu órgão, ou seja, permite uma verificação isonômica¹⁰⁸ das atribuições de cada órgão ou entidade e a determinação de competência específica em seu atendimento.

Veja-se a seguinte situação hipotética:

Uma Prefeitura resolve implantar um sistema de controle interno em sua estrutura, uma vez que sente a necessidade de controlar sua Procuradoria, suas 10

¹⁰⁸ “O princípio da isonomia reflete a idéia de que deve ser concedido tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais. Decorre, portanto, desse postulado, que deve a Administração Pública conferir tratamento compatível com a situação de cada administrado dentro do Estado.” (CASTRO. *Processo administrativo e controle da atividade regulatória*, p. 52). Neste sentido, veja-se o escólio dado pelo prof. Luiz Alberto Blanchet: “Isonomia, pois, não é mera igualdade aritmética, mas equilíbrio, ou proporcionalidade, entre os atributos juridicamente relevantes do particular e o tratamento a que a Administração está obrigada a lhe dispensar.” (BLANCHET. *Curso de direito administrativo*, p. 38).

secretarias, suas 4 Coordenadorias, e sua autarquia municipal. Para não estender a discussão, pois o exemplo se presta a demonstrar a instigação proposta, pergunta-se: É possível e razoável estabelecer um controle único, central, que seja responsável por toda Prefeitura e sua Administração Indireta?

A resposta para o questionamento tende até a ser positiva no que diz respeito à possibilidade, pois não incorreria em nenhum tipo de ilegalidade ou irregularidade a Administração que resolvesse criar um sistema central e único de controle. Porém, não parece razoável a adoção desta forma de controle.

A falta de razoabilidade na adoção deste sistema é simples. A Prefeitura é uma entidade com uma distribuição de competências gigantesca entre seus órgãos e dona de uma complexidade ímpar em especificidades de matérias tratadas por suas Secretarias.

Nesse sentido, a adoção de um sistema central e único de controle não permitiria com tranquilidade, por exemplo, que fossem adotadas metodologias de execução diferenciadas para o controle da Secretaria de Saúde e Secretaria de Obras (em privilégio ao princípio da isonomia), ou, para além disso, incharia a atividade do controlador e facultaria o controle à burla ou falhas de todo gênero, decorrentes não da má-fé do servidor, mas da própria falibilidade humana, em razão do avolumado de processos a serem controlados.

É nesse sentido que se impõe a descentralização do sistema de controle interno em núcleos de controle específicos, que determinarão a realidade de seu controle, porém, vinculados a um órgão central que ditará as regras gerais e políticas de controle da Instituição.

2.3.1.1.2 A independência estrutural dentro da estrutura global do ente

A independência estrutural do sistema de controle interno configura pedra de toque do presente estudo.

Antes de adentrarmos efetivamente na noção de independência, importante mencionar que a noção de Controladoria impõe necessariamente uma alteração de

cultura, que faz com que os gestores aceitem o controle como colaborador de sua gestão.

Nesse sentido, note-se que a estrutura das Controladorias devem permitir ao Controlador o efetivo exercício de seu mister, uma vez que “son organos que se organizan al nivel de secretaria de Estado y se encuentran muy cercanos al nivel más alto de la jerarquía administrativa”.¹⁰⁹

Não há controle sem independência. A atividade de controle está intimamente relacionada à fiscalização completa dos procedimentos administrativos de um ente, portanto, necessita de independência para o exercício de seu mister.

Impossível, por exemplo, a orientação de exclusão de determinado procedimento da análise do controle por estar cravado de vício insanável. Ora, a atividade do controle é justamente reconhecer o vício, informar a autoridade competente sobre sua existência e adotar medidas para recomposição do *status quo* anterior ou punição do agente causador do ato viciado.

Para além disso, não se pode imaginar que seja ordenada a omissão do controlador sobre ato viciado, do qual se tem conhecimento, sob o argumento de que o superior hierárquico assim ordenou.

A atividade de controle em seu todo é independente e em prol da sociedade, não obedece a caprichos pessoais. Ao controle deve ser dada completa autonomia fiscalizatória e instrutória, pois não age contra o poder, mas sim a favor dele, pois conforme dita o parágrafo único do artigo 1º da Constituição da República, “*Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente*”.

Nesse sentido, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789, já estampava em seu texto, mais especificamente, em seu artigo 15, o preceito: “*A sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração*”.

¹⁰⁹ MÁRQUEZ, Daniel. Función Jurídica de control de la administración pública. Universidade Nacional Autónoma de México: 2005, p. 82.

O titular do controle e seu destinatário são, conforme evidenciado, a sociedade. Dessa forma, não pode o Gestor Público exercer qualquer tipo de ingerência sobre a atividade de controle, pois esta ingerência, além de configurar violação da moralidade administrativa, afronta os preceitos constitucionais republicanos.

Da interpretação das lições de Odete Medauar, retira-se o cerne destas ponderações:

Não é demais lembrar a afirmação de Montesquieu: “É necessário que, pela natureza das coisas, o poder detenha o poder”. Os controles institucionalizados enquadram-se no conceito jurídico ou técnico de controle, segundo o qual dessa atuação decorre uma providência ou medida do agente controlador. Mas a avaliação dos diversos controles institucionalizados do Brasil revela insuficiências e inefetividades. Daí ser necessário o aprimoramento das técnicas e atividades fiscalizadoras e também avaliadoras, do que decorrerá, certamente, melhor desempenho da Administração. É a chamada “vocação preventiva” de todo sistema de controle eficaz, pois deve suscitar na própria administração uma deontologia que previne o arbítrio e se integra na sua atuação normal.¹¹⁰

Nota-se, pois, que o controle não se submete ao arbítrio ou sujeições externas do Gestor Público controlado.   estrutura aut noma e independente na realização e efetivação de suas atividades em prol da boa e moral administração.

2.3.1.1.3 A normatização isonômica dos procedimentos

A normatização isonômica dos procedimentos de controle interno impõe o enfrentamento de duas situações distintas, quais sejam, a normatização geral de controle e o tratamento normativo ison mico¹¹¹ específico para cada órgão que o compõe.

Não gera dificuldades a afirmação de que um sistema de controle interno eficiente deve estar amparado por uma legislação sólida que o permita atuar de forma transparente e que determine todo o contexto do ente controlado.

¹¹⁰ MEDAUAR. *Direito administrativo moderno*, 10 ed., p. 375.

¹¹¹ Não se está a falar aqui em tratamento isonômico no momento da execução ou da adoção de metodologias de controle, mas sim, no estabelecimento de critérios normativos específicos que permitam, no caso concreto, verificar quais documentações comporão a prestação de contas em uma fiscalização de obras públicas, por exemplo.

A legislação geral no sistema de controle interno disporá sobre toda sua estruturação (objetiva e subjetiva), delineando os principais pontos de controle, as competências do órgão central de controle e as atribuições dos núcleos descentralizados de controle, com vistas à identidade do Controle Interno.

A identidade do sistema de controle interno é extremamente importante, pois é na legislação genérica que se determinará se este controle terá características de meio ou de resultado; se seguirá uma forma burocrática ou gerencial do agir administrativo; se dará ênfase a critérios contábeis, financeiros, patrimoniais, orçamentários ou operacionais, dentre outros.

É também na norma geral de controle que serão estabelecidas as características do controlador (ou ente responsável pelo controle geral) e suas características como servidor público, eventuais condições ou restrições ao exercício de sua função, dentre outros.

Porém, é a normatização específica do sistema de controle interno que determinará seu sucesso dentro do ente controlado. Explica-se.

Não se pode olvidar que as características dos órgãos integrantes da Administração Pública possuem características e peculiaridades consideravelmente distintas.

Da mesma forma, não se imagina que uma norma genérica de controle seja capaz de regular todo plexo de atribuições de determinado órgão.

É neste ponto que a regulamentação específica do sistema de controle interno dentro do órgão facilitará, ou não, a atividade de controle.

Veja-se a seguinte situação hipotética:

Seguindo ainda com o exemplo de uma Prefeitura, imagine-se que seu sistema de Controle Interno adotou uma regra geral que versava que o controle orçamentário e financeiro seria exercido sobre todas as licitações de todos os órgãos da Administração, deixando de mencionar, porém, como seria realizado em cada caso

(obras, serviços, contratações por inexigibilidade ou dispensa etc.). Ora, não pode o responsável pelo núcleo de controle estabelecer, ao seu critério, uma metodologia de controle para cada caso, deve ser criada uma regra específica que determine que todas as licitações referentes a obras e serviços de engenharia naquele órgão serão fiscalizadas tendo em vista os documentos A, B e C, ou ainda, que o controle operacional sobre a Licitação de Merenda Escolar contemplará uma análise do prazo de validade e entrega do objeto licitado, dentre outros.

Estas regras específicas devem ser consideradas no âmbito de cada órgão controlado, ou seja, dentro de cada núcleo integrante do sistema de controle interno, criando-se uma espécie de *check list* para o desempenho correto da atividade de controle.

2.3.1.2 A estrutura de recursos humanos e as características dos profissionais do sistema de controle (estrutura subjetiva)

Em complemento à estrutura objetiva do sistema de controle interno, agregase a necessidade da estruturação subjetiva deste sistema, sob pena de relegar o controle a apenas uma formulação teórica, sem nenhuma efetividade prática em virtude do seu não exercício adequado.

O sistema de controle interno, muito embora estruturado objetivamente de forma a possibilitar uma atividade de controle célere e independente, terá dificuldades de implementação e efetivação dependendo da estrutura subjetiva ordenada.

Nesse sentido, pois, pretende-se a sugestão de alguns requisitos estruturais subjetivos deste sistema, mormente no que atine à formatação legal da função de Controlador Geral (ou responsável central pelo sistema de controle)¹¹² e algumas premissas para seu exercício.

2.3.1.2.1 A lei instituidora e a figura do controlador geral (responsável central do controle)

¹¹² Para fins deste estudo será utilizada a expressão controlador geral, sempre que se desejar referir a figura do responsável central do sistema de controle interno.

A Lei que instituir o sistema de controle interno, necessariamente, deverá enfrentar as condições necessárias para a ocupação da função exercida pelo Controlador Geral.

A função de Controlador Geral deve ser exercida por servidor detentor de cargo efetivo na Administração Pública, uma vez que necessitam de determinadas garantias para o exercício de seu mister. Nesse sentido veja-se:

Importante ressaltar que essas prerrogativas que se concedem aos servidores estatutários não são privilégios pessoais, mas garantias necessárias ao adequado exercício de suas funções estatais, para evitar influências indevidas e desvio de finalidade na atividade do servidor.¹¹³

Não basta, porém, que esse vínculo seja efetivo; deve o servidor ocupante da função de controlador gozar da condição de estabilidade no serviço público, pois assim estará resguardado contra possíveis perseguições e sujeições impostas pelo chefe do ente ou poder controlado.

A estabilidade jurídica disposta no artigo 41 da Constituição da República tem como fundamento assegurar a prestação de um serviço de forma técnica e impessoal pelo Estado.

Cármem Lúcia Antunes Rocha ensina que a estabilidade conjuga o “profissionalismo que deve predominar no serviço público contemporâneo” com a impessoalidade “que impede práticas nepotistas e personalistas na Administração Pública”, e conclui que

a estabilidade não pode ser considerada uma garantia do servidor, mas, antes, uma segurança para o cidadão. Ela confere estabilidade ao próprio serviço público e à Administração Pública, marcando uma qualidade que dá segurança à sociedade quanto à continuidade das atividades que lhe são essenciais.¹¹⁴

Não se está a dizer, porém, que deve haver concurso específico para o cargo de Controlador Geral, mas sim, que o ocupante desta função deve ser servidor efetivo

¹¹³ BITTENCOURT. *Manual de direito administrativo*, p. 75.

¹¹⁴ ROCHA. *Princípios constitucionais dos servidores públicos*, p. 252.

e gozar da condição de estabilidade, para que seja independente e possua autonomia gerencial na atividade de controle.

A Constituição da República não vincula a realização de concurso específico para o cargo de Controlador e, neste sentido, duas considerações revelam-se fundamentais, qual seja, o exercício do cargo de Controlador Geral por investidura em Concurso Público ou seu exercício pela concessão de gratificação de função, desde que servidor efetivo e estável no ente controlado.

A primeira hipótese remete à realização de concurso público para investidura no cargo de Controlador Geral. É perfeitamente possível que um ente ou poder promova uma readequação em sua estrutura de cargos e crie, por lei específica, o cargo de Controlador Geral.

A investidura deste cargo criado por lei deve ser por concurso público, consoante artigo 37, inciso II, da Constituição da República.

O Controlador investido por concurso público, após três anos de efetivo exercício, consoante o artigo 41 da Constituição da República, gozaria, como visto, de estabilidade.¹¹⁵

Por outro lado, existe a possibilidade de concessão de função gratificada, a um servidor estável e efetivo — em privilégio ao profissionalismo e impessoalidade que deve imperar no serviço público — para que seja responsável pelo controle central do ente.

Da análise sistemática da Constituição, mormente no que diz respeito à conjugação das normas da seção IX, do Capítulo I, parece esta a melhor forma de enquadramento do exercício da função de responsável pelo sistema de controle

¹¹⁵ A questão da investidura por Concurso Público específico, neste caso, poderia conflitar com a idéia sistêmica de controle, uma vez que a atividade de controle pressupõe uma relação de confiança e respeito entre o agente controlado e o agente controlador, ou seja, é necessário que o controlado auxilie as atividades do controlador e vice-versa. Ocorre que, no sistema proposto, parece que algumas situações práticas podem colocar em xeque toda esta sistemática Constitucional, uma vez que, por exemplo, pode ser admitido no concurso um adversário político ou inimigo pessoal do Gestor Público, e o controle, neste exemplo, será apenas meio para agressões e denúncias infundadas de um contra o outro.

interno, conjugando-se critérios de profissionalismo, impessoalidade, confiança e respeito nas atividades controladas e, principalmente, responsabilização pelo ato objeto de controle.

Obviamente o responsável pelo sistema de controle interno deve, como visto, ser servidor estável no serviço público e, preferencialmente, o cargo que ocupa no ente controlado ou sua formação técnica deve ter correlação com as atividades de controle, como por exemplo, possuir formação ou exercer cargo nas áreas de ciências contábeis, econômicas, jurídicas dentre outros.

Por fim, o argumento de que a concessão de função gratificada possibilitaria, ante a confiança e respeito existente entre controlador e controlado, que não fosse realizado o controle efetivo e informado às autoridades responsáveis, é rechaçado com a disposição do parágrafo 1º do artigo 74 da Constituição da República que impõe responsabilidade solidária ao responsável pelo controle interno, ou seja, não dá margem à escusas no descumprimento de sua função de controle.¹¹⁶

2.3.1.2.2 Vedações aos responsáveis pelo controle

Algumas vedações são imprescindíveis ao correto exercício das atividades de controle e devem ser estampadas na lei instituidora do sistema de controle interno.

Como visto, não se admite como responsável pelo controle servidor com investidura em comissão, qual seja

aquela que possui caráter precário, em que o agente pode ser livremente nomeado ou exonerado. Diferente do cargo de provimento efetivo, o servidor não necessita ser aprovado em concurso público de provas ou provas e títulos para ocupar cargo em comissão.¹¹⁷

Deve-se privilegiar, consoante já exposto, o profissionalismo e a impessoalidade do responsável pelo controle, para que este não seja impelido a

¹¹⁶ Nesse sentido, importante lembrar que a relação entre controlado e controlador será sempre profissional e impessoal, pois a investidura do servidor será sempre por meio de concurso público, exercendo função gratificada quando responsável pelo sistema de controle interno do ente.

¹¹⁷ BITTENCOURT. *Manual de direito administrativo*, p. 78.

realizar, em razão da precariedade de seu vínculo, atividades facilitadoras ou desorientadas de controle.

Destarte, frise-se que o servidor deve ter sido investido no cargo por Concurso Público com atribuições compatíveis com as atividades de controle (Contador, Advogado, Administrador, Economista etc), porém, o exercício de seu cargo será orientado por uma função gratificada.

Para além disso, deve ser vedado o exercício do cargo de responsável pelo sistema de controle interno a servidores que estejam em estágio probatório, isso por que

o servidor nomeado para cargo de provimento efetivo fica sujeito a estágio probatório, a partir do seu exercício. Como a Emenda Constitucional nº 19/98 alterou o art. 41 da Constituição, estabelecendo que são estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público, o entendimento que tem prevalecido é que o estágio probatório passou a ser também de três anos. Durante o estágio, a aptidão e capacidade do servidor serão objeto de avaliação para o desempenho do cargo, observados os seguintes fatores:

- a) assiduidade;
- b) disciplina;
- c) capacidade de iniciativa;
- d) produtividade;
- e) responsabilidade.

Se o servidor não for aprovado no estágio probatório deverá ser exonerado, ou, se estável, reconduzido ao cargo anteriormente ocupado.

Não se pode admitir, dessa forma, que o servidor responsável pelo sistema de controle interno esteja sob avaliação da própria Administração Pública, sob pena de facultar a atividade de controle a quem não se sabe se terá condições de cumpri-la.

Outra vedação ao Controlador Geral diz respeito à impossibilidade de ter sido penalizado administrativamente em decisão definitiva ou, ainda, tenha sido condenado na esfera cível ou criminal, por sentença transitada em julgado.

Essa vedação relaciona-se diretamente à atuação proba e moral do responsável pelo sistema de controle, pois sua função não é outra, senão a de ordenar e controlar a legalidade e eficiência da gestão da coisa pública.

Da mesma forma, não é compatível com a função de Controlador Geral, o exercício de atividade político-partidária, ou seja, o responsável pelo sistema de controle interno deverá estar afastado de qualquer atividade que possa interferir em suas decisões administrativas, dentre elas, a atividade político-partidária.

Por fim, diante da exclusividade que impõe o cargo, é vedado também ao responsável pelo sistema de controle interno o exercício de outra atividade profissional, sob pena de facultar o controle a atividade secundária do agente controlador ou a mecanismos de experimento profissional.

2.3.1.2.3 Garantias dos responsáveis pelo controle

Ante a complexidade da função de responsável pelo sistema de controle interno, necessário se faz que o Controlador Geral disponha de algumas garantias para o pleno exercício de suas atribuições.

Nesse sentido, condição indispensável para o desenvolvimento de seu mister, como visto, é a independência e autonomia funcional deste servidor em relação aos demais servidores da Instituição.

Ora, o responsável pelo sistema de controle interno deve estar submetido aos ditames da Lei instituidora do controle e as regras de direito vinculantes impostas por resoluções e determinações dos órgãos responsáveis pelo Controle Externo. Não está, portanto, sujeito a ingerências internas de quem quer que seja, podendo, caso ocorram, denunciá-las à autoridade competente para que tome as medidas pertinentes e restabeleça a lisura de atuação do órgão responsável pelo controle.

Ao Controlador Geral deve ser facultado acesso irrestrito a todas as documentações do órgão controlado, bem como senha de acesso a sistemas de gestão, de digitalização de documentos, dentre outros.

Não pode, o responsável pelo sistema de controle interno, ser obstado do exercício da atividade de controle sob o argumento de que é sigilosa a informação contida no documento. É inerente à atividade do Controlador o sigilo nas informações levantadas em razão de sua atividade.

Possui, pois, prerrogativas intrínsecas à sua função, podendo requisitar qualquer documento pelo qual tenha interesse, primando sempre pela eficiência do controle.¹¹⁸

Nesse sentido, relacionam-se algumas condições e garantias básicas para o pleno exercício das atividades de controle pelo responsável pelo sistema de controle interno:

- Posicionamento adequado na organização;
- Autonomia gerencial e respaldo da Alta Administração;
- Livre acesso a informações, documentos e dependências da organização;
- Liberdade para programar e executar os trabalhos;
- Liberdade para relatar os resultados dos trabalhos sem interferências;
- Julgamento imparcial e sem tendenciosidade (independência mental em relação ao controlado).

Por fim, devem ser dadas condições e garantias ao responsável pelo sistema de, no último ano do mandato do Gestor Público ou Presidente do Órgão, exercer com independência e autonomia sua função, ficando vinculado a ela, quando possível, ao menos até a prestação de contas do ente controlado sob o qual detém responsabilidade solidária.

2.3.1.3 Modalidades de atuação do sistema de controle interno

¹¹⁸ Corroborando com o entendimento supra, veja-se a norma do artigo 5º, inciso XII, da Constituição da República.

Inúmeras poderiam ser as modalidades de atuação do sistema de controle interno, porém, basicamente e de forma didática, ele atua em duas frentes bem delimitadas, quais sejam: a fiscalizatória e a corretiva.¹¹⁹

A atividade de fiscalização consiste em examinar e reexaminar os atos praticados com vistas à identificação de irregularidades ou ilegalidades, no que tange ao mérito do ato controlado.

Assim, *a priori*, a atividade fiscalizatória não recompõe o *status quo* anterior caso o ato já tenha sido prolatado, mas verifica o ato e permite uma atuação prévia, no sentido de que não seja emanado ato em desconformidade à legislação pertinente.

Já a atividade de correção do ato tem por escopo eliminar a ilegalidade ou ilegitimidade do ato. Para isso, utiliza-se de várias frentes de atuação como a anulação, a suspensão, a confirmação e a sanação, no tocante à ilegalidade; e ainda, a revogação, a modificação, a suspensão e a confirmação,¹²⁰ no que diz respeito ao ato ilegítimo.

Nesse sentido, em relação às atividades corretivas, tem-se:

- a) que a atuação anulatória é aquela que visa à correção do ato e a recomposição da ordem pela eliminação da ilegalidade. Ou seja, visa desfazer a ilegalidade que viciou o ato objeto de controle;
- b) que a atuação sanatória visa conformar novamente o ato ao ordenamento jurídico, ou seja, visa adaptá-lo às normas regentes do sistema de controle interno. Funciona como uma espécie de convalidação do ato emanado;
- c) que a atuação revocatória visa corrigir o ato, desconstituindo-o, porque não é mais oportuno ou conveniente para a Administração, ou ainda, porque cessaram as razões de interesse público que autorizaram sua prolação;

¹¹⁹ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial, 14 ed., p. 566.

¹²⁰ Note-se que a atividade de suspensão e de confirmação servem tanto para corrigir o ato ilegal quanto o ilegítimo.

- d) que a atuação modificatória tem por escopo modificar o ato discricionário, sem que para tanto seja necessário desconstituí-lo, introduzindo-lhes alterações em seu mérito;
- e) que a atuação suspensiva visa retirar temporariamente a exeqüibilidade de um ato, ou seja, suspendê-lo por prazo determinado, em razão de uma atuação acautelatória da Administração Pública, quando necessitar reexaminar a legitimidade (mérito) ou legalidade do ato controlado;
- f) que a atuação confirmatória, por sua vez, reafirma a legalidade de um ato sobre o qual pendia suspeita de ilegalidade, ou ainda, legitima a prolação do ato discricionário, reafirmando seus critérios de conveniência, oportunidade e conformação ao interesse público que se pretende atingir.

A verificação fática das modalidades de controle elencadas acima, algumas vezes, tem sua operacionalização por meio das formas de atuação do sistema de controle interno ou por elas são resguardadas e, neste sentido, Evandro Martins Guerra resume algumas dessas formas de manifestação concreta:

Diversas são as formas de controle interno catalogadas pela doutrina, cada uma contendo aspectos relevantes específicos em cada área de atuação. Obviamente nenhuma delas pode ser entendida como suficiente por si só, mas fazendo parte de um todo, i.e, de um complexo sistema que será mais bem desenvolvido de acordo com as peculiaridades de cada ente ou órgão controlado.

Assim sendo, elencamos abaixo as doze mais relevantes formas de controle interno, entre as citadas pelos estudiosos do tema:

Autorização - trata-se de ato discricionário pelo qual o agente competente para a execução do ato, expressa seu poder de autoridade. Assim, busca-se garantir que apenas os atos legítimos sejam processados.

Comparação - É a verificação de um determinado procedimento levando-se em conta outro já praticado anteriormente, já controlado e tido como legítimo e legal, subsidiando e robustecendo o novo ato praticado.

Numeração Seqüencial - trata-se de maneira segura de precaução contra perdas ou desvios, na medida em que, pela cuidadosa numeração das transações, garante-se a ordem cronológica de ocorrência das mesmas.

Controle de totais - Forma de controle interno pela qual se busca auferir concomitantemente o processamento dos valores

despendidos pela Administração, garantindo-se, dessarte, a totalização segura das despesas orçamentárias legalmente previstas.

Operações pendentes - É a elaboração de um rol de ações planejadas, eliminando as já efetuadas e processadas, deixando em aberto aquelas por praticar, possibilitando um efetivo controle das ações governamentais.

Anotações - São as listas de verificações dos requisitos legais ou contratuais, datas e outras condições porventura existentes no cumprimento das obrigações administrativas pactuadas.

Dupla verificação - [...] consiste na repetição da atividade do controle, preferencialmente executado por agente diverso àquele da fiscalização inicial. Visa à detecção de erros ou desvios e a imediata correção dos mesmos.

Controle prévio - [...] Evita-se, dessa forma, a finalização que contenha erro ou desvio, possibilitando seu saneamento.

Segregação de tarefas - Visa à consecução das atividades específicas de cada agente ou setor.

Acesso restrito - Associa-se, geralmente, à salvaguarda de bens e valores pelos agentes públicos competentes para tal, restringindo o conhecimento e a atuação de outros servidores alheios às funções.

Supervisão - [...] verificar o devido cumprimento das funções e deveres estabelecidos para cada agente.

Auditoria interna - É serviço interno da Administração voltado à verificação e avaliação dos sistemas e procedimentos adotados, buscando minimizar os erros ou desvios cometidos na gerência da coisa pública.¹²¹

Nota-se, portanto, que as modalidades de atuação do sistema de controle interno reafirmam seu caráter prévio, concomitante e posterior, e evidenciam a necessidade de se estabelecerem critérios rígidos de controle em prol da eficiência administrativa.

Ultrapassada a tratativa da evolução do Estado e seus modelos de gestão pública, as inovações jurídicas na concepção de Administração Pública — mormente em relação à intersetorialidade e horizontalização das relações internas —, a evolução dos controles do Estado e a estruturação do sistema de controle interno, resta, ainda, a fundamentação da tendência deste sistema face o princípio da eficiência.

Tal consideração é essencial para a conclusão promissora da perspectiva do sistema de controle interno.

¹²¹ GUERRA. *Os controles externos e internos da administração pública*, p. 279-282.

2.4 Sistema de controle interno: novo enfoque e o princípio da eficiência

Preliminarmente, note-se que os temas da Administração Pública Gerencial, do Controle de resultados e do princípio da eficiência possuem, no presente estudo, relação direta e inequívoca.

Procura-se, com esta proposta, despertar a relevância do entendimento de que o direito administrativo sofreu alterações consideráveis nos últimos anos, mormente com a Reforma do Estado, e que o ponto alto dessas transformações foi uma nova concepção de controle, fulcrado na gestão gerencial e no princípio da eficiência.

Para que se trace uma noção detalhada de todo esse contexto, veja-se o que versava o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995):

A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação dos serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações. A administração pública gerencial constitui um avanço, e até certo ponto um rompimento com a Administração Pública burocrática. Isto não significa, entretanto, que negue todos os seus princípios. Pelo contrário. A administração pública gerencial está apoiada na anterior, da qual conserva, embora flexibilizando alguns de seus princípios fundamentais, como a admissão segundo critérios rígidos de mérito, a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração, as carreiras, a avaliação constante de desempenho, o treinamento sistemático. *A diferença fundamental está na forma de controle, que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados*, e não na rigorosa profissionalização da Administração Pública, que continua um princípio fundamental. [...] O paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios de confiança e descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralizações de funções, incentivos à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão-cliente, do controle por resultados, e da competição administrada^{122 123} (grifo nosso)

¹²² PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, p. 21-24.

¹²³ Convém ressaltar que em virtude de todas essas transformações pelas quais passa o Direito Administrativo, muito se fala hoje em contratualização das relações por meio do contrato de gestão,

Em oposição à introdução de tais conceitos, mormente o conceito de eficiência administrativa tal como concebida no modelo gerencial, Lucia Valle Figueiredo, aduz:

É de se perquirir o que muda com a inclusão do princípio da eficiência, pois, ao que se infere, com segurança, à Administração Pública sempre coube agir com eficiência em seus cometimentos.

Na verdade, no novo conceito instaurado de Administração Gerencial, de “cliente”, em lugar de administrado, o novo “clichê” produzido pelos reformadores, fazia-se importante, até para justificar perante o país as mudanças constitucionais pretendidas, trazer ao texto o princípio da eficiência.

Tais mudanças, na verdade, redundaram em muito pouco de substancialmente novo, e em muito trabalho aos juristas para tentar compreender figuras emprestadas sobretudo do Direito Americano, absolutamente diferente do Direito brasileiro.¹²⁴

Data vênia, a argumentação de que o princípio da eficiência sempre foi tido como orientador da atividade administrativa e que a concepção gerencial apenas agregou este conceito com foco secundário não pode prosperar.

Ora; a Administração deve sim agir sempre de forma eficiente, porém, o que requer a nova concepção da eficiência administrativa é que esse princípio seja observado de forma privilegiada no atuar do Gestor Público, ou seja, que a eficiência oriente todos os demais conceitos constitucionais necessários ao bom desenvolvimento da atividade administrativa e ao alcance do resultado pretendido.

Em obra primorosa sobre o tema, Gustavo Justino Oliveira¹²⁵ alerta que a Exposição de Motivos Interministerial nº 49/95 — parte integrante da Mensagem Presidencial nº 866/95 — ressalta como um dos resultados esperados da reforma administrativa “incorporar a dimensão da *eficiência na administração pública*: o aparelho de Estado deverá se revelar apto a gerar mais benefícios na forma de prestação de serviço à sociedade com os recursos disponíveis, em respeito ao contribuinte”.¹²⁶ E alerta que outro resultado almejado seria:

com foco no controle de resultados. Nesse sentido, veja-se OLIVEIRA. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*.

¹²⁴ FIGUEIREDO. *Controle da administração pública*, p. 63.

¹²⁵ OLIVEIRA. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*, p. 276.

¹²⁶ DIÁRIO DO SENADO FEDERAL. Brasília, p. 26481, 02 dez. 1997.

romper formatos gerais rígidos e uniformizadores: a reforma constitucional permitia a implantação de um novo desenho estrutural na Administração Pública brasileira que *contemplará a diferenciação e a inovação no tratamento de estruturas, formas jurídicas e métodos de gestão e de controle.*¹²⁷ (grifo nosso)

Como visto, são indissociáveis os conceitos de Administração Pública gerencial, eficiência administrativa e controle de resultados na análise reformista brasileira.

Porém, é importante que haja uma precisa definição destes institutos, sobretudo no que tange ao regime jurídico administrativo, uma vez que fundado sob a égide das normas constitucionais.¹²⁸

Muito embora se dê, nesta fase do estudo, ênfase à tratativa do modelo gerencial, reforça-se que o modelo burocrático fez parte das preocupações do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, que dispôs:

o modelo burocrático tradicional que a Constituição de 1988 e todo sistema do direito administrativo brasileiro privilegia, está baseado no formalismo, no excesso de normas e na rigidez de procedimentos [...] a excessiva regulamentação é expressão da ênfase nas normas e processo, e ocorre em detrimento dos resultados.¹²⁹

Luiz Carlos Bresser Pereira, defensor da noção de gerencialismo e crítico de uma burocracia que, segundo ele, não se logrou implementar no Brasil, aponta que

O objetivo de se instalar uma administração pública burocrática no país continua vivo, mas para que isso aconteça é necessário dar um passo além e caminhar na direção da administração pública gerencial, que engloba e flexibiliza os princípios burocráticos clássicos.¹³⁰

Destaque-se que o modelo gerencial procura uma aproximação entre os modelos de gestão pública e de gestão privada, na tentativa de tornar o poder público semelhante ao setor privado, principalmente no que tange à noção de eficiência.

¹²⁷ DIÁRIO DO SENADO FEDERAL. Brasília, p. 26481, 02 dez. 1997.

¹²⁸ Neste sentido veja-se CANOTILHO. *Direito constitucional*, p. 198.

¹²⁹ PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, p. 34.

¹³⁰ PEREIRA. Da administração pública burocrática à gerencial. In: PEREIRA; SPINK, (Org.). *Reforma do estado e Administração Pública gerencial*, p. 267.

Nesse sentido, Gustavo Justino Oliveira, acentuando a lição de Joan Pratis I Catalá, aduz:

à legitimidade tradicionalmente exigida das Administrações Públicas tem sido acrescentada não somente a exigência dos valores da equidade social e da participação, traçados pela transição ao Estado Social e Democrático de Direito, mas [...] também, a eficácia e a eficiência no uso dos recursos públicos.¹³¹

O princípio da eficiência, com a Emenda Constitucional nº 19/98, foi elevado a princípio constitucional, inserto na norma do artigo 37 da Constituição da República.

A partir de então, com o princípio da eficiência positivado no texto constitucional, aumenta-se seu espectro, passa a conformar tanto a noção de eficiência quanto eficácia da atuação administrativa, ou seja, o princípio da eficiência preocupa-se com os meios empregados e com o atingimento de seus resultados, uma vez que não constitui um fim em si mesmo e deve estar corroborado por todos os demais princípios do texto constitucional.

Seria ilógico, neste sentido, permitir que pelo princípio da eficiência fosse possível a aprovação de determinado ato, por exemplo, apenas porque cumpriu seu requisito formal; é necessário também que dele se obtenha o resultado almejado.¹³²

A eficiência pode ser entendida como uma “medida da amplitude dos meios disponibilizados para atingir um objetivo (= relação entre o resultado obtido e os meios disponibilizados para atingi-lo)”.¹³³

¹³¹ PRATIS I CATALÁ, Joan. Direito e gerenciamento nas administrações públicas: notas sobre a crise e renovação dos respectivos paradigmas. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 47, v. 120, n. 2, p. 23, maio/ago. 1996, apud OLIVEIRA. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*, p. 279.

¹³² Em sentido contrário, do qual se discorda, veja-se, CHIAVENATO. *Introdução à teoria geral da administração*, p. 238:

“A eficiência não se preocupa com os fins, mas simplesmente com os meios. O alcance dos objetivos visados não entra na esfera de competência da eficiência; é um assunto ligado à eficácia.”

Acrescenta ele, à mesma página: “Contudo, nem sempre a eficácia e a eficiência andam de mãos dadas. Uma empresa pode ser eficiente em suas operações e pode não ser eficaz, ou vice-versa.

Pode ser ineficiente em suas operações e, apesar disso, ser eficaz, muito embora a eficácia fosse bem melhor quando acompanhada da eficiência. Pode também não ser nem eficiente nem eficaz. O ideal seria uma empresa igualmente eficiente e eficaz.”

¹³³ ALECIAN; FOUCHER. *Guia de gerenciamento no setor público*, p. 392.

Na busca pela definição jurídica do termo, José Afonso da Silva revela que a eficiência administrativa “consiste na organização racional dos meios e recursos humanos, materiais e institucionais para a prestação dos serviços públicos de qualidade em condições econômicas de igualdade dos consumidores”.¹³⁴ O autor menciona, ainda, que seria a eficiência intrínseca a noção de boa administração, ou seja, a “correta gestão dos negócios públicos e no manejo dos recursos públicos”.¹³⁵

Alexandre de Moraes conceitua:

[...] *princípio da eficiência* é o que o impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção de critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social.¹³⁶

Diogo Figueiredo Moreira Neto, por sua vez, define eficiência como:

A melhor realização possível da gestão dos interesses públicos, em termos de plena satisfação dos administrados com os menores custos para a sociedade, ela se apresenta, simultaneamente, como um atributo técnico da Administração, como uma exigência ética a ser atendida, no sentido weberiano de resultados e como uma característica jurídica exigível, de boa administração dos interesses públicos.¹³⁷

E complementa que com a eficiência “abandona-se a idéia de que à gestão da coisa pública basta ser eficaz, ou seja, consista apenas em desenvolver processos para produzir resultados.”¹³⁸

Ainda a esse respeito, o autor reforça a necessidade de mecanismos que facilitem a ação administrativa por meio de soluções de “*ação concertada de entes públicos*”, integrando e potenciando, nos pactos de cooperação administrativos, em

¹³⁴ SILVA. *Curso de direito constitucional positivo*, 16 ed., p. 652.

¹³⁵ SILVA. *Curso de direito constitucional positivo*, 16 ed., p. 646.

¹³⁶ MORAES. *Reforma administrativa: emenda constitucional n.º 19/98*, p. 144.

¹³⁷ MOREIRA NETO. *Curso de direito administrativo*, 13 ed., p. 103.

¹³⁸ MOREIRA NETO. Coordenação gerencial na administração pública: administração pública e autonomia gerencial: contrato de gestão: organizações sociais: a gestão associada de serviços públicos: consórcios e convênios de cooperação. *Revista de Direito Administrativo*, p. 39.

benefício dos administrados, meios e recursos públicos sabidamente cada vez mais escassos e limitados.”¹³⁹ (grifo nosso)

É nesse contexto que o princípio da eficiência é tido como uma

nova forma de controle porque a inserção do termo eficiência como princípio do caput do art. 37 da CF tem conteúdo e alcance não excludentes, mas de amplitude diversa das previsões pretéritas do termo eficiência, que não eram tão genéricas como a atual e até poderiam ser interpretadas de forma puramente econômico-administrativas e vernaculista, submetidas aos estreitos limites dos textos que as envolvem. A toda evidência é outro o desiderato normativo da EC 19, de 1988. Por isso a necessidade de enfrentar o tema sob nova ótica.

E complementa o autor:

Em primeiro lugar, acreditamos que o princípio da eficiência deve ser concebido como estritamente vinculado aos demais princípios do caput do art. 37 da CF: legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade. [...] Em segundo lugar, o princípio da eficiência dirige-se à maximização do respeito à dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º). Esta é a finalidade básica da Administração Pública num Estado Democrático de Direito. Não basta a inconsciente busca dos fins legais. Estes sempre devem ostentar qualidades humanas e sociais positivas. [...] Em terceiro lugar, o princípio da eficiência é diretriz de controle *interna corporis* da Administração Pública, correspondendo a modo de avaliação interna dos servidores. [...] Em quarto lugar, o princípio da eficiência dirige-se ao controle de metas administrativas preestabelecidas em normas legais e/ou regulamentares e contratuais. Significa dever de desenvolver, verificar e fiscalizar a atividade administrativa exercitada pela Administração, examinando-a de modo mais preciso e vinculado as disposições normativas pertinentes. Tanto mais exatas as obrigações daquele que exerce a atividade, mais viável será o controle da eficiência em seu desempenho.

Este o ponto em que o princípio da eficiência mais se assemelha à visão econômico-administrativa privada. É a relação entre os objetivos predefinidos e aqueles alcançados. Pode analisar também a atividade desempenhada, seus custos, e eventualmente, a parcela de

¹³⁹ MOREIRA NETO. Coordenação gerencial na administração pública: administração pública e autonomia gerencial: contrato de gestão: organizações sociais: a gestão associada de serviços públicos: consórcios e convênios de cooperação. *Revista de Direito Administrativo*, p. 49.

êxito atingido. Tudo dependerá da situação fática, seu conteúdo e limites.¹⁴⁰

Assim, com esta delimitação, muito embora o princípio da eficiência e a noção de eficiência administrativa tenham um conceito polissêmico, ou seja, compatível com várias estruturas e aplicados a inúmeras relações e ciências distintas, afasta-se desse contexto noções estritamente ligadas à economia e administração para conceituar o princípio da eficiência.

No direito brasileiro a eficiência não pode ser vista apenas como “dever irrestrito de reduzir custos e produzir superávit ou aumentar a lucratividade estatal, nem tampouco na condição de diretriz primeira da administração do Estado.”¹⁴¹ Não é pois, um princípio que autoriza “a supervalorização, no plano jurídico, dos chamados interesse públicos secundários.”¹⁴²

A existência do princípio da eficiência, como norma positivada no artigo 37 da Constituição da República, impõe ao intérprete uma análise em prol do cidadão, uma interpretação ampliativa de seus direitos, conformando mais uma forma de controle e um dever de probidade da atividade administrativa.

Ampliando os conceitos trazidos pelos autores supracitados e delimitando de maneira ampla o tema da eficiência administrativa, Emerson Gabardo, em obra primorosa e precursora sobre tal princípio, diverge da possibilidade de redução do princípio da eficiência a mero cumprimento formal de uma atividade, e ressalta:

No Estado Social e Democrático de Direito a eficiência não pode ser reduzida a um “princípio de cumprimento de objetivos formais”. Aliás, ao contrário, parece ser perfeitamente possível argüir a ineficiência de um ato por cumprir suas metas. Seria o caso, por exemplo, da adoção de metas em um contrato de gestão firmado entre entes da Administração, mas que no momento de seu cumprimento não mais estejam de acordo com a eficiência administrativa, que é vetor geral da atividade pública. Exemplo este

¹⁴⁰ MOREIRA. *Processo administrativo*: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999, p. 140-143.

¹⁴¹ MOREIRA. *Processo administrativo*: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999, p. 143.

¹⁴² MOREIRA. *Processo administrativo*: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999, p. 143.

que poderia estender-se no tocante a própria formulação de objetivos.¹⁴³

E conjugando as lições já referidas de intersetorialização, o professor Gustavo Justino Oliveira¹⁴⁴ traz o escólio de Emerson Gabardo quando aventa que “o princípio da eficiência é setorial, pois se refere exclusivamente à Administração Pública, mas está diretamente ligado ao princípio da eficiência do Estado como vetor geral (de caráter ético) do sistema constitucional”,¹⁴⁵ retirando-lhe de seu conteúdo a função meramente legitimadora de novas políticas reformistas, elevando tal princípio a “instrumento jurídico a serviço do regime administrativo consagrado constitucionalmente”.¹⁴⁶

Para além disso, Gustavo Justino Oliveira, em passagem esclarecedora, aduz:

Com efeito, constata-se que no contexto reformador brasileiro (embora de modo aparentemente mitigado) a entronização da Administração Pública gerencial, fundada na eficiência como meio de maximização de resultados, foi encarada como uma forma de oposição e superação da Administração Pública burocrática.¹⁴⁷

E complementa:

Em que pesem os argumentos do discurso reformador bresseriano, assevera-se não ser possível consentir que o aparecimento do modelo gerencial visou suceder ao modelo burocrático. Tampouco demonstra-se pertinente equiparar o fenômeno da ascensão de um modelo pós-burocrático de gestão (*in casu*, o gerencial) àquele correspondente à história da eclosão do modelo burocrático de administração pública. Diferentemente daquele, este representou um autêntico movimento reativo, disposto a afastar e a tomar o lugar de modelos patrimonialistas de gestão pública, os quais, além de não promoverem a separação entre a propriedade pública e a propriedade privada, eram caracterizados por um exacerbado personalismo, nepotismo e fisiologismo.¹⁴⁸

Resta claro, portanto, que o modelo gerencial — voltado à realização da eficiência administrativa — não substitui por completo o modelo burocrático, mas

¹⁴³ GABARDO. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*, p. 143.

¹⁴⁴ OLIVEIRA. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*, p. 284.

¹⁴⁵ GABARDO. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*, p. 89.

¹⁴⁶ GABARDO. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*, p. 17.

¹⁴⁷ OLIVEIRA. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*, p. 284.

¹⁴⁸ OLIVEIRA. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*, p. 284-285.

cumprir papel importante na evolução organizacional da sociedade, inovando e agregando conceitos antes desconhecidos, ou ao menos impensados, à Administração Pública.¹⁴⁹

Em síntese, o modelo gerencial no Brasil não tem o condão de sobrepor-se — ou de certa maneira excluir — ao modelo burocrático, ao contrário, muito embora já seja aplicado em vários cenários desse novo contexto de gestão administrativa, tem ainda um caráter residual (experimental), constituindo-se numa projeção da Administração Pública.

Sinaliza o modelo gerencial, pois, para uma evolução no modelo de gestão dominante, incluindo técnicas e metodologias que agregam e são fundamentais para a eficiência na gestão da coisa pública.

Odeto Medauar, com vistas a uma proposta de harmonização desses modelos e exaltação do controle da eficiência, ressalta que a redução da responsabilidade e a rigidez da hierarquia administrativa são desfavoráveis ao controle¹⁵⁰ e propõe o que chama de controle de gestão, que de maneira ampla traduz exatamente o que este estudo convencionou chamar sistema de controle interno:¹⁵¹

dificilmente se atingirá o ponto de abolição total do controle hierárquico, no aspecto de legalidade ou de mérito, embora se devam buscar novas técnicas de gestão e em decorrência novas técnicas de controle, de que é exemplo, o controle de gestão. Evidente que um controle tão abrangente como o de gestão, que recai sobre um conjunto de atividades desenvolvidas para o atingimento de um objetivo, absorve o de legalidade e o de mérito e tem a vantagem, segundo se depreende, do acompanhamento simultâneo da atuação, com medidas corretivas a cada passo, impedindo a dispersão e o mau uso dos recursos alocados; por outro lado, quebra a rigidez da estrutura hierarquizada, sem deixar, no entanto, de observar certo escalonamento, pela existência de um

¹⁴⁹ Neste sentido vide ABRUCIO. O impacto do modelo gerencial na administração pública. *Cadernos da ENAP*, p. 41.

¹⁵⁰ MEDAUAR. *Controle da administração pública*, p. 47.

¹⁵¹ Frise-se que esta ponderação refere-se a tratativa do controle de gestão no âmbito da Administração Pública, ou seja, na relação “interna corporis” da Administração, não sendo considerados para fins deste estudo eventuais interações externas ou influxos de qualquer outra esfera ou poder.

agente controlador e de um chefe de projeto. Necessário se tornar tentar aplicar esta nova técnica e estudar os resultados [...].¹⁵²

Nota-se, de todo o exposto, que o princípio da eficiência administrativa não pode ser entendido como um fim em si mesmo, uma vez que deve conjugar todo o contexto normativo em que está inserido e os demais princípios influentes em determinado caso.

O sistema de controle interno deve, pois, considerar todo o conjunto em que foi emanado o ato. Apenas dessa forma poderá atestar seu alcance e, por conseguinte, determinar se atingiu ou não seu ponto ótimo; em outras palavras, se foi ou não eficiente.

Para além disso, a atividade da Administração Pública não pode ser controlada ou avaliada em razão, apenas, de seus resultados, pois, em determinados momentos, a análise de cada etapa do desenvolvimento da ação administrativa demonstrará a melhor satisfação do interesse público pretendido.

Não se está, com esses argumentos, a excluir a apreciação do controle de legalidade, ao contrário, o controle de legalidade e os critérios que o envolvem devem ser permanentemente avaliados. Isto é próprio de uma administração ainda hierarquizada.

Porém, privilegiar a eficiência e o controle de resultados é privilegiar o próprio sistema constitucional, uma vez que são enaltecidos os princípios do artigo 37 e do artigo 74, inciso II, da Constituição da República.

Não há dúvida, da mesma forma, que os demais dispositivos constitucionais, como o controle da legalidade e a legalidade propriamente dita, não serão rechaçados; pelo contrário, fazem parte do mesmo núcleo constitucional (artigo 37 e 74, II, da Constituição).

¹⁵² MEDAUAR. *Controle da administração pública*, p. 49.

O que se busca nesse novo modelo de gestão pública é a coexistência harmônica entre o controle de legalidade e o controle de eficiência (resultados), e não a exclusão de qualquer um deles.

O sistema de controle interno contempla necessariamente tanto o controle de legalidade quanto o controle de resultados, devendo a este ser dado privilégio em prol da necessária eficiência na gestão da coisa pública.

Busca-se a eficiência, o controle de resultados, o ponto de equilíbrio no atuar administrativo, pois conforme lição de Gilles Deleuze, *“não cabe temer ou esperar, mas buscar novas armas”*.¹⁵³ (grifo nosso). O sistema de controle interno, por meio de uma gestão eficiente e voltada a realização célere do interesse da coletividade, constitui uma grande “arma” na realização do escopo pretendido pela sociedade ante a atuação e finalidade do Estado.

¹⁵³ DELEUZE. Controle e devir e post-scriptum sobre as sociedades de controle. In: *Conversações*, p. 220.

Referências

- ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública. *Cadernos da ENAP*, Brasília, n. 10, 1997.
- ALECIAN, Serge; FOUCHER, Dominique. *Guia de gerenciamento no setor público*. Rio de Janeiro: Revan, 2001.
- ALESSI, Renato. *L'Illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici*. 2. ed. Milano: Giuffré, 1972.
- ANDERSON, Perry. Balanço do neoliberalismo. In: SADER, Emir; GENTILI, Pablo (Org.). *Pós-neoliberalismo*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.
- ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. *O papel do estado no domínio da economia capitalista*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.
- ANDRADE, Z. R. *O controle interno de órgãos municipais*. Florianópolis: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 1989.
- ARAGÃO, Cecília Vescovi de. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 48, n. 3. p. 105-133, set./dez. 1997.
- ARENDT, Hannah. *A condição humana*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Processo administrativo disciplinar*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BARBOSA, Evanir Lenhardt. *Controle interno da administração pública: instrumento de controle e de gerenciamento*. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/contr-interno-adm-publ.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2006.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BITTENCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. *Manual de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- BLANCHET, Luiz Alberto. *Concessão de serviços públicos*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 1999.
- BLANCHET, Luiz Alberto. *Curso de direito administrativo*. Curitiba: Juruá, 1998.
- BOBBIO, Norberto et al. *Dicionário de política*. Tradução de Carmen Varriale et al. 8. ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1995. v. 2.
- BOBBIO, Norberto. A via democrática, In: BOBBIO, Norberto. *As ideologias e o poder em crise*. 4. ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1999. p. 160-164.

BOBBIO, Norberto. Democracia. In: SANTILLÁN, José Fernandez (Org.). *Norberto Bobbio: o filósofo e a política* (antologia). Tradução de César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: Editora UnB, 1999. v. 1.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. *Implementação, estudo e avaliação dos controles internos*. Belo Horizonte: TCE/MG, maio 1999. (Apostila).

BORON, Atilio A. *Estado, capitalismo e democracia na América Latina*. São Paulo: Paz e Terra, 1994.

BRASIL. Presidência da República. *Plano diretor da reforma do aparelho do estado*. Brasília: Imprensa Nacional, 1995.

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1997.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1992.

CAPELLETTI, Mauro. *Juízes legisladores?* Tradução de Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1993.

CARCASSONE, Guy et al. *Transformaciones del Derecho Público*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1994.

CASSESE, Sabino. La arena publica: nuevos paradigmas para el Estado. In: CASSESE, Sabino. *La crisis del Estado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *A Constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Processo administrativo e controle da atividade regulatória*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 4. ed. São Paulo: McGraw Hill, 1993.

CITADINI, Roque Antônio. *O controle externo da administração pública*. São Paulo: Max Limonad, 1995.

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COMPARATO, Fabio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. *Revista Interesse Público*, Porto Alegre, n. 16, out./dez. 2002.

CORREIA, Antonio Carlos. *O controle interno*. Disponível em: <<http://homeshopping.com.br/~goucor/controlle.htm>>. Acesso em: 03 nov. 2006.

COSTALDELLO, Angela Cassia (Coord.). *Serviço público: direitos fundamentais, formas organizacionais e cidadania*. Curitiba: Juruá, 2005.

COSTALDELLO, Angela Cassia. Entidades privadas que recebem recursos públicos: necessidade de licitar. *Informativo de Licitações e Contratos*, DOUTRINA/PARECER, Curitiba, n. 82, dez. 2000.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DELEUZE, Gilles. Controle e devir e post-scriptum sobre as sociedades de controle. In: *Conversações*. São Paulo: Ed. 34, 1992.

DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIÁRIO DO SENADO FEDERAL. Brasília, 02 dez. 1997.

DROMI, Roberto. *Derecho Administrativo*. 10. ed. Buenos Aires – Madrid: Ciudad Argentina, 2004.

DROMI, Roberto. *Instituciones de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Astrea, 1983.

DROMI, Roberto. Modernización del control Público. *Fórum Administrativo – Direito Público*, Belo Horizonte, ano 5, n. 58, p. 6511-6525, dez. 2005.

ESTORNINHO, Maria João. *Réquiem pelo contrato administrativo*. Coimbra: Almedina, 1990.

FAGUNDES, Seabra. *Controle dos atos administrativos*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. *Sistema de controle interno*. Disponível em: <<http://citadini.com.br/atuacao/2001/tcepe0011.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Controle da administração pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GABARDO, Emerson. *Eficiência e legitimidade do Estado*. Barueri: Manole, 2003.

GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Barueri: Manole, 2002.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. 4. ed. Madrid: Civitas, 1995. v. 2.

GARELLI, Franco. Verbete: controle social. In: BOBBIO, Norberto; MATETUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: Ed. UNB, 1999. v. 1.

GIANNINI, Massimo Severo. *Derecho Administrativo*. Tradução de Luis Ortega. Madrid: Ministério para las Administraciones Publicas, 1991. v. 1.

GIDDENS, Anthony. *Para além da esquerda e da direita*. São Paulo: Unesp, 1996.

GORDILLO, Agustín A. *Tratado de Derecho Administrativo*. 3. ed. Buenos Aires: Macchi, 1995.

GORDILLO, Agustín A. *Tratado de Derecho Administrativo*. 8. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2003. t. 1.

GRAU, Eros Roberto. Constituição e serviço público. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Org.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérvulo da (Coord.). *Estudos de direito constitucional: em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello. *Controle interno municipal*. Encontro para Prefeitos Municipais. Curitiba (PR): Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), 27 nov. 2006.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre factividade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 2.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HIRANO, Sedi; CHOI, Dae Won. Globalização e regionalização: América Latina e a nova ordem mundial. In: MOROSIN, Marília Costa (Org.). *Universidade no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1998.

IANNI, Octávio. *A sociedade global*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1992.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Normas de auditoria. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 22, 1991.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controle interno. Tradução de Heloísa Garcia Vidal Pinto. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, Brasília, v. 19, 1993.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. *A democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Batista Machado. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1979.

KLOSS, Eduardo Soto. *Derecho Administrativo*. Santiago: Jurídica de Chile, 1996.

LAUBADÈRE, André de. *Direito público econômico*. Tradução de Maria Tereza Costa. Coimbra: Almedina, 1985.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo brasileiro*. 3. ed. Porto Alegre: Sulina, 1954.

LONG, M.; WEIL, P.; BRAIBANT, G. *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Administrative*. 4. ed. Paris: Sirey, 1965.

MÁRQUEZ, Daniel. *Función Jurídica de control de la administración pública*. Universidade Nacional Autónoma de México: 2005.

MASUCCI, Alfonso. *Transformazione dell'amministrazione e moduli convenzionali: il contratto di diritto pubblico*. Napoli: Jovene, 1988.

MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo em evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MEDAUAR, Odete. Nova crise do serviço público? In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérulo da (Coord.). *Estudos de direito constitucional: em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 14. ed. Malheiros: São Paulo, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1990.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO E REFORMA DO ESTADO – MARE. *Questões sobre a reforma administrativa: resposta à consulta formulada pela comissão especial da câmara dos deputados em subsídio ao parecer da PEC n.º 173-A/95. Cadernos MARE da Reforma do Estado*, Brasília, n. 10, 1998.

MIOLA, Cezar. Tribunal de Contas: controle para a cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 14, n. 25, 1996.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. *Revista de Serviço Público*, Brasília, ano 51, n. 2, p. 107-119, abr./jun. 2000.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional administrativo*. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Alexandre de. *Reforma administrativa: emenda constitucional n. 19/98*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Coordenação gerencial na administração pública: administração pública e autonomia gerencial: contrato de gestão: organizações sociais: a gestão associada de serviços públicos: consórcios e convênios de cooperação. *Revista de Direito Administrativo*, n. 214, p. 35-53, out./dez. 1998.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999*. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOREIRA, João Batista Gomes. *Direito administrativo: da rigidez autoritária a flexibilidade democrática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. *O contrato de gestão na administração pública brasileira*. 2005. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003.

PACINI, Mário. O sistema de controle. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, edição comemorativa 25 anos, 1995.

PAGLIARINI, Mauro Fernandes. *Apontamentos de direito financeiro e finanças aplicadas*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1970.

PAREJO ALFONSO, Luciano. La eficacia: principio de la actuación de la administración. In: PAREJO ALFONSO, Luciano. *Eficacia y administración: tres estudios*. Madrid: INAP, 1995. p. 89-152.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 47, v. 120, n. 1, jan./abr. 1996.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser et al. *Política y Gestión Pública*. Buenos Aires/Caracas: Fondo de Cultura Económica/CLAD, 2004. (Coletânea).

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter Kevin (Org.). *Reforma do estado e Administração Pública gerencial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do setor público no Brasil*. São Paulo: Campus Elsevier, 2004.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *Reforma do estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Ed. 34, 1998.

PIRES, Maria Coeli Simões; NOGUEIRA, Jean Alessandro Serra Cyrino. Controle da administração pública e tendências a luz do Estado Democrático de Direito. *Fórum Administrativo – Direito público*, Belo Horizonte, v. 4, n. 38, p. 3649-3671, abr. 2004.

PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO. Brasília, 1995.

POLLIT, Christopher. *El gerencialismo y los servicios públicos: la experiencia anglo-americana*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

RIO DE JANEIRO. Prefeitura. O combate à corrupção na América Latina: 2ª parte do levantamento junto a entidades de controle da corrupção em 10 países da América Latina. *Prestando Contas*, Controladoria Geral do Rio de Janeiro, ano 14, n. 71, set./out. 2006.

RIVERO, Jean. *Direito administrativo*. Tradução de Rogério Ehrhardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais dos servidores públicos*. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno e externo. *Fórum Administrativo – Direito público*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, 2001.

SALOMONI, Jorge Luis. *Teoría General de los Servicios Públicos*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 1999.

SANTOS, Boaventura Souza. *A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

SECONDANT, Charles-Louis de. *Espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SILVA, José Afonso da. Bens de interesse público e meio ambiente. *Revista Interesse Público*, Sapucaia do Sul, n. 10, abr./jun. 2001.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito administrativo regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo econômico: serviços públicos e regulação estatal: introdução às agências reguladoras*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

TOFLER, Alvin. *A terceira onda*. Tradução de João Távora. 21. ed. Rio de Janeiro: Record, 1995.

TOJAL, Sebastião Botto de Barros. O controle judicial da atividade normativa das agências reguladoras. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, 2002.

VANOSSI, Jorge Reinaldo. Crisis y transformación del Estado Moderno. In: CARCASSONNE, Guy; DORMÍ, José Roberto; VANOSSI, Jorge Reinaldo; SUBRÁ, Pierre. *Transformaciones del derecho publico*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1994.

VIEIRA, Cleiton. *O controle interno nas câmaras municipais, segundo a lei de responsabilidade fiscal*. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em: 06 jun. 2006.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Neoliberalismo e estado de direito. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 4, v. 14, abr./jun. 1996.

VILAÇA, Marcos Vinícios Rodrigues. A ética e os poderes das entidades fiscalizadoras superiores. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, Edição Comemorativa 25 anos, 1995.

WEBER, Max. *Ensaio de sociologia*. Tradução de Waltensir Dutra. 5. ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.

CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NA BAHIA: REALIDADE, PERSPECTIVAS E DESAFIOS

Francisco Carlos da Cruz Silva 1

O desenvolvimento de políticas públicas no Brasil tem se deparado com uma grande limitação que decorre das dificuldades enfrentadas pelos governos municipais na execução de programas governamentais, apesar dos avanços conseguidos nos últimos anos. Essas dificuldades têm ocorrido independente das origens dos recursos, sejam eles federais, estaduais ou municipais. Numa análise mais detalhada, observa-se que uma parte das dificuldades, além da carência de recursos, pode ser atribuída ao incipiente estágio de funcionamento dos sistemas de controle interno municipais, enquanto ferramentas básicas de gestão pública.

As ações de controle efetuadas sobre municípios, cada vez mais articuladas no plano federal pelos diversos órgãos de fiscalização e, ainda, pelos tribunais de contas estaduais e municipais, estão evidenciando falhas no desenvolvimento de políticas públicas na esfera local. Essas falhas podem ser atribuídas, em parte, à ausência de sistemas de controle interno municipais eficientes. As fiscalizações da CGU e as análises de contas por parte dos Tribunais de Contas de Municípios e Estados têm apontado muitas disfunções na gestão pública municipal que precisam ser avaliadas e contornadas, de forma a criar condições para implementação, com eficiência, das políticas públicas de desenvolvimento.

(1) Analista da CGU na Bahia, engenheiro, mestre em Administração pela Escola de Administração da UFBA, ex-chefe da CGU na Bahia, colaborador voluntário na produção deste artigo, elaborado em projeto de extensão da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia.

o plano federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) e outros órgãos ligados ao controle têm buscado desenvolver instrumentos que permitam contribuir para uma melhora desse quadro, marcado pela carência de recursos e competências na área de gestão pública. Nesse sentido, há manuais e diversos programas de capacitação. Apesar desse esforço, as iniciativas não têm sido capazes de criar condições para resolver todos os problemas. No que diz respeito ao estado da Bahia, é importante lembrar que a proposta de criação da Controladoria-Geral do Estado da Bahia continua parada na Assembléia Legislativa, dependendo ainda de negociações no campo político. Dentro da perspectiva de atuação integrada, o fortalecimento do sistema de controle interno estadual também se torna muito importante nesse processo.

Diante desse contexto, em 2005, o Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM) publicou a Resolução nº 1120, orientando a instalação, definindo competências e diretrizes para os controles internos municipais. Mesmo com essa iniciativa concreta, os sistemas de controle interno nos municípios baianos continuam sendo uma grande preocupação, por que há evidências de que os mesmos não têm se implementado na prática.

A avaliação da situação atual dos controles da gestão municipal e seus impactos no desenvolvimento de políticas públicas mostram que é extremamente importante estudar e propor novos caminhos para viabilizar a implementação dos sistemas de controle interno nos entes municipais. A análise da experiência do TCM na Bahia e a comparação com outras iniciativas podem servir de referência para outros casos no Brasil, tornando possível a melhoria dos sistemas de controle interno no nível municipal.

Este artigo traça um perfil da legislação atual, identificando situações estabelecidas, bases normativas e problemas encontrados em municípios baianos para tentar estabelecer parâmetros que possam servir de base para a implementação efetiva dos sistemas de controle municipais. Em face dos excelentes resultados demonstrados e reconhecidos publicamente desde a criação da Controladoria-Geral da União - CGU, utilizou-se alguns aspectos da formatação desse Órgão federal de

controle interno, como base de comparação, em termos de legislação e diretrizes gerais, para avaliação da situação na Bahia.

O CONTROLE INTERNO NO BRASIL E NOS MUNICÍPIOS

O controle do Estado, em sentido amplo, se dá de várias formas, dentre as quais pode-se destacar o controle do próprio poder do Estado por meio do *sistema de freios e contrapesos*, concebido originalmente por Montesquieu, e consubstanciado, no nosso ordenamento jurídico, pela separação dos poderes e independência dos mesmos prevista no art. 2^º da Constituição Federal de 1988. No sistema federativo brasileiro, espera-se que isso ocorra também no nível municipal. Destaque-se aí a atuação das câmaras municipais, por meio dos vereadores, para exercer o que se chama de controle externo. Este controle, porém, não se confunde com os controles internos que são previstos na Constituição Federal e são sempre importantes em qualquer organização.

Existem diversos dispositivos constitucionais que têm o objetivo de controle das ações do Estado e dos gestores públicos, quando exercem suas atribuições legais. Esse controle abrange, não apenas, os atos do poder executivo, mas todos os atos dos três poderes quando exercendo atividades administrativas.

A finalidade do controle é garantir que a administração atue de acordo com os princípios explícitos e implícitos na Constituição Federal que são: legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade e eficiência.

O controle da Administração Pública é o poder de fiscalização e correção que é exercido pelos órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico (DI PIETRO, 2005).

O controle exercido pelos tribunais de contas é chamado de externo, enquanto o exercido pelo próprio órgão é chamado de interno. O sistema de controle interno da União é previsto na Constituição Federal no seu artigo 70:

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

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

Para os municípios, a determinação da atribuição do sistema de controle interno é previsto na Constituição Federal no artigo 31:

“Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.”

As competências dos sistemas de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário abrangem um amplo leque de áreas e objetivos e sua finalidade é delineada pelo artigo 74 da Constituição Federal:

“Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”

Além da previsão constitucional, verifica-se também, o fato do controle interno na administração pública não ser conceito novo, estando previsto desde 1964 nos artigos 75 a 80 da Lei 4320/64 onde são estabelecidas algumas orientações.

“Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

CAPÍTULO II

Do Controle Interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.”

A lei de licitações – LEI 8666/1993 também prevê a existência do sistema de controle interno artigo 113 e 116, parágrafo 3º, inciso I e II. Inclusive, chama-se a atenção para o dispositivo previsto na Seção que trata do Processo e do Procedimento Judicial no artigo 102.

“Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas

competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)”

“Art. 116. ..

§ 3º As parcelas do convênio serão liberadas em estrita conformidade com o plano de aplicação aprovado, exceto nos casos a seguir, em que as mesmas ficarão retidas até o saneamento das impropriedades ocorrentes:

I - quando não tiver havido comprovação da boa e regular aplicação da parcela anteriormente recebida, na forma da legislação aplicável, inclusive mediante procedimentos de fiscalização local, realizados periodicamente pela entidade ou órgão descentralizador dos recursos ou pelo órgão competente do sistema de controle interno da Administração Pública;

II - ...

III - quando o executor deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pelo partícipe repassador dos recursos ou por integrantes do respectivo sistema de controle interno.”

“Art. 102. Quando em autos ou documentos de que conhecerem, os magistrados, os membros dos Tribunais ou Conselhos de Contas ou os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de qualquer dos Poderes verificarem a existência dos crimes definidos nesta Lei, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia.”

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também traz dispositivos alusivos aos controles internos quando determina no parágrafo único do artigo 54 que o Relatório de Gestão Fiscal deve ser assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20. Também se destaca, nessa Lei Complementar, o papel atribuído ao controle interno em apoio ao controle externo para a fiscalização dos dispositivos da própria lei no que se refere à Gestão Fiscal do Município nos aspectos essencialmente gerenciais do cumprimento de limites e metas.

A edição da Lei Complementar 131/2009, que alterou a LRF, elevou o nível de transparência proposto para entes federativos, determinando a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A institucionalização da transparência pública prevista nessa alteração da LRF exigirá um maior preparo e estruturação nos sistemas de controle interno, na medida em que o grau de exposição dos problemas será infinitamente maior, aumentando o número de demandas de origem externa.

Devemos também destacar que independentemente do quanto fixado na Constituição e na nossa legislação básica, do ponto de vista internacional, no que tange à concepção dos sistemas de controle interno, pode-se verificar as orientações

previstas nas normas INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), na parte que estabelece diretrizes para as Normas de Controle Interno no Setor Público, as quais exigem minimamente o seguinte:

- ◆ Formatação jurídica adequada e segurança compatível ao seu sistema, no cumprimento de seus objetivos institucionais.
- ◆ Cooperação entre os envolvidos no controle interno garantindo atitudes proativas de todos para se atingir os objetivos institucionais.
- ◆ Ter como condição fundamental a moralidade e competência para composição do quadro funcional de agentes de controle interno.
- ◆ Definição dos objetivos do controle interno de forma clara , devendo ser razoáveis no contexto geral da instituição. Ou seja, não pode haver exageros que não se justifiquem de forma razoável, considerando o esforço, o custo e os resultados esperados.
- ◆ Acompanhamento permanente do sistema de controle e a sua independência frente a situações de irregularidades encontradas no exercício de suas atividades.

Nessa linha de pensamento e diante dos dispositivos constitucionais, legais e normas vigentes, é que a base para qualquer modelo de controle interno na administração pública deve incorporar algumas orientações, quais sejam:

- Ter como fundamental a autonomia do órgão, mesmo nas situações onde ocorra a descentralização de atividades, como no caso de núcleos de controle, para garantir a independência de opinião.
- A atuação em forma sistêmica prevista na Constituição. Nesse item, ressalte-se que ainda há muitas dificuldades de atuação sistêmica no plano da União e dificilmente se estabeleceria no nível municipal.

- Controle interno administrativo e sistema de controle interno. Há que se fazer a distinção e a devida garantia do funcionamento adequado na organização das duas formas de controle.
- Independência estrutural. Deve-se reduzir as questões culturais e resistências comportamentais, as quais dificultam o entendimento do controle como atividade colaborativa. Enfatize-se aqui que ao controle interno deve ser dada autonomia para fiscalizar e atuar, pois a sua missão é agir em favor da organização, e não, contra ela.
- Regras equivalentes no que diz respeito às normas gerais e normas específicas para situações e áreas distintas, tais como saúde, obras, etc., garantindo uma atuação uniforme.
- O responsável pelo controle deve ser escolhido com base em requisitos de moralidade e competência técnica, conferindo-lhe estabilidade para assegurar a realização do serviço de forma técnica e profissional. Há quem defenda que o controlador só deva entrar por concurso público. Observa-se, porém, que a responsabilidade solidária prevista no artigo 74 da Constituição Federal já impõe um maior profissionalismo para os responsáveis designados.
- O controle deve incorporar modalidades de controle prévio, concomitante e a posteriori. Assim, atuará com maior eficiência e resultados, antes, durante e após a consolidação dos atos administrativos.
- O controle deve ser de processos e de resultados. Isso permitirá atender ao princípio da eficiência e estar compatível com as prescrições do gerencialismo.

PERSPECTIVAS E DESAFIOS

Apesar de toda essa base teórica e normativa, na prática os municípios no Brasil não têm tido capacidade institucional e orientação jurídica suficientes para implementação de seus sistemas de controle. Há diversos problemas e questionamentos, tais como: Qual será o modelo adequado à realidade? Que tipo de vínculo se dará entre o controle interno e o resto da administração, e entre os membros do controle interno e a instituição? Que estrutura básica deve ser instituída

para exercer a tarefa do controle interno? Além dessas indefinições, é patente a falta de recursos, de mão de obra especializada, de normas e procedimentos de execução e de auditoria adequados à realidade municipal.

Para vencer o desafio de implantar, de fato e de direito, os controles internos nos municípios, deve-se pensar o problema levando-se em consideração que os municípios são unidades autônomas da federação. Nesse sentido, não poderia nenhum dos demais entes da federação direcionar e/ou determinar o quando, o como e o que fazer para instituir sistemas de controle interno. Por outro lado, estando o Tribunal de Contas dos Municípios no pleno exercício de sua competência constitucional, cabe-lhe exigir padrões de gestão compatíveis com as necessidades constitucionais e legais. Nesse caso, podem estabelecer regras para institucionalização dos controles internos municipais.

Diante disso, partindo de suas competências e entendimentos, o Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia emitiu em 2005 a Resolução nº 1120, visando a garantir a implementação dos sistemas de controle interno nos municípios baianos. Apesar disso, decorridos quase 05 (cinco) anos, ainda há muito a se fazer. A grande maioria dos municípios pequenos não estabeleceu de forma compatível os seus sistemas de controle interno. No caso dos grandes e médios municípios, há dificuldades enormes de toda ordem, incluindo deficiências estruturais.

Para se aproximar de uma visão mais real do problema que vem ocorrendo nos municípios, é importante ter como base não só os aspectos objetivos, tais como, legislação e teoria. É importante também utilizar a percepção e o senso comum para chegar a conclusão que o quadro atual, de fato, não tem se consubstanciado em resultados animadores. Ao contrário, os resultados demonstram que ainda falta muito em termos objetivos quando se trata de controle interno nos municípios. A implementação da Resolução nº 1120/2005 se operou de maneira muito diversa em cada um dos municípios e, em praticamente todos os casos, não resultou no estabelecimento de um sistema de controle que possa de alguma forma resguardar adequadamente o patrimônio público, dar suporte ao Prefeito e/ou ao Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

As situações mais críticas podem ser verificadas nos casos onde não houve o estabelecimento de nenhuma estrutura de controle, a estrutura é insuficiente, há a ausência de procedimentos ou não há independência e segregação de funções, comprometendo o exercício da atividade. Nesse último caso, ressalte-se as situações onde, apesar de haver estruturas montadas para o controle interno, este não funciona corretamente e atua muito mais numa face que se aproxima de uma secretaria executiva, assessoria ou procuradoria jurídica, operando de forma reativa e não proativa, desvirtuando todo o sentido técnico do controle interno.

Outra questão importante é que não se pode esquecer também a dimensão cultural do problema. Em organizações que nunca tiveram um sistema de controle estabelecido, o aparecimento de alguém ou um órgão com essa função, torna-se um grande incômodo provocando resistências, inclusive nos níveis de decisão, inviabilizando a efetivação dos procedimentos e qualquer tipo de resultado.

RESOLUÇÃO 1120/2005 VERSUS CONTROLE INTERNO FEDERAL

Para iniciar o caminho na busca de soluções, vamos tentar avaliar o quanto já foi normatizado pelo TCM da Bahia do ponto de vista estrutural e procedimental por meio da Resolução nº 1120/2005.

Numa perspectiva comparada, no que diz respeito ao modelo para implementação com base na Resolução nº 1120/2005 do Tribunal de Contas dos Municípios na Bahia, procurou-se estabelecer um quadro de comparação com a situação federal da Controladoria-Geral da União - CGU (de acordo com a legislação federal), considerada aqui como referência de controle interno no setor público brasileiro. Assim, elaborou-se o quadro comparativo abaixo no que diz respeito à estrutura do Órgão.

Quadro 1 – Comparação entre Estrutura Prevista na Resolução 1120/05 x legislação Federal (CGU)

RESOLUÇÃO TCM nº 1120/2005	CGU
Regras gerais de estruturação atendem aos Artigos da Constituição Federal e a Lei Complementar da Bahia nº 006/91 (Lei Orgânica do TCM na Bahia) que vai na mesma linha.	Regras gerais de estruturação atendem aos Artigos 70 a 74 da Constituição Federal
As Unidades de Controle Interno devem ser criadas por lei municipal	Idem (esse requisito vale para qualquer unidade dentro da Administração pública)
Unidade específica como Órgão Central do Sistema	Mesma concepção no âmbito federal
Possibilidade de existência de órgãos setoriais (os quais se reportarão ao Órgão Central) a Contabilidade, as Supervisões e Diretorias das Secretarias Municipais e os órgãos das entidades da administração indireta	Na União funcionava assim até 1999, agora há órgãos setoriais somente na Casa Civil e Militar, nos demais Ministérios há apenas Assessores de controle interno. Nos Órgãos da Administração indireta há núcleos de controle submetidos a supervisão do Órgão Central
As estruturas criadas devem ser condizentes com o porte e a complexidade do respectivo Poder.	Não há definição específica sobre o porte das Unidades de Controle, mas a base para tal definição é o senso comum que é válido para também para a União.
A unidade de Controle Interno deve ser diretamente subordinada ao Prefeito ou Presidente de Câmara. É vedada a subordinação hierárquica da Unidade de	No caso da CGU, é órgão de auxílio direto do Presidente da República.

Controle Interno a outro qualquer órgão/unidade.	
A Unidade de Controle interno não poderá ser alocada a outra unidade responsável por outro qualquer tipo de atividade que não a de controle interno.	Não há vedação específica na União
Sistema de Controle Interno Municipal tem competências exclusivas, vedada a terceirização.	No caso da União, há legislação infraconstitucional que detalha as competências específicas, as quais só podem ser exercidas pela CGU.
Garantia de acesso a informações em qualquer nível hierárquico para o órgão.	Na União o atributo de acesso a informações está afeto à Carreira. Na prática tem o mesmo efeito se tivesse afeta ao Órgão.

Na avaliação do quadro acima, pode-se perceber que há pouquíssimas diferenças do ponto de vista estrutural com o nível federal, na solução proposta por meio da Resolução do TCM. Evidencia-se, porém, que no caso federal, em se tratando de estrutura, há ainda que se destacar o fato da legislação conjugar as áreas de correição, ouvidoria e prevenção no Órgão de Controle Interno. Nesse item, não vemos nenhum problema se a Resolução nº 1120/2005 tivesse ido até esse ponto, considerando que não há razão para os municípios estabelecerem estruturas diferenciadas para as funções de correição, ouvidoria e prevenção também. Ou seja, mesmo não previstas expressamente na legislação, a agregação dessas funções ampliaria os ganhos do sistema considerando o tamanho dos municípios e a desnecessidade de criar estruturas diferenciadas para essas funções intrinsecamente ligadas ao controle e igualmente importantes em qualquer organização pública.

Assim, estabelecidas as diferenças pontuais, a estrutura prevista na Resolução nº 1120/2005 do TCM na Bahia é muito similar ao quanto previsto no âmbito federal.

O mesmo não é verificado, entretanto, no que diz respeito à comparação, dando o desconto pelas diferenças dos entes, para as competências institucionais do Órgão. Observa-se que a Resolução disciplinou a competência de normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos municipais o que não encontra similaridade no plano federal.

Quadro 2 – Competências Previstas da Resolução 1120/05 x legislação Federal (CGU)

RESOLUÇÃO TCM nº 1120/2005	CGU
Regras gerais atendendo à CF;	Idem (não poderia ser diferente)
Competência adicional de normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos municipais.	Não cabe a CGU fazer isso.
Verificar a consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal, conforme estabelecido pelo art. 54 da Lei Complementar nº 101.	A CGU também verifica o Relatório de Gestão Fiscal preparado pela STN da República.

Do ponto de vista dos procedimentos, verifica-se na Resolução nº 1120/2005 que foram incluídos alguns procedimentos mínimos de auditoria distribuídos entre as áreas de Execução Orçamentária e Financeira; Sistema de Pessoal; Bens Patrimoniais; Bens em Almoxarifado; Veículos e Combustíveis; Licitações, Contratos e etc.; Obras Públicas, inclusive Reformas; Operações de Crédito; Limites de Endividamento; Adiantamentos; Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições; Dívida Ativa; Despesa

Pública; Receita; observância dos Limites Constitucionais; Gestão Governamental; Precatórios.

Quadro 3 – Dispositivos sobre servidores na Resolução 1120/05 x legislação Federal (CGU)

RESOLUÇÃO TCM nº 1120/2005	CGU
Responsável solidário sujeito às sanções previstas.	Idem (previsto no artigo 74 CF)
As atividades inerentes ao controle interno serão exercidas por servidores municipais, ocupantes de cargos públicos do quadro permanente do órgão ou entidade, não sendo passíveis de delegação por se tratar de atividades próprias do Município.	O cargo de chefe da Controladoria é provido obedecidas as mesmas regras de provimento dos Ministros de Estado, ou seja, trata-se de cargo ou função em comissão. Os demais cargos seguem a lógica normal de preenchimento de cargos do quadro permanente. As atribuições são privativas da carreira finanças e controle

Também, verifica-se na Resolução TCM que as atividades inerentes ao Controle Interno devem sejam exercidas por servidores ocupantes de cargos do quadro permanente. Esse dispositivo não implica necessariamente que o provimento seja sempre por concurso público, já que o atributo de permanente diz respeito aos cargos e, assim, não devem ser temporários. Na CGU, o cargo de chefe da Controladoria é provido obedecidas as mesmas regras de provimento dos Ministros de Estado, ou seja, trata-se de cargo ou função em comissão. Além disso, fora os cargos ou funções em comissão, os demais servidores do Controle Interno devem ser providos por meio de concurso público para a carreira que detém as atribuições de finanças e controle.

Para os municípios, entretanto, pode-se encontrar na literatura os que defendem o ingresso para o cargo chefe do Órgão de Controle Interno unicamente por concurso. Do ponto de vista teórico, há diversos argumentos contra e a favor a essa diretiva. Apesar disso, não se pode dissociar do fato de que qualquer argumento em prol do concurso para o chefe do órgão poderia ser aplicado também a todos demais cargos públicos. Ou seja, no extremo, todos deveriam ingressar no serviço público por meio de concurso para se garantir atributos de independência, autonomia e manter os requisitos de continuidade necessários aos trabalhos na área pública. Como essa é uma posição teórica, tem-se que observar outros condicionantes e, ainda, considerar que o estabelecimento de critérios fechados exigem uma certa reflexão para não inviabilizar, na prática, o preenchimento do cargo de Controlador.

Apesar da polêmica que a forma de ingresso do cargo de controlador pode gerar, faz-se aqui uma observação de que não há dúvida que a equipe de trabalho da Controladoria tenha que ter seu ingresso por concurso público, como prescrito na constituição para os cargos públicos efetivos.

Observa-se, finalmente, que de tudo que faz parte da Resolução nº 1120/2005, do ponto de vista de diretrizes e de competências, não há muito o que se propor efetivamente para modelo de controle municipal na Bahia. Isso acontece porque as orientações nela contidas, aliadas a todas as demais normas brasileiras e internacionais relacionadas ao tema, tornam o dito modelo para os municípios baianos automaticamente definido. Ou seja, a Unidade de Controle Interno municipal será criada por lei, atendendo às regras gerais ao quanto fixado na Constituição Federal no artigo 74 e também na Lei Complementar da Bahia nº 06/91, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios, Unidade específica como Órgão Central do sistema, eventualmente compostas por meio de Órgãos setoriais nas secretarias municipais e entidades da administração indireta, que se reportarão ao Órgão Central e, ainda, com estruturas condizentes com o porte e a complexidade do respectivo Poder, diretamente subordinadas ao Prefeito ou Presidente da Câmara, no caso do legislativo.

Assim, entende-se que o problema não seja o de *encontrar modelos* de controles adequados, mas o de *estabelecer estratégias* para implementar e fazer

funcionar as estruturas de controle de forma satisfatória, tomando por base uma análise minuciosa dos problemas enfrentados pelos municípios. Para isso, é muito importante identificar e entender os problemas e, assim, explorar as possibilidades de superação.

PRINCIPAIS PROBLEMAS E POSSIBILIDADES

A avaliação da legislação sobre a matéria e as normas e orientações, incluindo-se a Resolução nº 1120/2005, levam-nos a concluir que o fato de os controles internos municipais na Bahia não estarem evoluindo a contento, não significa que seja necessariamente uma questão de modelo ou estrutura. Também corroboram nesse sentido, o resultado de entrevistas em amostra representativa de municípios de pequeno, médio e grande porte na Bahia que apontam diversos problemas, entre os quais a ausência de segregação de funções, a falta de independência e o ambiente cultural como barreiras ao bom funcionamento dos sistemas de controle internos (FEA, 2010, 2010a).

Em recente trabalho de pesquisa elaborada com municípios do Paraná (SOUZA, 2008) aponta-se que, mesmo estando a Administração Pública legalmente obrigada a manter sistemas de Controle Interno, ainda há significativa reprovação das contas municipais pelo TCM daquele estado. Isso exatamente ocorre por falta de adequado cumprimento dos ordenamentos e reforça a necessidade de implementação dos sistemas de controle interno. A pesquisa demonstrou também que, mesmo o controle interno sendo exigência legal, parece existir desconhecimento da utilidade do controle. Esse fato dificulta sua efetiva implantação, principalmente pelos poderes Executivo e Legislativo dos municípios de pequeno porte. De forma geral, entre as razões para a ausência de Sistemas de Controle Interno eficazes, lista-se: a falta de iniciativa do administrador, falta de planejamento adequado, falta de estrutura organizacional atualizada, ausência de controle nas unidades administrativas, falta de

recursos humanos, conluio de agentes, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas, resistência às mudanças por parte dos servidores.

Dentro dessa perspectiva, vamos fazer um esforço de investigação para a realidade baiana, sistematizando e discutindo por blocos os principais problemas e situações relacionadas às dificuldades de implementação dos sistemas de controle interno municipal. Nessa linha, serão apontados os possíveis caminhos que possam contribuir para se definir estratégias de atuação.

Flexibilidade, estrutura mínima e atuação de forma sistêmica

Em primeiro lugar, deve-se ter em mente que a flexibilidade é fundamental para absorver as diferenças existentes entre os diversos municípios, tais como: estrutura administrativa, quantidade de recursos, qualidade dos recursos humanos entre outras. Por isso torna-se importante a não imposição de regras absolutas ou rígidas, mas apenas recomendações mínimas, observando-se os critérios de não interferência na autonomia municipal e definição clara das orientações.

Assim, não se pode estabelecer e cobrar padrões iguais para situações completamente diversas quando se fala em termos de municípios pequenos, médios e grandes. O parâmetro de definição da estrutura pode ser por exemplo: tamanho do município, número de habitantes, nível de arrecadação e etc. A definição desse parâmetro, mesmo que empiricamente, pode balizar qualquer perspectiva inicial de estruturação de controle municipal, mas, em hipótese nenhuma, não pode ser impositiva sob pena de interferência indevida e/ou incoerência com a realidade local.

Apesar disso, ressalte-se que a estrutura mínima é naturalmente a situação na qual o órgão se resume a figura de apenas 01 (um) controlador. Nesse caso, é importante que o mesmo tenha, pelo menos, um auxiliar que exerça a responsabilidade pelo expediente da controladoria em situações de ausência do titular. O fato de se pensar em uma estrutura mínima não significa necessariamente

uma limitação do sistema de controle interno, pois a diretriz , que por princípio se impõe, é a de atuação de forma sistêmica. A carência de recursos humanos em pequenos municípios torna clara a necessidade ainda maior de interação entre os controles administrativos e os controles internos institucionais. A sinergia entre os atores da instituição potencializa a atuação por meio desse enfoque sistêmico em todos os níveis de governo e dentro de todas as camadas da administração pública municipal.

Independência e segregação de funções

A independência do Órgão é fundamental para o seu adequado funcionamento. A definição do posicionamento que deve ser ligado diretamente ao Prefeito ou Presidente da Câmara (no caso do legislativo), já previsto na Resolução nº 1120/2005, orienta quanto à essa questão. Apesar disso, tem-se verificado na prática que o problema passa a ser outro e que se refere à ausência de segregação de funções. O Controlador/ou o Órgão de controle interno já instalado passa rotineiramente a participar da execução de todos os processos no município, atuando ativamente nos atos administrativos que não fazem parte de suas atribuições. Além disso, ressalte-se, com uma atuação meramente formal, distanciando-se da avaliação de programas e busca de resultados para a sociedade. Isso acontece, na medida em que o controle interno se dedica apenas a encaminhar relatórios e cumprir tarefas procedimentais de envio de informações aos Tribunais de Contas, sem a avaliação crítica necessária para a atuação do controle com foco em resultados , em consonância com o princípio da eficiência previsto na Constituição Federal.

Esse comportamento torna a atuação do controle nulo em praticamente todos os seus objetivos e princípios. Se não há segregação entre as funções de controlar e executar a despesa, então não há efetivamente o nível de controle. Aliás, da observação dos Órgãos de controle municipal na Bahia, pela amostra efetuada (FEA, 2010, 2010a), verifica-se que em sua grande maioria esse é o problema fundamental. O Órgão de Controle /ou o controlador torna-se apenas um consultor dos demais

Órgãos e passa a executar tarefas rotineiras para execução, centralizando praticamente todas as principais responsabilidades pela execução da despesa. Diante disso, é importantíssimo ressaltar que resgatar esse princípio de segregação de funções torna-se requisito fundamental.

Essa preocupação com a segregação de funções reside no fato de que quem executa pode não estar necessariamente disposto a evidenciar as impropriedades e falhas, porque estaria, assim, colocando os seus próprios atos e dificuldades em evidência. No que diz respeito à base legal, não há especificamente lei que regulamente o princípio da segregação de funções, mas essa é uma característica essencial para o trabalho do controle. A segregação de funções é derivada do Princípio da Moralidade Administrativa, previsto no artigo 37, Constituição Federal. Importante verificar que no âmbito federal há entendimento consubstanciado pelo TCU sobre a matéria que está na Portaria n.º 63/96, Glossário, que diz: "Segregação de funções - princípio básico do sistema de controle interno que consiste na separação de funções, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações". No caso da CGU, pode-se verificar orientações similares na Instrução Normativa SFC nº 1/2001, Seção VIII, IV. "segregação de funções - a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio". Isso vale internamente para cada Órgão e também quando se pensa na estrutura maior da organização, onde o Órgão de controle interno assume esse papel externo no processo administrativo de gestão.

Ambiente cultural

Não se pode deixar de ressaltar também o ambiente cultural como um importante fator a avaliar, pois isso pode significar um grande empecilho ao estabelecimento efetivo dos sistemas de controle interno municipais. Diante da realidade atual na Bahia, pode-se afirmar que a resistência cultural é um dos maiores

entraves do processo de consolidação dos controles internos, conforme concebidos na legislação. Isso pode ser verificado pelas dificuldades enfrentadas pelos órgãos de controle interno criados, por força da legislação, na tarefa de conseguir recursos e apoio nos níveis de decisão e, também, no desenvolvimento das ações de controle juntos aos diversos órgãos municipais (FEA, 2010, 2010a).

Dentro desse quadro, é preciso uma definição clara do real significado do controle interno como aliado da gestão, não apenas para os gestores municipais, mas também para todos os demais servidores, evidenciando que o controle interno exerce tarefa regular e atende a princípios constitucionais e legais que impõem a sua atuação com base estritamente na comprovação por meio de documentos hábeis e legítimos. O controle interno deve ser entendido como instância interna de apoio à gestão, além das competências externas de apoio ao Tribunal de Contas. Essa tarefa de ação na cultura organizacional da instituição pode ser pensada na forma de um grande processo de mobilização por meio de palestras e seminários, ressaltando as características e vantagens do funcionamento adequado do sistema de controle interno como garantia da boa gestão e preservação dos interesses legítimos.

Ausência de procedimentos

Outro ponto a considerar é a completa ausência de procedimentos e normas internas tanto de controle interno, como para todos os Órgãos que desempenham as tarefas de execução. Um bom conjunto de normas e procedimentos pode orientar os gestores municipais no exercício regular de suas atribuições. A falta de capacitação também é fator crítico com relação aos problemas enfrentados. Não se pode negar que a legislação administrativa do país é extremamente fragmentada. No nível municipal, a dificuldade de acesso aos procedimentos torna o problema ainda mais complicado pela distância às capitais e falta de mão-de-obra qualificada. Sabe-se que há diversos programas de treinamento e ferramentas sendo disponibilizadas por Órgãos federais, estaduais, associações de municípios e empresas privadas, porém,

ainda há grandes vazios normativos e faltas relacionadas a ferramentas informatizadas e de apoio.

Quanto à carência de normas de auditoria para o controle, o problema pode ser enfrentado com iniciativas tais como a edição da Resolução 1120/2005 e a elaboração de manuais e treinamentos mais específicos que podem ser desenvolvidos em projetos de cooperação com outros entes e órgãos.

Já para a questão das normas e procedimentos de execução, uma forma de atacar o problema seria por meio de orientação aos municípios com a elaboração de manuais gerais sobre os diversos temas da gestão e, ainda, programas de capacitação em massa. Outra forma seria a de considerar que diante da natureza e atribuições do órgão de controle interno, que se estabelecesse uma parceria dentro dos próprios municípios para definição de instruções normativas de execução que atenderiam à necessidade de regulamentar, no nível de detalhamento adequado a cada realidade específica, viabilizando o quanto regulamentado por meio da Resolução nº 1120/2005 do TCM da Bahia.

Dificuldade de acompanhamento

O acompanhamento do funcionamento dos sistemas de controle interno é muito importante para garantir os seus preceitos. Porém, a constatação de que muitas administrações municipais não estão com sistema de controle interno implantado e funcionando adequadamente decorre de muitos elementos de evidência que em sua maioria são consubstanciados pelos altos níveis de irregularidades identificadas nas gestões municipais e constatações específicas do próprio Tribunal de Contas.

Nesse aspecto, há que se observar, com bastante atenção, os aspectos de planejamento e acompanhamento presentes no artigo 78 da Lei Complementar da Bahia nº 06/91 que determina atividades de programação e envio sistemático de relatórios ao TCM por partes dos órgãos integrantes do sistema de controle interno

municipal. Isso não se refere apenas ao Relatório de Gestão Fiscal como se pode deduzir nos dispositivos transcritos abaixo.

“Art. 78 - No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas dos Municípios, programação trimestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle enviando ao mesmo os respectivos relatórios, na forma estabelecida em Regimento Interno;

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos nesta Lei.”

Apesar desse comando legal, há uma dificuldade inerente ao próprio processo de encaminhamento pelos municípios e avaliação dos documentos pelo Tribunal de Contas. Essa dificuldade está na grande quantidade de municípios existentes na Bahia e na alta dispersão desses municípios no vasto território baiano. Nesse contexto, pesa também a ausência de estruturas e sistemas que permitam ao TCM acompanhar a implementação de fato, e não apenas de direito, de todos os dispositivos da Resolução 1120/2005.

Vale ressaltar que o sistema criado pelo TCM na Bahia chamado SIGA - Sistema Integrado de Gestão e Auditoria, segundo a Resolução TCM nº 1282/09, destina-se a receber os dados e informações referentes à gestão municipal objeto do exercício das atividades fiscalizatória e auditorial. É preciso deixar claro, que o cadastramento das informações no sistema SIGA e o simples recebimento de Relatórios não dão conta de trazer informações que legitimem de fato a atuação e gestão adequada dos órgãos de controle interno no município..

Assim, o acompanhamento real do trabalho de um órgão de controle exige, além de padronização, acesso tempestivo pelo Tribunal de Contas ao menos a três

aspectos do trabalho dos órgãos de controle interno que são: o planejamento; a informação sobre trabalhos em desenvolvimento e os resultados desses trabalhos.

Para efeito de comparação, tomemos uma situação similar que ocorre no nível federal com relação ao acompanhamento que é realizado pela CGU nas Auditorias Internas dos diversos entes da Administração Indireta. Disciplinada pela Lei n.º 10.180/2001, pelos Decretos n.ºs 3591/2000, 4.304/2002, 4.440/2002 e Instruções Normativas CGU nº 7/2006 e SFC n.º 1/2007, a interação entre a CGU e as auditorias internas se dá, atualmente, a partir da sujeição dos Núcleos de Auditoria Interna à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central. Com base nas atribuições e normativos, as auditorias internas são requisitadas a elaborar e encaminhar o seu Plano Anual de Atividades – PAINT e o Relatório Anual de Atividades – RAIN, documentos que sintetizam, respectivamente, o planejamento e os resultados dos trabalhos das Auditorias Internas. Em tese, estes dois instrumentos de acompanhamento (PAINT e RAIN) juntamente com os Relatórios das ações efetivadas pelas Auditorias Internas, desde que elaborados com qualidade e observância dos critérios técnicos da norma, podem colaborar no acompanhamento, pela CGU, da própria auditoria interna, e contribuir para a avaliação da gestão das Entidades da Administração Pública Federal indireta. Entretanto, mesmo que as exigências normativas quanto à forma e prazos sejam atendidas, requisitos que freqüentemente não são verificados, num ambiente inadequado, os documentos por si só podem se mostrar insuficientes para os fins a que se destinam. Tal situação é explicada pelas limitações estruturais e técnicas de ambas as partes e pelo fato de que tais documentos somente são apreciados quando enviados para a CGU ou vistos “*in loco*” em períodos próprios, carecendo assim de um acompanhamento mais sistemático. No caso da CGU, em relação às Auditorias Internas, para solucionar essa situação de dificuldade, tem-se notícia que está caminhando para o acompanhamento das auditorias internas por meio de sistema informatizado próprio.

Outra comparação que pode ser feita é o que diz respeito ao trabalho da própria CGU, como órgão de controle interno, e o acompanhamento efetuado do Tribunal de Contas da União. Nesse caso, a avaliação contínua das atividades planejadas e em desenvolvimento é possível ser realizada por meio do sistema

informatizado chamado ATIVA, sistema no qual a CGU faz todo o seu planejamento de trabalhos e lançamento de resultados cujo acesso é aberto à Corte de Contas.

Em qualquer hipótese, no estágio atual de disponibilidade de meios e evolução tecnológica, esse caminho da construção de sistema informatizado próprio que padronize e reúna as informações de planejamento, execução e divulgação de resultados de trabalhos dos órgãos de controle municipais e permita o fluxo contínuo dessas informações, parece o requisito necessário para garantir o adequado acompanhamento pelo Tribunal de Contas e, assim, propiciar meios para a implementação e fortalecimentos dos sistemas de controle interno municipais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Numa análise preliminar pode-se entender que o fortalecimento dos sistemas de controle internos municipais poderia ser apenas uma questão de definição do modelo adequado para a estrutura do órgão. Porém, diante de tudo que foi exposto, entende-se que a definição de qualquer modelo para implantação de controladorias municipais na Bahia não pode ser chamado efetivamente de modelo, porque a estrutura já está definida pela própria legislação vigente, incluindo a Resolução nº 1120/2005. Assim, há que se perceber que o problema não é de fato de estrutura, mas ocorre devido a outros condicionantes que limitam a implementação e estruturação dos mecanismos de controle interno no nível municipal.

Diante disso, o que se precisa, nesse caso, é propor caminhos para ultrapassar os principais desafios que possam ser identificados na implantação dos sistemas de controle interno no nível municipal. Dentro dessa linha, deve-se desenvolver a solução atuando fortemente nas dificuldades identificadas e definindo apenas requisitos mínimos e princípios fundamentais orientadores para o órgão de controle. O sucesso no estabelecimento inicial do sistema de controle com base em requisitos e princípios darão suporte para naturalmente implantar e desenvolver a cultura e os mecanismos de controle interno compatíveis com as necessidades locais e normativas.

Dessa forma, o caminho para a atuação nos problemas identificados passa por elaboração de orientações e ações que contemplem: aspectos da flexibilidade, estrutura mínima, atuação sistêmica, independência alicerçada na segregação de funções, ambiente cultural, procedimentos de auditoria/fiscalização, orientações para execução, capacitação e acompanhamento da atuação dos órgãos de controle interno.

A flexibilidade pode ser conseguida tratando o assunto na via da orientação e não da imposição. Os requisitos de estrutura mínimos podem ser atribuídos de forma a prever diferenças internas e externas relacionadas aos municípios de forma comparativa e considerar, ainda, que a atuação sistêmica traz a sinergia necessária para eficiência do trabalho de controle. Ou seja, garantir equivalência de tratamento interno com os demais órgãos municipais, agregar a força de trabalho e considerar as dificuldades inerentes de cada prefeitura. A segregação de funções é um dos pontos fundamentais para se garantir o funcionamento adequado e servir de base para a independência de opinião. No caso do ambiente cultural, um processo de mobilização bem planejado e implementado, garantirá o entendimento da importância do sistema de controle para cada um e para a organização. A questão dos procedimentos é outra tarefa importante do processo já que se trata de peça fundamental para o trabalho na organização. Esse tema pode ser tratado com disponibilização de manuais, criação de instruções normativas e capacitação. E, ainda, a sistematização dos fluxos de informações de gestão do controle interno dos municípios para o TCM que pode ser conseguido por meio de um processo de informatização do acompanhamento efetuado pela Corte de Contas.

Finalizando, ressalte-se que deve ser observada a experiência de outros Órgãos de controle, a legislação vigente e normas internacionais para garantir que o enfrentamento dos desafios não passe por relativizar os aspectos fundamentais mais importantes dos sistemas de controle, criando situações impróprias que podem reduzir de forma determinante a capacidade do controle interno em produzir resultados e ajudar a melhorar a administração pública municipal com reflexos importantes para o desenvolvimento econômico e social em nível local.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Controladoria–Geral da União - **Instruções Normativas nº 07/2006**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Legislacao>>

BRASIL. Controladoria–Geral da União - **Manual de Controle Interno – Um Guia para Implementação e Operacionalização de Unidades de Controle Interno municipais**. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes>>

BRASIL. Presidência da República - **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Decreto nº 3591/2000**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Decreto nº 4.304/2002**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Decreto nº 4.440/2002**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Lei Complementar da Bahia nº 006/91**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/70113/lei-complementar-006-91-bahia-ba>>

BRASIL. Presidência da República - **Lei Complementar nº 101**, de 4 de Maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Lei Complementar nº 131**, de 27 de Maio de 2009. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Lei n.º 10.180/2001**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Lei n.º 10683/2003**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Presidência da República - **Lei nº 8.666, de 21 de Junho de 1993**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

BRASIL. Secretaria Federal de Controle – CGU/PR - **Instrução Normativa nº 01/2001**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Legislacao>>

BRASIL. Secretaria Federal de Controle – CGU/PR - **Instrução Normativa nº 01/2007**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Legislacao>>

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL – **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon, Porto Alegre, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanela. **Direito Administrativo**. 18^a ed. São Paulo: Editora Atlas 2005.

DS Cavalcante, DS, MGA Peter, MVV Machado **Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza**. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos82008/420.pdf>>

FEA – Fundação Escola de Engenharia, **Projeto de Fortalecimento do Sistema de Controle Interno – Contrato FEA / TCM** - Relatório de Progresso nº 01, 02 de agosto 2010.

FEA – Fundação Escola de Engenharia, **Projeto de Fortalecimento do Sistema de Controle Interno – Contrato FEA / TCM** - Relatório de Progresso nº 02, 01 de setembro 2010a.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Tradução: Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther, TCE Bahia, 2007.

SOUZA, Corine Sumski de, **O Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais**. Trabalho de graduação apresentado à disciplina de Estágio Supervisionado, do

Curso de Ciências Contábeis da FAE Centro Universitário, Curitiba, 2008

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA BAHIA - **Resolução nº 1120/05**, Disponível em:

<<http://www.tcm.ba.gov.br>>

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA BAHIA - **Resolução nº 1282/09**, Disponível em:

<<http://www.tcm.ba.gov.br>>

b) Manual de Controle Interno Municipal- Volume II



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DA BAHIA

MANUAL DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

VOLUME 2

SUMÁRIO

Apresentação

1. Orientações e procedimentos técnicos recomendados para o Sistema de Controle Interno Municipal

1.1- Planejamento e Gestão Governamental

1.2- Execução Orçamentária e Financeira

1.3- Receita Pública

1.4- Despesa Pública

1.5- Licitações, Contratos e Convênios

1.6- Bens Patrimoniais

1.7- Bens em Almoxarifado

1.8- Gestão de Pessoal

1.9- Adiantamento

1.10- Obras Públicas e Reformas

1.11- Veículos e Combustíveis

1.12- Operações de Créditos

1.13- Limites de Endividamento

1.14- Contribuições, Subvenções, Auxílios e Doações

1.15- Observância dos Limites Constitucionais

1.16- Precatórios

1.17- Dívida Ativa

1.18- Demonstrações Contábeis e Plano de Contas

2. Apresentação das Principais Telas do SIGA

Apresentação

O TCM/BA é órgão constitucional, independente e autônomo, em auxílio ao controle externo a cargo das Câmaras Municipais, o qual é responsável pela fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial dos 417 municípios baianos, bem como pela avaliação dos seus respectivos programas de governo consignados em orçamentos públicos.

Em 2008, o universo de unidades gestoras fiscalizadas pelo TCM/BA totalizou 956 jurisdicionados, sendo 417 Prefeituras, 417 Câmaras e 122 entidades municipais descentralizadas, com movimentações financeiras anuais de mais de R\$13,7 bilhões.

O expressivo volume de recursos fiscalizados pelo TCM/BA, envolvendo grande quantidade de ações municipais executadas por organizações públicas e privadas, num modelo complexo de gestão, demonstra o esforço do órgão e a sua responsabilidade para desempenhar as suas funções de controle e fiscalização dos recursos públicos, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão municipal e garantindo a adequada aplicação do dinheiro público em benefício da sociedade.

Para o melhor cumprimento de sua missão constitucional, o TCM/BA vem investindo na modernização do seu aparelho administrativo e técnico-operacional, tendo firmado, em setembro de 2005, contrato de financiamento com os organismos co-gestores do PROMOEX, dando assim início ao seu programa de desenvolvimento organizacional.

O PROMOEX tem por finalidade precípua promover, através de aporte de recursos financeiros, o fortalecimento do sistema de controle externo no âmbito da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, apoiando a execução de projetos de modernização dessas instituições de controle externo e de melhoria da eficiência das administrações públicas. O Programa originou-se de um acordo internacional celebrado entre o Governo Federal, através do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Na primeira fase de execução do seu Programa de Modernização, o TCM/BA concentrou as prioridades de utilização dos recursos do PROMOEX, no desenvolvimento do Redesenho da Metodologia de Controle Externo, Plano Estratégico de Tecnologia da Informação, Educação Corporativa e no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria – SIGA, que compõem a matriz de projetos estruturantes para elevação do desempenho operacional e aperfeiçoamento institucional, cuja implementação vem contribuindo para a instauração de uma nova cultura de controle externo. Ademais, é importante destacar que no bojo das mudanças introduzidas no Órgão, duas outras conquistas institucionais merecem especial referência: a implantação da Ouvidoria e do Ministério Público Especial de Contas.

Nesta segunda e última fase do Programa de Modernização, o TCM vem desenvolvendo, com a colaboração de consultorias externas especializadas, dois importantes projetos: a Elaboração do Planejamento Estratégico Institucional 2011-2014 e o Projeto de Fortalecimento do Sistema de Controle Interno Municipal, este com a finalidade de capacitar todos os Controladores Municipais da Bahia para o aprimoramento de suas competências técnicas e melhoria de desempenho funcional, no exercício das atividades de controle interno.

Este Tribunal considera fundamental a estruturação e o fortalecimento do controle interno, mediante a criação de órgãos específicos para esse fim, com independência e pessoal qualificado, visando a correta aplicação dos recursos públicos. Considerando que o controle interno é realizado na concomitância com o ato fiscalizado, a sua atuação competente poderá evitar, impedir ou minimizar a realização de ações nocivas e contrárias ao interesse público, corrigindo-as a tempo de colocá-las no rumo da legalidade e das boas práticas administrativas.

Este **Manual**, instrumento de apoio pedagógico à **Oficina de Capacitação em Sistema de Controle Interno Municipal**, tem por finalidade disponibilizar informações básicas sobre as áreas específicas da administração pública municipal merecedoras de acompanhamentos e controles por parte do órgão responsável pelo o Sistema de Controle Interno, conforme previsto no art. 11 da Resolução 1120/ 05 do TCM.

O **Volume I** deste Manual explora aspectos históricos, teóricos, filosóficos, doutrinários, legais e operacionais envolvendo o sistema de controle interno. Já o **Volume II** trata de aspectos conceituais, legais e operacionais, visando a orientar, de forma simples e objetiva, as equipes e profissionais que labutam quotidianamente com esta atividade nas administrações públicas municipais do estado da Bahia.

Vale salientar que este trabalho representa mais um esforço deste Tribunal direcionado para o fortalecimento do sistema de controle interno municipal, atividade prevista na Constituição Federal e indispensável para coadjuvar as ações de controle externo desenvolvidas por esta Corte de Contas.

Estou certo de que o trabalho agora apresentado e os que a ele virão se somar, darão efetividade à nossa visão de futuro do TCM da Bahia: ser uma instituição de excelência no serviço que presta aos cidadãos baianos, no controle das contas públicas municipais.

Salvador, dezembro de 2010-12-01

Cons. FRANCISCO DE SOUZA ANDRADE NETO

PRESIDENTE

1.1 - Planejamento e Gestão Governamental

No contexto da administração pública brasileira, o planejamento governamental vem sendo usado, cada vez mais, como ferramenta estratégica para ordenar racionalmente os propósitos, objetivos, programas e prioridades do governo, em qualquer uma de suas esferas, visando a promoção do desenvolvimento econômico, social e cultural da sociedade.

Não obstante as exigências de ordem legal para a institucionalização do planejamento governamental, as suas características intrínsecas, de natureza técnica e política, por si só, justificariam a sua adoção no âmbito do Estado. Isto porque as necessidades e demandas dos cidadãos se mostram sempre crescentes e volumosas, os recursos públicos são escassos, o tempo do governante no exercício do cargo é relativamente curto e o futuro apresenta elevado grau de incerteza.

Em face desse conjunto de variáveis independentes e complexas, resta ao administrador público planejar e pautar a sua atuação recorrendo aos mais modernos instrumentos de planejamento para produzir um *Plano de Governo*, capaz de absorver propostas de campanha e fixar prioridades sintonizadas com as expectativas da comunidade.

Segundo Sérgio Buarque (1990), “planejamento é um processo ordenado e sistemático de decisão que antecipa o futuro e define ações que viabilizam objetivos que se pretende alcançar. Deste ponto de vista, o planejamento incorpora e combina uma dimensão política e uma dimensão técnica, resultando num processo essencialmente técnico e político. Técnico, porque ordenado e sistemático e porque deve utilizar técnicas de organização, sistematização e hierarquização da realidade e das variáveis do processo e um esforço de produção e organização de informações sobre o objeto e os instrumentos de intervenção. Político porque toda decisão e definição de objetivos passam por interesses e negociações entre atores sociais”.

Ademais, o planejamento estabelece um diálogo entre o presente e o passado, resultando na definição de limites e espaços para a construção do futuro, bem como orientando e traçando o percurso para a transformação da realidade.

Com efeito, o processo de planejamento se materializa e ganha corpo, inicialmente, com a elaboração de um Plano, carro-chefe desencadeador da construção de outros instrumentos governamentais legais de planejamento e execução: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

PPA é o instrumento de planejamento estratégico das ações do governo para um período de quatro anos. Compromete-se com o desenvolvimento sustentável e com a evolução das estruturas de gerenciamento dos órgãos da administração pública, visando expressar com clareza os resultados pretendidos pelo governante que o institucionaliza. O seu acompanhamento e avaliação torna possível a verificação da efetividade na consecução de seus programas e a revisão dos objetivos e metas definidos no planejamento inicial que porventura se mostrem necessários.

LDO é o instrumento de planejamento em que são estabelecidos os parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual de forma a garantir a realização das metas e objetivos contemplados no PPA. Trata-se, portanto, de instrumento que funciona como elo entre o PPA e os orçamentos anuais, compatibilizando as diretrizes do plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício.

LOA é o instrumento de gerenciamento orçamentário e financeiro da administração pública, cuja principal finalidade é garantir o equilíbrio entre receitas e despesas públicas. Como forma de atender o princípio da universalidade e da unidade orçamentária, a LOA integra o Orçamento Fiscal, o Orçamento da Seguridade Social e o Orçamento de Investimentos das Empresas que o poder público controle.

I. Orçamento Programa

Como evolução dos instrumentos para elaborar e realizar o orçamento, o conceito e a ideia do orçamento-programa estão associados à expressão financeira do processo de planejamento. Assim, o orçamento deve considerar os objetivos que o Governo pretende alcançar, durante um determinado período de tempo, alocando recursos por programas, se constituindo em uma peça de planejamento, indo além de um simples documento financeiro.

As ações dos governos são ordenadas sob a forma de *programas*, permitindo maior visibilidade aos resultados e benefícios gerados para a sociedade, garantindo objetividade e transparência à aplicação dos recursos públicos. Associados às ações que compõem o programa, estão bens ou serviços que resultam da sua execução, quantificados por metas, geralmente em números a ser atingidos em determinado período de tempo.

Programa é um conjunto articulado de ações estruturadas visando o alcance de um objetivo comum. Este objetivo é concretizado num resultado, geralmente a solução de um problema ou atendimento de demanda da sociedade, expresso pela evolução de indicadores no período de execução. Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização de objetivos estratégicos definidos para o período do PPA. A partir do programa são identificadas as ações sob a forma de *atividades*, *projetos* ou *operações especiais*, contendo os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta. A ação é gênero de que são espécies os projetos, as atividades e as operações especiais.

Projeto é o instrumento de programação para se alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do Governo. Exemplo: Construção de uma Escola.

Atividade é o instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo. Exemplo: Manutenção de colégios

Operações especiais são despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de Governo, das quais não resulta um produto e não gera contraprestação direta em bens ou serviços. Como exemplo podemos citar: Amortização e encargos, aquisição de títulos, pagamento de sentenças judiciais, fundos de participação, operações de financiamento, ressarcimentos, indenizações, pagamento de inativos etc.

Meta física é a quantidade de produto a ser ofertado, de forma regionalizada, por ação, num determinado período e instituída para cada ano.

II. Gestão Pública

Segundo a eminente professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o conceito de gestão ou administração pública compreende dois sentidos: "Em sentido objetivo, material ou funcional, pode ser definido como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos. Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, pode-se definir como sendo o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado".

Portanto, pode-se concluir que administração pública, em sentido objetivo, é a atividade administrativa executada pelo Estado, por seus órgãos e agentes, com base em sua função administrativa. Em outras palavras, trata-se da gestão dos interesses públicos, por meio de prestação de serviços públicos. É a administração da coisa pública.

Já no sentido subjetivo, é o conjunto de agentes, órgãos e entidades designados para executar atividades administrativas.

Assim, gestão ou administração pública em sentido material é administrar os interesses da coletividade e em sentido formal é o conjunto de entidades, órgãos e agentes que executam a função administrativa do Estado.

As entidades públicas governamentais enfrentam, na atualidade, grandes desafios por conta das crescentes demandas das populações nas diversas áreas em que o poder público deve atuar, seja no campo social - educação, saúde, habitação, segurança - ou seja, em infra-estrutura - transportes, energia etc. Os gestores públicos, em função disso e dos constantes desmandos e casos de corrupção envolvendo entidades públicas nas diversas esferas de governo, estão obrigados a promover mudanças estruturais na forma de administrar, controlar e de prestar contas da aplicação dos recursos públicos.

Sistemas tradicionais utilizados na mensuração e avaliação da gestão pública não dão o suporte necessário para se atingir uma eficiente, eficaz e econômica administração dos recursos públicos, nem auxiliam, tampouco, os gestores no processo de tomada de decisões que proporcione respostas rápidas, oportunas e adequadas frente a um cenário em constante mudança. No contexto contemporâneo da administração pública, os critérios de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade são obrigatórios na avaliação da gestão com o objetivo de mensurar o grau de otimização dos recursos utilizados na produção de bens e prestação de serviços públicos.

Nesse sentido, a avaliação da gestão pública se traduz em importante mecanismo para o aperfeiçoamento da administração governamental e o fortalecimento das instituições democráticas. O controle da gestão pública, seja interno ou externo, constitui procedimento fiscalizatório de extrema relevância para o exercício e desenvolvimento continuado da democracia, cujo controlador desempenha destacado papel social, contribuindo para a correta aplicação dos recursos públicos.

Controlar é a ação administrativa, exercida nos níveis estratégico, intermediário e operacional, com vistas à aferição da conformidade, do desempenho e do resultado da gestão, recomendando, inclusive, medidas corretivas com vistas à assegurar que os objetivos organizacionais e os planos estabelecidos para alcançá-los sejam

cumpridos. O controle pode ser realizado sob os aspectos da conformidade, desempenho e resultados.

Controle de conformidade objetiva verificar se os atos e fatos administrativos estão de acordo com a legislação e normas correspondentes.

Controle de desempenho tem como fim verificar se as ações administrativas foram desenvolvidas segundo os critérios de economicidade, eficiência e eficácia pré-estabelecidos.

Controle de resultados tem a finalidade de avaliar se as ações governamentais atingiram os resultados sócio-econômicos estabelecidos, previamente, nos indicadores de efetividade.

Há que se enfatizar a obrigatoriedade dos dirigentes públicos prestarem contas de seus atos a um órgão de controle interno, externo, ao parlamento ou à própria sociedade, além de dar publicidade destes atos e de realizar a gestão da melhor maneira, alcançando os melhores resultados possíveis.

III. Critérios utilizados para avaliação da gestão pública

O estabelecimento dos critérios de avaliação é etapa de suma importância, pois é a partir de sua determinação que se torna possível medir a gestão. É partindo do padrão estabelecido que se pode aferir e, conseqüentemente, confirmar a realização ou a variação sobre os atos e fatos que se esperavam fossem executados. Os critérios mais utilizados estão definidos a seguir:

Eficiência – é a maximização dos resultados na obtenção de um bem ou na prestação de um serviço com o mínimo possível de recursos, no menor tempo, mantendo-se, no entanto, a qualidade desejada.

Eficácia – é o grau de cumprimento dos objetivos e metas fixados nos programas e planos de ação.

Economicidade – é a obtenção de produtos adequados em quantidade e qualidade, ao menor custo possível, considerando-se as condições de aquisição sem, no entanto, abrir-se mão da qualidade.

Efetividade – é a medição do impacto, ou do efeito da atuação pública, em uma comunidade decorrente de um programa de governo.

IV. Lei de Responsabilidade Fiscal

O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000, cujo princípio norteador é a responsabilidade na gestão fiscal, reforçou a importância do planejamento ao estabelecer, como um de seus principais postulados, a ação planejada e transparente na administração pública.

Ação planejada, que nada mais é que o estabelecimento de planos previamente traçados (PPA, LDO e LOA), buscando reforçar o papel da atividade de planejamento e sua vinculação à execução do gasto público.

A transparência, por sua vez, será alcançada por meio do conhecimento e da participação popular, assim como através da ampla publicidade que deve cercar os atos e fatos ligados à gestão pública (arrecadação de receitas e realização de despesas).

Para a consecução da transparência, diversos mecanismos foram instituídos pela LRF, dentre eles, podemos citar: a) participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos já citados; b) a disponibilidade das contas dos administradores para consulta e apreciação dos cidadãos e instituições da sociedade; e c) a divulgação de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para os entes federativos uma importante contribuição para o ajuste fiscal, reforçando o seu potencial tributário, fazendo com que os governantes desenvolvam uma política tributária responsável e exijam, efetivamente, a cobrança de todos os tributos que são de sua competência.

V. Controle e Avaliação da Execução Orçamentária

A Constituição do Estado da Bahia determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos municípios e das entidades da administração indireta, quanto á legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções, renúncia de receitas será exercida pelas Câmaras Municipais, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

De acordo com o disposto no art. 75 da Lei 4.320/64 o controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A Lei de Responsabilidade Fiscal atribui ao legislativo, com auxílio ou não do Tribunal de Contas, e ao sistema de controle interno de cada Poder, a fiscalização de suas novas regras instituídas:

1. metas estabelecidas na LDO;
2. limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
3. medidas para ajustar a despesa de pessoal aos limites fixados;
4. medidas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
5. restrições para destinações de recursos de alienação de ativos;
6. cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais.

VI.1. Controle Externo

A Constituição Federal de 1988 dispõe que no âmbito da União o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional, nos Estados pelas Assembleias Legislativas e o mesmo tratamento é dispensado na esfera municipal, onde o controle externo compete ao Legislativo municipal e será exercido, com o auxílio do Tribunal de Contas.

A Constituição do Estado da Bahia em seu art. 95 atribui a competência privativa, entre outras, do Tribunal de Contas dos Municípios para apreciar as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo e pela Mesa da Câmara Municipal, emitindo parecer prévio.

A Lei Federal 4.320/64 em seu art. 81 determina que 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.

VII. 2. Controle Interno

A Constituição do Estado da Bahia em seu art. 90, determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno a fim de:

- avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos;
- comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, bem como da aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado;
- exercer controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres;
- apoiar o controle externo em sua missão institucional.

VII.3. Controle Social

É a modalidade de controle externo, cujo agente controlador é o próprio cidadão ou a sociedade civil organizada. Sem dúvida que o controle exercido por esses atores será sempre o melhor agente de controle da gestão pública por se tratar de ação direta da democracia participativa. Esta participação ativa do cidadão, individual ou coletivamente, caracteriza-se pela presença em audiências públicas, em conselhos

gestores de educação, da saúde e na fiscalização e acompanhamento das transferências financeiras recebidas pelos demais entes estatais.

A Constituição Federal previu essa forma de controle, conforme trechos abaixo:

LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; (art. 5º).

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.(art. 74).

Para garantir amplo acesso do cidadão às contas dos entes federativos, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, em seus art. 48 e 49:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e orçamentos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

VIII. Avaliação da gestão

A avaliação de desempenho deve ser uma das etapas mais importantes do ciclo de gestão dos governos. Objetiva assegurar o aperfeiçoamento contínuo dos programas e dos planos, provendo subsídios para corrigir falhas de concepção e execução, atualizar objetivos e metas em relação às demandas da sociedade e garantir que os resultados desejados para o público-alvo ocorram efetivamente.

A exigência social tem característica normativa prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual sinaliza que o interesse do cidadão sobre os resultados esperados e obtidos em seu benefício devem ser apurados através da obrigatória avaliação de resultados.

Art. 4^o – A lei de diretrizes orçamentárias atenderá ao disposto no §2^o do art. 165 da Constituição e:

I – disporá sobre:

(...)

(e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

A avaliação deve ser orientada para a obtenção de resultados. No ciclo de gestão, a avaliação é seguida da revisão anual dos programas, da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da elaboração e execução da Lei Orçamentária Anual. Os resultados da avaliação contribuem para a realização de cada uma dessas etapas,

tornando mais consistente a alocação de recursos públicos aos bens e serviços demandados pela sociedade.

Nesse contexto, o processo de avaliação é um instrumento gerencial que se integra ao conjunto de ferramentas do novo modelo de gestão pública.

Mais que controlar custos, assegurar a conformidade legal de procedimentos ou medir a capacidade de implementação do governo, avaliar significa, nesse caso, comparar o esforço realizado com a demanda e a satisfação do beneficiário, adequando crescentemente os programas à expectativa da sociedade. O processo de avaliação, realizado de forma participativa e transparente, proporciona, além disso, a ampliação do conhecimento dos programas, fortalecendo a sua capacidade de promover e articular a obtenção de resultados.

A análise deve contemplar a contribuição da concepção do programa, avaliando se os componentes do programa — objetivo, indicadores, ações, metas, produtos e serviços — são consistentes entre si e adequados para atender à demanda ou resolver o problema que lhe deu origem. Na avaliação da execução, busca-se verificar se houve alcance dos resultados planejados, bem como a adequação e suficiência dos recursos alocados, a pertinência e eficácia da estratégia de implementação, assim como os reflexos do gerenciamento e da estrutura organizacional sobre o desempenho do programa ou projeto.

IX. Procedimentos

Avaliação da fase de planejamento

- *Verificar se houve por parte do Poder Municipal adoção de medidas objetivando promover a participação das comunidades*

municipais nas etapas de discussão e levantamento das prioridades visando a elaboração do Plano Plurianual – PPA.

- *Verificar se foram contemplados, no Plano Plurianual, programas e planos de caráter prioritário e factíveis advindos da participação popular.*
- *Verificar se no PPA constam ações quantificadas em metas executáveis e que constituam reais necessidades da população municipal.*
- *Verificar se foram estabelecidos, nos programas e planos, indicadores para avaliação dos critérios de eficiência, eficácia, economicidade e de efetividade.*
- *Verificar se na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO foram contempladas orientações para alcance dos planos e programas constantes do PPA.*
- *Verificar se na elaboração da LDO foram contempladas medidas de orientação para elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA.*
- *Verificar se a LDO e a LOA contemplam os programas já implantados.*
- *Verificar se consta na LOA alocação de recursos suficientes para atendimento das ações e metas propostas no PPA, para o exercício.*
- *Verificar se consta no texto da LDO orientações para alteração da legislação tributária.*
- *Verificar se consta no texto da LDO orientações, diretrizes e autorizações para alterações nas despesas com pessoal.*
- *Verificar se algum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro foi iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a sua inclusão.*
- *Verificar se houve registro de dados no SIGA.*

Avaliação da gestão orçamentária e financeira:

- *Verificar se os programas e planos contidos no PPA para o exercício analisado foram ou estão sendo implantados.*
- *Verificar se houve observância das normas legais aplicáveis*

na execução orçamentária e financeira, principalmente à Lei Federal nº8.666/93, Lei Federal nº 4.320/64, Lei Complementar nº 100/01.

- *Verificar se houve o acompanhamento físico e financeiro de obras e serviços existentes em cada programa.*
- *Verificar se houve acompanhamento do desempenho operacional dos programas de governo, e avaliação da eficiência, da eficácia e da economicidade das realizações orçamentárias, financeiras e patrimoniais dos programas.*
- *Verificar se houve avaliação da efetividade social em decorrência das políticas públicas planejadas e implementadas.*
- *Verificar se estão sendo arrecadados regularmente os tributos de competência municipal.*
- *Verificar se as despesas com pessoal estão dentro do limite de 60% da Receita Corrente Líquida MUNICIPAL estabelecidos pela LRF.*
- *Verificar se a Dívida Consolidada Líquida encontra-se dentro do limite de 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida MUNICIPAL estabelecidos pelo Senado Federal.*
- *Verificar se os recursos destinados à Educação e Fundeb, estão sendo utilizados corretamente objetivando atingir ao final do exercício o mínimo exigido.*
- *Verificar se os recursos destinados à Saúde estão sendo utilizados corretamente.*
- *Verificar se as receitas provenientes de alienação de bens estão sendo utilizadas apenas para financiamento de despesas de capital.*
- *Verificar, no último ano de mandato do gestor, orientações normativas internas vedando a possibilidade de aumento da despesa com pessoal nos últimos seis meses.*
- *Verificar se houve registro de dados no SIGA.*

IMPORTANTE!!!

Nos municípios que tenham Regime Próprio de Previdência Social para os servidores públicos, deverá ser feita anualmente avaliação atuarial com a

projeção dos gastos e viabilidade econômica financeira.

Avaliação das medidas de transparência na gestão:

- *Verificar se foi criada página eletrônica da prefeitura na internet para divulgação dos atos e fatos de relevância administrativa e de interesse dos cidadãos.*
- *Verificar se foram publicados, bimestralmente, inclusive por meios eletrônicos e de fácil acesso, em linguagem simples e objetiva, os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária – RREO.*
- *Verificar se foram publicados, quadrimestralmente, nos prazos de 30 de maio, 30 de setembro e 30 de janeiro do exercício subsequente, inclusive por meios eletrônicos e de fácil acesso, em linguagem simples e objetiva, os Relatórios de Gestão Fiscal.*
- *Verificar se estão sendo realizadas as reuniões da Audiência Pública, nos finais dos meses de maio, setembro e fevereiro.*
- *Verificar se estão sendo demonstrados nas audiências públicas o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre.*
- *Verificar se as ações e providências cabíveis, por ventura exigidas nas reuniões das audiências públicas, estão sendo adotadas pela gestão.*
- *Verificar se o ato administrativo (Edital, Portaria) informando a disponibilização pública das contas foi amplamente divulgado por meio de internet, murais, avisos em locais públicos e de grande movimentação no município.*
- *Verificar se atos e fatos administrativos de interesse público foram divulgados amplamente nos diversos meios de publicidade ao alcance do cidadão.*
- *Verificar se as contas postas em disponibilidade pública, em atendimento à exigência constitucional, apresentaram informações claras e de fácil entendimento.*
- *Verificar se as prestações de contas evidenciam o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando: as*

providências adotadas quanto à fiscalização das receitas e ao combate à sonegação; as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial; e as medidas destinadas ao incremento das receitas tributárias e de contribuições.

- *Verificar se houve registro de dados no SIGA.*

Avaliação das medidas de boas práticas na gestão:

- *Verificar se existe manual de normas e rotinas de procedimento uniformizando a execução das atividades administrativas, financeiras e operacionais das diversas unidades municipais.*
- *Verificar se os manuais estão sendo utilizados pelos servidores na execução das tarefas.*
- *Verificar se está implantada a unidade de controle interno e, caso positivo, se possui estrutura de pessoal e de material que possibilitem desenvolver satisfatoriamente suas atribuições e competências.*
- *Verificar se as recomendações contidas nos relatórios da unidade de controle interno estão sendo implementadas no âmbito da entidade municipal.*
- *Verificar o nível de implementação dos resultados das auditorias e inspeções dos órgãos de controle externo (TCU, CGU, TCE, TCM) na administração municipal.*
- *Verificar se a ouvidoria está implantada e, caso positivo, se possui estrutura de pessoal e de material que possibilitem desenvolver satisfatoriamente suas atribuições e competências.*
- *Verificar se os casos de denúncias, reclamações e queixas recebidas pela ouvidoria são analisadas e apuradas a fim de buscar soluções imediatas, quando cabíveis.*
- *Verificar a existência de sistemas corporativos informatizados, integrados, adequados e de fácil utilização.*
- *Verificar se os servidores foram treinados para operacionalizar adequadamente os sistemas em operação.*
- *Verificar se há programação anual de treinamento e capacitação dos servidores municipais e se esses programas estão sendo*

regularmente executados.

- *Verificar se os treinamentos previstos na programação são voltados para atendimento das necessidades da administração.*
- *Verificar se há políticas públicas voltadas para a conservação do meio ambiente, mediante campanhas informativas.*
- *Verificar se houve registro de dados no SIGA.*

X. Referências e base legal

BUARQUE, Sérgio- Metodologia de Planejamento do desenvolvimento local e municipal sustentável. Projeto de Cooperação Técnica/INCRA, Brasília, 1999

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo, Ed. Atlas, 21ª edição, 2008.

MILESKI, Hélio Saul. O Controle da gestão pública. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Gestão Pública. São Paulo: Saraiva, 2006

TROSA, Sylvie. Gestão pública por resultados. Brasília: ENAP, 2001.

- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- Constituição do Estado da Bahia.
- Lei Federal nº 4.320/64,
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Resolução TCM nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005.
- Resolução TCM nº 1.060 de 26 de abril de 2005.
- Resolução TCM nº 1.270 de 25 de dezembro de 2008.
- Resolução TCM nº 1.255 de 25 de julho de 2007.
 - Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Ministério do Orçamento e Gestão

1.2- EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

I. Conceitos

Orçamento público é um instrumento de planejamento destinado à execução das ações de governo e tem como base fundamental o plano de trabalho para cada 04 anos, a lei que determina as diretrizes gerais para a arrecadação e para os gastos, além da previsão de arrecadação de receitas e a autorização de realização de despesas. No Brasil o orçamento está estabelecido na Constituição Federal vigente através dos artigos 165 a 169, dos quais se pode deduzir que o orçamento é uma peça única, integrada pelo Plano Plurianual - PPA, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e pela Lei Orçamentária Anual – LOA. Também a Lei nº 101/2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, aborda o tema de forma complementar fixando norma de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Outros procedimentos importantes estão previstos na Lei nº 4.320/64 que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços.

A execução orçamentária e financeira , em linguagem figurativa , são faces de uma mesma moeda, estão integradas uma na outra , e só acontece de maneira simultânea. Se houver dotação orçamentária e não houver recurso, a despesa não poderá se efetivar. Em sentido inverso, se houver disponibilidade financeira , não será possível realizar qualquer gasto sem a devida consignação de verba no orçamento.

De maneira singela, execução orçamentária compreende a utilização dos créditos consignados no orçamento ou na Lei Orçamentária Anual-LOA. Por seu turno, a execução financeira consiste na utilização dos recursos financeiros para execução dos programas, projetos e/ou atividades das unidades orçamentárias, previstos no Orçamento. *“ Na técnica orçamentária, inclusive, é habitual se fazer a distinção entre as palavras CRÉDITO e RECURSOS. Reserva-se o termo CRÉDITO para designar o lado orçamentário e RECURSOS para o lado financeiro. O CRÉDITO é orçamentário, dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização, e RECURSO é financeiro, portanto, dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária”*

Todo o processo orçamentário tem sua obrigatoriedade estabelecida na Constituição

Federal que determina a necessidade do planejamento das ações de governo por meio dos seguintes instrumentos:

- Plano Plurianual – PPA;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO; e
- Lei Orçamentária Anual – LOA.

Os objetivos do PPA, da LDO e da LOA buscam integrar as atividades de planejamento e orçamento objetivando assegurar o sucesso da ação governamental nos municípios, caso específico.

A elaboração, aprovação, execução e fiscalização do orçamento constituem matéria de responsabilidade de cada um dos entes federativos brasileiros previsto no artigo 165 da atual Carta Magna.

O Plano Plurianual - PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo do Governo, que tem como finalidade, segundo o § 1º do artigo 165 da Constituição Federal, estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Tem duração de 04 (quatro) anos e é elaborado no primeiro ano de mandato de um governo e vigora nos três últimos anos desse governo até o primeiro ano da gestão seguinte quando, então, recomeça o ciclo da elaboração, votação e execução de novo PPA. Esse procedimento visa a assegurar a continuidade das políticas públicas e das ações governamentais quando da troca dos mandatários. No caso dos municípios, os atuais PPA's correspondem ao período de 2010 a 2013.

Segundo o Instituto de Estudos Sócio Econômicos - INESC, os principais objetivos do Plano Plurianual são:

- Organizar, em programas, as ações e os projetos que resultem em bens e serviços para atender às demandas da sociedade.

- Estabelecer a relação entre os programas a serem desenvolvidos e a orientação estratégica de governo.
- Integrar ações desenvolvidas pela União, pelo estado e pelo município.
- Estabelecer, quando necessário, a regionalização de metas e gastos governamentais.
- Orientar a alocação de recursos nos orçamentos anuais de forma compatível com as metas e receitas.
- Dar transparência à aplicação dos recursos públicos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, na forma estabelecida no § 2º do artigo 165 da Constituição Federal. Tem como principal finalidade orientar a elaboração dos orçamentos fiscal e da seguridade social e de investimentos do Poder Público, incluindo, no caso dos municípios, os poderes Executivo e Legislativo, bem como, as empresas e autarquias. Sua finalidade é interligar a Lei Orçamentária Anual - LOA com o Plano Plurianual, de modo a proporcionar o atingimento das diretrizes, objetivos e metas da administração pública anteriormente planejadas. O seu projeto de lei, apresentado na câmara legislativa, não poderá ser rejeitado sendo, portanto, obrigatória a sua aprovação. A sessão plenária de votação da LDO somente será encerrada após aprovação da Lei, como prevê a Constituição Federal.

A Lei Orçamentária Anual - LOA compreende a estimativa de todas as receitas e a fixação de todos os gastos do município, estado ou da união, para o exercício seguinte englobando os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das estatais, de acordo com a estrutura administrativa do ente. É elaborada por iniciativa do chefe do poder executivo, consoante o princípio da unidade, cuja proposta, a ser enviada ao legislativo para aprovação, está sujeita a emendas deste poder devendo, na fase da sua elaboração, contar com a participação da comunidade.

IMPORTANTE!!!

A Prefeitura não é obrigada a fazer tudo o que está determinado na lei orçamentária. Além disso, não pode fazer aquilo que não está previsto no orçamento. No entanto, em respeito à sociedade, principalmente onde houver sua participação na elaboração da proposta de orçamento, é importante que o chefe do poder executivo cumpra a lei de orçamento.

A seguridade social compreende a proteção dos direitos relativos à saúde, previdência social e assistência social, como estabelecido no art. 194 da Constituição Federal.

Não se confunde com previdência social, visto que esta se caracteriza por ser um regime de seguro social, de caráter contributivo e filiação obrigatória, destinado à cobertura de situações que impeçam ou limitem a capacidade de trabalho do segurado, enquanto que a seguridade social, que engloba inclusive a previdência social, tem abrangência mais ampla que esta e visa, também, a proteção das necessidades básicas de qualquer indivíduo, nas áreas da saúde e assistência social, independentemente de contribuição.

O orçamento de investimento das empresas estatais corresponde a despesas com obras e equipamentos. As despesas com salário de servidores e manutenção de atividades das estatais, dentre outras, não são previstas na Lei Orçamentária mas incluídas na contabilidade das estatais. Por sua vez, o orçamento fiscal abrange todos os outros órgãos e entidades não incluídos nos demais orçamentos.

A LOA, durante a sua execução, está sujeita a alterações, sempre por autorização legal prévia ou posterior (conforme a situação), quando observada a necessidade de se criar novas ações de governo ou para complementar as já existentes. Estas alterações se dão através de créditos adicionais que são dos tipos: Crédito Complementar, Crédito Especial e Crédito Extraordinário.

Crédito Complementar funciona como reforço de dotação para despesas já previstas no orçamento. Pode ocorrer mediante projeto de lei de iniciativa do chefe do Poder Executivo ao legislativo ou mediante decreto. Em qualquer das situações, a abertura desta espécie de alteração orçamentária somente pode ocorrer se houver existência prévia de recurso.

Crédito Especial é a alteração verificada na LOA, após o início da sua execução, que cria despesas não previstas, mediante projeto de lei específica do chefe do Poder Executivo, ao legislativo, contendo as devidas justificativas.

Crédito Extraordinário é a alteração feita na lei orçamentária com o objetivo de se realizar despesas para atender a situações urgentes e imprevisíveis. Por sua característica de urgência, é aberto por decreto do chefe do Poder Executivo sem conter a indicação prévia da fonte de recursos para, posteriormente, serem feitos os ajustes necessários na LOA

O orçamento público está fundamentado nos princípios consagrados na Constituição Federal (CF/88) e na Lei 4.320/64 os quais elencamos, na sequência:

- Unidade;

- Universalidade;
- Orçamento Bruto;
- Discriminação ou Especialização;
- Clareza;
- Programação;
- Anualidade ou Periodicidade;
- Exclusividade;
- Equilíbrio;
- Legalidade;
- Publicidade;
- Especificação ou Especialização; e
- Não-Afetação da Receita.

Dos princípios acima indicados, destacamos aqueles ainda não mencionados nos módulos correspondentes a Despesa e a Receita.

Orçamento Bruto – Estabelece que todas as receitas, bem como todas as despesas contidas no orçamento devem estar indicadas pelos seus valores totais, sem quaisquer deduções.

Discriminação ou Especialização – Este princípio orçamentário orienta que as receitas e despesas devam ser apresentadas de forma discriminadas e detalhadas de modo a possibilitar a identificação precisa da sua origem e aplicação. Esta forma de apresentação facilita o controle a ser exercido pelo poder legislativo, pelo Tribunal de Contas e pela sociedade.

Clareza – Recomenda que o orçamento deva ser apresentado em linguagem mais simples e compreensível, tanto que possível, de modo a propiciar que todos que acessem os dados orçamentários possam compreendê-lo. Ou seja,

o orçamento não deve ser uma caixa preta recheada de termos extremamente técnicos e burocráticos.

Programação – Mais atual dentre todos os princípios apresentados, tem como fim auxiliar a administração ao promover elo entre as funções de gerência e de planejamento. Assim sendo, o orçamento deve indicar não apenas os recursos financeiros necessários à sua execução mas, também, as metas a serem alcançadas com o uso destes recursos. Ademais, prevê que o orçamento deva ser realizado de modo a não comprometer a administração ao longo do exercício financeiro. Sob a égide deste princípio, o orçamento se constitui em um programa de trabalho, com metas e objetivos a serem alcançados.

Nesta direção, a Lei nº 4.320/1964, estabelece que imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar. A fixação destas cotas tem como objetivos:

- assegurar às unidades orçamentárias em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho;
- manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Também a Lei Complementar nº 101/2000, abordando a matéria, determina que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Impõe, ainda, restrições na execução do orçamento para o caso em que a realização da receita não comportar o cumprimento das metas de resultado

primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais.

II. Obrigações e prazos impostos aos municípios pela LRF

A seguir apresentamos quadro demonstrativo constando as principais obrigações dos Municípios perante a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como os respectivos prazos para seu cumprimento e o correspondente embasamento legal.

OBRIGAÇÃO	PRAZO/PERIODICIDADE		BASE LEGAL
	MUNICÍPIOS ACIMA DE 50.000 HAB.	MUNICÍPIOS ABAIXO DE 50.000 HAB. (ART. 63 DA LRF)	
Elaborar e encaminhar PPA.	1º ano do mandato (até 4 meses antes do encerramento do 1º exercício financeiro)	1º ano do mandato (até 4 meses antes do encerramento do 1º exercício financeiro)	Art. 165, I, § 1º, Art. 166 da CF, Art. 35, § 2º do ADCT e Art. 124, §1º, I, CE
Elaborar Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais, junto com a LDO.	Anual	LDO: Anual.	Art. 4º, §§ 1º e 3º
Elaborar Demonstrativo de Compatibilidade da Programação do Orçamento com as metas fiscais definidas.	Anual	LDO: Anual.	Art. 5º, I, da LRF e Art. 35, § 2º do ADCT da CF 40
Juntamente com a LOA – elaborar Demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, de isenções, anistias, remissões, subsídios, benefícios financeiros, tributários e creditícios – medidas de compensação.	Anual	Anual	Art. 5º, II, da LRF e Art. 165, § 6º da CF
Estabelecer o cronograma mensal de desembolso.	Até 30 dias após a publicação do	Até 30 dias após a publicação do	Art. 8º, caput, da LRF

	orçamento	orçamento	
Verificar se a realização da receita comportará cumprimento das metas de resultado primário ou nominal consignadas no Anexo de Metas Fiscais.	Verificação bimestral	Verificação bimestral	Art. 9o, caput, da LRF
Caso a realização da receita não comporte o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal no Anexo de Metas Fiscais, limitar (por ato próprio dos Poderes) empenho e movimentação financeira.	30 dias após a verificação	30 dias após a verificação	Art. 9o, caput, da LRF
Caso o Poder Legislativo não faça sua limitação: o Executivo está autorizado a fazê-lo, segundo critérios estabelecidos na LDO.	Após os 30 dias do prazo anterior	Após os 30 dias do prazo anterior	Art. 9o, § 3º, da LRF
Poder Executivo: demonstrar e avaliar, em audiência pública no Legislativo, o cumprimento das metas fiscais do quadrimestre.	Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro	Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro	Art. 9o, § 4º, da LRF
O Poder Executivo colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.	No mínimo 30 dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias.	No mínimo 30 dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias.	Art. 12, § 3º, da LRF
Desdobramento das receitas previstas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.	Até 30 dias após a publicação do orçamento	Até 30 dias após a publicação do orçamento	Art. 13, da LRF 41
Calcular montante da despesa total com pessoal, com atenção à inclusão dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados	Cálculo quadrimestral	Cálculo semestral	Art. 22 e Art. 18, § 1º, da LRF

públicos.			
Verificar se a despesa total de pessoal excedeu a 60% da receita corrente líquida.	Verificação quadrimestral	Verificação semestral	Arts. 19, 20 e 22, da LRF
Eliminar percentual excedente se a despesa total com pessoal exceder os limites definidos no art. 20.	Em 02 quadrimestres, pelo menos 1/3 no 1º	Em 02 quadrimestres, pelo menos 1/3 no 1º	Art. 23, da LRF
Calcular o refinanciamento da dívida mobiliária – não pode exceder: o montante final do exercício anterior + operações de crédito autorizadas para este efeito + atualização monetária.	Ao término de cada exercício	Ao término de cada exercício	Art. 29, § 4º, da LRF
Apurar montante da dívida consolidada para efeito de atendimento ao limite.	Apuração quadrimestral	Ao final de cada semestre	Art. 30, § 4º, da LRF
Caso a dívida consolidada exceda o limite: reconduzir, eliminando o excedente em pelo menos 25% no primeiro quadrimestre subsequente.	Ao término dos três quadrimestres subsequentes	Ao término dos três quadrimestres subsequentes	Art. 31, caput, da LRF
Remessa, pelo Poder Executivo, ao Legislativo, do relatório (ao qual será dada ampla divulgação) com as informações necessárias ao cumprimento do disposto no artigo 45, <i>caput</i> , da LRF - inclusão de novos projetos somente se adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.	Até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias	Até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias	Art. 45, § único, da LRF
Encaminhar contas ao Poder Executivo da União, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado.	Anual Municípios: 30 de abril	Anual Municípios: 30 de abril	Art. 51, § 1º, da LRF
Publicar Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), acompanhado dos demonstrativos exigidos.	Bimestral - 30 dias após encerramento do bimestre	Bimestral – 30 dias após o encerramento do bimestre	Art. 52 da LRF e Art. 165, § 3o, da CF 42
Emitir Relatório de Gestão Fiscal.	Quadrimestral – após o encerramento do período a que corresponder	Semestral – após o encerramento do semestre	Art. 54, da LRF

Publicar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.	Quadrimestral – 30 dias após o encerramento do período a que corresponder	Semestral – 30 dias após o encerramento do semestre	Art. 55, § 2º, da LRF
Encaminhar ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia o relatório resumido da execução orçamentária de que tratam o § 3º do art. 165 da Constituição Federal e o art. 52 da Lei Complementar nº 101, acompanhado de demonstrativos a que alude o art. 53 da referida Lei, abrangendo todos os poderes e órgãos do entes.	Até o dia 05 do segundo mês subsequente ao encerramento do bimestre.	Se não optante pela semestralidade, Até o dia 05 do segundo mês subsequente ao encerramento do bimestre. Se optante pela semestralidade até o dia 05 do segundo mês subsequente ao encerramento do semestre.	Art. 6º e § único da Resolução TCM/BA nº 1065/2005
Encaminhar ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia o relatório de gestão fiscal de que trata os artigos 54 e 55.	Até o dia 05 do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre.	Se não optante pela semestralidade, Até o dia 05 do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre. Se optante pela semestralidade até o dia 05 do segundo mês subsequente ao encerramento do semestre.	Art. 7º e § único da Resolução TCM/BA nº 1065/2005
Enquadrar-se no limite da Despesa com Pessoal para quem o extrapolou.	Até 2 (dois) exercícios, com redução de pelo menos 50% até o final do 1º exercício.	Até 02 (dois) exercícios, com redução de pelo menos 50% até o final do 1º exercício.	Art. 70, da LRF

Fonte: Manual “LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - Orientações Gerais – 2000 - TCE/PE” (ajustado aos Municípios do Estado da Bahia)

Lei Complementar nº 101/2000.

III – Procedimentos técnicos recomendados para o sistema de controle interno

III.1 Do controle dos registros contábeis

7. *Verificar a existência, atualização e adequação dos registros dos Livros ou Fichas de Controle Orçamentário, do Diário, do Razão, do Caixa, dos Boletins de Tesouraria e dos Livros da Dívida Ativa com as normas constantes da Lei nº 4.320/64 e legislação pertinente.*
8. *Verificar se a guarda dos Livros está sendo feita nos arquivos do órgão ou entidade, já que é vedada sua permanência em escritórios de contabilidade.*
9. *Verificar se os Livros informatizados estão devidamente impressos, encadernados e assinados pela autoridade competente.*
10. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

III.2 Do PPA

11. *Verificar se o envio do projeto da lei do Plano Plurianual, à câmara legislativa, foi de iniciativa do prefeito.*
12. *Verificar a existência de Plano Plurianual – PPA aprovado pelo poder legislativo.*
13. *Verificar se a elaboração do projeto do PPA ocorreu no prazo legal.*
14. *Verificar se o encaminhamento do PPA, à Câmara legislativa ocorreu dentro do prazo.*
15. *Verificar se a aprovação do PPA se deu até a data legalmente estabelecida.*
16. *Verificar se o chefe do poder executivo edita medida provisória sobre matéria relativa ao PPA.*
17. *Verificar se o PPA é executado plenamente.*
18. *Identificar a causa do PPA não estar sendo cumprido, se for o caso.*
19. *Verificar se a execução dos programas de governo, inscritos no PPA, são avaliados e monitorados periódica e rotineiramente.*
20. *Verificar se o Poder Executivo divulga relatório de avaliação da*

execução do Plano Plurianual.

21. *Verificar se são analisadas as causas e consequências da não execução, ou execução parcial, do PPA, para o público alvo, se for o caso.*
22. *Verificar se são adotadas medidas com vistas à correção de rumos do PPA no caso de irregularidades constatadas.*
23. *Verificar se a execução do PPA está programada para ocorrer até o final do primeiro exercício financeiro do mandato do prefeito.*
24. *Verificar se na lei do plano plurianual estão estabelecidos, de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.*
25. *Verificar se os planos e programas estaduais, regionais e setoriais são elaborados em consonância com o plano plurianual e submetidos à aprovação pelo poder legislativo.*
26. *Verificar a ocorrência de investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro e que tenha sido iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão.*
27. *Verificar se foi feito investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que a autorize.*
28. *Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos.*
29. *Verificar se os programas de governo, inscritos no PPA, têm a indicação dos indicadores de metas físicas e financeiras.*
30. *Avaliar se as metas físicas e financeiras contidas no PPA são estabelecidas a partir de estudos de avaliação de situações constatadas e necessidades da comunidade local.*
31. *Verificar se os programas de governo, inscritos no PPA, têm a indicação dos indicadores de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.*
32. *Verificar se os indicadores retro-mencionados são acompanhados.*
33. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

IMPORTANTE

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual.

III.3 Da LDO

34. *Verificar se o envio do projeto da lei de diretrizes orçamentárias, à câmara legislativa, foi de iniciativa do prefeito.*
35. *Verificar se a elaboração da LDO ocorre(u) no prazo legal.*
36. *Verificar se o encaminhamento da LDO, à Câmara legislativa ocorre(u) dentro do prazo.*
37. *Verificar se a aprovação da LDO se deu no prazo legalmente instituído.*
38. *Verificar se na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO estão compreendidas as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo despesas de capital para o exercício financeiro subsequente.*
39. *Verificar se a LOA contém, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo das Metas Fiscais.*
40. *Verificar se a LOA contém matéria relativa à instituição de reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.*
41. *Verificar se a LOA e a Lei que instituir crédito adicional destaca o refinanciamento da dívida pública, separadamente.*
42. *Verificar se a LOA consigna crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.*
43. *Verificar se o projeto de lei orçamentária anual é elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias.*
44. *Verificar se a LDO contém orientação para a elaboração da lei*

orçamentária anual.

45. *Verificar se a LDO dispõe sobre as alterações na legislação tributária, eventualmente ocorridas.*

46. *Verificar se o projeto de lei de diretrizes orçamentárias contém Anexo de Metas Fiscais estabelecendo metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.*

47. *Verificar se a LDO conte Anexo de Riscos Fiscais, para avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.*

48. *Verificar a ocorrência de emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias incompatíveis com o PPA.*

49. *Verificar se o chefe do poder executivo edita medida provisória sobre matéria relativa às diretrizes orçamentárias.*

50. *Verificar se ocorreu concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público e se esta concessão possui autorização específica na LDO, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.*

51. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

IMPORTANTE

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes elaborar o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.

52. *Verificar se o envio do projeto da lei de orçamento, à câmara legislativa, foi de iniciativa do prefeito.*

53. *Verificar se a elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA ocorre(u) no prazo legal.*

54. *Verificar se o encaminhamento da LOA, à Câmara legislativa ocorre(u) dentro do prazo.*

55. *Verificar se a aprovação da LOA se deu no prazo legalmente instituído.*

56. *Verificar se o chefe do poder executivo edita medida provisória sobre matéria relativa ao orçamento.*

57. *Verificar se o projeto de lei orçamentária é acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.*

58. *Verificar se a lei orçamentária anual contém dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.*

59. *Verificar se as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem são compatíveis com o PPA e com a LDO.*

60. *Verifica se a proposta de orçamento da seguridade social é elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na LDO, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.*

61. *Verificar se no texto da LOA contém:*

a) *O orçamento fiscal, incluindo todas as receitas e despesas, referente aos Poderes do Estado, seus fundos, órgãos da administração direta, autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.*

b) *O orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.*

c) *O orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou autárquica, bem como*

os fundos e fundações instituídas pelo Poder Público.

62. Verificar a ocorrência de início de execução de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual.

63. Verificar se foi estabelecido o cronograma mensal de desembolso e a programação financeira, de acordo com as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal.

64. Verificar se a cada dois meses o Executivo reavalia as estimativas de receitas e despesas, para verificar se a meta fiscal está sendo cumprida.

65. Verificar se 30 dias após o final de cada bimestre, o Executivo divulga relatório resumido da execução orçamentária.

66. Verificar se o cronograma mensal de desembolso e a programação financeira foram estabelecidos até 30 dias após a publicação da LOA.

67. Verificar se 30 dias após o final de cada quadrimestre os poderes executivo e legislativo divulgam relatório de gestão fiscal comparando a despesa com pessoal e o montante da dívida com os limites previstos na legislação.

68. Verificar se após o encerramento do exercício financeiro os poderes executivo e legislativo, individualmente, elaboram os balanços e os demonstrativos contábeis gerais.

69. Verificar a ocorrência de realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

70. Verificar a ocorrência de realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovadas pela Assembleia Legislativa por maioria absoluta.

71. Verificar a ocorrência de concessão de aval ou garantias para operações de crédito realizadas por empresas ou entidades não controladas pelo Estado, salvo caso de aprovação específica pela Assembleia Legislativa.

72. Verificar a ocorrência de abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.

73. Verificar a ocorrência de transposição, de remanejamento ou de transferência de recursos de uma categoria de programação para a outra

ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa.

74. Verificar a ocorrência de concessão ou utilização de critérios ilimitados na execução da LOA.

75. Verificar a utilização, em qualquer hipótese, de recursos da previdência e, sem autorização legislativa específica, de recursos do orçamento fiscal, para suprir necessidades ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, ressalvado apenas quando se tratar do pagamento de salários dos servidores

76. Verificar a criação de fundo de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa

77. Verificar a ocorrência de vinculação da receita de imposto a órgão, fundo ou despesa, que não os autorizados pela Constituição Federal.

78. Verificar se os créditos especiais e extraordinários são utilizados na vigência do exercício financeiro em que são autorizados, exceto se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

79. Verificar se a abertura de créditos extraordinários são destinados a atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerras, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto na Constituição Federal.

80. Verificar a existência de autorização legislativa para abertura de créditos adicionais, transposição, transferência e remanejamento de recursos de uma categoria de programação para outra.

81. Verificar o cumprimento dos prazos para publicação dos relatórios da Lei Complementar nº 101/00, a exemplo dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal.

82. Verificar se o Poder Executivo publica, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

83. Verificar se a lei orçamentária anual contém, obrigatoriamente e especificado por órgão de cada Poder, o quadro de pessoal a ser adotado no exercício, destacando as necessidades de admissão, bem como a previsão total de gastos com propaganda, promoção e divulgação das ações do Estado.

84. Verificar se o orçamento fiscal (incluindo todas as receitas e

despesas, referente aos Poderes do Estado, seus fundos, órgãos da administração direta, autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público) e o orçamento de investimento das empresas (em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto) estão compatibilizados com o PPA.

85. *Confirmar a existência de lei municipal dispondo sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.*

86. *Confirmar a existência de norma específica sobre gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos.*

87. *Verificar se os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, inclusive os créditos suplementares e especiais, destinados ao Poder Legislativo, são entregues no prazo legal.*

88. *Verificar a inclusão, no orçamento, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho.*

IV - Referências e base legal

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel. Gestão de Finanças Públicas – Fundamentos e Práticas de planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal. Brasília, 2006

KOHAMA, Helio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Jair Cândido e VASCONCELOS, Edílson Felipe. Manual de Execução Orçamentária e contabilidade pública. Brasília: Brasília Jurídica, 1998.

– Constituição Federal.

- Constituição do Estado da Bahia.
- Lei federal nº 4.320/1.964.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005, TCM/BA;
- Resolução nº 1.065 de 18 de maio de 2005, TCM/BA;
- Manual Técnico de Orçamento – 2011, publicado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- Manual “Lei de Responsabilidade Fiscal - Orientações Gerais – 2000 - TCE/PE”

1.3- RECEITA PÚBLICA

I. Conceitos

Conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, *receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.* Assim sendo, de modo geral, podemos concluir que receita, sob o aspecto patrimonial, ocorre pelo aporte de recursos financeiros, ou pelo recebimento de uma doação, ou pelo resultado positivo de uma reavaliação de bens, ou pela prescrição de uma obrigação, etc., promovendo acréscimo no patrimônio líquido, não se confundindo com “receita orçamentária”, visto que a simples ocorrência desta última pode ou não alterar o patrimônio líquido.

Doutrinariamente, a receita pública se classifica em originárias – aquelas decorrentes das atividades desenvolvidas pelo Estado, a exemplo de aluguéis e derivadas – as decorrentes do poder de polícia que o Estado exerce sobre a sociedade, como impostos, taxas, contribuições etc.

No âmbito da administração pública, os ingressos que ocorrem nos cofres públicos se subdividem em orçamentários e extra orçamentários. Extra orçamentários são recursos de terceiros que transitam pelo sistema financeiro do poder público e estão obrigados a posterior devolução, não se constituindo em receita pública. Orçamentários são aqueles arrecadados em decorrência de lei específica e que pertencem, de fato e de direito, ao Estado, não geram contrapartida no passivo e estão comprometidas com o funcionamento da máquina pública.

IMPORTANTE

Em síntese, podemos concluir que a receita pública orçamentária é uma arrecadação de recursos, em dinheiro, sempre antecedida de previsão orçamentária, sem caráter devolutivo e que está comprometida com a despesa orçamentária.

II. Princípios fundamentais que norteiam a receita orçamentária

A receita pública orçamentária está fundamentada nos princípios consagrados na Constituição Federal (CF/88) e na Lei 4.320/64, elencados na sequência:

- Unidade;
- Universalidade;
- Anualidade ou Periodicidade;
- Exclusividade;
- Equilíbrio;
- Legalidade;
- Publicidade;
- Especificação ou Especialização; e
- Não-Afetação da Receita.

Desses princípios, destacamos aqueles diretamente correlacionados com a receita orçamentária, visto que todos eles estão incluídos no módulo correspondente a Orçamento Público.

Legalidade: Cabe ao gestor público executar ou deixar de fazer, exclusivamente, o que esteja previsto em lei. Ou seja, em termos de receita e despesa, o administrador público somente pode realizar o que está autorizado pela LOA. Daí a razão de o artigo 165 da CF prever a elaboração, por iniciativa do poder executivo, do Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA.

Publicidade: Princípio previsto no artigo 37 da CF, com redação dada pela EC nº 19, de 1998, segundo o qual os atos da administração pública, aí incluídos os relativos à execução do orçamento, devem ser divulgados, pelo menos, através dos órgãos oficiais de comunicação.

Não-Afetação da Receita: Este princípio, previsto no inciso IV do art. 167 da CF, veda a vinculação de receitas de impostos a despesas, órgãos ou fundos, como se observa na transcrição seguinte:

“**Art. 167.** São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

[...]

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

III. Reconhecimento da receita – De acordo com os princípios da competência e da oportunidade, a receita deve ser reconhecida no instante da sua efetiva entrada nos cofres do Erário, regime de caixa. (inc. II, art. 50 da LRF). Deste modo, a receita prevista para um determinado exercício, mas arrecadada em outro seguinte, deve ser contabilizada como sendo deste último.

IMPORTANTE

1. A data do vencimento dos créditos do Estado contra o cidadão não indica, necessariamente, que este representa receita nesta data mas, o que somente ocorre quando do efetivo ingresso do recurso nos cofres do Estado. Deste modo, se um imposto, por exemplo, vence no ano 00 mas somente foi pago no ano 01, a receita pertence a este último exercício.

2. Vale salientar que, orçamentariamente, o regime da receita, assim como o da despesa, é o da competência em vista dela ser lançada no exercício a que se refere o orçamento. Contudo, financeiramente, vale a data do efetivo ingresso para apropriação do recurso, como anteriormente destacado.

Estes princípios têm como finalidade padronizar, definir, dar publicidade, uniformizar, tornar transparente e legal o processo da arrecadação e aplicação dos recursos públicos, permitindo aos responsáveis uma execução orçamentária eficiente, eficaz e econômica.

IV. Classificação da receita orçamentária

Conforme o Manual de Receita, da Secretaria do Tesouro Nacional, aprovado pela Portaria conjunta nº STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008, a receita orçamentária pode ser classificada:

IV.1 Quanto às entidades destinatárias do orçamento em

Receita Orçamentária Pública - aquela executada diretamente por entidades públicas.

Receita Orçamentária Privada - aquela executada, mediante transferência, por entidades privadas, previsto na lei orçamentária e aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

IV.2 Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial

Receita Orçamentária Efetiva: aumenta a situação líquida patrimonial quando do seu reconhecimento, constituindo fato contábil modificativo aumentativo.

Receita Orçamentária Não-Efetiva: não altera a situação líquida patrimonial no momento do seu reconhecimento, constituindo fato contábil permutativo. Neste caso, além da receita orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação passiva para anular o efeito dessa receita sobre o patrimônio líquido da entidade.

Para efeito de codificação da receita, as classificações que interessam são:

IV.3 Receita segundo a natureza

A classificação segundo a natureza tem como propósito identificar a receita conforme o fato que lhe deu origem e de indicar a que espécie de despesa se correlaciona no orçamento. Além de facilitar a identificação da receita, também facilita as análises econômico-financeiras da execução do orçamento, bem como o controle dos ingressos de recursos.

Com base nestas classificações, a receita está codificada da maneira seguinte:

A	B	C	D	EF	GH
Categoria	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

A – Categoria Econômica

- 1 – Receita Corrente
- 2 – Receita de Capital

B – Origem

Receitas Correntes

- 1 - Receita Tributária
- 2 - Receita de Contribuições
- 3 - Receita Patrimonial
- 4 - Receita Agropecuária
- 5 - Receita Industrial
- 6 - Receita de Serviços
- 7 - Transferências Correntes
- 9 - Outras Receitas Correntes
 - Outras Receitas Correntes Intra Orçamentárias

Receitas de Capital

- 1 - Operações de Crédito

- 2 - Alienação de Bens
- 3 - Amortização de Empréstimos
- 4 - Transferências de Capital
- 5 - Outras Receitas de Capital

IMPORTANTE

A Lei nº 4.320/1964 trazia, anteriormente, as denominações Fonte e Subfonte para o terceiro e quarto nível de codificação da receita. Estas foram alteradas para Origem e Espécie, respectivamente, em vista da dubiedade que ocasionava com o termo *fonte* relacionado com o financiamento das despesas.

IV.3.1 Categoria econômica

Segundo o artigo 11 da Lei Federal 4.320/1964, com redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.05.1982 a receita orçamentária, de referência à sua categoria econômica, subdivide-se em:

Receitas correntes - receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, Outras Receitas Correntes Intra-Orçamentárias e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

Receitas de capital - as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, da conversão, em espécie, de bens e direitos, os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

IV.3.2 Origem

Corresponde ao detalhamento da categoria econômica e tem como objetivo identificar as receitas no instante em que são arrecadadas e de onde provêm, ou seja, a sua origem. Este detalhamento se faz, separadamente, para cada categoria (Corrente e de Capital), como a seguir:

Receitas Correntes

89. Receita Tributária – Ingresso oriundo da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria em decorrência do poder privativo do Município, caso específico, de instituir e cobrar tributos.

Importante

No caso de tributos transferidos ou compartilhados, proceder da forma como segue:

Caso	Ente Tributante	Ente receptor
Ente tributante transfere recursos arrecadados.	Registra como despesa orçamentária ou como dedução de receita.	Registra como receita tributária ou como transferência recebida.
Ente se beneficia de tributo do outro	Compatibiliza os registros com os do beneficiado.	Compatibiliza os registros com os do ente tributante.

2. Receita de Contribuições – Entrada de recursos decorrentes da arrecadação de contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

3. Receita Patrimonial – São as decorrentes de ganhos com investimentos, do resultado positivo da diferença entre o valor da alienação de um bem do ativo permanente e o seu valor atual já corrigido, da exploração de bens permanentes, a exemplo de aluguéis.

4. Receita Agropecuária – Decorrem da exploração de atividades agrícolas, pecuárias, de beneficiamento e de transformação destes produtos, como exemplo a venda de animais.

5. Receita Industrial – São as oriundas de atividades na indústria de transformação, de exploração mineral e de petróleo, da construção civil, etc.

6. Receita de Serviços – Provêm da prestação de serviços prestados diretamente pelo Poder Público, em diversas áreas, a exemplo: comunicação, transporte, saúde, etc.

7. Transferências Correntes – Recursos recebidos de outro(s) ente(s) ou entidade(s) com a exigência única de que sejam aplicados em despesas correntes.

9. Outras Receitas Correntes – recursos advindos de outras origens que não das anteriormente definidas.

. Outras Receitas Correntes Intra-Orçamentárias – Receitas arrecadadas por autarquias, fundações públicas, órgãos, fundos, empresas estatais mantidas pelo Estado e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, decorrentes do fornecimento de bens e serviços, recebimentos de tributos, dentre outras operações, que tenham como fato gerador despesas destas entidades.

IMPORTANTE

O código da natureza de receitas correntes intra-orçamentárias é composto pela substituição do dígito “1”, correspondente à categoria econômica, pelo dígito “7”, mantendo-se os demais.

Receitas de Capital:

1. Operações de Crédito - São os ingressos provenientes da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privadas.

2. Alienação de Bens - São receitas oriundas da alienação de bens do ativo permanente, que ocorre mediante autorização legislativa.

3. Amortização de Empréstimos – Provêm do recebimento de empréstimos ou financiamentos anteriormente concedidos a entes públicos ou a particulares mediante contrato ou emissão de título.

4. Transferências de Capital – Recursos recebidos de outros órgãos ou entidades destinadas a serem aplicadas em despesas de capital.

5. Outras Receitas de Capital – Ingressos de capital não classificados dentre os anteriormente definidos.

. Receitas de Capital Intra-Orçamentárias - Receitas arrecadadas por autarquias, fundações públicas, órgãos, fundos, empresas estatais mantidas pelo Estado e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, decorrentes do constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, que tenham como fato gerador despesas destas entidades.

IMPORTANTE

O código da natureza de Receitas de Capital Intra-Orçamentárias é composto pela substituição do dígito “2”, correspondente à categoria econômica, pelo dígito “9”, mantendo-se os demais.

IV.3.3 Espécie

A espécie constitui um detalhamento da Origem descrevendo os itens (ex. Taxas, Imposto sobre a Renda, etc), adotada pela Secretaria de Orçamento Federal e pela Secretaria do Tesouro Nacional.

IV.3.4 Rubrica

Dá maior detalhamento à espécie, agregando receitas semelhantes, de modo a que seja identificada a origem dos recursos financeiros.

IV.3.5 Alínea

Identifica a receita a partir do seu ingresso, denominando-a.

IV.3.6 Subálnea

Também identifica e denomina a receita, representando o nível mais detalhado, cuja aplicação somente se dá em caso de necessidade.

IV.4 Modelos de classificação da Receita Pública

Ex. 1.1.1.2.04.01

1 – Receita Corrente (categoria econômica)

1 – Receita Tributária (Origem)

1 – Impostos (Espécie)

2 – Imposto sobre o Patrimônio e a Renda (Rubrica)

04 – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Alínea)

01 – Pessoas Físicas (Subálnea)

Ex. 2.4.2.1.09.99

2 – Receita de Capital (categoria econômica)

4 – Transferências de Capital (Origem)

2 – Transferências Intergovernamentais (Espécie)

1 – Transferências da União (Rubrica)

09 – Outras Transferências da União (Alínea)

99 – Demais Transferências financeiras da União (Subálnea)

IV.4 Classificação da receita quanto a fonte de origem

As classificações apresentadas nos itens IV. e IV.2 são doutrinárias, enquanto a classificação segundo a natureza, item IV.3, é de ordem fática e regulamentada por norma específica e objetiva vincular a receita ao fato que a gerou. Também regulamentada, a classificação por fonte tem por propósito atrelar a receita à despesa na qual será aplicada, podendo ser vinculada desde o orçamento ou destinada, livremente, após a sua ocorrência. Seu código é formado por três dígitos que a seguir apresentamos.

A	BC
----------	-----------

A - Grupo de Fonte de Recursos

- 1 - Recursos do Tesouro – Exercício Corrente.
- 2 - Recursos de Outras Fontes - Exercício Corrente.
- 3 - Recursos do Tesouro – Exercícios Anteriores.
- 6 - Recursos de Outras Fontes - Exercícios Anteriores.
- 9 - Recursos Condicionados.

BC - Especificação das Fontes de Recursos

00 - Recursos Ordinários: sem vinculação a órgão ou programação (livre para aplicação).

01 - Receitas de Impostos e Transferências de Impostos – educação: Recursos oriundos da arrecadação de impostos municipais e transferências de impostos do Estado e União, aos Municípios, destinados à educação.

02 - Receitas de Impostos e Transferências de Impostos – saúde: Recursos oriundos da arrecadação de impostos municipais e transferências de impostos do Estado e União, aos Municípios, destinados à saúde.

03 - Contribuição dos Servidores para Regime Próprio de Previdência Social – RPPS: Recursos oriundos da arrecadação de receita das contribuições referentes ao RPPS, inclusive a contribuição Patronal, de servidores e os recursos da compensação financeira entre os Regimes de Previdência de outros entes.

04 - Contribuição ao Programa Ensino Fundamental: Receita alternativa ao recolhimento do Salário-Educação, por parte das empresas, com vistas à manutenção do ensino de 1º grau.

12 - Serviços de Saúde: Recursos oriundos da arrecadação de receita provenientes da prestação de serviços de saúde.

13 - Serviços Educacionais: Recursos oriundos da arrecadação de receitas das atividades do sistema educacional.

14 - Transferência de Recursos do Sistema Único de Saúde – SUS: Recursos oriundos de transferências do Fundo Nacional de Saúde recebidos pelos Fundos de Saúde dos Municípios.

15 - Transferência de Recursos do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE: Recursos oriundos de transferências da União, aos Municípios, compreendendo os repasses referentes ao salário educação, PNATE, PNAE, PPDE, e demais programas do FNDE.

16 - Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE: Recursos recebidos pelos Municípios através de transferências constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico.

17 - Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública – COSIP: Recursos arrecadados das contribuições para o custeio dos serviços de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal.

18 - Transferências do FUNDEB: Recursos recebidos diretamente do FUNDEB, pelos Municípios, destinadas à aplicação na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica, em efetivo exercício.

19 - Transferências do FUNDEB – Receitas oriundas de transferências, aos Municípios, destinadas a custear despesas com a educação básica não relacionadas à remuneração de pessoal do magistério.

22 - Transferências de Convênios – Educação: Receitas decorrentes de convênios firmados por entidade pública de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para a realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, e destinados a custear despesas correntes ou de capital relacionadas com a manutenção e desenvolvimento do ensino.

23 - Transferências de Convênios – Saúde: Receitas decorrentes de convênios firmados por entidade pública de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, e destinados a custear

despesas correntes ou de capital relacionadas com as ações e serviços públicos de saúde.

24 - Transferências de Convênios – Outros não relacionados a educação/saúde:

Recursos provenientes de convênios firmados por entidade pública de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, e destinado a custear despesas correntes ou de capital, não destinados à educação e nem à saúde.

29 - Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social: Recursos transferidos aos Municípios, pela União, referente ao Fundo Nacional de Assistência Social, para aplicação em assistência social.

41 – Serviços Hospitalares: Recursos provenientes da arrecadação da receita de prestação de serviços de hospital em geral ou especializado, maternidade, centro de reabilitação etc.

90 - Operações de Crédito Interna: Decorrentes de contratos firmados entre o Município e o Sistema Financeiro Nacional.

91 - Operações de Crédito Externa: Recursos provenientes de contratos firmados entre o Município e o Sistema Financeiro Internacional.

92 - Alienação de Bens: Provenientes da receita de alienação de bens móveis e imóveis.

93 - Outras Receitas não-Primárias: Receitas Não-Primárias e não classificadas nos itens anteriores.

94 - Remuneração de Depósitos Bancários: Receitas provenientes de remuneração de depósitos bancários, como aplicações das entidades da administração pública no mercado financeiro, autorizados por lei, em cadernetas de poupança, contas remuneradas, inclusive depósitos judiciais.

IMPORTANTE

1. As parcelas de restituição de receitas, em regra, devem ser classificadas como dedução da receita e não como despesa, visto independem de autorização legislativa para a sua devolução.
2. As renúncias de receitas devem estar de acordo com o Código Tributário nacional e com a LRF.
3. A classificação e codificação da receita orçamentária, ao final, é uma combinação da Natureza e da Destinação.

V. Etapas da gestão da receita orçamentária

A gestão do processo orçamentário compreende diversas fases as quais podem ser apresentadas na forma que se segue:

1. Planejamento.
2. Execução.
3. Controle e avaliação.

1. Planejamento: Fase da previsão da arrecadação da receita que irá constar da Lei Orçamentária Anual – LOA e que é desenvolvida através de metodologias, consoante a LRF, dentre as quais se destaca a série histórica mensal, trimestral, semestral e/ou anual. Ou seja, faz-se o acompanhamento do comportamento da arrecadação em exercícios anteriores para, então, se estabelecer o valor que irá constar da LOA considerando, inclusive, os índices oficiais de variação de preços da economia..

Nesta etapa, também deve ser considerada não apenas a média histórica mas, também, a tendência do Produto Interno Bruto da economia nacional, estadual e local para efeito da estimativa da receita.

Outra vertente a ser observada é a variação, se ocorrer, dos índices tributários promovida pelo Poder Legislativo.

2. Execução Segundo a Lei 4.320/1964, a receita se executa em três estágios distintos: Lançamento, Arrecadação e Recolhimento.

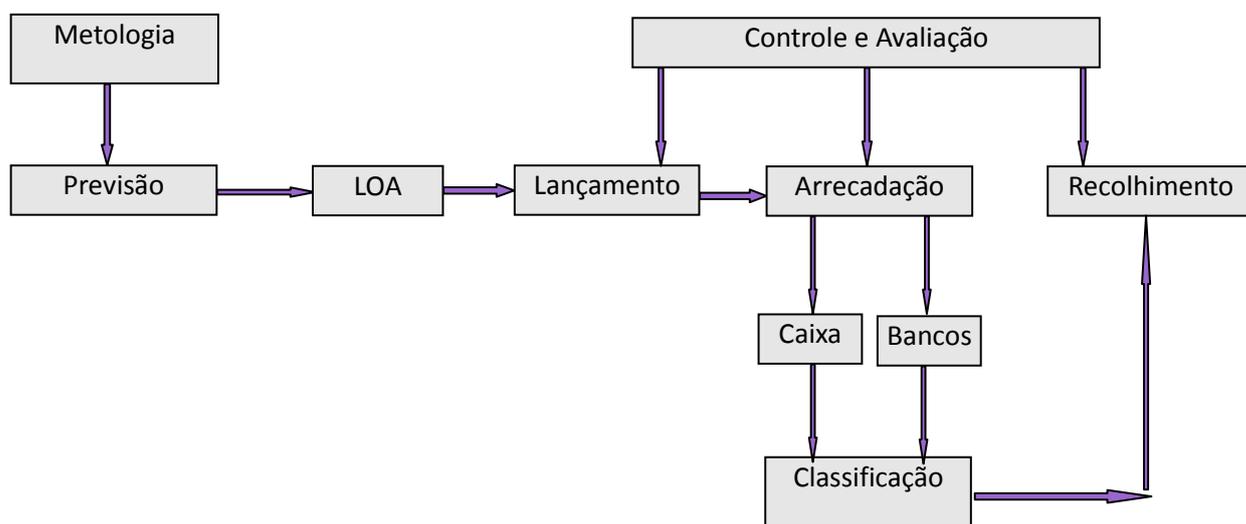
2.1 – Lançamento: De acordo com o Código Tributário Nacional, art. 142, é a fase da receita na qual a Fazenda Pública, tomando conhecimento da ocorrência do fato gerador, reconhece a obrigação do contribuinte e o valor da receita devida para, posteriormente, registrá-la contabilmente para futura cobrança. Nesta fase o Estado adquire o direito não apenas de cobrar mas, também, de aplicar as sanções previstas pelo inadimplemento da obrigação.

2.2 – Arrecadação: É a fase na qual o contribuinte se dirige aos órgãos autorizados para efetuar a quitação da sua obrigação perante o fisco.

2.3 – Recolhimento: Se constitui na etapa em que os recursos disponíveis nos agentes arrecadadores são transferidos para o Caixa Único do Erário Público, em obediência ao Princípio da Unidade de Caixa.

3 – Controle e Avaliação Esta fase compreende diversas ações administrativas da Fazenda com vistas à fiscalização do cumprimento das obrigações dos contribuintes, bem como análise do desempenho da arrecadação e medidas adotadas com o fim de garantir que os ingressos ocorram como previsto em lei e na programação, ou superem a previsão.

Fases e Estágios da Receita Orçamentária



VI. Procedimentos para a execução, controle e avaliação da receita orçamentária

A seguir listamos os principais procedimentos a serem observados para execução do receita orçamentária de forma eficiente e com regularidade. Destacamos que a finalidade deste manual não é o de indicar o “como” mas “o quê” fazer na gestão da receita. Afinal, a gestão e os métodos nela utilizados devem, sempre, ser de iniciativa e responsabilidade do gestor.

VI.1 No Planejamento

- *Verificar se é calculada a média mensal de cada uma das espécies de*

receitas verificadas em três exercícios anteriores (média histórica).

- *Testar a aplicação do índice oficial de variação de preços à média anteriormente calculada.*
- *Verificar se na estimativa dos valores de cada receita foi considerada a tendência da economia local, do Estado e da União, bem como as variações nos índices tributários promovidas pelo legislativo.*
- *Verificar se, na elaboração da proposta orçamentária, foram adequadamente aplicados os índices dos procedimentos anteriores.*
- *Verificar se a proposta orçamentária foi encaminhada ao Poder Legislativo em observância ao prazo estabelecido na LDO.*
- *Confirmar se após aprovação do orçamento os valores são lançados no sistema observando a sua classificação.*
- *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

VI.2 No Lançamento

- *Testar os registros para confirmar a ocorrência do fato gerador originário da receita.*
- *Analisar a fidedignidade do sistema de Identificação do contribuinte, bem como o posterior ao lançamento.*
- *Avaliar os registros contábeis efetuados do lançamento da receita.*
- *Testar as emissões dos boletos de cobrança bancária.*
- *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

VI.3 No ingresso da receita

- *Verificar a consistência do sistema de identificação da receita em orçamentária ou extra-orçamentária.*
- *Testar as identificações das categorias econômicas do recurso ingressado em se tratando de receita orçamentária.*
- *Testar a classificação da receita segundo a sua categoria econômica em Receita Corrente ou Receita de capital.*
- *Verificar a consistência da classificação da Receita Corrente segundo a sua origem em Receita Tributária, Receita de Contribuições, Receita Patrimonial, Receita Agropecuária, Receita Industrial, Receita de*

Serviços, Transferências Correntes, Outras Receitas Correntes, ou em Outras Receitas Correntes Intra Orçamentárias.

- *Verificar a consistência da classificação da Receita de Capital segundo a sua origem em Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências de Capital, Outras Receitas de Capital, ou em Outras Receitas de Capital Intra Orçamentárias.*
- *Verificar a consistência da classificação da receita segundo a sua espécie.*
- *Verificar a consistência da classificação da receita segundo a sua rubrica.*
- *Verificar a consistência da classificação da receita segundo a sua alínea.*
- *Verificar a consistência da classificação da receita segundo a sua sub-alínea, se for necessário.*
- *Testar o enquadramento da receita, após classificação, no quadro – Inclusões de Naturezas de Receitas (Anexo-V do Manual de Receita Nacional).*
- *Testar os registros da receita orçamentária após completa classificação, bem como do código da sua destinação.*
- *Verificar se os recursos arrecadados pelos agentes autorizados foram transferidos, integralmente, para o caixa único do poder público.*
- *Avaliar os registros da Receita Extra-Orçamentária em contrapartida com a correspondente obrigação.*
- *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

VI.4 No Controle:

- *Verificar se são acompanhados pelo órgão arrecadador os índices de realização da receita.*
- *Verificar se são identificadas e analisadas as razões pelas quais certos créditos não se confirmaram.*
- *Avaliar o sistema de controle e programação financeira da receita arrecadada.*
- *Verificar as ocorrências e acompanhar os índices de restituição de receitas adotando medidas corretivas quando constatados erros na fase*

de lançamentos.

- *Observar se as restituições foram adequadamente classificadas.*
- *Verificar se ocorreu renúncia de receita e se a mesma se encontra consoante o Código Tributário Nacional, a LRF e o respectivo código tributário do município, quando existente.*
- *Verificar o sistema de identificação e individualização do contribuinte inadimplente, bem como o valor do correspondente débito, corrigido monetariamente, e o encaminhamento dos dados para os órgãos responsáveis pela apuração da liquidez da dívida para posterior inscrição na Dívida Ativa.*
- *Testar o modelo de acompanhamento dos índices de liquidez da Dívida Ativa a partir dos recebimentos dos créditos.*
- *Verificar a existência de documentos de arrecadação municipal a serem utilizados no processo de arrecadação.*
- *Verificar se a arrecadação é concretizada através de instituições regulamentadas junto ao Banco Central.*
- *Verificar se os recolhimentos são feitos por instituição financeira pública.*
- *Verificar a existência de registros e relatórios bancários e de Tesouraria, tais como boletins de Tesouraria, contas bancárias, etc.*
- *Observar se é feita a conciliação da Conta Única valendo-se, para tanto, do extrato bancário desta e dos informes dos agentes arrecadadores.*
- *Confirmar se existe cadastro de contribuintes e se o mesmo está atualizado (imóveis, prestadores de serviços, etc.).*
- *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

•

VII - Referências e base Legal:

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

KOHAMA, Helio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

- Constituição Federal;
- Constituição do Estado da Bahia;
- Lei federal nº 4.320/1.964;
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);

- Lei nº 8.666/1993 (Licitações e Contratos);
- Lei n.º 11.494/07;
- Portaria nº 448, de 13 de setembro de 2002, (Coordenadoria-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional);
- Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005, TCM/BA;
- Decreto-Lei nº 1.755/79;
- Decreto nº 93.872/86;
- Manual de *Receita* Nacional publicado, conjuntamente, pelo Ministério da Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional através da Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008;
- Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Ministério do Orçamento e Gestão.

1.4 - DESPESA PÚBLICA

I - Conceitos

Conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, *despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.* Assim sendo, de modo geral, podemos concluir que despesa, sob o aspecto patrimonial, é a aplicação de recursos em determinado período e ocorre mediante a saída de recursos financeiros, ou pela diminuição do ativo ou, ainda, pelo aumento do passivo, promovendo a redução no patrimônio líquido, não se confundindo com “despesa orçamentária”, visto que a simples ocorrência deste último pode ou não alterar o patrimônio líquido.

No âmbito da administração pública, despesa orçamentária consiste na aplicação dos recursos arrecadados consoante autorização prevista na Lei Orçamentária Anual (LOA), ou de acordo com os créditos adicionais, de cada esfera de governo. Pode alterar o patrimônio líquido da entidade no instante da sua ocorrência – Despesa Orçamentária Efetiva (a quase totalidade das Despesas Correntes), ou não – Despesa Orçamentária não Efetiva (a quase totalidade das Despesas de Capital).

Por sua vez, a despesa extra-orçamentária se constitui de movimentações compensatórias verificadas no Ativo ou no Passivo e de pagamentos de Restos a Pagar, independentes de autorização legislativa para a sua ocorrência. Exemplos: devolução de garantias contratuais, recolhimento de tributos e obrigações sociais retidos, pagamento de salário família, pagamentos de Restos a Pagar, etc.

A despesa pública orçamentária está fundamentada nos princípios consagrados na Constituição Federal (CF/88) ou na Lei 4.320/64 os quais elencamos, na sequência:

- Unidade;
- Universalidade;
- Anualidade ou Periodicidade;
- Exclusividade;
- Equilíbrio;
- Legalidade;
- Publicidade;
- Especificação ou Especialização; e

- Não-Afetação da Receita.

Dos princípios acima indicados, destacamos aqueles diretamente correlacionados com a despesa orçamentária, visto que todos eles estão presentes no módulo correspondente a Orçamento Público.

Universalidade: Todas as despesas deverão estar contidas, pelos seus totais, na LOA (artigos 3º, 4º e 6º da Lei nº 4.320/1964).

IMPORTANTE

Se reabertos, os créditos especiais e os extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício, então serão incorporados ao orçamento do ano seguinte (§ 3º do artigo 167 da CF).

Equilíbrio: O total das despesas autorizadas para determinado exercício financeiro não poderá exceder ao total das receitas previstas para o mesmo período podendo, entretanto, ser aberto crédito adicional por excesso na arrecadação, ou sua tendência estimada.

IMPORTANTE

- O equilíbrio do orçamento poderá ser alcançado através da utilização de operações de crédito, exceto as ARO, como prevê o art 3º e seu § único da Lei nº 4.320/1964
- É vedada a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta (inc. III, art. 167 da CF).
- A LRF, em seus artigos 34 a 37, impõe outras regras que limitam o endividamento entre entes federativos, quer seja através de órgãos da administração direta e/ou indireta.

Legalidade: Cabe ao gestor público executar, ou deixar de fazer, exclusivamente o que esteja previsto em lei. Ou seja, em termos de receita e despesa, o administrador público somente pode realizar o que está autorizado pela LOA. Daí a razão de o artigo 165 da CF prever a criação, por iniciativa do poder executivo, do Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA.

Publicidade: Princípio previsto no artigo 37 da CF, com redação dada pela EC nº 19, de 1998, segundo o qual os atos da administração pública, aí incluídos os relativos à execução do orçamento, devem ser divulgados, pelo menos, através dos órgãos oficiais de comunicação.

Não-Afetação da Receita: Este princípio, previsto no inciso IV do art. 167 da CF, veda a vinculação de receitas de impostos a despesas, órgãos ou fundos, como se observa na transcrição seguinte:

“**Art. 167.** São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

[...]

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

Estes princípios têm como finalidade padronizar, definir, dar publicidade, uniformizar, tornar transparente e legal o processo da arrecadação e aplicação dos recursos públicos, permitindo aos responsáveis uma execução orçamentária eficiente, eficaz e econômica.

II – Reconhecimento da despesa – De acordo com os princípios da competência e da oportunidade, a despesa deve ser reconhecida no instante da sua ocorrência, ou seja, no momento em que o responsável pela ordenação da despesa reconhece o direito do credor, independente do pagamento (inc. II, art. 50 da LRF).

IMPORTANTE

A data do atesto (dado no documento fiscal ou recibo) pela entrega do bem ou da conclusão do serviço contratado deve ser a data do reconhecimento da despesa, a partir da qual deve ser feita a liquidação da despesa e de onde se começa a contagem para o pagamento no prazo contratado.

A despesa pública se subdivide em Despesa Orçamentária e Despesa Extra-Orçamentária.

Enquanto a Despesa Orçamentária representa a aplicação dos recursos públicos, prevista em lei, objetivando atender a uma necessidade da sociedade, a Extra-Orçamentária é uma devolução que faz o Poder Público em decorrência de ingressos anteriores, a exemplo de garantias contratuais retidas e posteriormente devolvidas.

IMPORTANTE

Em síntese, podemos concluir: a despesa pública orçamentária é uma aplicação de recursos com pagamento em dinheiro, sempre antecedida de previsão orçamentária, somente podendo ser realizada através de ato de servidor devidamente autorizado, seguindo o regime de competência e tendo como objetivo atender ao interesse público.

A despesa extra orçamentária independe de Lei anterior para a sua ocorrência e representa espécie de devolução que o Estado faz em decorrência de retenções anteriores.

III - Classificação da Despesa Orçamentária

A despesa orçamentária está assim classificada:

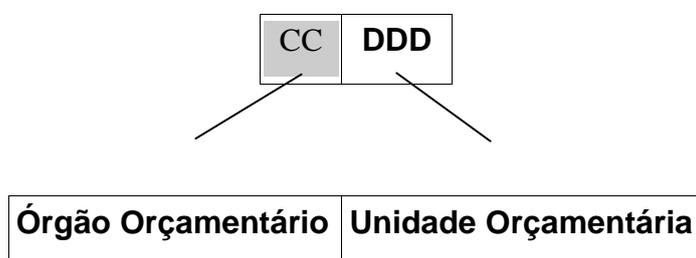
III.1 Classificação Institucional

Esta forma de classificar a despesa permite a alocação de recursos orçamentários segundo os níveis hierárquicos da estrutura organizacional do Poder, em dois níveis: Órgão Orçamentário e Unidade Orçamentária.

Órgão Orçamentário é a unidade à qual a lei orçamentária contempla com recursos. A execução do orçamento pode ser realizada pelo Órgão ou através de descentralização para unidades gestoras ou unidades orçamentárias.

Unidade Orçamentária é o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/64) sendo responsável pela realização das ações. Esta classificação está estruturada através de 05 algarismos, sendo os dois primeiros referentes ao Órgão e os três últimos à Unidade.

Exemplo:



Ex.:

CC – 11 (Secretaria da Prefeitura de Shangrilá - SEC/BA)

DDD – 001 (Gabinete do Secretário – GASEC) (Gestora)

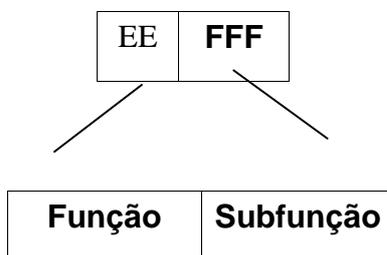
IMPORTANTE

O orçamento pode ser executado diretamente pela Unidade Orçamentária (que neste caso também será gestora), ou através de Unidade Gestora (unidade orçamentária ou administrativa que realiza a gestão orçamentária, financeira e patrimonial)

III.2 Classificação Funcional

O objetivo dessa forma de classificação da despesa objetiva identificar a ação de governo na qual os recursos serão aplicados. Sob este aspecto, está estruturada em Função e Subfunção, onde a primeira representa o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público e está simbolizada por dois algarismos, enquanto a Subfunção representa uma subdivisão da Função e é

caracterizada por três algarismos seguintes, como a seguir (art. 1º da Portaria 42 de 14/04/1999).



EE – 12 (Educação)

FFF – 366 (Educação para Jovens e Adultos)

IMPORTANTE

90. A Função “Encargos Especiais” é uma agregação neutra em vista de comportar despesas para as quais não se pode associar um bem ou serviço. Ex. Dívidas, devoluções, indenizações etc.

91. As Subfunções poderão ser conjugadas com Funções diferentes daquelas que estejam vinculadas (art. 1º, §2º e §4º, da Portaria 42 de 14/04/1999).

III.3 Classificação Programática

Segundo esta modalidade de agregação, a despesa se classifica em Programa, Projeto, Atividade e Operações Especiais tendo como fim destacar os Programas estabelecidos no PPA incorporando as ações necessárias à consecução de cada um deles. O artigo 2º da Portaria 42/99 define cada um destes elementos da seguinte forma:

Programa - instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;

Projeto - instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

Atividade - instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo; e

Operações Especiais - despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços. Não se enquadra como Projeto, nem como Atividade.

IMPORTANTE

– Os Municípios, assim como os Estados e a União, são livres para atribuírem codificação numérica à classificação programática, exceto para Operações Especiais em que obriga-se a identificá-las com o código numérico “0000”;

– Na classificação programática é usual utilizar-se três algarismos para identificação do Programa e quatro para o Projeto/Atividade/Operações Especiais sendo que, Projetos iniciam com algarismo ímpar, Atividade com algarismo par, e Operações Especiais sempre com “0000”;

– Nesta forma de classificar a despesa cabe o código de três dígitos relativo ao Programa, seguido da identificação do Projeto ou Atividade ou Operações Especiais (apenas um deles, com quatro algarismos).

G G G H H H H

Programa

Projeto/Atividade/Operações Especiais

GGG – 117 (Educação Para Todos)

HHHH - 3797 (Desenvolvimento da Educação de Jovens e Adultos)

III.4 Classificação segundo a natureza

Esta forma de classificação agrega elementos de despesa que apresentam as mesmas características e tem como objetivos evitar possível duplicidade na sua contabilização e identificar o que será adquirido (se se trata de custeio da administração pública ou se se trata de aquisição de bens patrimoniais) e, ainda, como será realizado o gasto – diretamente pelo Órgão ou por outro Órgão (da mesma ou outra esfera de poder), mediante transferências (Lei 4320/64, Art. 13, atualizado pela Portaria SOF/SEPLAN nº 163/2001).

Quanto à natureza, a despesa está estruturada em categoria econômica, grupo de despesa, modalidade de aplicação, elemento de despesa e subelemento de despesa, que são representados por oito dígitos como no modelo seguinte:



I - Categoria Econômica (3 ou 4)

J - Grupo de Despesa ou Grupo de Natureza de Despesa (1 ao 7, ou 9)

KK - Modalidade de Aplicação (20, 30, 40, 50, 60, 70, 71, 80, 90 e 99)

LL - Elemento de Despesa (01 ao 99)

MM – Sub-elemento de Despesa (uso facultativo)

- Categoria Econômica - Identifica se é Despesa Corrente ou Despesa de Capital.

3 – Despesa Corrente (não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Ex. despesa com pessoal, com material para consumo, etc).

4 – Despesa de Capital (contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Ex. construção ou aquisição de prédio, investimento no mercado financeiro, etc.)

- Grupo de Natureza de Despesa – Identifica a despesa segundo o objeto de aplicação.

1 - Pessoal e Encargos Sociais

2 - Juros e Encargos da Dívida

3 - Outras Despesas Correntes

4 - Investimentos

5 - Inversões Financeiras

6 - Amortização da Dívida

7 - Reserva do RPPS

9 - Reserva de Contingência

- Modalidade de Aplicação - Indica se os recursos serão aplicados diretamente por órgãos ou entidades da mesma esfera de Governo, ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, ou por entidades da iniciativa privada sem fins lucrativos, ou outras instituições ou, ainda, por transferências ao exterior.

20 - Transferências à União

30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal

40 - Transferências a Municípios

50 - Transferências a Instituições Privadas sem fins Lucrativos

60 - Transferências a Instituições Privadas com fins Lucrativos

70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais

71 - Transferências a Consórcios Públicos

80 - Transferências ao Exterior

90 - Aplicações diretas decorrente de operação entre órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social

99 - A definir

IMPORTANTE

Não confundir o termo *transferências* utilizado nos artigos 16 a 21 da Lei 4.320/1964 com o usado na modalidade de aplicação, visto que a Lei se refere a transferências sob o aspecto de elemento de despesa enquanto que o segundo identifica o órgão responsável pela aplicação.

- Elemento de Despesa - É o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços e outros meios de que se serve a Administração Pública para a consecução de seus fins. (Lei 4320/64, Art. 15 § 1º).
Identifica o gasto a ser realizado.

01 - Aposentadorias e Reformas

03 - Pensões

04 - Contratação por Tempo Determinado

05 - Outros Benefícios Previdenciários

06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso

07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência

08 - Outros Benefícios Assistenciais

09 - Salário-Família

10 - Outros Benefícios de Natureza Social

11 - Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil

12 - Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar

13 - Obrigações Patronais

14 - Diárias – Civil

15 - Diárias – Militar

16 - Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil

- 17 - Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
- 18 - Auxílio Financeiro a Estudantes
- 19 - Auxílio-Fardamento
- 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores
- 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato
- 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
- 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
- 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
- 25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária
- 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
- 28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
- 30 - Material de Consumo
- 31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
- 32 - Material de Distribuição Gratuita
- 33 - Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 - Serviços de Consultoria
- 36 - Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
- 37 - Locação de Mão-de-Obra
- 38 - Arrendamento Mercantil
- 39 - Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
- 41 - Contribuições
- 42 - Auxílios
- 43 - Subvenções Sociais
- 45 - Equalização de Preços e Taxas
- 46 - Auxílio-Alimentação
- 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas

- 48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
- 49 - Auxílio-Transporte
- 51 - Obras e Instalações
- 52 - Equipamentos e Material Permanente
- 61 - Aquisição de Imóveis
- 62 - Aquisição de Produtos para Revenda
- 63 - Aquisição de Títulos de Crédito
- 64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
- 65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
- 66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos
- 67 - Depósitos Compulsórios
- 71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado
- 72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
- 73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
- 74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
- 75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
- 77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
- 81 - Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
- 92 - Despesas de Exercícios Anteriores
- 93 - Indenizações e Restituições
- 94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas
- 95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
- 96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
- 99 - A Classificar

- Sub-elemento da Despesa se constitui em desdobramento do elemento de despesa para seu maior detalhamento. Sua utilização é facultativa,

sendo aplicada conforme a necessidade de cada ente da administração pública.

III.5 Classificação segundo a origem da fonte dos recursos

Esta classificação identifica a procedência da receita a ser aplicada no comprometimento da despesa. O Governo Federal usa, dentre outros, os seguintes códigos e respectivas denominações.

- 00 - Recursos Ordinários
- 01 - Transferências do Imposto sobre a Renda e sobre Produtos Industrializados
- 02 - Transferência do Imposto Territorial Rural
- 03 - Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional
- 11 - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Combustíveis
- 12 - Recursos Destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
- 13 - Contribuição do Salário-Educação
- 14 – Recursos Vinculados
- 15 - Contribuição para os Programas Especiais (Pin e Proterra)
- 16 - Recursos de Outorga de Direitos de Uso de Recursos Hídricos
- 18 - Contribuições sobre Concursos de Prognósticos
- 19 - Imposto sobre Operações Financeiras – Ouro
- 20 - Contribuições sobre a Arrecadação dos Fundos de Investimentos Regionais
- 23 - Contribuição para o Custeio das Pensões Militares
- 27 - Custas Judiciais
- 29 - Recursos de Concessões e Permissões
- 30 - Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
- 31 - Selos de Controle e Lojas Francas
- 32 - Juros de Mora da Receita Administrada pela SRF/MF

- 33 - Recursos do Programa de Administração Patrimonial Imobiliário
- 34 - Compensações Financeiras pela Utilização de Recursos Hídricos
- 35 - Cota-Parte do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
- 39 - Alienação de Bens Apreendidos
- 40 - Contribuições para os Programas PIS/PASEP
- 41 - Compensações Financeiras pela Exploração de Recursos Minerais
- 42 - Compensações Financeiras pela Exploração de Petróleo ou Gás Natural
- 50 - Recursos Próprios Não-Financeiros
- 51 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas
- 53 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS
- 54 - Contribuições Previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social
- 55 - Contribuição sobre Movimentação Financeira
- 56 - Contribuição do Servidor para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público
- 57 - Receitas de Honorários de Advogados
- 58 - Multas Incidentes sobre Receitas Administradas pela SRF/MF
- 62 - Reforma Patrimonial – Alienação de Bens
- 69 - Contribuição Patronal para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público
- 72 - Outras Contribuições Econômicas
- 74 - Taxas e Multas pelo Exercício do Poder de Polícia
- 75 - Taxas por Serviços Públicos
- 76 - Outras Contribuições Sociais
- 79 - Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza
- 81 - Recursos de Convênios
- 82 - Restituição de Recursos de Convênios e Congêneres
- 84 - Contribuições sobre a Remuneração Devida ao Trabalhador e Relativa à Despedida de Empregado sem Justa Causa

85 - Desvinculação Parcial de Recursos de Compensações Financeiras pela Exploração de Petróleo ou Gás Natural

86 - Outras Receitas Originárias

91 - Recurso Correspondente à Reserva de Contingência Específica

94 - Doações para o Combate à Fome

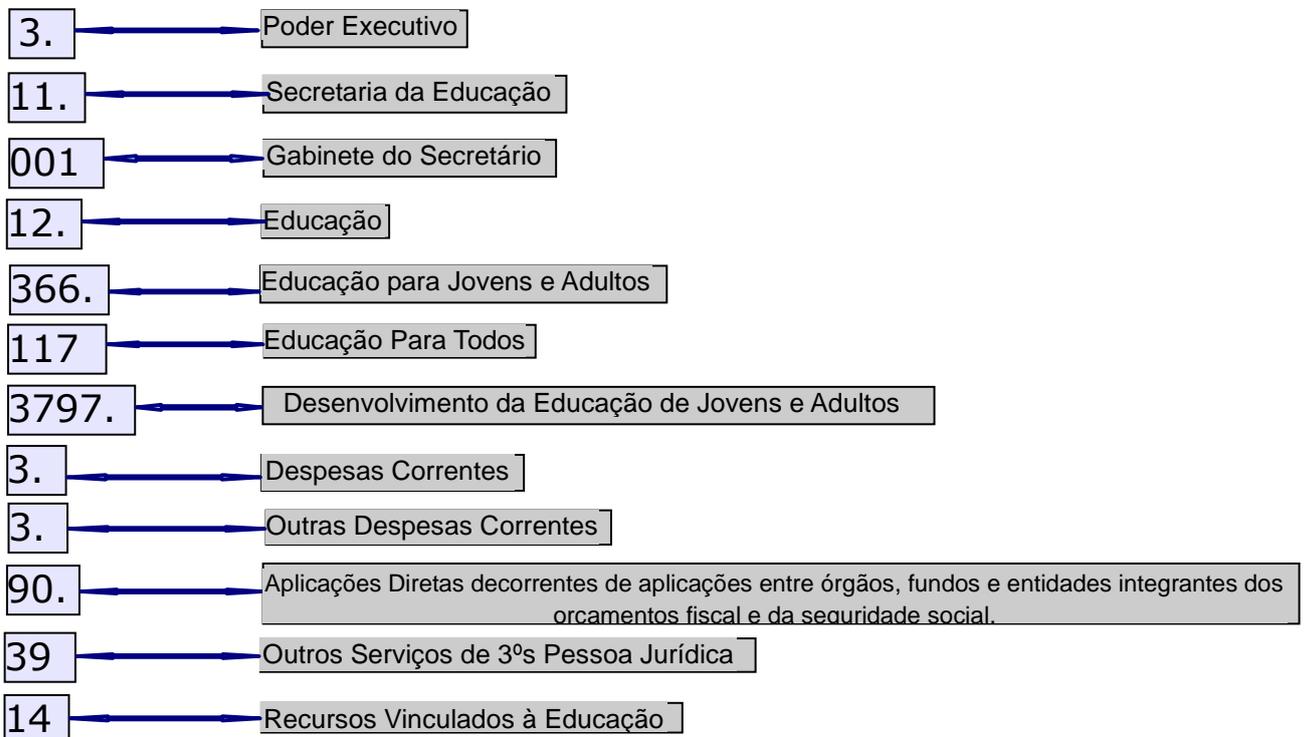
95 - Doações de Entidades Internacionais

96 - Doações de Pessoas ou Instituições Privadas Nacionais

97 - Dividendos – União

A seguir, modelo de codificação completa de uma despesa orçamentária com suas respectivas denominações:

3.	11.	001.	12.	366.	117.	3797.	3.	3.	90.	39.	14
----	-----	------	-----	------	------	-------	----	----	-----	-----	----



IV. Fases da despesa orçamentária

A despesa orçamentária se desenvolve através de quatro fases: licitação, empenho, liquidação e pagamento.

A **licitação**, quando aplicável, corresponde à escolha do fornecedor do bem ou serviço e tem por propósito tornar a despesa um procedimento público transparente, permitir a participação igualitária de todos os interessados em contratar com o Estado e propiciar à administração aquisição de produtos de boa qualidade, com menores preços.

Empenho é ato emanado por autoridade competente que reserva parcela da dotação orçamentária no comprometimento de despesa contratada criando, por conseguinte, direito do fornecedor ao crédito, e obrigação do Estado, ao pagamento.

O empenho pode ser ordinário, por estimativa e global. Ordinário é o empenho realizado em despesa de valor conhecido e a ser paga de uma única vez (ex. Aquisição de peça para reposição, aquisição de material de consumo, etc.). Empenho por estimativa é feito para despesa de valor incerto e que, geralmente, é rotineira, como água, energia, telefone, etc. Empenho global se aplica para despesa de valor certo e a ser paga em parcelas, a exemplo de aluguel de imóvel.

Liquidação é o procedimento realizado sob a supervisão e responsabilidade do ordenador de despesas para verificar o direito adquirido pelo credor, ou seja, que a despesa foi regularmente empenhada e que a entrega do bem ou serviço foi realizada de maneira satisfatória, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios da despesa. Essa verificação tem por fim apurar: a) a origem e o objeto do que se deve pagar; b) a importância exata a pagar; e c) a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Pagamento é a última fase da despesa pública. É quando se efetiva o pagamento ao ente responsável pela prestação do serviço ou fornecimento do bem, recebendo a devida quitação. Caracteriza-se pela emissão do cheque ou ordem bancária em favor do credor, facultado o emprego de suprimento de fundos, em casos excepcionais. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

V. Procedimentos para a realização de despesa orçamentária

Os passos listados a seguir representam requisitos mínimos para que se possa considerar regular o processo de execução de despesa pública orçamentária.

V.1 Procedimentos iniciais

- *Verificar a existência de motivação da compra.*
- *Verificar se o pedido de aquisição do bem ou serviço é formalizado em formulário específico.*
- *Verificar se a requisição é remetida ao responsável pela autorização dos procedimentos de compra.*

V.2 Licitação

4. *Verificar se é dado conhecimento, formal, à comissão de licitação.*
5. *Verificar se no processo de aquisição é caracterizada a espécie do bem/serviço e estimado o seu valor enquadrando-o, se for o caso, no tipo de licitação cabível em conformidade com a Lei nº 8.666/93.*
6. *Observar se a despesa requerida não está sendo objeto de fracionamento para evitar o processo licitatório adequado (fracionamento de despesas).*
7. *Verificar se a despesa a ser executada é classificada orçamentariamente se é feita consulta sobre a existência de dotação para a mesma.*
8. *Verificar se é solicitado parecer da procuradoria ou assessoria jurídica sobre o enquadramento da despesa, no caso de dúvida.*
9. *Verificar se o processo licitatório é iniciado com a publicação do correspondente Edital.*

IMPORTANTE

É de bom alvitre que o quadro da comissão de licitação seja composto não apenas por pessoas de notórios conhecimentos jurídicos mas, também, componentes que detenham domínio sobre matéria administrativa, de orçamentação, financeira e de cotação em mercado de bens e serviços.

10. *Verificar as rotinas de desenvolvimento do processo licitatório.*
11. *Verificar se a licitação se dá em processo regular e em conformidade com a legislação correlata.*
12. *Verificar se os prazos forma respeitados.*

13. *Verificar se foi dada oportunidade a recursos e se os mesmos são julgados de forma imparcial.*
14. *Verificar se o vencedor do certame é convocado formalmente para assinatura do contrato.*
15. *Verificar se se o fornecedor realiza a fiança do seguro contratual em favor do Município.*
16. *Verificar o contrato ou acordo é formalizado com aposição das assinaturas do contratante (autoridade, gestor, secretário municipal, presidente da câmara), contratado e testemunhas.*
17. *Verificar se é publicado o resumo do contrato.*
18. *Emitir ordem de serviço autorizando o fornecimento do bem ou a prestação do serviço, não esquecendo de coletar a assinatura do contratado/fornecedor, bem como datar o documento (esta data é a base para o início da contagem dos prazos acordados).*
19. *Verificar se existe designação formal, em conformidade com a Lei 8.666/93, de responsável(is) pela fiscalização da execução do contrato e pela recebimento do seu objeto.*
20. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

V.3 Empenho

21. *Verificar se, após convocação do licitante vencedor, é procedida a provisão orçamentária do valor licitado, mediante o seu empenho, por autoridade competente (ordenador de despesa).*
22. *Verificar se é datada e assinada a Nota de Empenho, no campo correspondente à declaração de a despesa foi consignada em crédito próprio, pelo responsável.*
23. *Verificar se é datada e assinada a Nota de Empenho, no campo correspondente à autorização de execução da despesa, pelo responsável.*
24. *Verificar se é datada e assinada a Nota de Empenho, no campo correspondente à autorização de execução da despesa, pelo responsável.*
25. *Verificar se o empenho é emitido de acordo com a legislação correspondente, ou seja, contém nome e CNPJ/CPF do credor, especificação da despesa por categoria econômica e por função, saldo anterior e atual da dotação orçamentária, valor da despesa efetuada, histórico da despesa, referência ao instrumento contratual.*

26. *Verificar a possibilidade de o empenho exceder ao limite dos créditos concedidos.*
27. *Verificar se o empenho foi do tipo adequado ao da despesa (ordinário, global ou estimativo) e se existe controle dos seus saldos.*

IMPORTANTE

Ocorre com certa frequência o empenhamento de despesa por tipo inadequado, como empenhar simbolicamente o valor conhecido a ser pago no final do mês, ou empenhar por valor inferior ao contrato, a ser executado em mais de um mês, com valor certo.

28. *Verificar se o valor de empenho, cujo serviço tenha sido completamente concluído ou cujo bem tenha sido entregue por completo, é inferior ao dos pagamentos. Neste caso, proceder à anulação do saldo de empenho remanescente (ordenador de despesa), estornando-o à correspondente dotação, esclarecendo a razão da ocorrência.*
29. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

V.4 Recebimento do bem ou do serviço contratado

30. *Analisar o processo de recebimento do produto contratado.*
31. *Verificar se é emitido relatório de acompanhamento e/ou de avaliação quando se tratar de serviço.*
32. *Verificar se, no relatório de acompanhamento e/ou avaliação, a comissão de fiscalização e acompanhamento conclui pela regularidade da prestação do serviço.*
33. *Verificar a rotina de recebimento de certos serviços cuja execução se dá em parcelas e se os mesmos são realizados de acordo com o previsto no cronograma físico e financeiro.*
34. *Verificar, nesse último caso, se o relatório de medição (de responsabilidade da comissão de acompanhamento e fiscalização do contrato) conclui que a parcela do serviço está de acordo com o cronograma físico e financeiro.*
35. *Verificar se a execução do contrato é acompanhada, mês a mês, em planilha, e se contém indicação do valor inicial, do desembolso no*

exercício e do desembolso acumulado.

36. *Constatar se as meta física da prestação do serviço é medida, mês a mês, com indicação, em planilha da meta inicial, o quantitativo realizado no exercício e a quantidade acumulada, bem como o percentual de meta executada em razão da meta contratada.*

37. *Verificar, no caso de bem patrimonial ou de consumo, se as especificações técnicas, características, cor, modelo e quantidade correspondem ao estabelecido em acordo.*

38. *Verificar se a Nota Fiscal retrata, no campo da discriminação, exatamente o bem entregue ou serviço prestado.*

39. *Verificar se foi apresentado o termo de garantia do bem ou serviço, se for o caso.*

40. *Verificar se é feita glosa, total ou parcial, do valor da despesa, no caso de constada alguma irregularidade.*

41. *Observar se a data da Nota Fiscal é posterior à do empenho;*

42. *Verificar se o “Atesto” posto na Nota Fiscal/Recibo pela entrega do bem ou pela prestação do serviço, é datada e assinada, inclusive com identificação do nome e cadastro do responsável.*

43. *Observar se é devolvida uma via da NF, com o Atesto, ao fornecedor.*

44. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

V.5 LIQUIDAÇÃO

45. *Verificar se a despesa foi empenhada previamente.*

46. *Verificar se são confirmados os dados contidos na Nota Fiscal com os do Empenho quanto à origem e ao objeto do pagamento, à importância a pagar e quem deve fazê-lo.*

47. *Verificar se a data de vencimento Nota Fiscal está no prazo.*

48. *Observar se a Nota Fiscal está com carimbo de atesto devidamente datado, assinado e com identificação do responsável.*

49. *Verificar se a data do Atesto, na Nota fiscal, é posterior à do Empenho.*

50. *Verificar, em caso de despesa extra orçamentária do tipo Restos a Pagar, se a mesma estava processada e, caso negativo, proceder a*

liquidação aplicando os mesmos procedimentos que a despesa orçamentária.

51. *Observar se são efetuadas as retenções de Imposto Sobre Serviços, Imposto de Renda Pessoa Jurídica/Pessoa Física, Contribuições Sociais, obrigatórias por lei.*

52. *Verificar se é liquidada a despesa e se o processo é regular.*

53. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

V.6 PAGAMENTO

54. *Verificar se o processo de despesa é encaminhado ao ordenador da despesa para autorização do pagamento.*

55. *Verificar se foi emitida nota de autorização de pagamento, contendo todos os dados necessários à sua realização, indicando o nome do credor, endereço, total das despesas, descontos, valor líquido a pagar, número de empenho, espécie, data, demonstração do saldo, local, data, forma de pagamento (cheque, crédito em conta, etc.) e nome do responsável.*

56. *Verificar se o processo de pagamento contém todos os documentos que habilitem ao pagamento, quais sejam:*

a) cópia do contrato ou documento que o substitua.

b) Nota de Empenho devidamente formalizada.

c) Certidão negativa de débito expedida pelo INSS.

d) Certidão negativa de débito expedida pela Receita Federal.

e) Comprovante de pagamento dos salários do pessoal vinculado ao contrato relativo ao mês anterior à fatura.

f) Comprovante de concessão do auxílio transporte e auxílio alimentação, conforme o caso.

g) Relatórios de avaliação sobre o bem entregue ou o serviço prestado.

h) Relatório de medição em se tratando de serviço.

i) Nota fiscal, recibo, fatura, conforme o caso, em original.

j) Guia de recolhimento de tributos, conforme o caso.

57. *Verificar, no caso de despesa extra orçamentária do tipo Restos a Pagar, se a mesma estava devidamente inscrita.*

58. *Observar se o Restos a Pagar foi processado.*

59. *Verificar se, após constatada a regularidade da despesa, é tempestivamente procedido o crédito em banco na conta do credor ou a emissão do correspondente cheque, conforme a estrutura administrativa e contábil do Órgão.*

60. *Verificar se são efetuados os recolhimentos das retenções realizadas.*

61. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

V.7 PROCEDIMENTOS COMPLEMENTARES

62. *Verificar se, no caso de glosa parcial ou total da despesa, é providenciada a anulação parcial ou total do empenho, justificando-a devidamente.*

63. *Verificar se os pagamentos efetuados através de banco conferem com os lançamentos contábeis e com o extrato bancário.*

64. *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

II – Referências e base Legal:

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade pública na Gestão Municipal: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

- Constituição Federal.
- Constituição do Estado da Bahia.
- Lei federal nº 4.320/1.964.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- Lei nº 8.666/1993 (Licitações e Contratos).
- Portaria nº 448, de 13 de setembro de 2002, (Coordenadoria-Geral de Contabilidade

da Secretaria do Tesouro Nacional).

- Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005, TCM/BA;
- Manual de Despesa Nacional publicado, conjuntamente, pelo Ministério da Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional através da Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008;
- Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Ministério do Orçamento e Gestão

1. 5 - LICITAÇÕES, CONTRATOS E CONVÊNIOS

1. Conceitos

A Licitação é o procedimento administrativo através do qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse, devendo ser processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da isonomia, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

São princípios básicos norteadores dos procedimentos licitatórios, os seguintes:

- **Legalidade** – Vinculação às normas legais. Só pode ser feito aquilo que a Lei estabelece;
- **Isonomia** – Igualdade de condições e oportunidades na disputa entre os licitantes;
- **Impessoalidade** – Na Administração, as ações do agente público devem buscar a satisfação do interesse coletivo. Supremacia do interesse coletivo;
- **Moralidade e Probidade Administrativa** – O procedimento licitatório deve ser realizado na conformidade de padrões éticos, com probidade administrativa;
- **Publicidade** – Divulgação de todos os atos do processo licitatório para conhecimento de todos;
- **Vinculação ao instrumento Convocatório** – O Edital é a “ lei interna “ da licitação que define a “regra do jogo”, do certame;
- **Julgamento Objetivo** – Utilização de parâmetros objetivos indispensáveis para a aferição das propostas, evitando-se a subjetividade;
- **Celeridade** - Princípio previsto na Lei 10.520, de 2002, que trata da modalidade pregão, segundo o qual, sempre que possível, as decisões devem ser tomadas no momento da sessão.

Objeto da Licitação

Compreende a execução de obras, a prestação de serviços e o fornecimento de bens para atendimento de necessidades públicas, bem como as alienações e locações.

Quem deve licitar

Órgãos integrantes da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Responsáveis pela Licitação

Os procedimentos licitatórios são processados e julgados por comissão permanente ou especial de, no mínimo , 3 (três) membros, sendo pelo menos 2(dois) deles servidores qualificados pertencentes aos quadros permanentes da Administração responsáveis pela licitação.

Constituída formalmente por ato administrativo específico, cabe à Comissão de Licitação receber, avaliar e julgar documentos e procedimentos relativos aos licitantes e às licitações. A investidura dos membros das Comissões permanentes não excederá a 1(um) ano, vedada a recondução da totalidade de seus membros para a mesma comissão no período subsequente.

Modalidades de Licitação

Segundo a Lei de Licitações, modalidade de licitação é a forma específica pela qual a licitação será conduzida, a partir de critérios definidos em lei, sendo que o principal fator de seleção da modalidade de licitação é o valor estimado para contratação, exceção feita à modalidade pregão, esta sem limitação de valores. São modalidades de licitação:

- **Concorrência** - Modalidade entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação inicial, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação

exigidos no edital para execução do objeto da licitação

- **Tomada de Preços** - Modalidade realizada entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.
- **Convite** - Modalidade realizada entre interessados do ramo pertinente ao seu objeto de licitação, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de três pela Administração.
- **Concurso** - Modalidade realizada entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores, conforme critérios constantes de edital publicado na imprensa oficial com antecedência mínima de 45(quarenta e cinco) dias.
- **Leilão** – Modalidade realizada entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a Administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação.
- **Pregão** – Modalidade realizada em que a disputa pelo fornecimento de bens ou serviços comuns é feita em uma única sessão pública, através de propostas escritas e lances verbais ou por meio da utilização da tecnologia da informação. Pode ser presencial (Decreto 3.555 de 2000) ou na forma eletrônica (Decreto 5.450 de 2005), ambos no âmbito da União.
Este procedimento licitatório vem sendo empregado exclusivamente, segundo a legislação vigente, para a aquisição de bens e serviços comuns (usuais, habituais).

Enquadramento da Modalidade de Licitação

A administração pública somente fará o enquadramento do procedimento licitatório dentre as modalidades de licitação acima arroladas , após realizar, mediante pesquisa prévia no mercado, estimativa do preço médio do bem ou serviço a ser contratado.

Limites fixados para seleção da modalidade:

- Concorrência
 - Obras e serviços de engenharia acima de R\$ 1.500.000,00
 - Compras e outros serviços acima de R\$ 650.000,00

- Tomada de preços
 - 65. Obras e serviços de engenharia acima de R\$ 150.000,00 até 1.500.000,00
 - 66. Compras e outros serviços acima de R\$ 80.000,00 até R\$ 650.000,00

- Convite
 - 3. Obras e serviços de engenharia acima de R\$ 15.000,00 até R\$ 150.000,00
 - 4. Compras e outros serviços acima de R\$ 8.000,00 até 80.000,00

- Pregão
 - Sem limite de valores

IMPORTANTE!!!

É vedado o fracionamento de despesas para adoção de dispensa de licitação ou modalidade de licitação menos rigorosa que a determinada para a totalidade do valor do objeto a ser licitado

Tipos de Licitação

Como já visto anteriormente, **modalidade** compreende o procedimento licitatório a ser utilizado para a **aquisição** de bens ou serviços. Já **tipo de licitação** significa o

critério de julgamento a ser aplicado na escolha da proposta mais vantajosa para a Administração Pública. Segundo a Lei 8.666/93, constituem tipos de licitação:

- **Menor Preço** – Quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital ou convite e ofertar o menor preço.
- **Melhor Técnica** – Quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração está baseado na dimensão técnica e é exclusivamente utilizado para serviços de natureza predominantemente intelectual, em especial na elaboração de projetos, cálculos, fiscalização, supervisão e gerenciamento e de engenharia consultiva em geral, e, em particular, para a elaboração de estudos técnicos preliminares e projetos básicos e executivos.
- **Técnica e Preço** - Critério de seleção utilizado para escolha da proposta mais vantajosa para a Administração, baseado na maior média ponderada das notas obtidas nas propostas técnicas e de preço, de acordo com os pesos preestabelecidos pelo ato convocatório.

Habilitação dos Licitantes

Para a habilitação dos licitantes exigir-se-á, exclusivamente, documentação relativa a:

- Habilitação jurídica;
- Qualificação técnica;
- Qualificação econômico-financeira;
- Regularidade fiscal

Contratação Direta

É a contratação realizada sem licitação, em situações excepcionais, expressamente previstas na Lei nº 8.666/93. Na Administração Pública, a licitação constitui uma regra sagrada, no entanto, há duas exceções:

- **Dispensa de Licitação** – Modalidade em que a Lei estabelece, em lista fechada (art.24), as situações nas quais a licitação, **embora possível, não é obrigatória**. Vejamos as situações arroladas:

a - Obras e serviços de engenharia até R\$ 15 mil.

b) Compras e outros serviços até R\$ 8 mil.

c) Emergência ou calamidade pública.

d) Proposta com preço superior ao praticado no mercado.

e) Contratação de remanescente de obra, serviço ou fornecimento.

f) Aquisição de hortifrutigranjeiros, pão e outros gêneros perecíveis.

g) Na contratação de instituição brasileira incumbida regimental ou estatutariamente da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, ou de instituição dedicada à recuperação social do preso. Desde que a contratada detenha inquestionável reputação ético-profissional e não tenha fins lucrativos.

h) Aquisição de componentes ou peças necessárias à manutenção de equipamentos, durante o período de garantia.

i) Contratação de associação de portadores de deficiência física.

j) Contratação de fornecimento ou suprimento de energia elétrica.

k) Celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades contempladas no contrato de gestão.

- **Inexigibilidade de licitação** – A Lei desobriga a Administração a realizar a licitação, **permitindo a contratação direta**, em virtude da impossibilidade e **inviabilidade da competição**. Trata-se de situação em que **há apenas um determinado objeto ou pessoa** que atende às necessidades exigidas pela Administração Pública. Assim, vejamos as situações:

a) Aquisição de materiais, equipamentos ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, vedada a preferência de marca;

b) Contratação de serviços técnicos de natureza singular, com profissionais ou empresas de **notória especialização, vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação;**

c) Contratação de profissional de qualquer setor artístico, diretamente ou através de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.

2.CONTRATOS

Conceito: Contrato administrativo é o instrumento através do qual é celebrado um ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, estabelecendo-se acordo de vontades, para formação de vínculo e fixação de obrigações recíprocas, objetivando atender a satisfação de interesses públicos.

Formalização do Contrato

A Lei de Licitações estabelece que o contrato administrativo seja formalizado por escrito, especialmente nos seguintes casos:

- Licitações realizadas nas modalidades tomada de preços, concorrência e pregão;
- Dispensa ou inexigibilidade de licitação, cujo valor esteja compreendido nos limites das modalidades tomada de preços e concorrência;
- Contratações de qualquer valor das quais resultem obrigações futuras, por exemplo: entrega futura ou parcelada do objeto e assistência técnica.

Nos demais casos, o contrato administrativo é facultativo, podendo ser substituído pelos seguintes instrumentos hábeis:

- ✓ Carta-contrato;
- ✓ Nota de empenho de despesa;
- ✓ Autorização de compra; ou
- ✓ Ordem de execução de serviço.

IMPORTANTE!!!

1. Só pode ser contratado o que foi licitado e o constante na proposta vencedora.

2. A minuta do termo de contrato deve ser previamente examinada e aprovada, obrigatoriamente, por assessoria jurídica da Administração e deve estar sempre anexada ao ato convocatório.

3. O contrato somente pode ser celebrado se houver efetiva disponibilidade de recursos orçamentários no exercício financeiro correspondente.

Roteiro para Elaboração de Contratos

Segundo o artigo 61 da Lei de Licitações, todo contrato deve mencionar:

- ✓ Nome do órgão ou unidade da Administração e de seu representante;
- ✓ Nome do particular que executará o objeto do contrato e de seu representante;
- ✓ Finalidade do contrato;
- ✓ Ato que autorizou a lavratura do contrato;
- ✓ Número do processo da licitação, da dispensa ou da inexigibilidade;
- ✓ Sujeição dos contratantes às normas da Lei 8.666 e às cláusulas contratuais.

Nos termos do artigo 55 da referida Lei, são cláusulas necessárias em todo contrato as seguintes:

- ✓ O objeto detalhado, de acordo com as especificações técnicas;

- ✓ O regime de execução ou a forma de fornecimento;
- ✓ O preço e as condições de pagamento;
- ✓ Os critérios, data-base e periodicidade do reajuste de preços;
- ✓ Os critérios de compensação financeira entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo pagamento;
- ✓ Os prazos de início de etapas de execução, de conclusão, de entrega, de observação e de recebimento definitivo, conforme o caso;
- ✓ O crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica;
- ✓ As garantias oferecidas para assegurar a execução plena do contrato, quando exigidas no ato convocatório;
- ✓ Os direitos e as responsabilidades das partes;
- ✓ As penalidades cabíveis e os valores das multas;
- ✓ Os casos de rescisão;
- ✓ O reconhecimento dos direitos da Administração, em caso de rescisão administrativa;
- ✓ As condições de importação, a data e a taxa de câmbio para conversão, quando for o caso;
- ✓ A vinculação ao ato convocatório, ou ao termo que dispensou ou considerou a licitação inexigível, e à proposta do contratado;
- ✓ A legislação aplicável à execução do contrato e especialmente aos casos omissos;
- ✓ A obrigação do contratado de manter as obrigações assumidas e as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação, durante toda a execução do contrato;
- ✓ O foro competente para solução de divergências entre as partes contratantes.

Termo de Aditamento

O termo de aditamento ou comumente denominado de **termo aditivo** é instrumento utilizado para alterar os contratos administrativos ou similares, cuja modificação seja autorizada em lei.

Pode ser usado para efetuar acréscimos ou supressões no objeto, prorrogações, além de outras modificações admitidas em lei que possam ser caracterizadas como alterações do contrato.

3. CONVÊNIOS

Conceito - De uma maneira geral, convênios são ajustes firmados entre entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e entidades da iniciativa privada, havendo interesse comum dos partícipes, visando à realização de um trabalho conjunto.

Segundo o **Decreto Federal 6.170/2007**,

convênio - acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação.

Partícipes

Diferentemente do contrato administrativo em que os seus signatários são denominados de partes, os convênios são firmados por partícipes, assim classificados:

Proponente – partícipe que propõe o ajuste, sugerindo seus principais objetivos e apresentando **Plano de Trabalho** a ser aceito pelo outro(s) partícipe(s);

Concedente – órgão da administração pública federal direta ou indireta, responsável pela transferência dos recursos financeiros ou pela descentralização dos créditos orçamentários destinados à execução do objeto do convênio;

Conveniente – órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta, de qualquer esfera de governo, bem como entidade privada sem fins lucrativos, com o

qual a administração federal pactua a execução de programa, projeto/atividade ou evento mediante a celebração de convênio;

Interveniente – da administração pública direta ou indireta, de qualquer esfera de governo , ou entidade privada que participa do convênio para manifestar consentimento ou assumir obrigações em nome próprio.

Requisitos

Para a formalização de um Convênio, deve-se cumprir dois requisitos indispensáveis consagrados no artigo 116 da Lei de Licitações:

- **Primeiro:** Prévia aprovação de um **Plano de Trabalho** proposto pela organização interessada, contendo, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação do objeto a ser executado;

II - metas a serem atingidas;

III - etapas ou fases de execução;

IV - plano de aplicação dos recursos financeiros;

V - cronograma de desembolso;

VI - previsão de início e fim da execução do objeto, bem assim da conclusão das etapas ou fases programadas;

VII - se o ajuste compreender obra ou serviço de engenharia, comprovação de que os recursos próprios para complementar a execução do objeto estão devidamente assegurados, salvo se o custo total do empreendimento recair sobre a entidade ou órgão descentralizador.

- **Segundo:** Assinado o convênio, a entidade ou órgão repassador dará ciência do mesmo à Assembleia Legislativa ou à Câmara Municipal respectiva.

Distinção entre Convênio e Contrato

O Decreto Federal nº 93.872/86 estabelece no artigo 48 a distinção entre esses dois instrumentos administrativos , da seguinte forma:

Art. 48. Os serviços de interesse recíproco dos órgãos e entidades da Administração Federal e de outras entidades públicas ou organizações particulares poderão ser executados sob o regime de mútua cooperação, mediante convênio, acordo ou ajuste.

Parágrafo Único. Quando os participantes tenham interesses diversos e opostos, isto é, quando se desejar, de um lado, o objeto do acordo ou ajuste e de outro lado a contraprestação correspondente, ou seja, o preço, o acordo ou ajuste constitui contrato.

Ademais, vejamos no quadro a seguir, outros aspectos distintivos:

Características	Convênio	Contrato
Objeto	Cumprimento do objeto visando interesses comuns e coincidentes, em sistema de mútua cooperação. Não há a contraprestação em dinheiro.	Cumprimento do objeto visando interesses divergentes e opostos
Signatários do Documento	Partícipes	Partes
Recursos Financeiros	Os recursos repassados continuam com o status de recursos públicos	Os recursos pagos pela Administração ao contratado passa para o patrimônio deste

4 – Procedimentos para exame de licitação, contratos e convênios

Licitação

- *Verificar a existência de Comissão de Licitação e se ela é formada de, no mínimo, 3 (três) membros, sendo pelo menos 2 (dois) deles servidores qualificados pertencentes aos quadros permanentes do órgão da Administração responsável pela licitação, para fins de proceder a habilitação preliminar, a inscrição em registro cadastral, a sua alteração ou cancelamento, e processar e julgar as propostas apresentadas pelos licitantes.*

IMPORTANTE!!!

1. *No caso de convite, a Comissão de licitação, excepcionalmente, nas pequenas unidades administrativas e em face da exigüidade de pessoal disponível, poderá ser substituída por servidor formalmente designado pela autoridade competente.*

2. *No caso de concurso, o julgamento será feito por uma comissão especial integrada por pessoas de reputação ilibada e reconhecido conhecimento da matéria em exame, servidores públicos ou não.*

3. *O leilão pode ser cometido a leiloeiro oficial ou a servidor designado pela Administração, procedendo-se na forma da legislação pertinente.*

- *Verificar se existe Comissão para julgamento dos pedidos de inscrição em registro cadastral, sua alteração ou cancelamento e se esta é integrada por profissionais legalmente habilitados no caso de obras, serviços ou aquisição de equipamentos.*
- *Verificar se a investidura dos membros da Comissão permanente excede a 1 (um) ano e se ocorre recondução da totalidade de seus membros para a mesma comissão no período subsequente.*

IMPORTANTE!!!

Os membros das Comissões de licitação responderão solidariamente por todos os atos praticados pela Comissão, salvo se posição individual divergente estiver devidamente fundamentada e registrada em ata lavrada na reunião em que tiver sido tomada a decisão.

- *Verificar a existência de solicitação do setor que necessita da aquisição ou do serviço, acompanhada de cotação para estimar valor da futura contratação.*
- *Verificar a existência de parecer do responsável pelo setor orçamentário/financeiro afirmando existir dotação na correspondente rubrica e de que as despesas não comprometem exercícios subsequentes.*
- *Verificar se o procedimento da licitação é iniciado com a abertura de processo administrativo, devidamente autuado, protocolado e numerado, contendo a autorização respectiva, a indicação sucinta de seu objeto e do recurso próprio para a despesa.*
- *Verificar se no processo administrativo de abertura da licitação estão juntados:*
 - *Editais ou convites e respectivos anexos, quando for o caso.*
 - *Comprovante das publicações do edital resumido, na forma do art. 21 da Lei nº 8.666/93, ou da entrega do convite*
 - *Ato de designação da comissão de licitação, do leiloeiro administrativo ou oficial, ou do responsável pelo convite.*
 - *Original das propostas e dos documentos que as instruírem.*
 - *Atas, relatórios e deliberações da Comissão Julgadora.*
 - *Pareceres técnicos ou jurídicos emitidos sobre a licitação, dispensa ou inexigibilidade.*
 - *Atos de adjudicação do objeto da licitação e da sua homologação.*
 - *Recursos eventualmente apresentados pelos licitantes e respectivas manifestações e decisões.*
 - *Despacho de anulação ou de revogação da licitação, quando for o caso, fundamentado circunstanciadamente.*
 - *Termo de contrato ou instrumento equivalente, conforme o caso.*
 - *Outros comprovantes de publicações.*
 - *Demais documentos relativos à licitação.*

- *Verificar se o edital contém cláusulas ou condições que possibilitem restringir ou frustrar o caráter competitivo do processo licitatório, tais como:*
 - *preferência de marcas, ou de características exclusivas, sem similaridade.*
 - *referência ou distinções em razão da naturalidade, sede ou domicílio.*
 - *distinção entre empresas brasileiras e estrangeiras.*
 - *obrigação do licitante de obter recursos.*
 - *obrigação de fornecer materiais ou serviços sem previsão de quantidade ou em desacordo com o previsto.*
 - *criar ou combinar modalidade de licitação.*
 - *limitar no tempo, época ou local, a comprovação de atividade.*
 - *exigir valores mínimos de faturamentos anteriores e índice de rentabilidade ou lucratividade.*
 - *contrato com vigência indeterminada.*
 - *outras situações que possam inibir ou restringir a competitividade.*
- *Verificar se as minutas dos editais de licitação, bem como as dos contratos, acordos, convênios ou ajustes são previamente examinados e aprovados pelo órgão de assessoria jurídica da unidade responsável pela licitação.*
- *Verificar se os editais de licitação são publicados conforme a Lei nº 8.666/93.*
- *Inexistindo órgão de publicação oficial, verificarl, se os avisos de Convite são afixados em local público e de fácil acesso.*
- *Verificar se, em caso de Convite, a cada novo certame com objeto idêntico ou assemelhado, é convidado mais um interessado, até o limite do cadastro e se, quando não comparecerem um mínimo de três convidados há justificativa da não repetição do convite.*
- *Verificar a existência de registros cadastrais de fornecedores e se a sua atualização ocorre conforme a Lei 8.666/93.*
- *Verificar se a minuta do correspondente Termo de contrato é parte integrante do edital.*
- *Verificar se os prazos para as diferentes modalidades de licitação ocorrem de acordo com a legislação.*
- *Verificar se as licitações são classificadas em observância aos respectivos limites de valores e com base em critérios específicos.*

IMPORTANTE!!!

Os valores fixados pela Lei nº 8.666/93 serão automaticamente corrigidos na mesma periodicidade e proporção da variação do Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M), com base no índice do mês de dezembro de 1991.

- *Verificar a ocorrência de fracionamento de despesa com vistas a descaracterizar o enquadramento da modalidade licitatória aplicável.*
- *Verificar se, no caso de uma licitação ou para um conjunto de licitações simultâneas ou sucessivas superior a 100 (cem) vezes o limite previsto no art. 23, inciso I, alínea “c” da Lei nº 8.666/93, o processo licitatório é iniciado, obrigatoriamente, com uma audiência pública concedida pela autoridade responsável com antecedência mínima de 15 (quinze) dias úteis da data prevista para a publicação do edital, e divulgada, com a antecedência mínima de 10 (dez) dias úteis de sua realização, pelos mesmos meios previstos para a publicidade da licitação, à qual terão acesso e direito a todas as informações pertinentes e a se manifestar todos os interessados.*
- *Verificar se o edital de licitação contém, no preâmbulo, o número de ordem em série anual, o nome da repartição interessada e de seu setor, a modalidade, o regime de execução e o tipo da licitação, a menção de que será regida pela Lei nº 8.666/93, o local, dia e hora para recebimento da documentação e proposta, bem como para início da abertura dos envelopes.*
- *Verificar se o edital de licitação contém as indicações:*
 - *Objeto da licitação, em descrição sucinta e clara.*
 - *Prazo e condições para assinatura do contrato ou retirada dos instrumentos, como previsto no art. 64 desta Lei, para execução do contrato e para entrega do objeto da licitação.*
 - *Sanções para o caso de inadimplemento.*
 - *Local onde poderá ser examinado e adquirido o projeto básico.*
 - *Se há projeto executivo disponível na data da publicação do edital de licitação e o local onde possa ser examinado e adquirido.*
 - *Condições para participação na licitação, em conformidade com os arts. 27 a 31 da Lei nº 8.666/93, e forma de apresentação das propostas.*
 - *Critério para julgamento, com disposições claras e parâmetros objetivos.*
 - *Locais, horários e códigos de acesso dos meios de comunicação à distância em que serão fornecidos elementos, informações e esclarecimentos relativos à licitação e às condições para atendimento das obrigações necessárias ao cumprimento de seu objeto.*

- *Condições equivalentes de pagamento entre empresas brasileiras e estrangeiras, no caso de licitações internacionais.*
- *Critério de aceitabilidade dos preços unitários e global, conforme o caso.*
- *Critério de aceitabilidade dos preços unitários e global, conforme o caso, vedada a fixação de preços mínimos, critérios estatísticos ou faixas de variação em relação a preços de referência.*
- *Critério de aceitabilidade dos preços unitário e global, conforme o caso, permitida a fixação de preços máximos e vedados a fixação de preços mínimos, critérios estatísticos ou faixas de variação em relação a preços de referência, ressalvado o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 48.*
- *Critério de reajuste, que deverá retratar a variação do custo de produção, admitida a adoção de índices específicos ou setoriais, desde a data da proposta ou do orçamento a que esta se referir até a data do adimplemento de cada parcela.*
- *Critério de reajuste, que deverá retratar a variação efetiva do custo de produção, admitida a adoção de índices específicos ou setoriais, desde a data prevista para apresentação da proposta, ou do orçamento a que essa proposta se referir, até a data do adimplemento de cada parcela.*
- *Limites para pagamento de instalação e mobilização para execução de obras ou serviços que serão obrigatoriamente previstos em separado das demais parcelas, etapas ou tarefas.*
- *Condições de pagamento, prevendo:*
 - *Prazo de pagamento não superior a trinta dias, contado a partir da data final do período de adimplemento de cada parcela.*
 - *Cronograma de desembolso máximo por período, em conformidade com a disponibilidade de recursos financeiros.*
 - *Critério de atualização financeira dos valores a serem pagos, desde a data final do período de adimplemento de cada parcela até a data do efetivo pagamento.*
 - *Compensações financeiras e penalizações, por eventuais atrasos, e descontos, por eventuais antecipações de pagamentos.*
 - *Exigência de seguros, quando for o caso.*
- *Instruções e normas para os recursos previstos na Lei nº 8.666/93.*
- *Condições de recebimento do objeto da licitação.*
- *Outras indicações específicas ou peculiares da licitação.*
- *Verificar se no edital é exigida dos concorrentes a documentação prevista na Lei Federal nº 8.666/93 que comprove:*
 - *habilitação jurídica.*
 - *qualificação técnica.*
 - *qualificação econômico-financeira.*
 - *regularidade fiscal.*

- *Verificar se o original do edital foi datado, rubricado em todas as folhas e assinado pela autoridade que o expedir e se permanecendo no processo de licitação.*
- *Verificar a existência de cópias, integrais ou resumidas, do original do edital, para sua divulgação e fornecimento aos interessados.*
- *Verificar se no edital se encontram anexados:*
 - *Projeto básico e/ou executivo, com todas as suas partes, desenhos, especificações e outros complementos*
 - *Demonstrativo do orçamento estimado em planilhas de quantitativos e custos unitários.*
 - *Orçamento estimado em planilhas de quantitativos e preços unitários.*
 - *Minuta do contrato a ser firmado entre a Administração e o licitante vencedor.*
 - *Especificações complementares e as normas de execução pertinentes à licitação.*

IMPORTANTE!!!

Considera-se como adimplemento da obrigação contratual a prestação do serviço, a realização da obra, a entrega do bem ou de parcela destes, bem como qualquer outro evento contratual a cuja ocorrência esteja vinculada a emissão de documento de cobrança.

IMPORTANTE!!!

Nas compras para entrega imediata, assim entendidas aquelas com prazo de entrega até trinta dias da data prevista para apresentação da proposta, poderão ser dispensados:

1. Critério de reajuste, que deverá retratar a variação do custo de produção, admitida a adoção de índices específicos ou setoriais, desde a data da proposta ou

do orçamento a que esta se referir até a data do adimplemento de cada parcela.

2. Critério de atualização financeira dos valores a serem pagos, desde a data final do período de adimplemento de cada parcela até a data do efetivo pagamento, correspondente ao período compreendido entre as datas do adimplemento e a prevista para o pagamento, desde que não superior a quinze dias

- *Identificar a ocorrência de descumprimento, pela Administração, das normas e condições do edital.*
- *Identificar as impugnações feitas por licitantes durante o processo de licitação e analisar as deliberações da comissão de licitação, a respeito.*

IMPORTANTE!!!

Qualquer cidadão é parte legítima para impugnar edital de licitação por irregularidade na aplicação desta Lei, devendo protocolar o pedido até 5 (cinco) dias úteis antes da data fixada para a abertura dos envelopes de habilitação, devendo a Administração julgar e responder à impugnação em até 3 (três) dias úteis.

IMPORTANTE!!!

Decairá do direito de impugnar os termos do edital de licitação perante a Administração o licitante que:

1. tendo-os aceito sem objeção, venha a apontar, depois da abertura dos envelopes de

habilitação, falhas ou irregularidades que o viciariam.

2. não o fizer até o segundo dia útil que anteceder a abertura dos envelopes de habilitação em concorrência, a abertura dos envelopes com as propostas em convite, tomada de preços ou concurso, ou a realização de leilão, as falhas ou irregularidades que viciariam esse edital, hipóteses nas quais tais comunicações não terão efeito de recurso.

IMPORTANTE!!!

A impugnação feita tempestivamente pelo licitante não o impedirá de participar do processo licitatório até o trânsito em julgado da decisão a ela pertinente.

IMPORTANTE!!!

A inabilitação do licitante importa em impedimento do seu direito de participar das fases subsequentes.

- *Verificar se, nas concorrências de âmbito internacional, o edital é ajustado às diretrizes da política monetária e do comércio exterior e atende às exigências dos órgãos competentes.*
- *Verificar o tratamento dado ao licitante brasileiro quando for permitido ao licitante estrangeiro cotar preço em moeda estrangeira.*
- *Verificar e testar as conversões nos pagamentos decorrentes de licitação em moeda estrangeira.*
- *Verificar se, no julgamento da licitação, as propostas apresentadas por licitantes estrangeiros são acrescidas dos mesmos tributos que oneram exclusivamente os licitantes brasileiros quanto à operação final de venda.*
- *Verificar o tratamento dado ao processo licitatório, de referência à legislação, quando o procedimento tiver como objetivo a realização de obras, prestação de serviços ou aquisição de bens com recursos provenientes de financiamento ou doação oriundos de agência oficial de cooperação estrangeira ou organismo financeiro multilateral de que o*

Brasil seja parte.

- *Verificar se o processo e julgamento da licitação ocorre em observância aos seguintes procedimentos:*
 - *a) abertura dos envelopes contendo a documentação relativa à habilitação dos concorrentes, e sua apreciação.*
 - *b) devolução dos envelopes fechados aos concorrentes inabilitados, contendo as respectivas propostas, desde que não tenha havido recurso ou após sua denegação.*
 - *c) abertura dos envelopes contendo as propostas dos concorrentes habilitados, desde que transcorrido o prazo sem interposição de recurso, ou tenha havido desistência expressa, ou após o julgamento dos recursos interpostos.*
 - *d) verificação da conformidade de cada proposta com os requisitos do edital e, conforme o caso, com os preços correntes no mercado ou fixados por órgão oficial competente, ou ainda com os constantes do sistema de registro de preços, os quais deverão ser devidamente registrados na ata de julgamento, promovendo-se a desclassificação das propostas desconformes ou incompatíveis.*
 - *e) julgamento e classificação das propostas de acordo com os critérios de avaliação constantes do edital.*
 - *f) deliberação da autoridade competente quanto à homologação e adjudicação do objeto da licitação.*
- *Verificar se a abertura dos envelopes contendo a documentação para habilitação e as propostas é realizada sempre em ato público previamente designado e se é lavrada ata circunstanciada, assinada pelos licitantes presentes e pela Comissão.*
- *Verificar se todos os documentos e propostas são rubricados pelos licitantes presentes e pela Comissão.*
- *Verificar a ocorrência de inclusão posterior de documento ou informação que deveria constar originariamente da proposta.*

IMPORTANTE!!!

Ultrapassada a fase de habilitação dos concorrentes e abertas as propostas, não cabe desclassificá-los por motivo relacionado com a habilitação, salvo em razão de fatos supervenientes ou só conhecidos após o julgamento.

- *Verificar a aceitação, pela comissão de licitação, de desistência de proposta após a fase de habilitação.*
- *Verificar se o julgamento das propostas é feito com base nos critérios objetivos definidos no edital ou convite e se ocorre em conformidade com o tipo de licitação.*

IMPORTANTE!!!

Não se admitirá proposta que apresente preços global ou unitários simbólicos, irrisórios ou de valor zero, incompatíveis com os preços dos insumos e salários de mercado, acrescidos dos respectivos encargos, ainda que o ato convocatório da licitação não tenha estabelecido limites mínimos, exceto quando se referirem a materiais e instalações de propriedade do próprio licitante, para os quais ele renuncie a parcela ou à totalidade da remuneração.

- *Verificar se o julgamento das propostas se dá de modo a possibilitar sua aferição pelos licitantes e pelos órgãos de controle.*
- *Verificar se ao encerramento de cada licitação é elaborada a correspondente Ata da Sessão Pública da Licitação e se foram publicados o Resultado de Julgamento das Propostas, bem como a homologação da licitação.*
- *Verificar se, no caso de empate, entre duas ou mais propostas, a comissão decide, dando preferência aos bens e serviços:*
 - *a) produzidos ou prestados por empresas brasileiras de capital nacional.*
 - *b) produzidos no País.*
 - *c) produzidos ou prestados por empresas brasileiras.*
 - *d) produzidos ou prestados por empresas que invistam em pesquisa e no desenvolvimento de tecnologia no País.*
- *Verificar se, no caso de persistir o empate referenciado no item anterior, a classificação é decidida por sorteio, em ato público, após convocação de todos os licitantes serão.*
- *Verificar os critérios de classificação utilizados pela Comissão para as licitações do tipo “menor preço”.*
- *Identificar o tipo de licitação utilizado pela Comissão em se tratando de contratação de bens e serviços de informática.*

- *Verificar se o enquadramento, pela Comissão, das licitações realizadas pelos tipos “melhor técnica” e “técnica e preço” se dá de modo regular.*
- *Verificar se nas licitações do tipo “melhor técnica” são adotados os seguintes procedimentos, claramente explicitado no instrumento convocatório, o qual fixará o preço máximo que a Administração se propõe a pagar:*
 - *I – abertura dos envelopes contendo as propostas técnicas exclusivamente dos licitantes previamente qualificados e feita então a avaliação e classificação destas propostas de acordo com os critérios pertinentes e adequados ao objeto licitado, definidos com clareza e objetividade no instrumento convocatório e que considerem a capacitação e a experiência do proponente, a qualidade técnica da proposta, compreendendo metodologia, organização, tecnologias e recursos materiais a serem utilizados nos trabalhos, e a qualificação das equipes técnicas a serem mobilizadas para a sua execução.*
 - *II – uma vez classificadas as propostas técnicas, proceder-se-á à abertura das propostas de preço dos licitantes que tenham atingido a valorização mínima estabelecida no instrumento convocatório e à negociação das condições propostas, com a proponente melhor classificada, com base nos orçamentos detalhados apresentados e respectivos preços unitários e tendo como referência o limite representado pela proposta de menor preço entre os licitantes que obtiveram a valorização mínima.*
 - *III – no caso de impasse na negociação anterior, procedimento idêntico será adotado, sucessivamente, com os demais proponentes, pela ordem de classificação, até a consecução de acordo para a contratação.*
 - *IV – as propostas de preços serão devolvidas intactas aos licitantes que não forem preliminarmente habilitados ou que não obtiverem a valorização mínima estabelecida para a proposta técnica.*
- *Verificar se nas licitações do tipo “técnica e preço” são adotados, adicionalmente ao item I, anterior, os seguintes procedimentos claramente explicitados no instrumento convocatório:*
 - *I – será feita a avaliação e a valorização das propostas de preços, de acordo com critérios objetivos preestabelecidos no instrumento convocatório.*
 - *II – a classificação dos proponentes far-se-á de acordo com a média ponderada das valorizações das propostas técnicas e de preço, de acordo com os pesos preestabelecidos no instrumento convocatório.*
- *Verificar se nas licitações para a execução de obras e serviços, quando for adotada a modalidade de execução de empreitada por preço global, a Administração fornece, junto com o edital, todos os elementos e informações necessários para que os*

licitantes possam elaborar suas propostas de preços com total e completo conhecimento do objeto da licitação.

- *Identificar os casos de desclassificação de licitante e se ocorreram conforme as situações a seguir:*
 - *I – propostas que não atendiam às exigências do ato convocatório da licitação.*
 - *II – propostas com preços excessivos ou manifestamente inexequíveis. II – propostas com valor global superior ao limite estabelecido ou com preços manifestamente inexequíveis, assim considerados aqueles que não venham a ter demonstrada sua viabilidade através de documentação que comprove que os custos dos insumos são coerentes com os de mercado e que os coeficientes de produtividade são compatíveis com a execução do objeto do contrato, condições estas necessariamente especificadas no ato convocatório da licitação.*
- *Verificar, no caso de desclassificação de todas as propostas, não enquadradas nos itens anteriores, se a Comissão fixa aos licitantes prazo de 8 (oito) dias úteis para a apresentação de outras propostas.*
- *Verificar se, nas licitações de menor preço para obras e serviços de engenharia, é considerada como proposta manifestamente inexequível aquela cujo valor seja inferior a 70% (setenta por cento):*
 - *a) da média aritmética dos valores das propostas superiores a 50% (cinquenta por cento) do valor orçado pela administração.*
 - *b) do valor orçado pela administração.*
- *Verificar se é requerida garantia adicional nas licitações de menor preço para obras e serviços de engenharia, cujo valor seja inferior a 80% (oitenta por cento):*
 - *a) da média aritmética dos valores das propostas superiores a 50% (cinquenta por cento) do valor orçado pela administração.*
 - *b) do valor orçado pela administração.*
- *Verificar a ocorrência de revogação de procedimento licitatório e se o mesmo se deu por razões de interesse público decorrente de fato superveniente devidamente comprovado, pertinente e suficiente para justificar tal conduta.*
- *Verificar possível ocorrência de anulação de procedimento licitatório e se, se decorrente de ilegalidade, foi por ofício ou por provocação de terceiros e mediante parecer escrito e devidamente fundamentado.*
- *Verificar se no caso de anulação do procedimento licitatório o correspondente contrato também foi anulado e, conforme o caso, se foi indenizado o contratado por serviços já executados e lhe foi assegurado o direito à ampla defesa.*

- *Verificar se a licitação na modalidade concurso é precedida de regulamento próprio, a ser obtido pelos interessados no local indicado no edital e se este regulamento indica:*
 - *I – a qualificação exigida dos participantes.*
 - *II – as diretrizes e a forma de apresentação do trabalho.*
 - *III – as condições de realização do concurso e os prêmios a serem concedidos.*
- *Verificar se o bem a ser leiloado é previamente avaliado pela Administração para fixação do preço mínimo de arrematação.*
- *Verificar se os bens arrematados são pagos à vista ou no percentual estabelecido no edital, não inferior a 5% (cinco por cento) e se, após a assinatura da respectiva ata lavrada no local do leilão, são imediatamente entregues ao arrematante, o qual se obrigará ao pagamento do restante no prazo estipulado no edital de convocação, sob pena de perder em favor da Administração o valor já recolhido.*
- *Verificar se o edital de leilão é amplamente divulgado, principalmente no município em que se vai realizar.*
- *Verificar, em caso de Dispensa de Licitação, se:*
 - *Há justificativa atestada pela autoridade competente.*
 - *A justificativa é publicada no prazo legal.*
 - *As justificativas estão amparadas pela legislação pertinente.*
- *Verificar, no caso de Pregão Eletrônico, se é realizada cotação de preços com no mínimo três empresas dentre as fornecedoras do objeto a ser adquirido, cujo formulário a ser distribuído dentre os fornecedores contém:*
 - *a) número do item.*
 - *b) descrição do objeto a ser adquirido.*
 - *c) quantidade.*
 - *d) Valor unitário*
 - *e) valor global da proposta.*
 - *f) Prazo de validade da proposta.*
 - *g) informação da condição dos preços (com frete ou livre de frete, com impostos ou livre de tributos.*
- *Verificar se as dispensas de licitação eventualmente ocorridas se enquadram dentre os critérios estabelecidos no artigo 24 da Lei nº 8.666/93.*
- *Verificar se os casos de dispensas de licitação e de inexigibilidades são comunicados tempestivamente à autoridade competente para suas ratificações e publicações, na*

forma do artigo 26 da Lei nº 8.66/93.

- *Verificar se o processo de dispensa de licitação, de inexigibilidade ou de retardamento é instruído, no que couber, com os seguintes elementos:*
 - *I – caracterização da situação emergencial ou calamitosa que justifique a dispensa, quando for o caso.*
 - *II – razão da escolha do fornecedor ou executante.*
 - *III – justificativa do preço.*
 - *IV – documento de aprovação dos projetos de pesquisa aos quais os bens serão alocados.*

Contratos

- *Verificar se as cláusulas contratuais são claras e precisas e se definem os direitos, obrigações e responsabilidades das partes e se estão em conformidade com os termos da licitação e da proposta a que se vinculam.*
- *Verificar se os contratos estão assinados e as páginas numeradas e rubricadas pelo contratante, contratado e testemunhas.*
- *Verificar se os contratos têm a numeração de sua identificação e ano em que foram celebrados.*
- *Verificar se são publicados o resumo do termo contratual e suas alterações e se esta ocorre no prazo legal.*
- *Verificar se no texto no contrato está indicado o número instrumento licitatório, ou da inexigibilidade, ao qual corresponde.*

IMPORTANTE!!!

Os contratos decorrentes de dispensa ou de inexigibilidade de licitação devem atender aos termos do ato que os autorizou e da respectiva proposta.

- *Verificar se foi realizada a garantia de execução do contrato, pelo contratado.*
- *Verificar se, nos casos de contratos que importem na entrega de bens pela Administração, dos quais o contratado ficará depositário, ao valor da garantia é acrescido o valor desses bens.*
- *Verificar se os contratos contêm, pelo menos, as cláusulas seguintes:*

- *I - o objeto e seus elementos característicos.*
- *II – o regime de execução ou a forma de fornecimento.*
- *III – o preço e as condições de pagamento, os critérios, data-base e periodicidade do reajustamento de preços, os critérios de atualização monetária entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo pagamento.*
- *IV – os prazos de início de etapas de execução, de conclusão, de entrega, de observação e de recebimento definitivo, conforme o caso.*
- *V – o crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica.*
- *VI – as garantias oferecidas para assegurar sua plena execução, quando exigidas.*
- *VII – os direitos e as responsabilidades das partes, as penalidades cabíveis e os valores das multas.*
- *VIII – os casos de rescisão.*
- *IX – o reconhecimento dos direitos da Administração, em caso de rescisão administrativa prevista no art. 77 desta Lei.*
- *X – as condições de importação, a data e a taxa de câmbio para conversão, quando for o caso.*
- *XI – a vinculação ao edital de licitação ou ao termo que a dispensou ou a inexigiu ao convite e à proposta do licitante vencedor.*
- *XII – a legislação aplicável à execução do contrato e especialmente aos casos omissos.*
- *XIII – a obrigação do contratado de manter, durante toda a execução do contrato, em compatibilidade com as obrigações por ele assumidas, todas as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação.*
- *Verificar se nos contratos celebrados pela Administração Pública com pessoas físicas ou jurídicas, inclusive aquelas domiciliadas no estrangeiro, constam cláusula declaratória do foro da sede da Administração para dirimir qualquer questão contratual, salvo o disposto no § 6º do art. 32 da Lei nº 8.666/93.*
- *Verificar se, quando da execução total do objeto contratado e do término da vigência do Termo contratual, a garantia é corrigida monetariamente e devolvida ao credor.*
- *Verificar e avaliar o tratamento dado às garantias depositadas quando ocorrida inadimplência contratual por parte do contratado.*
- *Verificar as medidas adotadas pela administração no caso de inadimplir ao estabelecido em contrato.*

- *Verificar se a vigência dos contratos é limitada aos seus respectivos créditos orçamentários e se as prorrogações estão em conformidade com a legislação.*
- *Verificar se nas prorrogações dos prazos de início de etapas de execução, de conclusão e de entrega é mantido o equilíbrio financeiro e se decorrem de:*
 - *alteração do projeto ou especificações, pela Administração.*
 - *II – superveniência de fato excepcional ou imprevisível, estranho à vontade das partes, que altere fundamentalmente as condições de execução do contrato.*
 - *III – interrupção da execução do contrato ou diminuição do ritmo de trabalho por ordem e no interesse da Administração.*
 - *IV – aumento das quantidades inicialmente previstas no contrato, nos limites permitidos por esta Lei.*
 - *V – impedimento de execução do contrato por fato ou ato de terceiro reconhecido pela Administração em documento contemporâneo à sua ocorrência.*
 - *VI – omissão ou atraso de providências a cargo da Administração, inclusive quanto aos pagamentos previstos de que resulte, diretamente, impedimento ou retardamento na execução do contrato, sem prejuízo das sanções legais aplicáveis aos responsáveis.*
- *Verificar se as prorrogações de prazo são justificadas por escrito e previamente autorizada pela autoridade competente para celebrar o contrato.*

IMPORTANTE!!!

1. É vedado o contrato com prazo de vigência indeterminado.

2. Em caráter excepcional, devidamente justificado e mediante autorização da autoridade superior, o prazo de 60 (sessenta) meses de vigência máxima dos contratos poderá ser prorrogado por até doze meses

- *Verificar se os casos de alterações de cláusula(s) contratual(is), unilateralmente promovida(s) pela administração ou por acordo entre as partes, encontram-se em conformidade com a legislação pertinente.*
- *Verificar a ocorrência de contrato verbal acima do valor de 5% (cinco por cento) do limite estabelecido para convite.*

- *Verificar a aplicação do poder discricionário da autoridade competente nos casos de substituição do contrato por outros instrumentos congêneres.*
- *Verificar se a execução dos contratos se dá consoante as cláusulas estabelecidas.*
- *Verificar se a execução dos contratos é fiscalizada pela administração.*
- *Avaliar as medidas adotadas pela administração no caso de descumprimento, por qualquer das partes, de cláusula(s) do contrato ou de danos causados, a terceiros ou à administração, pelo contratado.*
- *Verificar, no caso de rescisão contratual, se esta ocorreu segundo os princípios estabelecidos pela Lei nº 8.666/93 e se foram aplicadas as sanções cabíveis ao contratado quando a rescisão decorrer de ação ou omissão de sua responsabilidade.*
- *Verificar se, em caso rescisão por inexecução total ou parcial do contrato, ocorreu execução das garantias contratuais, ressarcimento dos valores, aplicação de multas, indenizações e outras penalidades previstas em contrato e na Lei nº 8.666/93.*
- *Verificar, no caso de irregularidade e/ou ilegalidade observada no transcorrer da execução contratual se houve servidor envolvido em crime previsto na Lei nº 8.666/93.*
- *Verificar, na ocorrência de participação de servidor em ato ilícito no transcorrer da execução de contrato, convênio, acordo ou ajuste, se foram aplicadas as penalidades previstas em lei.*
- *Verificar se, caso confirmada ação criminosa na execução de contratos, convênios, acordos ou ajuste, seja por contratante, seja por servidor, foi encaminhado ao Ministério Público, após regularmente apurado.*
- *Verificar se os recursos impetrados com base na Lei de Licitação e Contratos obedeceram aos prazos legais.*
- *Verificar, quando da contratação de serviços de terceirização de mão-de-obra, a regularidade do pagamento dos salários, dos benefícios sociais e do recolhimento das contribuições sociais do pessoal vinculado ao contrato, pelo contratado.*
- *Verificar a ocorrência de subcontratação para a execução de contrato, pelo contratado, e se a mesma atende ao princípio da legalidade.*
- *Verificar se a administração, quando do recebimento do objeto contratado, observa os prazos e os preceitos legais quanto a:*
 - *I – em se tratando de obras e serviços:*
 - *a) provisoriamente, pelo responsável por seu acompanhamento e fiscalização, mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes em até 15 (quinze) dias da comunicação escrita do contratado.*
 - *b) definitivamente, por servidor ou comissão designada pela autoridade*

competente, mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes, após o decurso do prazo de observação, ou vistoria que comprove a adequação do objeto aos termos contratuais, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

- *II – em se tratando de compras ou de locação de equipamentos:*
 - *a) provisoriamente, para efeito de posterior verificação da conformidade do material com a especificação.*
 - *b) definitivamente, após a verificação da qualidade e quantidade do material e consequente aceitação.*

IMPORTANTE

Nos casos de aquisição de equipamentos de grande vulto, o recebimento far-se-á mediante termo circunstanciado e, nos demais, mediante recibo.

Convênios, acordo, ajuste, dispensa e inexigibilidade

- *Verificar se a celebração de convênios, acordos ou ajustes é precedida de prévia aprovação de competente plano de trabalho proposto pela organização interessada, contendo as seguintes informações:*
 - *I – identificação do objeto a ser executado.*
 - *II – metas a serem atingidas.*
 - *III – etapas ou fases de execução.*
 - *IV – plano de aplicação dos recursos financeiros.*
 - *V – cronograma de desembolso.*
 - *VI – previsão de início e fim da execução do objeto, bem assim da conclusão das etapas ou fases programadas.*
 - *VII – se o ajuste compreender obra ou serviço de engenharia, comprovação de que os recursos próprios para complementar a execução do objeto estão devidamente assegurados, salvo se o custo total do empreendimento recair sobre a entidade ou órgão descentralizador.*
- *Verificar se a Administração dá conhecimento à Câmara Legislativa a respeito dos*

convênios firmados.

- *Verificar se as parcelas dos convênios são repassadas em conformidade com o plano de aplicação.*
- *Verificar se as prestações de contas, parciais e final, se dão no prazo acordado.*
- *Verificar se são retidas as parcelas dos convênios, até o saneamento de irregularidades constatadas pela administração, nos casos seguintes:*
 - *I – quando não tiver havido comprovação da boa e regular aplicação da parcela anteriormente recebida, na forma da legislação aplicável, inclusive mediante procedimentos de fiscalização local, realizados periodicamente pela entidade ou órgão descentralizador dos recursos ou pelo órgão competente do sistema de controle interno da Administração Pública.*
 - *II – quando verificado desvio de finalidade na aplicação dos recursos, atrasos não justificados no cumprimento das etapas ou fases programadas, práticas atentatórias aos princípios fundamentais de Administração Pública nas contratações e demais atos praticados na execução do convênio, ou o inadimplemento do executor com relação a outras cláusulas conveniais básicas.*
 - *III – quando o executor deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pelo partícipe repassador dos recursos ou por integrantes do respectivo sistema de controle interno.*
- *Verificar se os saldos de convênio, enquanto não utilizados, são aplicados em cadernetas de poupança de instituição financeira oficial se a previsão de seu uso for igual ou superior a um mês, ou em fundo de aplicação financeira de curto prazo ou operação de mercado aberto lastreada em títulos da dívida pública, quando a utilização dos mesmos ocorrer em prazos menores que um mês.*
- *Verificar se as receitas financeiras auferidas do investimento de saldos não aplicados são computadas a crédito do convênio e aplicadas no objeto de sua finalidade e se constam em demonstrativo integrante das prestações de contas do ajuste.*
- *Verificar se, quando da conclusão, denúncia, rescisão ou extinção do convênio, acordo ou ajuste, os saldos financeiros remanescentes, inclusive os provenientes das receitas obtidas das aplicações financeiras realizadas, são devolvidos, à entidade ou órgão repassador dos recursos, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias do evento.*

IMPORTANTE!!!

Os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as entidades da administração indireta deverão adaptar suas normas sobre licitações

e contratos ao disposto na Lei Federal de Licitações e Contratos Lei nº 8.666/1993).

- *Verificar, no caso de Pregão Eletrônico, se é realizada cotação de preços com no mínimo três empresas dentre as fornecedoras do objeto a ser adquirido, cujo formulário a ser distribuído dentre os fornecedores contém:*
 - *a) número do item.*
 - *b) descrição do objeto a ser adquirido.*
 - *c) quantidade.*
 - *d) Valor unitário*
 - *e) valor global da proposta.*
 - *f) Prazo de validade da proposta.*
 - *g) informação da condição dos preços (com frete ou livre de frete, com impostos ou livre de tributos.*
- *Verificar se as dispensas de licitação eventualmente ocorridas se enquadram dentre os critérios estabelecidos no artigo 24 da Lei nº 8.666/93.*
- *Verificar se os casos de dispensas de licitação e de inexigibilidades são comunicados tempestivamente à autoridade competente para suas ratificações e publicações, na forma do artigo 26 da Lei nº 8.66/93.*
- *Verificar se o processo de dispensa de licitação, de inexigibilidade ou de retardamento é instruído, no que couber, com os seguintes elementos:*
 - *I – caracterização da situação emergencial ou calamitosa que justifique a dispensa, quando for o caso.*
 - *II – razão da escolha do fornecedor ou executante.*
 - *III – justificativa do preço.*
 - *IV – documento de aprovação dos projetos de pesquisa aos quais os bens serão alocados.*
- *Verificar se a contratação por inexigibilidade de licitação decorreu de inviabilidade de competição, principalmente nos casos seguintes:*
 - *I – para aquisição de materiais, equipamentos, ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, vedada a preferência de marca, devendo a comprovação de exclusividade ser feita através de atestado fornecido pelo órgão de registro do comércio do local em que se realizaria a licitação ou a obra ou o serviço, pelo Sindicato, Federação ou Confederação Patronal, ou, ainda, pelas entidades equivalentes;*

- *II – para a contratação de serviços técnicos enumerados no art. 13 da Lei nº 8.666/93, de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização, vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação;*
- *III – para contratação de profissional de qualquer setor artístico, diretamente ou através de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.*
- *Verificar se as justificativas estão amparadas pela legislação pertinente.*

Procedimentos específicos para a modalidade Pregão Eletrônico.

- *Verificar se o município tem regulamentada a licitação na modalidade pregão, na forma eletrônica.*
- *Verificar se a equipe de apoio é integrada, em sua maioria, por servidores ocupantes de cargo efetivo ou emprego da administração, preferencialmente pertencentes ao quadro permanente do órgão ou entidade promotora do evento.*
- *Verificar se a fase preparatória do pregão é precedida do seguinte:*
 - *I - a autoridade competente justificará a necessidade de contratação e definirá o objeto do certame, as exigências de habilitação, os critérios de aceitação das propostas, as sanções por inadimplemento e as cláusulas do contrato, inclusive com fixação dos prazos para fornecimento;*
 - *II - a definição do objeto deverá ser precisa, suficiente e clara, vedadas especificações que, por excessivas, irrelevantes ou desnecessárias, limitem a competição;*
 - *III - dos autos do procedimento constarão a justificativa das definições referidas no inciso I deste artigo e os indispensáveis elementos técnicos sobre os quais estiverem apoiados, bem como o orçamento, elaborado pelo órgão ou entidade promotora da licitação, dos bens ou serviços a serem licitados; e*
 - *IV - a autoridade competente designará, dentre os servidores do órgão ou entidade promotora da licitação, o pregoeiro e respectiva equipe de apoio, cuja atribuição inclui, dentre outras, o recebimento das propostas e lances, a análise de sua aceitabilidade e sua classificação, bem como a habilitação e a adjudicação do objeto do certame ao licitante vencedor.*
- *Verificar se a fase externa do pregão é iniciada com a convocação dos interessados e observará as regras contidas nos diversos incisos do artigo 4º, da Lei nº 10.520/02.*
- *Verificar se é exigido dos licitantes:*
 - *I - garantia de proposta.*
 - *II - aquisição do edital pelos licitantes, como condição para participação no*

certame.

- *III - pagamento de taxas e emolumentos, salvo os referentes a fornecimento do edital, que não serão superiores ao custo de sua reprodução gráfica, e aos custos de utilização de recursos de tecnologia da informação, quando for o caso.*
- *Verificar, se diante de ocorrência de situações a seguir, o concorrente é descredenciado de licitar e contratar com a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, pelo prazo de até 05 (cinco) anos, quem:*
 - *convocado dentro do prazo de validade da sua proposta, não celebrar o contrato.*
 - *deixar de entregar ou apresentar documentação falsa exigida para o certame.*
 - *ensejar o retardamento da execução de seu objeto.*
 - *não mantiver a proposta.*
 - *falhar ou fraudar na execução do contrato.*
 - *comportar-se de modo inidôneo ou cometer fraude fiscal.*
- *Verificar se os atos essenciais do pregão, inclusive os decorrentes de meios eletrônicos, são documentados no processo respectivo, com vistas à aferição de sua regularidade pelos agentes de controle.*

5. Referências e base legal

FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Licitações e Contratos administrativos. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas. 2008

- Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991- Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.
- Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 - Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.
- Lei 10.520, de 17 de julho de 2002 - Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências.
- Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991 - Dispõe sobre a capacitação e competitividade

do setor de informática e automação, e dá outras providências

- Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001 - Altera a Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, a Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, dispondo sobre a capacitação e competitividade do setor de tecnologia da informação
- Lei nº 8.883, de 08 de junho de 1994 - Altera dispositivos da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e dá outras providências.
- Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998 - Altera dispositivos das Leis nº 3.890-A, de 25 de abril de 1961, nº 8.666, de 21 de junho de 1993, nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, nº 9.074, de 7 de julho de 1995, nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e autoriza o Poder Executivo a promover a reestruturação da Centrais Elétricas Brasileiras - ELETROBRÁS e de suas subsidiárias e dá outras providências.
- Decreto Federal 6.170/2007 - Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências.
- **Lei Estadual nº 9.433/2005**

1.6 - BENS PATRIMONIAIS

I. Conceitos

Patrimônio Público pode ser definido como sendo o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Segundo o Código Civil brasileiro, os bens públicos, que não estão sujeitos a usucapião, estão subdivididos em bens de uso comum do povo, bens de uso especial e bens dominicais e o seu uso, pela sociedade, pode ser de forma onerosa ou gratuita, conforme disposição legal.

De uso comum do povo são os bens acessíveis a todos os cidadãos e destinados ao uso direto e imediato da coletividade, a exemplo dos rios, mares, praças, etc. São inalienáveis.

De uso especial, são os destinados ao uso da administração e ao serviço público para prestação de serviços à coletividade, sempre dependente de ação de servidor público responsável. Ex. Hospitais, postos de saúde, bibliotecas, etc. Assim como os bens de uso comum do povo, também são inalienáveis enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Dominicais são os bens incorporáveis ao patrimônio da Administração Pública e, portanto, objeto da contabilidade pública. Exemplos: bens móveis, imóveis, de natureza industrial, material de consumo em estoque, investimentos. Podem ser objeto de alienação mediante autorização legal.

Para a contabilidade, o patrimônio das entidades é representado pelo conjunto de seus bens, direitos e obrigações, avaliados em moeda corrente, e destinados à consecução

dos seus objetivos e que, portanto, devem ser objeto de registro.

O art. 1º, §1º da Lei federal nº 4.717/65, com redação dada pela Lei nº 6.513 de 1977, define patrimônio público como sendo os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico afetos à administração pública.

Assim sendo, podemos concluir que, no âmbito do direito público, patrimônio é o conjunto de bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno ou entes públicos – União, Estados, Municípios, autarquias e, fundações públicas e está representado pela totalidade de bens e direitos que pertencem a todos e não a um determinado indivíduo ou entidade.

Sendo o patrimônio público pertencente à sociedade, cabe a todos os cidadãos zelar por ele, preservando-o e defendendo-o. Quando o patrimônio estiver vinculado a um determinado ente, a ele cabe, em primeiro lugar, adotar todas as providências necessárias à sua preservação e conservação.

O objeto de interesse deste módulo são os bens permanentes dos grupos Móveis e Imóveis. De acordo com o § 2º da Lei Federal nº 4.320.64, para efeito de classificação da despesa, considera-se Material Permanente (bem permanente) o de duração superior a dois anos.

II. Procedimentos para o controle de Bens Patrimoniais

II.1 Bens Móveis

Objetivo: estabelecer rotinas e procedimentos para aquisição, recebimento, classificação, contabilização, incorporação, movimentação, guarda, inventário e alienação dos bens patrimoniais sob a responsabilidade de entidade pública Municipal. O controle de bens móveis, assim como imóveis, abrange as fases de aquisição, recebimento, incorporação, transferência, baixa e inventário, sobre as quais apresentamos os procedimentos a serem aplicados.

II.1.1 Aquisição

Conceito: constitui o processo pelo qual se providencia a compra de determinado produto e configura a execução de despesa pública.

Procedimentos para a aquisição de bens móveis:

- Verificar se o requisitante envia à unidade administrativa superior, à qual esteja vinculada, solicitação, em formulário padronizado, de compra do bem com a justificativa da aquisição.
- Verificar se a unidade administrativa superior analisa a justificativa apresentada e, havendo concordância, autoriza e envia à unidade de finanças a solicitação apresentada.
- Testar se a unidade de Finanças verifica se há previsão orçamentária e disponibilidade do crédito no elemento de despesa 52 – Equipamentos e Material Permanente – Despesa de Capital e comunica, formalmente, ao emitente da solicitação.
- Verificar se, não havendo previsão e disponibilidade orçamentária, não é autorizada realização da despesa e se a solicitação é arquivada.
- Verificar se, havendo previsão orçamentária, a unidade de finanças autoriza ao setor de compras a fazer pesquisa e cotação de preços, em, no mínimo, 03 (três) fornecedores, de preferência dentre cadastrados na entidade municipal.
- Verificar se, concluída a cotação e pesquisa de preços, o resultado da cotação é enviado ao setor de licitações para que sejam adotados os procedimentos para realização do processo licitatório.
- Verificar se, após conclusão do processo de licitação, o setor de compras é autorizado a adquirir o bem com o licitante vencedor por instrumento indicado na Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 8.666/93).
- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.1.2 Recebimento e Incorporação de bens adquiridos pela Administração Pública

Conceito: Conjunto de atividades que objetivam o recebimento de bem pela administração pública, verificando-se a procedência do objeto entregue, suas características e quantidade para, posteriormente, serem realizados os registros

contábil e patrimonial. Concluídos estes procedimentos, a despesa pode ser liquidada e, posteriormente, paga.

Procedimentos para o recebimento e incorporação de bens móveis:

- Testar a sistemática de entrega do bem ao setor de patrimônio, pelo fornecedor.
- Verificar se, no instante da entrega do bem, o responsável pelo setor de patrimônio comunica ao setor requisitante, que comparecerá ao local, para, junto com o setor de patrimônio, atestar a integridade, qualidade, quantidade e especificidade do bem recebido.
- Verificar se o bem entregue é acompanhado da Nota Fiscal de compra, que deverá receber carimbo do responsável pelo setor de patrimônio, atestando o seu recebimento.
- Verificar se uma via da Nota Fiscal, ou cópia, fica com o setor de patrimônio.
- Verificar se o bem é incorporado ao patrimônio da entidade municipal em sistema informatizado apropriado, se houver, recebendo numeração sequencial de registro patrimonial para identificação e inventário.
- Testar se o tombamento (identificação do bem através de colocação de plaqueta) é de fácil visualização e se é feito mediante gravação, fixação de plaqueta ou etiqueta apropriada ou, no caso de material bibliográfico, mediante carimbo.
- Verificar se o setor de patrimônio apõe na Nota Fiscal (NF) de compra o número do tomo dado ao bem e procede ao arquivamento da via ou cópia da NF, em ordem cronológica.
- Verificar se o setor de patrimônio envia a Nota Fiscal ao setor responsável para dar prosseguimento ao processo de pagamento da despesa.
- Verificar se o bem é registrado em fichas ou livros ou sistema informatizado de inventário nos quais constem data de aquisição, descrição do bem, valor de aquisição, número do processo e identificação do responsável pelo seu registro.

- Verificar se o responsável pela guarda e conservação assina o correspondente Termo de Responsabilidade no qual constará descrição detalhada do bem com o máximo de informações, tais como quantidade, nº de tombamento, marca, cor, material de fabricação e demais informações necessárias à sua melhor caracterização e identificação.
- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

IMPORTANTE

A conferência exata do bem entregue é de fundamental importância e deve ser realizada pelos requisitante e responsável pelo patrimônio.

Bens permanentes geralmente possuem garantia. Deste modo, não esquecer de exigir o correspondente certificado devidamente preenchido e, se for o caso, assinado pelo fornecedor.

II.1.3 Incorporação de bens recebidos por Doação

Conceito: Difere do recebimento e incorporação relativos a bens comprados apenas por não ocorrer registros na execução orçamentária e financeira, visto o fato ser extra-orçamentário.

Procedimentos para a incorporação de bens recebidos por doação:

- Verificar se, no caso de recebimento e incorporação de bens patrimoniais móveis por meio de doação, o setor responsável formaliza e autua o devido processo, nele constando a descrição do bem recebido, o documento fiscal, Laudo de Vistoria por servidor ou comissão especialmente designada para avaliação das condições de uso do bem, autorização de recebimento do Prefeito ou Secretário de Finanças, termo de doação e comprovação da publicação do referido termo na Imprensa Oficial do Município.

- Verificar se, no caso de o doador do bem, pessoa física ou jurídica, não possuir o documento fiscal de origem, é providenciada declaração devidamente assinada pelo doador, comprovando ser o proprietário legítimo, dela constando a descrição detalhada do bem e seu valor estimado.
- Verificar a existência de termo de compromisso, emitida e assinada pelo doador, declarando aceitar a devolução do bem, sem ônus aos cofres municipais, quando constatada, na vistoria, a sua condição de inservível ou qualquer outra razão que inviabilize a conclusão da doação.
- Verificar se, após constatada a regularidade do processo de recebimento por doação, o setor de patrimônio envia à Contabilidade os documentos necessários ao registro contábil do bem no patrimônio Municipal.
- Verificar se, o bem, juntamente com a documentação, é encaminhado ao setor de patrimônio para proceder ao tombamento e posterior entrega ao setor que irá fazer uso do mesmo.
- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.1.4 Transferência de bem de uma unidades administrativa para outra

Conceito: Conjunto de atividades que objetivam o controle da movimentação de bens da unidade onde estejam eles alocados para outra em que passarão a ter uso.

Procedimentos para a transferência de bens:

- Verificar se a transferência de bem de uma unidade administrativa para outra é sempre procedida mediante emissão de termo de transferência patrimonial, em formulário padronizado, contendo descrição e número do tomo do bem, devidamente datado no ato da transferência, em 03 (três) vias, as quais serão arquivadas: na unidade de origem, na unidade de destino e outra no setor de patrimônio.
- Verificar se o setor de patrimônio altera, através do Termo de

Transferência, a responsabilidade pela guarda do bem Patrimonial no Sistema de Patrimônio.

- Verificar se, em caso de substituições dos responsáveis pela guarda e conservação dos bens móveis, é comunicado formalmente a relação dos bens com o respectivo número de tombo ao setor de patrimônio, assinada pelo sucessor designado para a emissão do novo Termo de Responsabilidade.
- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

IMPORTANTE

A cada nova movimentação do bem deve ser dado conhecimento ao setor de patrimônio para atualização do Termo de Responsabilidade.

II.1.5 Baixa de bens

Conceito: A baixa de bem público consiste em se eliminar o registro patrimonial do bem a ser baixado, bem como registrar contabilmente a despesa correspondente ao seu valor residual. Pode se dar por obsolescência, por extravio, ou por roubo.

Procedimentos para a baixa de bens móveis:

- Verificar se a unidade administrativa na qual o bem suscetível de baixa esteja alocado comunica formalmente à sua respectiva Secretaria a condição de obsolescência, imprestabilidade ou desuso do bem.
- Verificar se o responsável pela Secretaria constitui comissão especial de avaliação de, no mínimo, 03 (três) servidores efetivos da Prefeitura não lotados na unidade do bem em questão para emitir parecer conclusivo a respeito da condição do bem.
- Verificar se a comissão especial de avaliação comunica formalmente ao responsável pela Secretaria, mediante laudo de vistoria e avaliação, contendo descrição detalhada do bem, quantidade e estado de conservação, parecer que justifique a sua baixa;

- Verificar se o responsável pela Secretaria formaliza processo administrativo, devendo dele constar o bem ou relação dos bens a serem baixados, laudo de avaliação, autorização do titular da unidade orçamentária, Ofício referente à devolução de plaquetas de identificação patrimonial ou declaração de extravio destas, com posterior emissão da nota de baixa de bens patrimoniais móveis.
- Verificar se o responsável pela Secretaria envia ao setor de patrimônio cópia do processo administrativo da baixa para que sejam adotadas as providências para retirada do bem da unidade administrativa onde esteja alocado.
- Testar se o setor de patrimônio adota os seguintes procedimentos:
 - a) Retira do bem a plaqueta de tombo inutilizando-a.
 - b) Registra no Sistema de Patrimônio, no campo “baixa”, o motivo da baixa, número do processo e data.
 - c) Extrai do processo cópia da autorização do Prefeito ou Secretario designado e a relação de bens baixados e arquiva na pasta “Responsáveis pela guarda de bens patrimoniais”, na pasta do movimento do mês no qual ocorreu a baixa.
 - d) Coloca no processo o carimbo “tombado” e o envia para a Contabilidade para fins de escrituração contábil da desincorporação do bem.
- Verificar se o destino do bem é definido pelo titular da Secretaria de Administração, podendo ser doação, alienação, recuperação ou descarte definitivo.
- Verificar se a doação é feita à entidade filantrópica, sem fins lucrativos e ou declarada de utilidade pública, quando caracterizada a finalidade e o uso de interesse social, devidamente comprovada pelo postulante, e mediante autorização do titular da pasta
- Examinar se as alienações de bens são precedidas de autorização legal.
- Verificar se as alienações são realizadas através de Leilão Público Oficial.

IMPORTANTE

No caso de recuperação do bem não é necessário promover a sua baixa mas, tão somente, a emissão de termo de transferência ou de saída do bem. Entretanto, quando do seu retorno, deve ser atualizado o termo de responsabilidade, bem como o registro do valor contábil do bem.

- Verificar se, na ocorrência de roubo, furto ou extravio de bens, o responsável pela unidade onde ocorreu o furto ou extravio do bem comunica oficialmente ao setor de patrimônio e ao Secretário, ao qual estiver vinculado, sobre a ocorrência do fato, para as providências cabíveis.
- Verificar se é lavrado boletim de ocorrência, elaborado pelo responsável da unidade onde se deu o furto ou extravio, identificando o bem, suas características e valor de mercado.
- Verificar se o titular da Secretaria comunica ao Prefeito, que constituirá comissão de sindicância interna para apuração dos fatos.
- Verificar se, não tendo sido recuperado o bem, nem apurada a responsabilidade pela ocorrência, a comissão de sindicância emite parecer final conclusivo que deverá ser encaminhado juntamente com o termo de transferência para o setor de patrimônio para procedimento da baixa.
- Verificar se, no caso de ser identificado o responsável e constatada a ocorrência de prejuízo material para o Município, o titular responsável pela abertura da sindicância tomará providências para recuperação do valor do bem objeto do roubo, furto ou extravio tomando por base a conclusão da sindicância ou do inquérito administrativo e o valor de mercado aproximado considerando o estado de conservação do bem no momento do ocorrido.
- Testar se a indenização de bens móveis extraviados ou danificados se dá pela reposição de um bem de qualidade e estado semelhante ao do bem extraviado ou pelo ressarcimento, à Administração, do valor de mercado do bem, observado o estado de conservação quando do seu extravio ou

dano.

- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.1.6 Inventário

Conceito: Consiste na realização de levantamento e identificação de bens patrimoniais visando à comprovação de sua existência física, constituindo-se em procedimento de controle e preservação do patrimônio público municipal

Procedimentos para a realização de inventário:

- Verificar se a autoridade municipal responsável – Prefeito ou Secretário de Administração –, por ocasião do encerramento do exercício, promove a realização do inventário geral dos bens patrimoniais móveis.
- Verificar se a autoridade municipal constitui Comissão de Inventário de Bens Patrimoniais, que deverá ser formada por pelo menos 03 (três) servidores efetivos, não lotados na Seção de Patrimônio sendo 01 (um) deles designado como presidente da comissão.
- Verificar se as unidades que tiverem bens patrimoniais móveis sob sua guarda e responsabilidade, por ocasião da realização do inventário geral, disponibilizam um servidor para acompanhar a comissão quando da inspeção na seção a que pertença, colaborando na identificação e localização do bem.
- Verificar se, após a conclusão do inventário Geral, é emitido relatório detalhado dos bens por localização com a especificação do valor.
- Verificar se o Inventário Analítico de Bens Patrimoniais contempla os bens incorporados e a incorporar e se este é encaminhado anualmente à Contabilidade até 30 (trinta) dias corridos após o encerramento do exercício.
- Verificar se após o recebimento dos inventários analíticos, a Contabilidade procede ao confronto dos valores apurados no inventário com os registros contábeis.

- Verificar se, havendo divergências entre os registros contábeis e o inventário, a Contabilidade providencia solucionar possíveis falhas ou omissões, procedendo ao ajuste necessário ou comunica ao titular da Secretaria da Administração que poderá solicitar auditoria com o objetivo de apurar as divergências.
- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.2 Bens Imóveis

Objetivo: estabelecer rotinas e procedimentos para aquisição, contabilização e incorporação dos bens patrimoniais imóveis sob a responsabilidade de entidade pública Municipal. Os procedimentos aplicados no controle de bens imóveis são, com raras exceções, aqueles utilizados para móveis, acrescidos dos seguintes:

II.2.1 Aquisição e incorporação de bem imóvel em uso

Conceito: Processo que se inicia com a necessidade e interesse da administração pública adquirir bem imóvel já construído. Esta aquisição, para efeito da Lei 4.320/64, se denomina Inversão Financeira em vista do ato não configurar aumento para a economia visto a sua ocorrência já ter se dado na fase da construção.

Procedimentos para a aquisição e incorporação de bens imóveis:

- Verificar se o bem objeto de interesse da administração municipal passa por completa vistoria, sempre que necessário, feita por profissionais qualificados e habilitados nas áreas de engenharia e jurídica ou comissão designada igualmente capacitada, afim de determinar a situação física e legal, quanto a penhora e demais dívidas e ônus porventura existentes, antes de ser incorporado ao patrimônio municipal e ser autorizado para uso público;
- Verificar se, no processo de aquisição, constam as situações de direito e de fato que justifiquem a aquisição do bem, a motivação administrativa e o crédito orçamentário disponível.

- Verificar se é providenciada a escritura pública do imóvel, passada em nome do órgão municipal adquirente.
- Avaliar se a incorporação é feita no sistema patrimonial do município pelo valor de aquisição e se a contabilidade efetua o correspondente registro como Despesa de Capital – Inversão Financeira, no elemento de despesa 61 - Aquisição de Imóveis.
- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

IMPORTANTE

Toda e qualquer aquisição ou construção de bens imóveis pela administração pública deve estar prevista no PPA, LDO e LOA.

A aquisição de bens imóveis pela administração municipal deve obedecer aos critérios na Lei nº 8.666/93 quanto à modalidade licitatória, legítimo interesse público e com vistas a atender aos princípios da legalidade, economicidade e publicidade do ato.

II.2.2 Construção de bem imóvel

Conceito: Assim como na aquisição de bem imóvel já em uso, o processo de construção de imóvel deve ser adequadamente motivado e fundamentado, ter previsão orçamentária, e se inicia com o processo licitatório para a contratação da empresa ou consórcio que irá promover a edificação. A obra deverá ser acompanhada em cada uma das suas etapas por comissão nomeada com este fim específico que também verificará a consistência das medições mensais apresentadas pelo construtor, atestando-a.

Para efeito da Lei 4.320/64, se denomina Investimento em vista do ato configurar aumento para a economia.

Procedimentos para a construção de bens imóveis:

- Verificar se, no caso de Bens Patrimoniais Imóveis, incorporados por

construção, ocorre a prévia autorização do Prefeito Municipal, mediante os seguinte requisitos:

- a) Estudo de viabilidade técnica: definindo local, valor estimado e efetivo interesse público.
- b) Projeto básico elaborado por profissional credenciado e habilitado
- c) Projeto Executivo.
- d) Procedimento licitatório conforme a Lei nº 8.666/93.
- e) Contrato administrativo em conformidade com a Lei nº 8.666/93.
- f) Acompanhamento e fiscalização da obra por comissão especialmente nomeada e composta por servidores do quadro efetivo.
- g) Entrega da obra mediante laudo de vistoria por engenheiros civis habilitados e credenciados.
- h) Alvará de funcionamento do imóvel.

- Verificar se durante a construção as etapas concluídas são registradas como “Obras em Andamento” nos sistemas contábil e patrimonial.
- Verificar se, quando da entrega do imóvel, é providenciada a lavratura da escritura pública.
- Verificar se, após a conclusão definitiva, é incorporado ao sistema do patrimônio municipal mediante registro na contabilidade em Despesa de capital – Investimentos, no elemento de despesa 51 - Obras e Instalações.
- Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

III. Referências e base legal:

CRUZ, Flávio de. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Gerson. Manual de Administração Patrimonial. Pallotti, 2002. 1ª Edição.

- Constituição Federal
- Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964 - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

- Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993 - Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.
- Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 – institui o Código Civil Brasileiro.
- Lei Federal nº 4.717/65, de 29 de junho de 1965 – regula a ação popular.
- Resolução TCM nº 1.120/05 de 21 de dezembro de 2005 - Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências.

1. 7 - BENS EM ALMOXARIFADO

I. Conceitos

Material de consumo é todo item, artigo ou peça que, por sua utilização, tenha sua identidade física ou característica alterada ou exaurida, tempo de duração limitada a dois anos, e que possua uma das seguintes especificidades: ser perecível, frágil, transformável, possibilidade de ser incorporado a outro , ou ser descartável após o uso.

Almoxarifado é a denominação dada à unidade responsável por receber, armazenar, registrar, ressuprir, controlar e distribuir todo o material de consumo, a ser utilizado pelo órgão municipal.

O Almoxarifado deve ser instalado em local de fácil acesso e seguro, com espaço físico e estrutura funcional adequados para os diversos tipos de materiais armazenados e locais separados e adaptados para a recepção e expedição de materiais, bem como para o atendimento de usuários.

Os materiais devem estar protegidos contra intempéries, sinistros e outras forças físicas da natureza e o Almoxarifado deve dispor de equipamentos de combate e prevenção a incêndios, periodicamente vistoriados, em quantidade suficiente e localizados em locais estratégicos, de forma a facilitar a sua utilização rápida e precisa, em casos de emergência. Somente os servidores lotados no Almoxarifado devem estar autorizados a transitar pelas dependências internas, como forma de assegurar que pessoas estranhas ao setor não tenham contato com o sistema de registro e controle e nem com os materiais sob guarda e conservação no local.

É recomendável que os responsáveis pela guarda e controle dos bens do Almoxarifado prestem fiança ou possuam seguro de fidelidade. Esta medida tem por finalidade assegurar maior controle na guarda e conservação dos bens estocados.

II. Procedimentos para o controle de materiais de consumo em almoxarifado

Objetivo: estabelecer rotinas e procedimentos para aquisição, recebimento, classificação, contabilização, movimentação, guarda e inventário dos bens em almoxarifado, sob a responsabilidade da Entidade Pública Municipal.

II.1 Registro dos itens, critérios de determinação e controle de quantidade estocada

- *Verificar se está relacionado cada um dos itens utilizados pela administração, com as respectivas denominações, codificações e especificações.*
- *Verificar se foram lançados no sistema de controle interno todos os materiais relacionados e codificados.*
- *Verificar se existe metodologia de acompanhamento e análise do comportamento da saída dos itens registrados e movimentados no almoxarifado.*
- *Verificar se existem relatórios listando os produtos de rotatividade e aqueles que apenas eventualmente são requeridos pelos diversos setores administrativos.*
- *Analisar se existe o material e qual a metodologia utilizada para se estabelecer:*
 - a) estoque mínimo.*
 - b) ponto de ressuprimento.*
 - c) estoque máximo.*
- *Confirmar se a metodologia vem sendo aplicada e se atende às necessidades de consumo.*
- *Verificar se na determinação dos parâmetros retro mencionados foram consideradas as especificidades de cada item, a capacidade de armazenamento do almoxarifado, as condições de guarda e a rotatividade de cada produto.*
- *Verificar os índices de perda de materiais, distinguindo os casos*

de obsolescência dos desvios.

IMPORTANTE

O processo de compra deve ser disparado sempre que o estoque atingir o ponto de ressuprimento.

II.2 Aquisição e Recebimento

- *Verificar se o processo de aquisição de materiais é encaminhado somente após constatação de que a quantidade do item em estoque é igual ou menor que o ponto de ressuprimento, ou que inexistente no almoxarifado similar que possa atender às necessidades do solicitante ou, ainda, que o item requerido não é mantido em estoque por ser de uso eventual.*
- *Observar se o procedimento de aquisição de itens de uso eventual, ou item não cadastrado, ou item com estoque zero é imediato.*
- *Constatar se a solicitação de compra, enviada ao setor responsável, foi feita após verificada a inexistência no estoque de material e se foi devidamente justificado e autorizado pela autoridade competente.*
- *Observar se, na entrega do bem, pelo fornecedor, são testadas:*
 - a) *a qualidade do produto.*
 - b) *as especificações estabelecidas no processo de aquisição e descritas na Nota fiscal.*
 - c) *a quantidade adquirida.*
- *Observar se são feitas conferências entre a autorização de fornecimento e o correspondente documento fiscal.*
- *Identificar as medidas adotadas pelo responsável pelo almoxarifado no caso do(s) item(ns) fornecido(s) não corresponder à Nota Fiscal ou à autorização de fornecimento.*
- *Verificar se os bens recebidos são tempestivamente registrados nos controles do almoxarifado, mesmo que estes sejam para uso*

imediatamente.

- *Confirmar que as vias das Notas Fiscais de entradas são atestadas pelo recebimento dos materiais.*
- *Confirmar que o atesto é dado por pessoa devidamente autorizada.*
- *Testar se as aquisições, após atesto na Nota Fiscal, são imediatamente lançadas no sistema de controle.*
- *Verificar se o almoxarifado dá conhecimento, e em tempo adequado, à contabilidade, sobre as entradas ocorridas.*
- *Verificar se os bens e materiais estão sendo acondicionados em locais apropriados dentro da área reservada ao almoxarifado, de acordo com as características, natureza e recomendações do fabricante, levando-se em conta segurança, iluminação, ventilação, temperatura e demais condições inerentes ao produto.*
- *Verificar se está adequadamente preenchido o termo de garantia do produto, quando for o caso.*
- *Verificar se o servidor responsável ao armazenar o bem ou material adquirido o coloca em local apropriado e de fácil localização quando requisitado.*
- *Verificar se existem placas de estoque, nas prateleiras, identificando cada item.*
- *Verificar se no sistema utilizado para o controle dos materiais comporta campo destinado a informações como estante, armário, prateleira ou outra identificação que facilite a localização dos itens.*
- *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

II.3 Saída de material

- *Verificar se existe sistema de autorização para requisição de materiais junto ao almoxarifado.*
- *Verificar se existe, no almoxarifado, cartão de autógrafos com nomes e assinaturas das pessoas autorizadas a requisitar materiais junto a este.*

- *Observar se o sistema de autorização é periodicamente atualizado.*
- *Verificar a existência de formulário padronizado de requisição de material nas diversas unidades.*
- *Verificar se qualquer material somente é liberado pelo almoxarifado após apresentação do formulário de requisição de material preenchido, sem rasuras, com os campos em aberto, cruzados com riscos de caneta e assinados pelo responsável.*
- *Constatar se servidor do almoxarifado confere os dados contidos na requisição, inclusive a assinatura do solicitante.*
- *Observar se servidor lotado no Almoxarifado acessa o sistema informatizado de controle e confirma, previamente, a existência e a quantidade disponível do material.*
- *Verificar se as requisições, após atendidas, são assinadas pelo servidor que transporta os itens e pelo servidor do almoxarifado, responsável pelo despacho, além de serem carimbadas certificando o atendimento.*
- *Observar, no caso de atendimento parcial, se os itens pendentes foram riscados ou, o mais adequado, se foi emitida outra requisição ajustada em substituição à anterior.*
- *Verificar o tratamento dado para as requisições não atendidas.*
- *Testar se as saídas são tempestivamente registradas no sistema de controle de estoque.*
- *Confirmar se as requisições são adequadamente arquivadas.*
- *Verificar, na hipótese de não atendimento, ou atendimento parcial das requisições, as medidas adotadas pelo responsável pelo almoxarifado.*
- *Verificar se o almoxarifado dá conhecimento, e em tempo adequado, à contabilidade, sobre as baixas ocorridas.*
- *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

II.4 Inventário

- *Verificar se são feitos inventários periódicos pelos servidores lotados no almoxarifado.*
- *Verificar se são elaborados relatórios decorrentes destes inventários.*
- *Observar que tratamento é dado às conclusões contidas nestes relatórios.*
- *Verificar se é nomeada comissão especial para efetuar o inventário para a prestação de contas.*
- *Verificar se, quando do inventário, os bens do Almoxarifado são avaliados pelo preço médio ponderado das compras conforme determina a Lei Federal nº 4.320/64.*
- *Examinar os relatórios de inventário de responsabilidade da comissão de inventário verificando a existência de registros de irregularidades.*
- *Observar se o relatório de inventário possui nível de detalhamento dos itens inventariados com especificação, valor unitário e total e se está devidamente assinado pelo Prefeito Municipal, Secretário da Administração e Encarregado do Patrimônio (Resolução TCM nº 1060/05).*
- *Verificar, no caso de divergência entre os registros contábeis e a contagem física, as medidas adotadas para regularização.*
- *Observar se dentre as medidas consta a apuração de responsabilidade no caso de haver indícios de irregularidades.*
- *Verificar se a contabilidade efetua registros de ajustes com vistas a corrigir possíveis falhas ou omissões.*
- *Verificar se ajustes automáticos são precedidos de autorização concedida por servidor competente.*
- *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

II.5 Baixa de Bens Inservíveis

- *Confirmar se o responsável pelo almoxarifado, ao constatar que determinado item está com prazo de validade vencido ou ao atestar a sua condição de inservível, comunica formalmente à autoridade competente a necessidade de efetuar o descarte.*
 - *Verificar se após tomar conhecimento da situação de imprestabilidade de itens do almoxarifado a autoridade competente cria comissão de descarte composta de, no mínimo, 03 (três) membros, servidores lotados em setor diferente do almoxarifado, designados para avaliar os materiais a serem descartados.*
 - *Verificar se, após comprovada a imprestabilidade do material, é feito processo administrativo de baixa com todas as informações necessárias à instrução (comunicados, justificativa e caracterização precisa do material).*
 - *Observar se, após a autoridade competente autorizar a baixa do material, o responsável pelo almoxarifado promove a retirada do material do estoque e baixa no sistema.*
 - *Verificar se a contabilidade é informada da baixa para registro no sistema contábil.*
 - *Verificar se são efetuados os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.*

III. Referências e base legal.

BOTELHO, Milton Mendes. Manual prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal. 2ª edição. Curitiba: Juruá, 2009.

FLORES, Paulo César. Controle Interno Municipal. IGAM/CEBRAP. 2003.

- Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964 - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 - Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.
- Resolução TCM nº 1.120/05, de 21 de dezembro de 2005 - Dispõe sobre a criação, a

implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências.

1.8 - Gestão de Pessoal

Conceitos

O Estado, para cumprimento de muitas de suas funções, conta com dois recursos estratégicos imprescindíveis ao seu funcionamento: um sistema técnico-normativo, com seus rituais, procedimentos e métodos de trabalho e um corpo de servidores públicos, regido por legislação específica, encarregado de energizar e movimentar a máquina administrativa para prestação de serviços públicos à sociedade.

A administração pública, expressão viva e dinâmica do aparelho estatal, tem a sua ação orientada por cinco princípios fundamentais previstos no artigo 37 da Carta Magna, a saber:

1. Legalidade: a administração está pautada pela lei, a qual limita e baliza a atuação do poder público exercido pelos administradores;
2. Moralidade: a administração deve operar com probidade e ética;
3. Impessoalidade: a primazia do interesse público em detrimento de favoritismos e privilégios;
4. Publicidade: a garantia da transparência através da divulgação de atos da administração ao público;
5. Eficiência: a administração deve alcançar seus objetivos com padrões de qualidade e economia de gastos.

Esses princípios constituem os elementos formadores da ambiência cultural do Estado, reproduzindo-se nos comportamentos, atitudes e atuações dos servidores públicos, os quais devem obediência ao Governo, mas, em verdade, têm vínculos e compromissos permanentes com o Estado e estão a serviço da Sociedade.

Nessa perspectiva, a gestão municipal de pessoal deve ser conduzida em conformidade com esses princípios consagrados na Constituição Federal e, também, com algumas cláusulas pétreas, eis que, a sua inobservância representa falta grave. São elas:

- ✓ A admissão de servidor para o quadro funcional exige a prévia aprovação em concurso público;
- ✓ É proibida a prática de nepotismo;

- ✓ O servidor não pode ocupar mais de um cargo, emprego ou função remunerada, tanto na administração direta como na indireta, exceto quando houver compatibilidade de horários, nos seguintes casos:

- Dois cargos de Professor;
- Um cargo de Professor com outro cargo técnico ou científico;
- Dois cargos ou empregos privativos de profissionais de saúde, com profissões regulamentadas.

Por outro lado, vale sublinhar que a gestão do sistema de pessoal na administração municipal requer tratamento acurado e competente, não somente pela complexidade e diversidade de procedimentos inerentes à matéria, como também, em razão do elevado grau de materialidade que a despesa com pessoal representa no orçamento público do município, podendo atingir o índice de até sessenta por cento do valor total. Trata-se, portanto, de percentual elevado de comprometimento financeiro com parte expressiva das despesas de custeio, podendo limitar a capacidade de investimentos do município com a realização de obras e a oferta de serviços públicos demandados por seus habitantes.

Para facilitar a verificação dos atos praticados na área de pessoal pelo Sistema de Controle Interno, os procedimentos adiante sugeridos foram agrupados de acordo com os seguintes tópicos:

1.Cadastro, provimento e movimentação de servidores

2.Folha de Pagamento de Pessoal

3. Vantagens e Benefícios

4.Diárias e Ajudas de Custo

5.Seguridade Social

6.Programas de Desenvolvimento de Pessoal

Procedimentos recomendados para o sistema de controle interno:

1.Cadastro, provimento e movimentação de servidores

Cadastro:

- ✓ Verificar a existência de Plano de Cargos, Carreiras e Salários, examinando a sua base legal e o processo de gestão. Lançar dados no SIGA.

- ✓ Verificar se há cadastro de pessoal , com o quantitativo atualizado referente a: servidores efetivos, à disposição, cedidos, comissionados, contratados temporariamente, aposentados , pensionistas e empregados contratados sob o regime celetista
- ✓ Verificar se os prontuários dos servidores contêm registros atualizados de sua vida funcional como: admissões, remunerações, lotações, cargos ocupados , funções exercidas, dispensas, transferências, licenças, férias, realização de cursos de capacitação e treinamento, adicionais, gratificações, etc.
- ✓ Constatar a realização de recadastramento periódico de servidores inativos e pensionistas
- ✓ Verificar a existência de controles de freqüências, arquivos e prontuários atualizados e organizados;
- ✓ Verificar a existência de segregação das funções de cadastro e de folha de pagamento;

Provimento:

- ✓ Examinar as modalidades de provimento existentes na Prefeitura

Exemplos: a) nomeação

b) promoção

c) readaptação

d) reversão

e) aproveitamento

f) reintegração

g) recondução,

h) contratação por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público.

- ✓ Examinar, para cada tipo de provimento identificado, os termos autorizativos e a competência da autoridade responsável para fazê-lo.

- ✓ Em caso de provimento por nomeação, verificar se a mesma se deu em caráter efetivo, situação que exige **aprovação prévia em concurso público** ou em cargo em comissão.
- ✓ Registrar no SIGA informações sobre Concurso Público
- ✓ Apurar se, no ato da posse, o servidor apresentou declaração de bens e valores que constituem seu patrimônio e declaração quanto ao exercício ou não de outro cargo, emprego ou função pública
- ✓ Verificar se, para a posse, o servidor foi submetido a prévia inspeção médica oficial, uma vez que só poderá ser empossado aquele que for julgado apto física e mentalmente para o exercício do cargo.
- ✓ Verificar, no caso de provimento por readaptação, se a investidura do servidor foi em cargo de atribuição e responsabilidade compatíveis com a limitação que tenha sofrido em sua capacidade física ou mental, apurada em inspeção médica. Obs.: 1 - Se julgado incapaz para o serviço público, o readaptado devesse ser aposentado; 2 - A readaptação será efetivada em cargo de atribuições afins, respeitada a habilitação exigida, nível de escolaridade e equivalência de vencimentos e, na hipótese de inexistência de cargo vago, o servidor exercerá suas atribuições como excedente, até a ocorrência de vaga.
- ✓ Verificar, no caso de provimento por reversão, se a mesma se deu para o mesmo cargo ou no cargo resultante de sua transformação. Obs.: 1 - Reversão - é o retorno ` atividade de servidor aposentado por invalidez, quando por junta médica oficial, forem declarados insubsistentes os motivos da aposentadoria; 2 - No caso do cargo encontrar-se provido, o servidor deverá exercer suas atribuições como excedente, até a ocorrência de vaga.
- ✓ Verificar, no caso de provimento por reintegração, se o cargo ocupado foi efetivamente o anterior (ou no cargo resultante de sua transformação). Obs.: 1 - A demissão pode ser invalidada por decisão administrativa ou judicial; 2 - No caso de o cargo ter sido extinto, o servidor ficará em disponibilidade; 3 - Encontrando-se provido o cargo, o seu eventual ocupante será reconduzido ao cargo de origem, sem direito a indenização ou aproveitamento em outro cargo, ou, ainda, posto em disponibilidade.
- ✓ Verificar, no caso de provimento por recondução, se o servidor era estável e se o cargo a ser ocupado foi o anterior. Obs.: 1 - A recondução só poderá ocorrer por inabilitação em estágio probatório relativo a outro cargo ou reintegração do anterior ocupante do cargo; 2 - Encontrando-se provido o cargo de origem, o servidor será aproveitado em outro (com atribuições e vencimentos compatíveis)
- ✓ Efetivar o acompanhamento de contratos de servidores por tempo determinado, analisando sua legalidade e visando a observância das obrigações contratuais neles contidas

- ✓ Verificar, para os casos de contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, se ocorreram, pelo menos, uma das seguintes situações: assistência a situações de calamidade pública; combate a surtos endêmicos; realização de recenseamentos e outras situações amparadas pela legislação.

Movimentação:

- ✓ Identificar os servidores que estão na situação funcional de cedidos e requisitados
- ✓ Verificar se o ônus da remuneração, nas cessões de servidores, foi corretamente aplicado, observando a legislação aplicável
- ✓ Verificar se a cessão para órgão de outro Poder, de Estados, do Distrito Federal e de Municípios, foi autorizada pelo Prefeito e está de acordo com a legislação
- ✓ Verificar a regularidade dos processos de remoção, identificando sua modalidade e enquadramento legal
- ✓ Examinar se as autorizações para afastamento se deram de acordo com as previsões normativas e se os prazos estão sendo devidamente acompanhados

2. Folha de Pagamento de Pessoal

- ✓ Constatar se os cargos e empregos públicos têm sua remuneração fixada em lei e em valores monetários
- ✓ Examinar se os valores pagos a cada servidor estão de acordo com as tabelas do Plano de Cargos, Carreiras e Salários do Município
- ✓ Confirmar a existência física dos servidores constantes do sistema de pagamento de pessoal
- ✓ Atentar para a existência de informações cadastrais desatualizadas que estejam gerando irregularidades no pagamento dos servidores
- ✓ Avaliar os processos de aumento/ reajustes salariais, tendo em vista, as determinações governamentais, referentes à política salarial
- ✓ Observar se os subsídios do Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários Municipais foram obrigatoriamente fixados em valores absolutos, por Lei de iniciativa da Câmara Municipal e, estabelecidos em parcela única, vedando o acréscimo de gratificação, adicional,

abono, prêmio, verba de representação ou quaisquer outras espécies remuneratórias.

- ✓ Verificar se a revisão geral anual aos subsídios do Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários Municipais ocorreu na mesma data e sem distinção de índices dos que foram concedidos aos servidores públicos municipais, respeitando os limites referidos
- ✓ Examinar se ocorreu pagamento de 13º salário a Agentes Políticos (Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários Municipais)
- ✓ Apurar se existe pagamento continuado a pessoa física(via RPA) que possa caracterizar vínculo de emprego.
- ✓ Observar se são realizados os recolhimentos dos descontos, consignações, encargos sociais e imposto de renda na fonte e cumprimento dos prazos legais
- ✓ Verificar se as contribuições de previdência social são descontadas no percentual correto
- ✓ Observar se a legislação de Imposto de Renda está sendo cumprida, inclusive a aplicação dos índices estabelecidos para seu recolhimento
- ✓ Examinar se está sendo pago o salário família, e se há comprovante para tal pagamento
- ✓ Avaliar se o FGTS está sendo recolhido no prazo legal e nos percentuais previstos em lei
- ✓ Verificar se os valores pagos a estagiários e bolsistas estão de acordo com a legislação pertinente, e se há contrato ou convênio respaldando a realização do estágio. Lançar informações no SIGA
- ✓ No caso de empresas públicas ou entidades da administração indireta, examinar se o Estatuto Social da instituição apresenta cláusula limitadora de gastos com pessoal, proporcionalmente à Receita Operacional. Identificar o percentual definido e comprovar seu efetivo cumprimento
- ✓ Observar a existência de servidores com duas ou mais fontes pagadoras , atentando para o lançamento na Folha dos valores recebidos pela unidade de origem, para efeito de cálculo dos limites legais.

- ✓ Verificar a existência de salário base fora da faixa de salário do cargo
- ✓ Apurar se há vencimento menor que o valor do salário mínimo
- ✓ Avaliar se há vencimento com valor acima do salário do Prefeito
- ✓ Verificar se estão sendo cumpridos os limites relativos a despesa de pessoal estabelecidos na LRF
- ✓ Efetivar análise da legalidade e legitimidade dos gastos com folhas de pagamento dos órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal
- ✓ Avaliar a segurança do sistema de pagamento do pessoal
- ✓ Verificar a existência e geração constante e freqüente de relatórios gerenciais relativos aos recursos humanos dos órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal;

3. Vantagens e Benefícios

Vantagens:

- ✓ Verificar a legalidade no pagamento de todos os tipos de gratificações auferidas pelos servidores
- ✓ Avaliar o pagamento de adicionais e se estes estão compatíveis com as condições legais e normativas necessárias ao recebimento, tais como:
- ✓ Tempo de serviço, periculosidade/atividades penosas, insalubridade, serviços extraordinários, adicional noturno, adicional de férias e horas extras

Benefícios:

- ✓ Avaliar a legalidade, eficiência e eficácia da aplicação dos benefícios assistenciais, tais como: auxílio-alimentação, auxílio-transporte e assistência pré-escolar, programa de alimentação do trabalhador

4. Diárias e Ajudas de Custo

Diárias:

- ✓ Examinar a existência de normas e procedimentos para a concessão e comprovação de diárias
- ✓ Registrar no SIGA as regras estabelecidas para concessão de diárias
- ✓ Verificar se o beneficiário das diárias é servidor da Prefeitura em efetivo exercício
- ✓ Examinar se o valor da diária concedida foi calculado em conformidade com o cargo e tabela fixada em dispositivo legal
- ✓ Verificar se no documento de requisição de diárias consta o objetivo da viagem, data de saída e de retorno, período de afastamento, destino, serviço a ser executado ou evento em que o servidor deverá participar, meio de transporte
- ✓ Observar se o servidor, quando do seu regresso, deve apresentar relatório de viagem e, em caso afirmativo, se este procedimento está sendo cumprido, inclusive em obediência ao prazo legal
- ✓ Em caso de utilização de transporte terrestre, sendo o veículo da Prefeitura ou locado a terceiros, examinar se constam no documento oficial, na requisição e/ou na prestação de contas, dados do veículo
- ✓ Verificar se o processo de comprovação de despesas com diárias está sendo realizado com a juntada de todos os documentos exigidos, inclusive bilhetes de passagens, comprovante de embarque, nota fiscal de hospedagem, cópia xerox de certificado de participação em evento, etc.
- ✓ Observar se, no caso de concessão de diárias internacionais, houve autorização formal da autoridade responsável para o servidor se ausentar do país
- ✓ Em caso de viagens efetivamente não realizadas, apurar se as diárias foram devolvidas, mediante termo de prestação de contas

Ajudas de Custo:

- ✓ Verificar o pagamento de ajudas de custo e sua compatibilidade normativa e legal

- ✓ Examinar a efetiva condição que permitiu a concessão da ajuda de custo, os documentos de comprovação e a necessidade para o seu pagamento

5.Seguridade Social

- ✓ Verificar o cadastramento das aposentadorias no sistema de pessoal, de acordo com os processos existentes
- ✓ Comprovar a legalidade e legitimidade da concessão de aposentadorias e pensões
- ✓ Observar a motivação da aposentadoria, se por invalidez, se por tempo de serviço ou voluntária, confrontando com a documentação comprobatória
- ✓ Apurar se as certidões de tempo de serviço constantes do processo estão compatíveis com a modalidade de aposentadoria voluntária, inclusive com a percepção de proventos proporcionais ou integrais
- ✓ Identificar o efetivo recolhimento dos valores das contribuições dos servidores, destinados ao custeio da seguridade social, sob pena de configuração de apropriação indébita de recursos de terceiros
- ✓ Examinar se está havendo o devido empenho e pagamento das contribuições patronais previdenciárias
- ✓ Verificar a existência de regime próprio de Previdência de Servidores, examinando a legalidade e regularidade da pessoa jurídica criada para tal finalidade. Lançar informações no SIGA

6.Programas de Desenvolvimento de Pessoal

- ✓ Verificar a existência de programas de capacitação continuada de servidores e empregados.

Referências e base legal:

COMO ADMITIR SERVIDORES PÚBLICOS- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO, MARÇO 2010.

MANUAL DE CONTROLE INTERNO; Um guia para a implementação e operacionalização de unidades de controle interno governamentais. Controladoria Geral da União – CGU, 2007.

SERVIDOR PÚBLICO: estudos em homenagem ao Professor Pedro Paulo de Almeida Dutra. Cristina Fortini (Org.). Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SILVA, Moacir Marques da.; AMORIM, Francisco Antonio de.; SILVA, Valmir Leôncio da. Lei de Responsabilidade Fiscal para os municípios: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2004.

ZIMMER JÚNIOR, Aloísio. Curso de Direito Administrativo. 2º ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

- Constituição Federal (1988)
- Decreto-Lei nº 201, de 24 de fevereiro de 1967- Dispõe sobre responsabilidades dos Prefeitos e Vereadores
- Lei 8.429, de 2 de junho de 1992 e alterações (Lei da Improbidade Administrativa
- Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000(Lei de Responsabilidade Fiscal)
- Lei 11.350, de 5 de outubro de 2006
- Lei 11.788, de 25 de setembro de 2008 – Dispõe sobre estágio de estudantes
- Estatuto dos Servidores Públicos Municipais
- Plano de Cargos e Salários
- Resolução 167/90 –TCM
- Resolução 1120/05-TCM
- Resolução 1253/07- TCM

1.9 - ADIANTAMENTO

1. Conceitos

O Regime de Adiantamento - RA, pelas suas características de aplicação, é definido como um processamento especial de despesa pública orçamentária, através do qual se coloca numerário à disposição de um servidor a fim de dar-lhe condições de realizar gastos que, por sua natureza, não possam obedecer aos trâmites normais aos quais estão submetidas as despesas orçamentárias.

Neste sentido, e em estrita consonância com a legalidade, este Módulo se propõe a colaborar com a Administração no controle da execução dessa modalidade de despesas.

Em sentido amplo, o regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidas em Lei Municipal e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, de acordo com o prescrito no art. 68 da Lei Federal nº 4.320/64.

Segundo o Manual da Despesa Nacional, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, o suprimento de fundos (denominação utilizada, também, pelo Manual, para Adiantamento) é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Apesar disso, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois no momento da concessão não ocorre redução no patrimônio líquido. Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado. Portanto, Suprimento de Fundos consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação. Os artigos 68 e 69 da Lei nº 4.320/1964 definem e estabelecem regras gerais de observância obrigatória para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios aplicáveis ao regime de adiantamento.

Segundo a Lei nº 4.320/1964, não se pode efetuar adiantamento a servidor em alcance e nem a responsável por dois adiantamentos. Por servidor em alcance, entende-se aquele que não efetuou, no prazo, a comprovação dos recursos recebidos ou que, caso tenha apresentado a prestação de contas dos recursos, a mesma tenha sido impugnada total ou parcialmente. Cada ente da federação deve regulamentar o seu regime de adiantamento, observando as peculiaridades de seu sistema de controle interno, de forma a garantir a correta aplicação do dinheiro público.

Vale destacar algumas regras estabelecidas para esse regime:

a) O suprimento de fundos deve ser utilizado nos seguintes casos:

I. para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento.

II. quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e

III. para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em ato normativo próprio.

b) Não se concederá suprimento de fundos:

I. a responsável por dois suprimentos;

II. a servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;

III. a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e

IV. A servidor declarado em alcance

Conforme Resolução nº 1.197/06 do TCM/BA, a entrega do numerário deverá ser feita mediante depósito em conta corrente do servidor responsável, aberta para este fim em instituição bancária da rede oficial ou, quando o valor for pouco expressivo, conforme definido em lei, através de cheque nominal.

O processo de entrega do numerário deverá identificar:

- a) o dispositivo legal que deu suporte;
- b) o nome, cargo ou função do servidor responsável;
- c) o valor do adiantamento;
- d) a finalidade;
- e) a classificação orçamentária da despesa
- f) o prazo de aplicação;
- g) o prazo da prestação de contas.

O recurso concedido deverá ser aplicado em prazo não superior a noventa dias corridos, contados do recebimento do numerário, pelo servidor, respeitado o limite do exercício financeiro. A comprovação da aplicação dar-se-á através do encaminhamento da prestação de contas ao controle interno do Município no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados do término do prazo de aplicação ou, quando for o caso, do encerramento do exercício.

O pagamento das despesas será efetuado mediante cheque nominativo sacado contra a conta corrente do servidor responsável ou, em caso de manifesta impossibilidade, em espécie, devidamente justificado no processo de comprovação.

O controle da concessão, aplicação e prestação de contas de Adiantamento são de responsabilidade da gestão orçamentária e financeira, bem como do controle interno da entidade.

No que se refere ao controle da referida despesa, saliente-se que a Resolução nº 1.120/2005 do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia – TCM/Ba, determina no inciso “X” do art.12, que “para o pleno exercício de sua competência, os Sistemas de Controle Interno Municipais deverão desempenhar, dentre outras, as seguintes atividades de controle:”

- Verificar a existência de normas definindo as condições para realização de despesas sob regime de adiantamento e as regras para a sua concessão e prestação de contas;
- Verificar a existência de ato administrativo definindo quem poderá ser supridor e a forma de prestação das contas relativas ao adiantamento, conforme estabelecido em Resolução do TCM/Ba.

O art. 1º da Resolução 1.197/06 determina que o regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidas em Lei Municipal e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Como se depreende, as referidas Resoluções não deixam dúvida sobre a obrigatoriedade de os municípios somente aplicarem o regime de adiantamento após estabelecerem regras para a sua concessão, aplicação e comprovação.

A seguir, encontram-se elencados os procedimentos para a efetivação do controle da execução da despesa pelo Regime de Adiantamento, observando-se os casos de comprovação total, parcial e não utilização dos recursos.

2. Procedimentos recomendados para o sistema de controle interno:

- Verificar a existência de legislação municipal específica regulamentadora de despesas mediante o regime de adiantamento;
- Verificar se as despesas por adiantamentos são realizadas por servidor do município, legalmente autorizado;

- Constatar se o adiantamento é sempre precedido de prévio empenho;
- Observar se o valor do adiantamento concedido encontra-se dentro dos limites estabelecidos;
- Verificar se o valor correspondente ao adiantamento é depositado em conta corrente do responsável ou entregue mediante cheque nominal (quando o valor for pouco expressivo);
- Constatar se o processo de entrega do numerário observou os seguintes critérios:
 - a) o dispositivo legal que deu suporte;
 - b) o nome, cargo ou função do servidor responsável;
 - c) o valor do adiantamento;
 - d) a finalidade;
 - e) a classificação orçamentária da despesa;
 - f) o prazo de aplicação;
 - g) o prazo da prestação de contas.
- Conferir se a aplicação do adiantamento ocorreu no prazo de 90 (noventa) dias corridos, contados do recebimento do numerário, respeitado o limite do exercício financeiro;
- Verificar se os pagamentos de despesas por conta de adiantamento são efetuados mediante cheque nominativo sacado contra a conta corrente do servidor responsável ou, em caso de manifesta impossibilidade, em espécie, devidamente justificado no processo de comprovação;
- Observar se a comprovação da aplicação do recurso é encaminhada, pelo responsável, ao controle interno do Município, no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados do término do prazo de aplicação ou, quando for o caso, do encerramento do exercício;
- Observar se constam da comprovação os originais dos seguintes documentos:
 - a) extrato bancário de conta específica do servidor responsável, no qual esteja evidenciado o ingresso e a saída dos recursos;
 - b) comprovante de despesa correspondente a cada pagamento, emitido em nome do órgão ou entidade que concedeu o adiantamento;

c) comprovante do depósito na conta do órgão ou entidade que concedeu o adiantamento, ou do Município, do saldo do adiantamento porventura não aplicado e se este depósito foi efetuado até o primeiro dia útil após o decurso do prazo de aplicação ou do último dia útil do exercício, independentemente do prazo de aplicação;

- Confirmar se é instaurado o devido inquérito administrativo para apuração de responsabilidade no caso em que o responsável for considerado em alcance;
- Examinar a regularidade da comprovação da aplicação de adiantamento e a elaboração de relatório no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados da prestação;
- Encaminhar à Inspeção Regional – IRCE, até o quinto dia útil subsequente ao prazo estabelecido no procedimento anterior, a comprovação da aplicação do adiantamento acompanhada do citado relatório bem como da nota de empenho que autorizou o adiantamento e do extrato bancário da conta do órgão ou entidade que concedeu o adiantamento

3. Referências e Base Legal

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2001.

- ✓ Lei Federal nº 4.320/64.
- ✓ Lei Complementar nº 006\1991 – Lei Orgânica do TCM/BA;
- ✓ Resolução nº 1.120/2005 – Tribunal de Contas dos Municípios – TCM/Ba;
- ✓ Resolução nº 1.197/2006 – Tribunal de Contas dos Municípios – TCM/Ba;
- ✓ Manual da Despesa Nacional, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008.

1.10 - OBRAS PÚBLICAS E REFORMAS

1 - Conceitos

Segundo definição constante na Lei 8.666/93, **Obra** é toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação feita pela administração pública, e pode ser realizada através de execução direta ou indireta. Como se observa, a Lei citada não distingue edificação de prédios, da sua manutenção e recuperação. Ou seja, todas estas denominações estão enquadradas como obra, sendo que, demolição configura-se pela mesma norma, como uma espécie de serviço.

Obras públicas e reformas representam a parte mais visível e tangível da gestão pública e envolvem elevados volumes de recursos. Por isto, devem ser executadas de forma planejada e transparente, de modo a prevenir riscos e desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, assegurando o cumprimento da Lei de Licitações e da Lei de Responsabilidade Fiscal, e devem ser objeto de controle sob os aspectos da legalidade, eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Nessa perspectiva, cabe ao gestor público submeter-se às leis e a procedimentos técnicos adequados, para garantir a melhor qualidade com o menor custo na execução de qualquer obra, em benefício da comunidade.

As obras públicas podem ser executadas diretamente, utilizando-se de mão-de-obra do próprio quadro de servidores da Prefeitura, bem como de materiais comprados pela administração (execução direta), ou pela contratação de empresas para a realização apenas dos serviços de engenharia, ou mediante prestação de serviços de engenharia com fornecimento de materiais necessários à obra (execução indireta).

2. Procedimentos gerais para o controle da execução de obras públicas

2.1 Planejamento

Nessa etapa deve-se identificar as necessidades da sociedade visando decidir qual obra é mais significativa e de maior relevância para o conjunto da população, se

pavimentação, construção de escolas, reurbanização de praças, abastecimento de água, posto de saúde , dentre outras.

Após a tomada de decisão da obra a ser executada, deverá ser elaborado o projeto básico por profissional habilitado e competente (engenheiro e/ou arquiteto) onde constarão todas as suas etapas e a melhor solução para a realização dos serviços.

Projeto básico é o conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para caracterizar a obra ou serviço, ou complexo de obras ou serviços , elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegurem a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento, e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e do prazo de execução.

De posse do projeto básico o responsável pelo acompanhamento e fiscalização do empreendimento deve verificar se foi elaborado um orçamento contendo a discriminação dos itens de serviços que serão realizados na obra, bem como suas quantidades e seus preços unitários e totais. Esta atividade visa subsidiar a realização do procedimento licitatório.

A elaboração do orçamento é necessária para que a administração verifique se há previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes da contratação, bem como constatar se as propostas apresentadas na licitação apresentam sobrepreços ou preços manifestamente inferiores aos valores médios de mercado. Nestes casos, as propostas devem ser desclassificadas.

2.2 Execução

Visando a garantia da perfeita execução da obra, em observância às normas técnicas e boas práticas construtivas, bem como da qualidade dos serviços, a administração deverá manter fiscal qualificado e devidamente habilitado para o acompanhamento permanente do objeto.

Para a execução propriamente dita, a Administração deverá escolher se fará a obra por execução direta ou indireta, tendo em vista o tipo de serviço a ser executado, a dimensão da obra, o prazo para realização e a capacidade técnica do seu pessoal.

Antes de iniciar a execução da obra, o gestor deverá se certificar de que o autor do projeto básico e/ou executivo, bem como os responsáveis técnicos pela fiscalização e execução possuem habilitação reconhecida pelo Conselho Regional de Engenharia,

Arquitetura e Agronomia – CREA, que emitirá uma Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, específica para cada atividade.

As etapas de execução da obra devem seguir o cronograma físico-financeiro estabelecido em contrato, e as medições dos serviços realizados devem ser atestadas e detalhadas pela fiscalização, de forma a não permitir pagamentos de serviços não cumpridos.

Consoante os artigos 62 e 63 da Lei nº 4.320/64, “o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação” entendida esta como “a verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. A liquidação se faz com base na medição atestada pela fiscalização, bem como pela comprovação do recolhimento dos devidos tributos e da implementação das demais condições exigidas no edital. Assim sendo, o gestor deverá, antes de efetuar o pagamento, verificar se a fiscalização conferiu e atestou a medição faturada.

Paralelamente à execução da obra, a administração deverá verificar se a contratada mantém no canteiro de obras o livro para registro (Diário de Obras) de todas as etapas referentes à construção, bem como de todos os fatos que venham a interferir no andamento da mesma.

Deverá examinar, também, o preenchimento e a assinatura das folhas do referido diário (diariamente) pelo preposto da administração (fiscal) e pelo construtor responsável (engenheiro e/ou arquiteto).

Saliente-se que todos os documentos relativos às obras ou serviços deverão ser arquivados pela administração, visando facilitar as atividades de fiscalização, bem como às do Tribunal de Contas, quando no exercício de sua competência constitucional.

A pasta de documentos deverá conter, dentre outros, instrumento contratual, especificações de materiais, projetos e suas alterações, planilhas orçamentárias, propostas de preços, instrumentos convocatórios, ordem de serviço, anotações de responsabilidade técnicas, boletins de medição, faturas/notas fiscais, termos aditivos, comprovante de recolhimento de tributos, termos de recebimentos (provisórios e definitivos).

3. Obras por execução direta

A Constituição Federal, em seu art. 37, XXI, define como regra para a contratação de obras públicas a realização de “processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes”. Portanto, a contratação direta é absoluta exceção à referida regra.

A Lei Federal nº 8.666/93 criou alternativas para auxiliar o administrador em determinadas situações por meio da contratação direta, seja por dispensa, seja por inexigibilidade, diante da necessidade da preservação do interesse público, registrando no parágrafo único do art. 26 algumas obrigações ao responsável, destacando as seguintes exigências constantes do processo, que devem ser observadas:

- Caracterização da situação emergencial ou calamitosa que justifique a dispensa, quando for o caso;
- Razão da escolha do fornecedor ou executante, e
- Justificativa do preço.
-

Situações emergenciais não autorizam à administração ao pagamento de valor sem estudo prévio, mesmo que sucinto, no tocante aos preços a serem pagos. Neste sentido, devem ser utilizadas as tabelas referenciais de órgãos públicos para confrontar com o orçamento da empresa a ser contratada.

A opção pela contratação direta deve ser avaliada com cautela, a fim de evitar equívocos, e possíveis demandas administrativas e judiciais. Desta forma, o melhor caminho é a realização de procedimento licitatório (execução indireta).

3.1 Tópicos importantes para serem observados na execução direta

Depois de adotados todos os cuidados e seguidos os procedimentos gerais, e objetivando a melhoria do controle das obras, a Administração deve observar os seguintes tópicos:

- Indicar o Responsável Técnico – R.T., que responderá pela obra ou serviços de engenharia perante os órgãos competentes;
- Caracterizar o tipo da obra com clareza, identificando a localização da mesma, e uniformizando toda a documentação em pasta específica;
- Individualizar os empenhos por obra, facilitando a identificação do total despendido, bem como o seu controle;
- Identificar nos empenhos de aquisição de materiais a destinação dos mesmos;
- Utilizar unidades técnicas (m, m², m³, kg, etc) na discriminação das quantidades de materiais adquiridos;
- Especificar nos empenhos, no caso de utilização de mão-de-obra avulsa, a natureza dos serviços prestados e sua quantificação, e
- Anexar à documentação individualizada da obra a folha de pagamento dos funcionários da Prefeitura que trabalharam na referida obra, facilitando a identificação dos recursos alocados.

4. Obras por execução indireta

4.1 Tópicos Importantes

Depois de seguidos os procedimentos gerais, e objetivando a melhoria do controle das obras, bem como o atendimento, dentre outros, ao princípio da legalidade, a Administração deve obedecer aos seguintes itens a seguir expostos.

4.1.1 Edital e Contrato

Quando a Administração definir pela execução indireta, a elaboração do projeto básico, junto com a estimativa orçamentária, deverá ser seguida pela licitação da obra. Deve-se observar as regras e cuidados discriminados a seguir.

- ✓ Verificar se houve divulgação de Edital - visa garantir a participação de todos os interessados na licitação;
- ✓ Verificar se as informações constantes do instrumento convocatório estão

claras e objetivas – é imprescindível para que os licitantes apresentem suas propostas em atendimento à Lei de Licitação (Princípio da Isonomia entre licitantes), destacando-se as seguintes informações relevantes:

- Objeto da licitação em descrição sucinta e clara, que deverá constar em contrato da mesma forma;
 - Documentos e comprovantes necessários para a participação, particularmente os de qualificação técnica;
 - Critério de aceitabilidade dos preços unitários e global conforme o caso (art. 48 da Lei Federal nº 8.666/93);
 - Critério para julgamento, com disposições claras e parâmetros objetivos, e
 - Critério de reajuste.
-
- ✓ Verificar se foram anexados ao edital:
 - Projeto básico e/ou executivo, projetos complementares e especificações técnicas;
 - Planilha orçamentária relacionando a discriminação dos serviços e seus quantitativos;
 - Minuta do contrato a ser firmado;
 - Especificações complementares e normas de execução, e
 - Cronograma de desembolso máximo por período, caso necessário.

 - ✓ Verificar se o contrato espelha as condições e exigências conforme os termos editalícios;

 - ✓ Verificar se as propostas apresentam preços excessivos ou irrisórios. Nestes casos não é conveniente a celebração do contrato, pois eles poderão causar problemas futuros;

 - ✓ Verificar se o contrato celebrado especifica com clareza a que se refere (execução de obra ou fornecimento de mão-de-obra);

 - ✓ Verificar se o critério de reajuste encontra-se em observância ao que determina a Lei Federal nº 8.666/93 (anualmente). Os índices e critérios deveram ser

previstos no contrato;

- ✓ Verificar se constam no contrato a condição de pagamento e o critério de atualização financeira.

4.1.2 Análise das Propostas

Visando o processamento e julgamento da licitação, os procedimentos a seguir expostos, são realizados pelos membros da comissão em duas etapas distintas, relacionadas à habilitação e à proposta, onde serão considerados critérios objetivos definidos no Edital ou Convite, os quais não devem contrariar as normas e princípios estabelecidos pela lei de licitação (artigos 40, 44 e 48).

- ✓ Verificar, conforme determina o artigo 27 da Lei nº 8.666/93, a documentação relativa à habilitação jurídica, qualificação técnica, qualificação econômica-financeira e regularidade fiscal dos proponentes – fase da análise da habilitação
- ✓ Devolver os envelopes fechados das propostas comerciais, caso os licitantes não preencham os parâmetros fixados em Edital, e
- ✓ Verificar a compatibilidade entre as propostas de preços apresentadas pelos licitantes e os preços praticados no mercado (inexeqüível ou sobrepreço), sendo fundamental que a verificação seja com base nas diretrizes legais relativas a preços unitários e preço global.

4.1.3 Execução

Concluída a fase licitatória, e sendo selecionada a melhor proposta para a administração, ocorrerá a contratação da empresa vencedora do certame com a assinatura do Contrato, que permitirá a execução do mesmo e sua finalização com a emissão do Termo de Recebimento Definitivo.

A seguir enumeram-se as principais atividades a serem realizadas e/ou examinadas pela administração, envolvendo a execução do contrato de forma legal, em observância as práticas recomendáveis pela legislação.

- Verificar se o início da execução das obras foi precedido da emissão Ordem de Serviço – O.S, devendo-se observar a existência dos seguintes documentos para a sua autorização:
 - Existência da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART;
 - Licença ambiental de instalação junto ao órgão ambiental competente, nos caso previstos em lei;
 - Ordem da Administração autorizando o início dos serviços;
 - Alvará de construção junto órgão competente, e alvará de demolição, quando necessário;
 - Aprovação do Projeto de Prevenção e Combate a Incêndio pelo Corpo de Bombeiros e dos projetos de instalações hidráulicas, elétricas e de telefonia das concessionárias competentes, quando for o caso;
 - Certificado de matrícula junto ao INSS referente à obra, conforme determina o art. 83 do Decreto Federal nº 356/91, e
 - Autorizações exigidas em obras especiais, a exemplo das pertencentes ao patrimônio histórico-cultural.

- Verificar a existência da garantia contratual exigida da contratada, prevista no instrumento convocatório. A autoridade competente deverá avaliar as condições de execução do empreendimento e estabelecer o valor a ser exigido, respeitando os seguintes limites:
 1. 5% (cinco por cento), em regra, para a execução de obras e serviços de engenharia; ou

 2. 10% (dez por cento) para obras, serviços e fornecimentos de grande vulto, envolvendo alta complexidade técnica e riscos financeiros consideráveis, demonstrados por intermédio de parecer técnico aprovado por autoridade competente;

- Constatar, durante a execução do objeto contratual, a presença no canteiro de obras das seguintes peças:
 1. Cópia dos projetos;
 2. Cópia de documentação contendo as especificações técnicas;
 3. Cópia da planilha orçamentária contratada;
 4. Cópia do contrato contendo o cronograma físico-financeiro, e
 5. Diário de obras ou livro de ocorrências

- Conferir a existência da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART da empresa contratada, dos responsáveis técnicos pelo empreendimento, recolhida junto ao Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia – CREA nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 6.496/77. Deve-se exigir, também, a ART do(s) autor(es) do(s) projeto(s), que devem ser legalmente credenciados junto ao referido Conselho;

- Verificar se o objeto contratual está sendo acompanhado pelo fiscal designado;

- Verificar se os serviços estão sendo executados de acordo com os projetos, especificações técnicas, planilha orçamentária e contrato;

- Quando se fizer necessária, conferir se a substituição de materiais apresenta as mesmas características técnicas daqueles exigidos no contrato. Saliente-se que toda a substituição deve ser justificada por parecer técnico e os materiais utilizados não poderá comprometer a qualidade da obra.

4.1.4 Liquidação e pagamento da despesa

Deve-se observar o cumprimento dos itens a seguir relacionados:

- Somente serão pagos os serviços efetivamente executados, não se permitindo antecipações ou adiantamentos, conforme determina o artigo 62 da Lei nº 4.320/64.
- Deverão ser efetivados em observância ao cronograma físico-financeiro, e
- Deverão ser efetuados em consonância com os boletins de medição, assinados pelo fiscal da Administração e pelo engenheiro/arquiteto da empresa contratada, traduzindo a exata quantidade dos serviços executados, consoante o artigo 63 da Lei nº 4.320/64.

Saliente-se que a liquidação se faz com base em medição atestada e detalhada pela fiscalização competente, observando também a comprovação do recolhimento dos devidos tributos e a implementação das demais condições exigidas no Edital.

No caso de empresas regidas pela Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT, a Instrução Normativa nº 2/2008 da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, determina que devem ser exigidos do contratado, no processo de liquidação de despesa relativo a serviços, os seguintes documentos:

- Recolhimento da contribuição previdenciária estabelecida para o empregador e de seus empregados, conforme dispõe a Constituição Federal (artigo 195), sob pena de rescisão contratual;
- Recolhimento do FGTS, referente ao mês anterior;
- Pagamento de salários no prazo previsto em Lei, referente ao mês anterior;
- Pagamento do 13º salário;
- Fornecimento de vale transporte e auxílio alimentação quando cabível;
- Concessão de férias e correspondente pagamento do adicional, na forma da Lei;
- Realização de exames admissionais e demissionais e periódicos, quando for o caso;
- Encaminhamento das informações trabalhistas exigidas pela legislação (RAIS

- e CAGED);
- Cumprimento das obrigações contidas em convenção coletiva, acordo coletivo ou sentença normativa em dissídio coletivo de trabalho;
 - Eventuais cursos de treinamento e reciclagem;
 - Cumprimento das demais obrigações dispostas na CLT em relação aos empregados vinculados ao contrato.

4.1.5 Termos Aditivos

5. Conforme determina o art. 65, inciso I, da Lei nº 8.666/93, a alteração unilateral pela Administração deverá ser solicitada “quando houver modificação do projeto ou das especificações, para melhor adequação técnica aos seus objetivos”, ou “quando necessária a modificação do valor contratual em decorrência de acréscimo ou diminuição quantitativa de seu objeto, nos limites permitidos por esta lei”. Saliente-se que o projeto básico deverá caracterizar com precisão necessária e suficiente a solicitação da administração.
6. Caso o Termo Aditivo seja necessário, deverão ser observados os limites estabelecidos em lei:
 1. 25% (vinte e cinco por cento) para construção, e
 2. 50% (cinquenta por cento) para reforma.
7. Os termos aditivos somente serão firmados quando tecnicamente justificados.

4.1.6 Atrasos

- Verificar a existência de processo técnico específico, encaminhado pelo contratado, que justifique a motivação do atraso, que aceitos pela fiscalização ensejará a realização de termo aditivo de valor e/ou prazo, conforme o caso, e atualização do cronograma da obra. Quando a fiscalização não aceitar as

justificativas apresentadas para o atraso da entrega da obra, a contratada estará sujeita a cobrança de multas previstas no contrato;

- Constatar se os pagamentos e reajustamentos estão sendo realizados em função do novo cronograma.

4.1.7 Recebimento

- Quando a obra estiver pronta, a fiscalização realizará vistoria para verificação da satisfatória execução do objeto contratado. Esta atividade visa identificar a existência de vícios, defeitos e incorreções resultante da execução ou do emprego de materiais em qualidade inferiores aos previstos bem como, verificar se os serviços foram realizados conforme os projetos, especificações, planilhas, orçamentárias e normas técnicas.
- Quaisquer vícios, defeitos e incorreções resultantes da execução ou de materiais empregados devem ser corrigidos pela contratada, às suas expensas, conforme determina o art. 69 da Lei nº 8.666/93.
- As obras ou serviços deverão ser recebidos em duas etapas, conforme estabelece o art.73 da Lei nº 8.666/93.

1. Provisoriamente, pelo responsável pelo seu acompanhamento e fiscalização mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes em até 15 (quinze) dias da comunicação escrita do contrato.

2. Definitivamente, por servidor ou comissão designada pelas autoridades competentes, mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes, após o decurso do prazo de observação, ou vistoria que comprove a adequação do objeto aos termos contratuais, observado o disposto no art. 69 da referida Lei.

Vale ressaltar que o recebimento da obra ou serviços por parte da administração não exclui a responsabilidade civil da contratada pela solidez e segurança da obra ou serviço.

Após o recebimento do objeto contratual de forma definitiva, inicia-se a fase relativa à utilização do mesmo. A administração deverá se cercar de todos os cuidados a fim de que as condições previstas em projeto sejam seguidas evitando-se desgaste prematuro da obra.

O gestor responsável pelo gerenciamento desta fase deverá solicitar da autoridade que contratou e fiscalizou a execução do empreendimento a seguinte documentação, visando verificar, examinar e arquivar:

1. Caderno de especificações;
2. Documentação “as built” (como executado);
3. Condições de operações definidas em projeto, e
4. Licenças emitidas pelos órgãos públicos competentes (habite-se, licença ambiental, etc.)

Essa documentação servirá de referência para as ações que deverão ser implementadas para assegurar a qualidade da obra, sendo essencial para que o gestor possa ter subsídio para as intervenções futuras a serem realizadas (substituição de materiais, pequenas reformas ou, até mesmo ampliações).

No caderno de especificações estão descritos detalhadamente todas as marcas, códigos e referências dos materiais e serviços executados.

Na documentação “as built” serão demonstrados todos os detalhes executivos referentes à estrutura e instalações, na exata dimensão e localização em que cada um dos serviços foi executado.

4.1.8 Responsabilidade da Contratada

O art. 71 da Lei nº 8.666/93 preceitua que “o contratado é responsável pelos encargos trabalhistas e previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato”.

Em relação aos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, o mencionado artigo, em seu parágrafo 2º, fixa que a Administração Pública responde solidariamente com o contratado, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

No que se refere aos encargos trabalhistas o Tribunal Superior do Trabalho decidiu pela responsabilização subsidiária, conforme o inciso IV do Enunciado nº 331 TST, a seguir exposto.

O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica na responsabilidade subsidiária do tomador de serviços, quanto aquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial.

Assim sendo, para que a Administração seja resguardada de futuras responsabilizações, deverá exigir do contratado, já no texto do Edital de Convocação, que sejam apresentados no decorrer da obra, quando do pagamento das medições legitimamente autorizadas, todos os documentos comprobatórios do recolhimento daqueles encargos.

5 – Procedimentos recomendados para o sistema de controle interno

- Verificar se a contratação de obras é precedida de licitação e, em caso negativo, se a dispensa ou inexigibilidade se encontra autorizada pela Lei nº 8.666/93;
- Verificar a manutenção de cadastros atualizados de fornecedores de materiais,

- equipamentos e serviços destinados às obras;
- Verificar se as obras/serviços de engenharia executadas ou em execução estão devidamente identificadas e a sua documentação arquivada em pastas especiais;
 - Identificar a modalidade de execução da obra (execução direta ou execução indireta) e verificar se as respectivas exigências foram preenchidas;
 - Verificar se foram elaborados orçamentos detalhados em planilhas que expressem a composição de todos os itens e preços unitários;
 - Confirmar a existência de projeto básico e, caso positivo, se o mesmo contém todos os seus elementos, quais sejam:
 - desenvolvimento da solução escolhida de forma a fornecer visão global da obra e identificar todos os seus elementos constitutivos com clareza;
 - soluções técnicas globais e localizadas, suficientemente detalhadas, de forma a minimizar a necessidade de reformulação ou de variantes durante as fases de elaboração do projeto executivo e de realização das obras e montagem;
 - identificação dos tipos de serviços a executar e de materiais e equipamentos a incorporar à obra, bem como suas especificações que assegurem os melhores resultados para o empreendimento, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução;
 - informações que possibilitem o estudo e a dedução de métodos construtivos, instalações provisórias e condições organizacionais para a obra, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução;
 - subsídios para montagem do plano de licitação e gestão da obra, compreendendo a sua programação, a estratégia de suprimentos, as normas de fiscalização e outros dados necessários em cada caso;
 - orçamento detalhado do custo global da obra, fundamentado em quantitativos de serviços e fornecimentos propriamente avaliados.
 - Verificar se o projeto básico está devidamente autorizado pela autoridade competente;
 - Verificar a existência de projeto executivo da obra;
 - Verificar se nos projetos básicos e nos projetos executivos de obras e serviços são considerados, principalmente, os seguintes requisitos:
 - segurança;
 - funcionalidade e adequação ao interesse público;
 - economia na execução, conservação e operação;
 - possibilidade de emprego de mão-de-obra, materiais, tecnologia e matérias-primas

existentes no local para execução, conservação e operação;

- facilidade na execução, conservação e operação, sem prejuízo da durabilidade da obra ou do serviço;
- adoção das normas técnicas, de saúde e de segurança do trabalho adequadas;
- impacto ambiental.
- Verificar a existência de agente público designado, especialmente, para a fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;
- Verificar se o recebimento de obras se dá:
 - provisoriamente, pelo responsável por seu acompanhamento e fiscalização, mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes em até 15 (quinze) dias da comunicação escrita do contratado;
 - definitivamente, por servidor ou comissão designada pela autoridade competente, mediante termo circunstanciado, assinado pelas partes, após o decurso do prazo de observação, ou vistoria que comprove a adequação do objeto aos termos contratuais, observado o disposto no art. 69 da Lei de Licitações e Contratos;
- Verificar se os casos de dispensas do recebimento provisório estão de acordo com o inc. II do art. 74 da Lei nº 8.666/93;
- Verificar se foi firmado contrato com a empresa executora, bem como se o mesmo foi aditado em prazo e se este se encontra no limite legal;
- Verificar se foi indicada a dotação por onde deve ocorrer a despesa;
- Verificar se o contrato com a empresa executora foi aditado em valor e se os índices se encontram dentro dos limites da lei;
- Verificar a existência de reajustamento de valores contratados e a sua consistência;
- Verificar a ocorrência de atrasos no cronograma físico e financeiro da obra e as medidas saneadoras adotadas pela Administração bem como as sanções aplicadas, conforme o caso;
- Verificar se os registros das obras/serviços de engenharia executado e/ou em execução no município estão de acordo com as regras constantes de Resolução do TCM que trata do Sistema SICOB;
- Verificar a regularidade de envio ao TCM de dados referentes a obras e serviços de engenharia em execução nos órgãos e entidades municipais jurisdicionados ao Tribunal através do Sistema de Cadastramento de Obras – SICOB, na forma estabelecida pelo inc. II do art. 2º da Resolução TCM nº 1.123/05;
- Verificar se foram providenciadas fotografias da situação pré-existente, no caso

de reformas;

- Verificar se é expedida ordem de serviço para o início da execução de obras;
- Verificar se os pagamentos das obras/serviços de engenharia são efetuados com base nos boletins de medições;
- Verificar se os boletins de medições estão adequadamente formalizados e se contêm dados suficientes para demonstrar e confirmar os valores dos serviços executados e materiais aplicados;
- Verificar se são preenchidos os formulários obrigatórios de acompanhamento e de estágio de cada obra;
- Verificar se as faturas, empenhos, notas fiscais e recibos se referem às obras contratadas e se os valores estão consoante a respectiva medição;
- Verificar se ocorreram requisições de materiais, bem como se houve remanejamentos daqueles excedentes de ou para outras obras;
- Verificar se as obras foram recebidas mediante termos provisórios ou definitivos;
- Solicitar e analisar demais informações consideradas necessárias para a perfeita caracterização dos serviços a serem executados;
- Verificar se os dados de cada obra e respectivos contratos são registrados no SIGA.

6. Referências e base legal

Constituição Federal de 1988;

Lei Federal nº 4.320/64;

Lei Federal nº 8.666/93;

Lei Federal nº 6.496/77;

Lei Federal nº 8.212/91;

Resolução nº 361 do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CONFEA;

Instrução Normativa nº 2/2008 da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão,

Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho – TST.

1.11 - VEÍCULOS E COMBUSTÍVEIS

I - Conceitos

Veículos Oficiais são aqueles de propriedade do município ou locados, com o fim de atender a serviços da administração pública, em uso pelos órgãos e entidades da Administração Municipal.

Usuário é o servidor ou contratado no desempenho de atividades, que efetue deslocamentos em veículo oficial ou terceirizado, comprovadamente em objeto de serviço.

Motorista é o profissional habilitado, servidor do órgão municipal, com a atribuição de conduzir veículo oficial em uso exclusivo em serviço.

IMPORTANTE

O uso correto e consciente dos veículos visa a evitar gastos ao erário, como multas e manutenção excessiva por falta de cuidados, bem como propiciar o consumo econômico e eficiente de combustíveis.

II. Procedimentos recomendados para o sistema de controle interno :

Os procedimentos a seguir descritos têm como finalidade estabelecer rotinas e disciplinar as atividades correlacionadas com o uso de veículos oficiais a serem observadas pelos responsáveis pelo controle e condutores dos autos, incluindo utilização, guarda, manutenção, conservação e abastecimento de combustível no âmbito municipal.

II.1 Utilização de veículos

- Verificar se a administração municipal conta com setor de controle de transportes.
- Verificar se o sistema de controle está normatizado.
- Verificar se existe sistema de controle interno informatizado e a abrangência do mesmo.
- verificar a existência de fichas de registros de veículos contendo informações sobre:
 - a) marca.
 - b) cor.
 - c) ano de fabricação.
 - d) tipo.
 - e) número da nota fiscal de aquisição.
 - f) modelo.
 - g) número do motor e do chassi.
 - h) placa policial.
 - i) número de registro no Detran.
- Verificar o grau de segurança na guarda do Documento Único de Transferência – DUT.
- Verificar a existência de seguro dos autos e as respectivas vigências.
- Verificar a existência de plano de manutenção dos autos da frota.
- Verificar se os veículos se encontram com a documentação de licenciamento regularizada.
- Verificar se os autos têm sistema de controle de velocidade.
- Verificar a adoção e uso de formulários padronizados como:
 - Requisição de Uso.
 - Mapa de Controle de Veículos, etc.
-

IMPORTANTE

É obrigatória a utilização dos mapas de controle e cada veículo deverá ter seu controle de utilização, manutenção e observações, individualizado.

- Verificar se] a liberação de veículos oficiais é precedida de:
 - a) Solicitação, ao setor de transporte, por pessoa autorizada, por escrito e em formulário próprio.
 - b) Indicação do motivo do uso do veículo.
 - c) Indicação do roteiro, data, horário de saída e estimativa de retorno.
 - d) Indicação do funcionário a ser conduzido, quando for o caso.
- Verificar se no setor de transportes existe relação, com respectivos autógrafos, das pessoas autorizadas a solicitar serviço de condução através da frota oficial.
- Verificar se, após a liberação concedida, o veículo é conduzido com a devida autorização de saída, regularmente preenchida e assinada pelo responsável pelo setor de transporte.
- Constatar se, antes da efetiva utilização, servidor do setor de transporte, que não o motorista condutor, providencia anotação no mapa de controle do veículo das seguintes informações:
 - a) hora de saída.
 - b) quilometragem registrada no odômetro.
 - c) origem.
 - d) destino.
 - e) nível de combustível registrado no mostrador.
 - f) nome do solicitante do serviço.
 - g) nome do condutor.
- Constatar se no retorno do veículo ao local de origem são realizadas , no

mesmo mapa de controle de veículo, pelo servidor do setor de transporte, as anotações relativas a:

a) hora de chegada.

b) quilometragem final registrada no odômetro.

c) nível de combustível.

d) observações sobre possíveis ocorrências não previstas.

- Verificar se os veículos requisitados para viagens fora dos limites do município foram solicitados com antecedência, informando período, motivo e roteiro percorrido, de modo a permitir ao setor de transporte programar a saída do auto, bem como avaliar as condições de manutenção prévia para a viagem.

- Verificar se, no caso de não haver veículos suficientes em disponibilidade para atender a todos os deslocamentos requeridos, são adotados critérios de atendimento para os serviços prioritários, minimizando os prejuízos à administração municipal.

- Verificar se diante da impossibilidade de atendimento imediato da solicitação, em função da não disponibilidade de veículos e/ou motorista, o setor de transporte informa ao requisitante a data e/ou horário em que o veículo poderá ser utilizado.

- Observar se, no caso de atendimento em época posterior à solicitada, é atualizada a requisição.

- Verificar se, na hipótese de impossibilidade de atendimento do serviço na data/horário previstos, a solicitação é cancelada.

- Verificar se são feitos os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.2 Abastecimento de Combustível

- Verificar se os abastecimentos de combustível na sede do município estão sendo efetuados mediante autorização em formulário ou talonário assinado pelo responsável pela unidade administrativa ou por cartões de

abastecimentos e guias de controle adotadas.

- Verificar se os fornecedores foram contratados após regular processo licitatório.

- Verificar se, quando o veículo estiver em viagem, o abastecimento é comprovado por meio de Nota ou Cupom Fiscal em nome da entidade municipal com respectivo CNPJ, especificando:

- a) nome do condutor e/ou usuário.

- b) quantidade de litros do abastecimento.

- c) valor unitário do litro de combustível.

- d) valor total do abastecimento.

- e) número da placa do veículo.

- f) quilometragem atual registrada no odômetro.

- Verificar se há comprovação das despesas de combustíveis e/ou lubrificantes após o regresso de viagens pelo motorista e análise dos gastos pelo responsável pelo setor de transporte;

- Verificar se o setor de transporte executa o controle dos abastecimentos mensais de cada veículo, calculando a média de consumo de combustível a fim de detectar se estão dentro dos parâmetros estabelecidos nos manuais de manutenção.

- Constatar se está sendo elaborada, pelo setor de transporte, a consolidação mensal de uso da frota e de média e consumo de combustível de cada veículo.

- Verificar que medidas são adotadas pela administração quando constatado consumo e média de consumo elevados.

- Verificar por meio dos relatórios de controle, mapas de utilização e inspeções físicas se os veículos oficiais estão sendo utilizados exclusivamente em serviços da entidade municipal.

- Verificar, no caso de constatação de desvios no uso da frota oficial, quais medidas são adotadas com vistas a apurar responsabilidades.

- Verificar se são feitos os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

IMPORTANTE

Lei nº 8.429, de 02.06.1992

(Lei de Improbidade Administrativa)

“Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades mencionadas no art. 1º desta lei, e notadamente:

...IV - utilizar, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, bem como o trabalho de servidores públicos, empregados ou terceiros contratados por essas entidades.”...(grifos nossos).

II.3 Manutenção e Conservação

- Verificar se as solicitações de serviços de manutenção preventiva e/ou corretiva estão sendo emitidas pelo setor de transporte, para os procedimentos de aquisição/contratação, e se a contratação está obedecendo às normas previstas na Lei 8.666/93.
- Verificar se quando da manutenção do veículo são providenciados, no mínimo, 03 (três) orçamentos e se o conserto somente é autorizado após ciência e concordância da autoridade competente.
- Verificar se as revisões/manutenções preventivas estão sendo realizadas

de acordo com o Manual do Proprietário e se o sistema de controle de manutenção preventiva se dá de modo a manter os veículos em perfeitas condições de funcionamento, disponíveis para o atendimento aos usuários e seguros para o uso.

- Verificar se são realizadas inspeções periódicas dos veículos e equipamentos, observando seu estado de conservação e as providências para os reparos necessários.
- Verificar se são feitas estimativas para aquisição de peças, pneus, combustíveis, reparos e demais itens afins, assim como das contratações de serviços de manutenções preventivas e corretivas, com o objetivo de subsidiar a elaboração da proposta orçamentária do exercício.
- Verificar se são feitos os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.4 Aquisição e renovação da frota

- Verificar se as aquisições de veículos, pneus, peças e a contratação de serviços de manutenção são realizadas pelo setor de compras, de acordo com as normas legais e mediante solicitação por escrito do responsável pelo controle da frota e autorização da autoridade competente, justificando a necessidade da despesa;
- Verificar se é efetuado o controle do custo operacional por veículo, discriminando a despesa média mensal em reparos e manutenção com o objetivo de subsidiar a avaliação da relação do custo/benefício em o auto permanecer em operação.
- Verificar se a renovação da frota de veículos é efetivada periodicamente, em razão dos custos decorrentes do uso prolongado, desgaste prematuro e manutenção onerosa decorrentes de estudos e comprovações da relação custo x benefícios.
- Verificar se são feitos os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.5 Guarda e conservação

- Verificar se, após a utilização e ao encerrar do expediente, o veículo é recolhido à garagem oficial.
- Verificar se há justificativa, autorização da autoridade competente e controle diário dos veículos que, por necessidade do serviço, necessitam pernoitar fora da garagem oficial da entidade municipal.
- Observar se as garagens são inspecionadas periodicamente com a finalidade de verificar as condições de segurança, quanto a vigilância, extintores, fechaduras, trancas, cadeados e demais itens necessários, emitindo relatório por escrito sobre a situação encontrada.
- Verificar se são feitos os registros no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA.

II.6 Procedimentos complementares

- Verificar se são tomadas providências em relação às notificações de trânsito, identificando o motorista infrator, impetrando recurso e, quando for o caso, do pagamento da notificação.
- Verificar se é apurado o nível de responsabilidade do condutor do veículo nas infrações de trânsito e, quando apurada negligência ou imperícia, as medidas adotadas.
- Verificar se, em caso de roubo ou furto de veículo oficial, é feita comunicação imediata à autoridade competente visando as providências cabíveis.
- Verificar a apuração de responsabilidade administrativa do condutor do veículo envolvido em qualquer tipo de sinistro (roubo, furto, acidentes, com ou sem vítimas), mediante processo disciplinar, sem prejuízo das demais medidas previstas em lei.
- Constatar se a condução dos veículos oficiais está sendo feita, somente, por motorista devidamente habilitado e que detenha a obrigação em

razão do cargo ou função que exerça.

IMPORTANTE

É terminantemente proibida a condução de veículos da frota oficial por pessoa estranha ao corpo funcional, sem a correspondente carta de habilitação, servidores não autorizados e que não estejam em serviço

- Verificar se há controle da periodicidade de validade e renovação da CNH dos motoristas condutores e se os mesmos se encontram aptos a dirigir na categoria indicada do documento.
- Verificar se há controle dos licenciamentos anuais dos veículos pertencentes à entidade municipal a fim de evitar multas e pagamentos de juros.
- Verificar se os veículos oficiais, ou locados exclusivamente para o fim da administração, apresenta adesivo da entidade municipal afixado externamente nas portas dianteiras contendo a inscrição “uso exclusivo em serviço”.
- Verificar se as despesas com veículos e combustíveis são registradas no Sistema Integrado de Auditoria – SIGA

III. Referências e base legal

CRUZ, Flávio da e José Osvaldo Glock. Controle Interno nos Pequenos Municípios. Atlas, 2003. 1ª Edição.

MEDAUAR, Odete. Controle da administração pública. São Paulo, RT, 1993.

- Constituição Federal
- Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964 - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

- Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 - Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.
- Lei 9.503/97 - Código de Trânsito Nacional
- Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, Lei de Improbidade Administrativa.
- Resolução TCM nº 1120/05 de 21 de dezembro de 2005 - Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências.

1.12 - OPERAÇÕES DE CRÉDITO

I – Conceitos

Modernamente, o crédito público, também conhecido como empréstimo público ou dívida pública, compõe o elenco regular de receitas públicas. Ao lado da receita tributária, a receita creditícia vem suprindo, com regularidade, as necessidades financeiras do Estado.

A Constituição Federal possibilitou ao Estado efetuar operações de crédito em geral, sob as mais diversas modalidades e, ao mesmo tempo, permitiu que a lei orçamentária anual de cada entidade política previsse a contratação de operações de crédito por antecipação de receitas (§ 8º do art. 165). E mais, para assegurar o exercício dessa faculdade excepcionou a proibição de vincular as receitas de impostos a órgãos, fundos ou despesas, permitindo, expressamente, a prestação de garantia na contratação dessas operações de crédito (art. 167, IV da CF).

Os Municípios, por não disporem de instituição oficial para colocação de seus títulos públicos no mercado, como acontece com a União, que conta com o Banco Central para realizar essa tarefa, costumam recorrer, com freqüência, à operação de crédito por antecipação de receitas tributárias – conhecida pela sigla ARO – dando em garantia dessa operação às instituições financeiras, as parcelas do ICMS que lhes pertencem na forma do art. 158, IV da Carta Política. Essa modalidade de crédito público pode ser classificada como aquela que a doutrina denomina de dívida pública flutuante, destinada a atender às insuficiências momentâneas de caixa. Não se trata de buscar recursos financeiros fora da previsão orçamentária. Apenas procura antecipar para o momento oportuno a realização da receita prevista. Logo, pequena influência terá na formação do *déficit* público decorrente tão só das despesas representadas por pagamento de juros, já que a amortização da dívida pública far-se-á com a realização da receita vinculada.

A contratação de Operações de Crédito, por Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo suas Autarquias, Fundações e Empresas Estatais Dependentes (inciso III, art. 2º LRF), subordina-se às normas da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) e às Resoluções nos 40 e 43 do Senado Federal, de 20 e 21 de dezembro de 2001.

A Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, que dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, considera as seguintes definições:

- Estado, Distrito Federal e Município: as respectivas administrações diretas, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dependentes;
- empresa estatal dependente: empresa controlada pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade;
- dívida pública consolidada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento;
- dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios;
- dívida consolidada líquida: dívida consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

Vale ressaltar que, a dívida pública consolidada não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes.

Operações de crédito para os efeitos da citada Resolução, é constituída por compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Não devemos também esquecer que são equiparadas às operações de crédito, as seguintes atividades:

- ✓ recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos;
- ✓ assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito;
- ✓ assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços.

Considerando que a análise das propostas de operações de crédito será realizada tomando-se por base a receita corrente líquida de até 2 (dois) meses anteriores ao mês de apresentação do pleito ou da documentação completa, conforme o caso, torna-ser necessário lembrarmos que entende-se por receita corrente líquida, o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- ✓ nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
- ✓ nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal.

Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do Fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Com também não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas com pessoal, na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição Federal e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, de 1998.

Ficando assim o cálculo da receita corrente líquida a somatória das receitas arrecadadas no mês em referência e nos 11 (onze) meses anteriores, excluídas as duplicidades.

A Resolução nº 43/2001, veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- ✓ I - recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;
- ✓ II - assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;
- ✓ III - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços;
- ✓ IV - realizar operação de crédito que represente violação dos acordos de refinanciamento firmados com a União;
- ✓ V - conceder qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivos, anistias, remissão, reduções de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias retro enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

Vedando ainda com relação aos créditos decorrentes do direito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de participação governamental obrigatória, nas modalidades de royalties, participações especiais e compensações financeiras, no

resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva:

- a) ceder direitos relativos a período posterior ao do mandato do chefe do Poder Executivo, exceto para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União;
- b) dar em garantia ou captar recursos a título de adiantamento ou antecipação, cujas obrigações contratuais respectivas ultrapassem o mandato do chefe do Poder Executivo.

Considerando as condições para a realização de operações de crédito o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso II do § 2 do art. 6 da multi citada Resolução, se concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, terá seu valor deduzido das despesas de capital.

As operações de antecipação de receitas orçamentárias não serão computadas para os fins deste artigo, desde que liquidadas no mesmo exercício em que forem contratadas.

A Resolução nº 43/2001 para efeito do disposto no seu art. 6º, entende por operação de crédito realizada em um exercício o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício. Como também que nas operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício financeiro, o limite computado a cada ano levará em consideração apenas a parcela a ser nele liberada.

O limite de que trata o inciso I do art. 7º da Resolução nº 43/2001, para o caso de operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício, será calculado levando em consideração o cronograma anual de ingresso, projetando-se a receita corrente líquida de acordo com os critérios estabelecidos no § 6º do mesmo artigo. Sendo que o disposto neste art. 7º não se aplica às operações de concessão de garantias e de antecipação de receita orçamentária, cujos limites são definidos pelos arts. 9º e 10, respectivamente.

A já citada Resolução exclui dos limites as operações de crédito contratadas pelos Estados e pelos Municípios, com a União, organismos multilaterais de crédito ou instituições oficiais federais de crédito ou de fomento, com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal.

II - Espécies de Operações de Crédito

As operações de crédito dos Entes públicos podem ser (Lei nº 4.320, de 1964 e Lei Complementar nº 101/2000) de curto prazo (de até 12 meses), que integram a dívida flutuante, como as operações de ARO, e de médio ou longo prazo (acima de 12 meses), as quais compõem a dívida fundada ou dívida consolidada.

A operação de crédito de curto prazo enquadrada nos limites e condições estabelecidos pelo Senado Federal é a operação por Antecipação de Receitas Orçamentárias, conhecida como operação de ARO, destinada a atender eventuais insuficiências de caixa durante o exercício financeiro.

A operação de longo prazo destina-se a cobrir desequilíbrio orçamentário ou a financiar obras e serviços públicos, mediante contratos ou a emissão de títulos da dívida pública. A operação de longo prazo é dita operação de crédito interno, quando contratada com credores situados no País e operação de crédito externo, quando contratada com agências de países estrangeiros, organismos internacionais ou instituições financeiras estrangeiras não pertencentes ao Sistema Financeiro Nacional. As operações de re-estruturação e recomposição do principal de dívidas têm enquadramento especial por significarem necessariamente a troca de dívida (efeito permutativo) com base em encargos mais favoráveis ao Ente.

O conceito de operação de crédito da Lei de Responsabilidade Fiscal é bastante amplo. Dessa maneira, há operações que eventualmente podem não ser caracterizadas como operações de crédito pelo sistema financeiro, mas se enquadram no conceito da LRF, devendo, portanto, ser objeto de verificação prévia pelo Ministério da Fazenda.

As operações de crédito tradicionais são aquelas relativas aos contratos de financiamento, empréstimo ou mútuo. A legislação englobou no mesmo conceito as operações “assemelhadas”, tais como a compra financiada de bens ou serviços, o arrendamento mercantil e as operações de derivativos financeiros. Incluem-se também nessas categorias operações realizadas com instituição não financeira.

Adicionalmente, há operações que, apesar de não se constituírem operações de crédito em sentido estrito, foram equiparadas a estas por força da Lei, por representarem compromissos financeiros e que foram considerados relevantes pelo legislador. As operações equivalentes a operação de crédito por equiparação são: a) a assunção de dívidas; b) o reconhecimento ou a confissão de dívidas. Os contratos de reconhecimento e confissão de dívidas normalmente envolvem o parcelamento ou postergação das obrigações objeto da repactuação.

O Manual para instrução de Pleitos – Operações de Créditos de Estado e Municípios - MIP de maio 2010, da STN, deu ênfase aos seguintes pleitos:

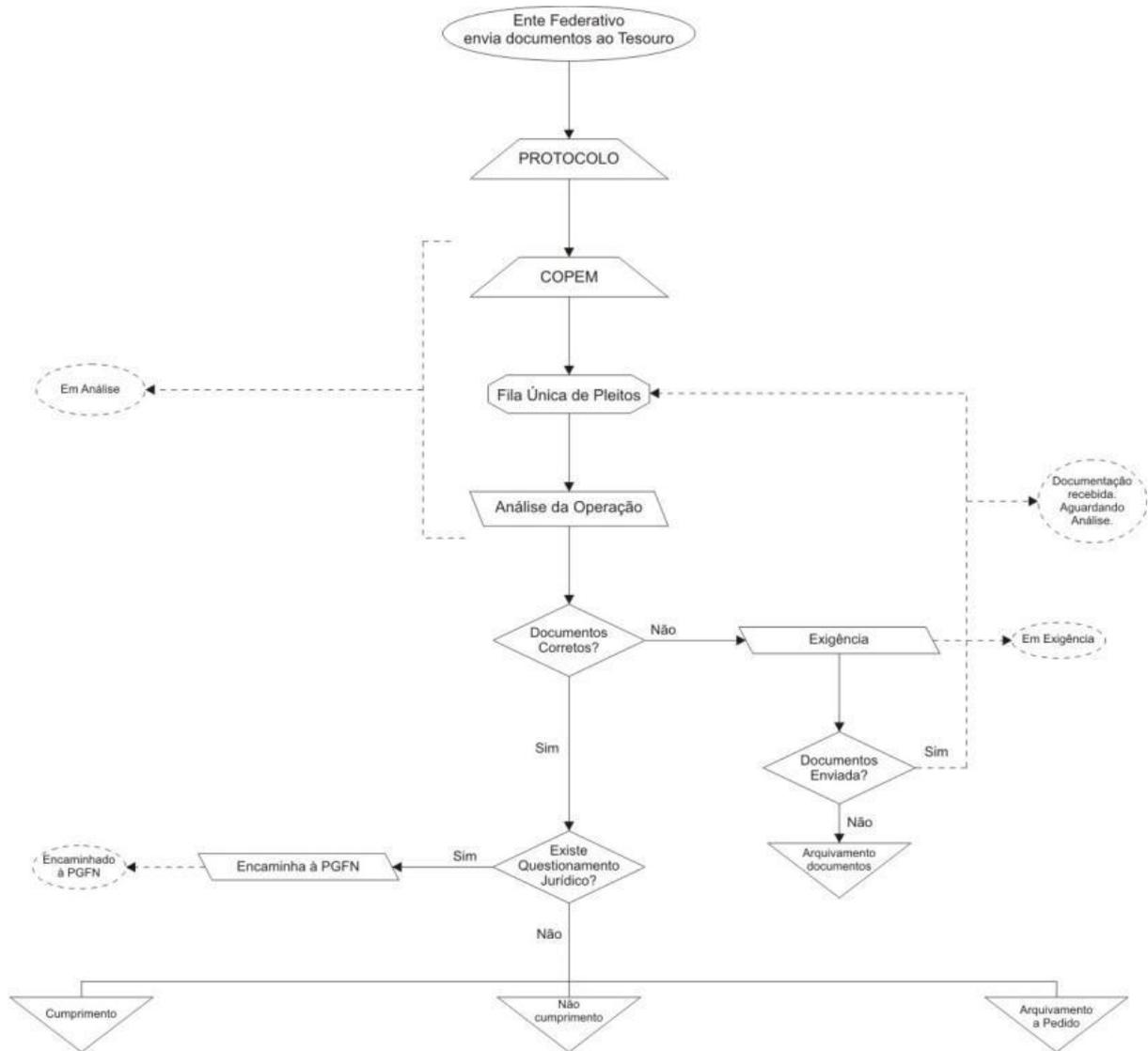
- a) Operação de crédito interno;
- b) Operação de crédito externo;
- c) Operação de reestruturação e recomposição do principal de dívidas;
- d) Antecipação de Receita Orçamentária (ARO);
- e) Concessão de garantia pelos Estados; e
- f) Concessão de garantia pela União.

A modalidade de emissão de títulos não foi discriminada em vista do art. 11 da Resolução nº 43, de 2001, o qual determina que, até 31 de dezembro de 2020, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos.

A Concessão de Garantia não é considerada operação de crédito, conforme inciso IV do art. 29 da LRF, mas está igualmente sujeita à verificação prévia de seus limites e condições de realização. É obrigação de natureza contingente, definida como “compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por Ente da Federação ou entidade a ele vinculada”.

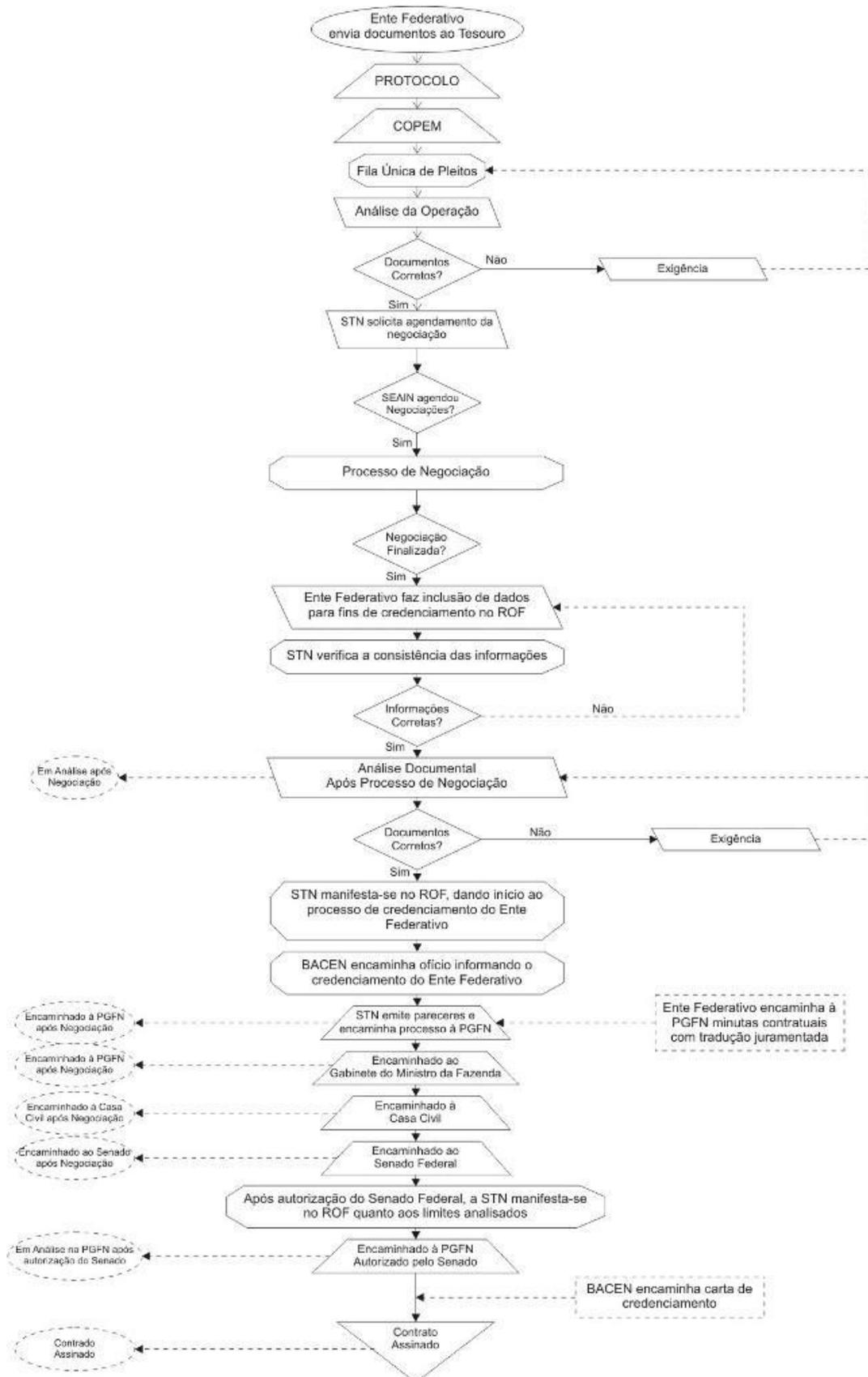
Trata-se de garantia a obrigação de terceiros. A garantia, real ou fidejussória, de obrigação própria do Ente, portanto, não se enquadra neste conceito.

Fluxos das operações de crédito interno



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Fluxos das operações de crédito externo



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

III - Instrução para a realização de Operações de Crédito

Conforme o MIP orienta que inicialmente, o Estado, o Distrito Federal ou o Município deve entrar em contato com a instituição financeira, agência de fomento ou outras instituições de crédito, a fim de negociar as condições da operação pretendida, observando os limites e condições previstos na legislação em vigor.

Definidas as condições da operação, a instituição financeira escolhida adotará as providências cabíveis relativas ao regulamento do crédito ao setor público (Resolução nº 2.827/2001 e alterações), estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e operacionalizado pelo Banco Central do Brasil (BACEN), na qualidade de entidade executiva do CMN.

Essas providências não serão necessárias quando a operação de crédito não envolver instituição integrante do Sistema Financeiro Nacional. É o caso de uma operação de crédito externo ou interno cujo credor não seja uma instituição financeira (instituição não financeira).

Atendidas todas as condições relativas ao regulamento do crédito ao setor público, os documentos necessários à análise do pleito serão encaminhados, por intermédio da própria instituição financeira autorizada a operar pelo Banco Central, à STN.

No caso de operações de crédito interno com entidades não integrantes do Sistema Financeiro Nacional (instituições não financeiras), os pleitos poderão ser protocolados diretamente na STN pelo respectivo Ente.

Os Entes que já acompanham a observância de seus órgãos quanto aos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal não terão dificuldades para a instrução do processo. É recomendável que seja delegada atribuição a uma unidade administrativa do Ente para efetuar esse acompanhamento de forma permanente.

IMPORTANTE

O atendimento dos requisitos prévios para a realização de operações de crédito significa, em outros termos, o cumprimento regular da Lei de Responsabilidade Fiscal.

IV - Procedimentos recomendados para o controle das Operações de Crédito

Na identificação de Operações de Crédito

- ✓ Identificar as Operações de Crédito realizadas.

- ✓ Verificar se houve alguma infração quanto as situações que a Resolução 43/2001 veda, e constatar se houve o cancelamento ou amortização total do débito, pois as dívidas serão consideradas vencidas para efeito do cômputo dos limites dos arts. 6º e 7º da citada Resolução e a entidade mutuária ficará impedida de realizar operação.

- ✓ Verificar se ocorreu qualquer receita proveniente da antecipação de receitas de royalties pois a mesma será exclusiva para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União.

Na análise dos limites e condições para a realização de operações de crédito

- Verificar o cumprimento do que se refere o inciso III do art. 167 da Constituição Federal que deverá ser comprovado mediante apuração das operações de crédito e das despesas de capital conforme os critérios definidos no art. 32, § 3, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

- Verificar separadamente, o exercício anterior e o exercício corrente, tomando-se por base:
 3. no exercício anterior, as receitas de operações de crédito nele realizadas e as despesas de capital nele executadas;
 4. no exercício corrente, as receitas de operação de crédito e as despesas de capital constantes da lei orçamentária.

- Verificar se foram computados como despesas de capital:
 8. o montante referente às despesas realizadas, ou constantes da lei orçamentária, conforme o caso, em cumprimento da devolução a que se refere o art. 33 da Lei Complementar nº 101, de 2000;
 9. as despesas realizadas e as previstas que representem empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;
 10. as despesas realizadas e as previstas que representem inversões financeiras na forma de participação acionária em empresas que não sejam controladas, direta ou indiretamente, pelos entes da Federação ou pela União.

3. Verificar se as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios observarão os seguintes limites:

I - o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro que não poderá ser superior a 16% (dezesesseis por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4 da Resolução nº 43/2001;

II - o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, que não poderá exceder a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da receita corrente líquida;

III - o montante da dívida consolidada que não poderá exceder o teto estabelecido pelo Senado Federal, conforme o disposto pela Resolução que fixa o limite global para o montante da dívida consolidada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

4. Verificar se o saldo global das garantias concedidas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios excedeu a 22% (vinte e dois por cento) da receita corrente líquida, calculada na forma do art. 4 da Resolução nº 43/2001, ou se estava cumprindo as exigências para o limite de 32%.

5. Verificar se o saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária excedeu, no exercício em que estiver sendo apurado,

a 7% (sete por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4, observado o disposto nos arts. 14 e 15 Resolução nº 43/2001.

6. Verificar se a obtenção do refinanciamento dos títulos públicos emitidos para o pagamento de precatórios judiciais foi condicionada à comprovação, pelo Município emissor, da regularidade da emissão, mediante apresentação de certidão a ser expedida pelo Tribunal de Contas a que esteja jurisdicionado, acompanhada de toda a documentação necessária, comprovando a existência dos precatórios em 5 de outubro de 1988 e seu enquadramento no art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como a efetiva utilização dos recursos captados em emissões similares, anteriormente autorizadas pelo Senado Federal, no pagamento dos precatórios definidos pelo citado dispositivo constitucional.

7. Verificar se a operação de crédito por antecipação de receita orçamentária cumpriu as seguintes condições:
 - realizou-se somente a partir do décimo dia do início do exercício;
 - foi liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 (dez) de dezembro de cada ano;
 - foi autorizada sem que fossem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira.

3. Verificar se existiu contratação de operação de crédito nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores ao final do mandato do Chefe do Poder Executivo do Município.

4. Verificar se houve contratação de operação de crédito por tomador que esteja inadimplente com instituições integrantes do sistema financeiro nacional.

5. Verificar se foi cumprida as exigências quanto aos contratos relativos a operações de crédito externo não podem conter qualquer cláusula:
 - de natureza política;
 - atentatória à soberania nacional e à ordem pública;

- contrária à Constituição e às leis brasileiras;
- que implique compensação automática de débitos e créditos.

No exame dos pleitos para a realização de operações de crédito:

a) Verificar se os Municípios encaminharam ao Ministério da Fazenda os pedidos de autorização para a realização das operações de crédito de que trata esta Resolução, acompanhados de proposta da instituição financeira, instruídos com:

I - pedido do chefe do Poder Executivo, acompanhado de pareceres técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o cumprimento dos limites e condições estabelecidos pela Resolução nº 43/2001;

II - autorização legislativa para a realização da operação;

III - comprovação da inclusão no orçamento dos recursos provenientes da operação pleiteada, exceto no caso de operações por antecipação de receita orçamentária;

IV - certidão expedida pelo Tribunal de Contas competente atestando:

a) em relação às contas do último exercício analisado, o cumprimento do disposto no § 2º do art. 12; no art. 23; no art. 33; no art. 37; no art. 52; no § 2º do art. 55; e no art. 70, todos da Lei Complementar nº 101, de 2000;

b) em relação às contas dos exercícios ainda não analisados, e, quando pertinente, do exercício em curso, o cumprimento das exigências estabelecidas no § 2º do art. 12; no art. 23; no art. 52; no § 2º do art. 55; e no art. 70, todos da Lei Complementar nº 101, de 2000, de acordo com as informações constantes nos relatórios resumidos da execução orçamentária e nos de gestão fiscal;

c) a certidão deverá ser acompanhada de declaração do chefe do Poder Executivo de que as contas ainda não analisadas estão em conformidade com o disposto na alínea a;

V - declaração do chefe do Poder Executivo atestando o atendimento do inciso III do art. 5 da Resolução nº 43/2001;

VI - comprovação da Secretaria do Tesouro Nacional quanto ao adimplemento com a União relativo aos financiamentos e refinanciamentos por ela concedidos, bem como às garantias a operações de crédito, que tenham sido, eventualmente, honradas;

VII - no caso específico de operações de Municípios com garantia de Estados, certidão emitida pela Secretaria responsável pela administração financeira do garantidor, que ateste a adimplência do tomador do crédito perante o Estado e as entidades por ele controladas, bem como a inexistência de débito decorrente de garantia a operação de crédito que tenha sido, eventualmente, honrada;

VIII - certidões que atestem a regularidade junto ao Programa de Integração Social (PIS), ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), ao Fundo de Investimento Social (Finsocial), à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e, quando couber, na forma regulamentada pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, o cumprimento da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998.

IX - cronogramas de dispêndio com as dívidas interna e externa e com a operação a ser realizada;

X - relação de todas as dívidas, com seus valores atualizados, inclusive daqueles vencidos e não pagos, assinada pelo chefe do Poder Executivo e pelo Secretário de Governo responsável pela administração financeira;

XI - balancetes mensais consolidados, assinados pelo chefe do Poder Executivo e pelo Secretário de Governo responsável pela administração financeira, para fins de cálculo dos limites de que trata esta Resolução;

XII - comprovação do encaminhamento das contas ao Poder Executivo da União, para fins da consolidação de que trata o caput do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000;

XIII - comprovação das publicações a que se referem os arts. 52 e 55, § 2, da Lei Complementar nº 101, de 2000;

XIV - lei orçamentária do exercício em curso;

XV - Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício em curso.

- Verificar se os processos relativos às operações de crédito ao amparo das Resoluções nº 47, de 2000, e nº 17, de 2001, ambas do Senado Federal, foram instruídos apenas com os documentos especificados nos incisos II, III, IV e XIII da Resolução nº 43/2001.

- Verificar se os pedidos de autorização para a contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária pelos Municípios foram instruídos com:
 5. documentação prevista nos incisos I, II, IV a VIII e XI a XIII do art. 21;
 6. solicitação da instituição financeira que tenha apresentado, ao Município, proposta firme de operação de crédito, contendo cronograma de reembolso, montante, prazo, juros e garantias;
 7. documento, assinado pelo chefe do Poder Executivo, discriminando as condições da operação proposta pela instituição financeira e contendo declaração de concordância com as mesmas.

- α) Verificar se nos pedidos de autorização para a realização de operações de crédito interno ou externo de interesse dos Municípios, que envolvam aval ou garantia da União constam:
 - exposição de motivos do Ministro da Fazenda, da qual conste a classificação da situação financeira do pleiteante, em conformidade com a norma do Ministério da Fazenda que dispõe sobre a capacidade de pagamento dos Municípios;
 - pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, em conformidade com os procedimentos estabelecidos pela legislação que regula a matéria;
 - documentação de que trata o art. 21 da Resolução nº 43/2001;
 - no caso de operações de crédito destinadas ao financiamento de etapas complementares ou subseqüentes dos respectivos projetos, o pleiteante deverá apresentar ao Senado Federal o demonstrativo físico-financeiro dos desembolsos ocorridos, comparando-o com o cumprimento das metas apresentadas ao Senado Federal por ocasião da solicitação do financiamento do projeto.

- Verificar se no caso de operações de crédito externas, a documentação foi encaminhada ao Senado Federal por meio de mensagem do Presidente da República.

- Verificar se foram constatadas irregularidades na instrução de processos de autorização regidos pela Resolução nº 43/2001, tanto no âmbito do Ministério da Fazenda quanto no do Senado Federal, e se houve a devolução do pleito à origem, sem prejuízo das eventuais cominações legais aos infratores. Como também a comunicação ao Poder Legislativo local e ao Tribunal de Contas a que estiver jurisdicionado o pleiteante.

- Verificar se o encaminhamento dos pleitos pelo Ministério da Fazenda ao Senado Federal foi realizado no prazo máximo de 30 (trinta) dias úteis, contado do recebimento da documentação completa exigida pela Resolução nº 43/2001.
- Verificar se os Municípios encaminham ao Ministério da Fazenda, na forma e periodicidade a ser definida em instrução específica daquele Órgão, as informações necessárias para o acompanhamento das operações de crédito aprovadas pela Resolução nº 43/2001 para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, conforme previsto nos arts. 31 e 32 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

Nas Operações de antecipação de receita orçamentária e venda de títulos públicos

- Verificar se foi realizada abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil para as operações de antecipação de receita orçamentária dos Municípios.
- Verificar se todas as vendas de títulos da dívida pública por seus emissores foi efetuada em leilões públicos eletrônicos realizados pelo Banco Central do Brasil ou por entidade auto-reguladora autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM.
- Verificar se após a realização do leilão eletrônico, o Banco Central do Brasil Encaminhou as informações relevantes sobre os mesmos, sempre que possível por meio eletrônico, às instituições financeiras, ao Ministério da Fazenda, ao Senado Federal, ao Poder Legislativo do Município, conforme o caso, e ao Tribunal de Contas competente.

V – Referências e base Legal:

- Constituição Federal.
- Constituição do Estado da Bahia.
- Lei federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.

- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- Resolução nº 43/2001 – Senado Federal – Dispõe sobre as operações de créditos interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências;
- Resolução CMN 2.827/2001 - Contingenciamento do Crédito ao Setor Público - Consolida e redefine as regras para o contingenciamento do crédito ao setor público.
- Manual para instrução de Pleitos – Operações de Créditos de Estado e Municípios – Maio 2010.

1.13 -LIMITES DE ENDIVIDAMENTO

I – Conceitos

Segundo o Banco Mundial (2001), a administração da dívida pública é o processo de estabelecimento e execução de uma estratégia de gerenciamento da dívida do governo, com o intuito de levantar os recursos necessários para seu financiamento, perseguir seus objetivos de custo e risco e alcançar outros objetivos traçados, tais como o desenvolvimento e a manutenção de um mercado líquido e eficiente de títulos públicos.

Conforme o Decreto Federal nº 93.872/86 (art. 115), a dívida fundada pode ser:

- a) contratual: os valores originados de obrigações financeiras assumidas em virtude de contratos, tratados ou instrumentos congêneres;
- b) mobiliária: os valores originados de obrigações financeiras assumidas em virtude da emissão de títulos públicos.

Neste último caso, a própria LRF (art. 29) apresenta o conceito de dívida mobiliária como a dívida representada por títulos emitidos pela União (nesse caso incluindo o Banco Central), pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios.

A dívida fundada ou consolidada pode ser externa ou interna e, segundo a LRF, está sujeita a regras e limites, conforme definido pelo Senado Federal,

As melhores práticas internacionais estabelecem que a competência para contrair e emitir novos instrumentos de dívida, investir e realizar transações em nome do governo deve estar claramente definida por meio de legislação. Uma legislação bem definida é importante para eliminar a existência de múltiplos emissores e estabelecer responsabilidades.

No Brasil, a legislação da política de endividamento está definida através de cinco instrumentos, principalmente:

- 11. a Constituição Federal do Brasil, que estabelece as diretrizes gerais para a dívida pública;

12. a LRF, que define normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal , bem como diversos limites para a DPF;
13. a Lei nº 10.179, de 2001, que dispõe sobre os títulos da dívida pública de responsabilidade do Tesouro;
14. a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
15. a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A Lei de Responsabilidade Fiscal atribuiu ao Ministério da Fazenda, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional, a verificação do cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas controladas, direta ou indiretamente (art. 32). A mesma Lei determina a criação de registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa e da relação, atualizada mensalmente, dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidadas e mobiliárias (art. 32, § 4º e art. 31, § 4º), de forma a garantir acesso público às informações relativas a encargos e saldos atualizados.

Para os efeitos da Lei Complementar nº101/2000, foram adotadas as seguintes definições:

receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições para a previdência social do empregador incidentes sobre prestação de serviço de terceiros e a contribuição à previdência feita pelo trabalhador e também as contribuições para o PIS (Programa de Integração Social);
- nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
- na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira entre diferentes sistemas de previdência.

A respeito da receita corrente líquida, ela será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis,

contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses, incluindo a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil e as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

dívida pública imobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios.

operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

concessão de garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada

refinanciamento da dívida mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária, sendo que o refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

precatórios: são formalizações de requisições de pagamento de determinada quantia, superior a 60 salários mínimos por beneficiário, devida pela Fazenda Pública, em face de uma condenação judicial. Ao fim da execução judicial, o juiz, a pedido do credor e após parecer favorável do Ministério Público, emite um ofício ao presidente do tribunal ao qual se vincula, para requerer o pagamento do débito. As requisições recebidas no Tribunal até 1º de julho são autuadas como Precatórios, atualizadas nesta data e incluídas na proposta orçamentária do ano seguinte. O § 7º do art. 30 da LRF prescreve que, os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.

restos a pagar: consideram -se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro do mesmo exercício, distinguindo-se as processadas das não processadas. Como restos a pagar de despesas processadas entende-se as

despesas empenhadas e liquidadas, faltando apenas realizar-se o pagamento. Despesas de restos a pagar não processados são aquelas ainda não realizadas, ou seja, despesas empenhadas que não foram liquidadas nem pagas até o dia 31 de dezembro.

Pela LRF, são consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, as despesas ou assunção de obrigações que não atendam ao seguinte:

- A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:
 - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;
 - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.
- considera-se adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;
- compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições

Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de ato normativo que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Os atos que criarem ou aumentarem despesa obrigatória de caráter continuado deverão ser instruídos com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio, além do que, o ato deverá ser acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, serem compensados pelo aumento permanente de receita (elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição) ou pela redução permanente de despesa.

A necessidade de estimar o impacto orçamentário-financeiro não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal quando esta se tratar de revisão geral da remuneração dos servidores

públicos, em determinada data-base. Além disso, considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

A LRF entende como despesa total com pessoal o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, além dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, os quais serão contabilizados como Outras Despesas de Pessoal.

A despesa total com pessoal é apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência. Os limites da despesa total com pessoal são (em percentual da receita corrente líquida): União: 50%; Estados: 60%; Municípios: 60%.

Na verificação desses limites não serão computadas as despesas:

- de indenização por demissão de servidores ou empregados;
- relativas a incentivos à demissão voluntária;
- derivadas da convocação extraordinária do Congresso Nacional;
- decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração;
- com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União;
- com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:
 - da arrecadação de contribuições dos segurados;
 - da compensação financeira entre diferentes sistemas de previdência;
 - demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Além disto, a LRF estabelece como devem ser divididos, em cada esfera governamental, os índices percentuais de despesas máximos com pessoal:

- b) na esfera municipal:

- c) 6% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- d) 54% para o Executivo.

A LRF trata ainda do controle da despesa total com pessoal, estabelecendo que é nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não apresente estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes e a declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual, compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, que não obedeça às regras para criação de despesa obrigatória de caráter continuado ou, ainda, que não atenda ao limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão.

A verificação do cumprimento dos limites da despesa com pessoal será realizada ao final de cada quadrimestre e, se a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite, são vedados ao Poder ou órgão que houver incorrido no excesso:

- ✓ concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão da remuneração em data-base;
- ✓ criação de cargo, emprego ou função;
- ✓ alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- ✓ provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- ✓ contratação de hora extra, salvo no caso de convocação extraordinária do Congresso Nacional e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Caso a despesa total com pessoal ultrapasse os limites definidos na LRF, sem prejuízo das medidas previstas acima, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências:

- redução das despesas com cargos em comissão e de confiança em pelo menos 20% (extinção ou redução de salário e redução da carga horária, este último é facultativo);
- exoneração de servidores estáveis.

Caso não se alcance a redução da despesa no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

- receber transferências voluntárias;
- obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;
- contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Estas restrições aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato.

Segundo a LRF, nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, atendidas ainda as exigências para criação de despesa obrigatória de caráter continuado

Dispensa-se da compensação exigida para criação de despesa de caráter continuado, o aumento de despesa decorrente de:

- concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;
- expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados;
- reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

II – Limites da Dívida Pública

No que diz respeito aos Limites da Dívida Pública, o Presidente da República submete ao Senado Federal, a proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo; e ao Congresso Nacional, o projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o inciso XIV do art. 48 da Constituição, acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites

fixados para a dívida consolidada da União. Estas propostas também poderão ser apresentadas em termos de dívida líquida, evidenciando a forma e a metodologia de sua apuração.

As propostas anteriormente citadas devem conter:

- β) demonstração de que os limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas nesta Lei Complementar e com os objetivos da política fiscal;
- χ) estimativas do impacto da aplicação dos limites a cada uma das três esferas de governo;
- δ) razões de eventual proposição de limites diferenciados por esfera de governo;
- ε) metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.

Vale ressaltar que os limites deverão ser fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicados igualmente a todos os entes da Federação que a integrem, constituindo, para cada um deles, limites máximos. Como também que para fins de verificação do atendimento do limite, a apuração do montante da dívida consolidada será efetuada ao final de cada quadrimestre.

O § 6º do art. 30 da Lei Complementar nº 101/2000 dispõe que sempre que alterados os fundamentos das propostas, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites. E o § 7º da referida Lei Complementar determina que os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.

III - Da Recondução da Dívida aos Limites

O Art. 31 da Lei Complementar nº 101/2000 prevê que se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro quadrimestre.

Ressalte-se ainda que, enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por

antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária, como também obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º. da referida Lei Complementar. Fica o ente impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado por ter vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso. As normas serão observadas nos casos de descumprimento dos limites da dívida mobiliária e das operações de crédito internas e externas.

O Ministério da Fazenda divulgará, mensalmente, a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.

Caso haja descumprimento desses limites, o órgão sofrerá diversas restrições conforme especificado pelos arts. 22 e 23 da citada lei, dentre elas, a vedação de reajustes salariais, recebimento de transferências voluntárias e contratação de operações de crédito.

Para auxiliar os órgãos públicos a especificarem de forma correta as suas despesas no Relatório de Gestão Fiscal, previsto no art. 55, inciso I, da Lei Complementar n. 101/00, a Secretaria do Tesouro Nacional editou o Manual de Demonstrativos Fiscais, disponível no endereço eletrônico www.tesouro.fazenda.gov.br e aprovado pela Portaria STN n. 462/2009, que orienta e explica o que são despesas com pessoal e quais delas serão desconsideradas para fins de cálculo dos limites legais estabelecidos nos arts. 19 e 20 daquele diploma normativo, aqui transcrito

(...) as informações de pessoal deverão ser consideradas pelo valor total do grupo de natureza de despesa 1 — Pessoal e Encargos Sociais, abrangendo as despesas com ativos, inativos, pensionistas e outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização e pelo valor de alguns elementos do grupo de natureza da despesa Outras Despesas Correntes. As outras Despesas de Pessoal, decorrentes de contratos de terceirização, são as relativas à mão de obra, constantes dos contratos de terceirização que, ou esteja empregada em atividade-fim da instituição, ou seja inerente a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal classificáveis no grupo de despesa 1 — Pessoal e Encargos Sociais, elemento de despesa 34 — Outras Despesas de Pessoal decorrentes de contratos de terceirização, excluídas, em ambos os casos, as que não caracterizem relação direta de emprego. (...) O conceito de despesa com pessoal não depende da natureza do vínculo empregatício. **Assim, as despesas com servidores, independentemente do regime de trabalho a que estejam submetidos, integram a despesa total com pessoal e compõem o cálculo do limite de gasto com pessoal. Assim, consideram-se incluídos tanto servidores efetivos como cargos em comissão, celetistas, empregados públicos e agentes políticos. Esse também é o**

caso dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias, quer tenham sido contratos por meio de processo seletivo público ou não (grifos acrescidos).

Vale ressaltar que o conceito de despesa bruta com pessoal tem caráter exemplificativo e inclui “quaisquer espécies remuneratórias”, inclusive “vantagens pessoais de qualquer natureza” atribuídas a ativos, inativos e pensionistas, além de outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização.

O conceito de despesa bruta com pessoal inclui também despesas de natureza previdenciária, tais como encargos sociais e contribuições recolhidos pelo ente às entidades de previdência. As despesas com a contribuição patronal ao RPPS deverão ser segregadas, por Poder ou Órgão, em pessoal ativo, inativo e pensionistas, para efeito de cálculo do limite. Inclui, também, despesas de natureza assistencial, salário-família, sentenças judiciais e despesas de exercícios anteriores, que serão registradas em Pessoal Ativo ou em Pessoal Inativo e Pensionistas, conforme o caso. São exemplos de despesas de natureza assistencial, o auxílio-funeral, o auxílio-natalidade, o auxílio-creche ou a assistência pré-escolar, o auxílio-invalidez, o abono de permanência do servidor ativo, entre outros benefícios assemelhados da assistência social, definidos na legislação própria de cada ente da Federação, que devem ser registrados no Grupo de Natureza de Despesa 1 — Pessoal e Encargos Sociais; elemento de despesa 8 — Outros Benefícios Assistenciais. Não devem ser consideradas, no cálculo da despesa bruta com pessoal, as espécies indenizatórias, tais como ajuda de custo, diárias, auxílio-transporte, auxílio-moradia e auxílio-alimentação.

As despesas indenizatórias são aquelas cujo recebimento possui caráter eventual e transitório, em que o Poder Público é obrigado a oferecer contraprestação por despesas extraordinárias não abrangidas pela remuneração mensal e realizadas no interesse do serviço, razão pela qual as indenizações não se incorporam ao vencimento ou ao provento para qualquer efeito.

O art. 18, § 1º, da Lei Complementar n.101/00, define “Outras Despesas de Pessoal decorrentes de contratos de terceirização” como sendo:

(...) os valores das outras despesas de pessoal, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, relativas à mão de obra constante dos contratos de terceirização que esteja empregada em atividades-fim da instituição, ou seja atividades inerentes a categorias

funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal, classificáveis no grupo de natureza de despesa 1 — Pessoal e Encargos Sociais, elemento de despesa 34 — Outras Despesas de Pessoal decorrentes de contratos de terceirização, excluídas, em ambos os casos, as que não caracterizem relação direta de emprego.

A LRF não faz referência a toda espécie de terceirização, mas apenas àquela que se relaciona à substituição de servidor ou empregado público. Assim, não são consideradas no bojo das despesas com pessoal as terceirizações que se destinem à execução indireta de atividades que, simultaneamente:

- a) sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade (atividades-meio), na forma de regulamento, tais como: conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática — quando esta não for atividade-fim do órgão ou entidade — copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações;
- b) não sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário, ou seja relativas a cargo ou categoria extintos, total ou parcialmente;
- c) não caracterizem relação direta de emprego, como, por exemplo, estagiários.

O regime de prestação de serviço de limpeza urbana deve ser definido pela legislação local, atendidas as determinações constitucionais e legais. Se o regime de prestação de serviço for direto, as despesas de pessoal correspondentes deverão ser registradas nas linhas Pessoal Ativo ou Pessoal Inativo e Pensionistas, conforme o caso. Se o ente, indevidamente, realizar contrato de prestação de serviços para substituir a execução direta, fica caracterizada a terceirização que substitui servidor ou empregado público e a despesa com pessoal deve ser registrada na linha Outras Despesas de Pessoal, decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF). Se o regime de prestação de serviço for de concessão ou permissão, a concessionária ou permissionária arcará com as despesas com pessoal, que não integrarão a despesa com pessoal do ente.

Observe-se que as despesas com empresas de consultoria devem ser, em geral, classificadas no grupo de natureza da despesa Outras Despesas Correntes, no elemento de despesa 35 — Serviços de Consultorias, portanto, não integrantes das despesas com pessoal. No entanto, deve-se atentar para possíveis equívocos referentes à contratação de empresas de consultoria que contratam pessoal em substituição a servidor ou empregado público. Nesses casos, tal despesa compreenderá a despesa bruta com pessoal e será regularmente registrada no elemento de despesa 34 — Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização.

Diante da especificação dos elementos de despesas do ente público, não se pode olvidar que os dispêndios listados no art. 19, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal não serão computados no cálculo do limite de gastos estabelecido no *caput* desse artigo. Portanto, não são contabilizadas as despesas realizadas:

- a) com indenizações por demissão e com programas de incentivos à demissão voluntária;
- b) em decorrência de decisão judicial, de competência de período anterior ao da apuração da despesa total com pessoal;
- c) com inativos, considerando-se, também, pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como a compensação entre os regimes de previdência, aportes para cobertura de déficit atuarial não definido por alíquotas de contribuição e o superávit financeiro.

Quadro I – Infrações previstas na Lei de Responsabilidade e suas penalidades:

Infração	Sanção/Penalidade
Deixar de apresentar e publicar o Relatório de Gestão Fiscal, no prazo e com o detalhamento previsto na lei (LRF, artigos 54 e 55; Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I e § 1º). Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51, § 2º).
Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art 19 e 20).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21, § único); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a Despesa Total com Pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite (LRF, art. 22).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º). Proibições previstas em lei (LRF, art. 22, § único).
Deixar de adotar as medidas previstas na lei, quando a Despesa Total com Pessoal ultrapassar o limite máximo do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 23).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (LRF, artigos 18 a 20, art. 24 § 2º, art. 59, § 1º, inciso IV).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir limite de Despesa Total com Pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (LRF, art. 70).	Proibição de receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e de obter garantias (LRF, art. 23, § 3º). Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir, até 2003, o limite de Despesa Total com Pessoal do exercício em referência que não poderá ser superior, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até dez por cento, se esta for inferior ao limite definido em lei (LRF, art. 71).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Deixar de reduzir o montante da Dívida Consolidada que exceda o respectivo limite, no prazo previsto em lei (LRF, art. 31, §1º).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI). Proibição de realizar operação de crédito, enquanto perdurar o excesso. Obrigatoriedade de obtenção de resultado primário, com limitação de empenho (LRF, art. 31, § 1º).
Exceder, ao término de cada ano, o refinanciamento do principal da dívida mobiliária do exercício anterior (LRF, art. 29, § 4º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não obter o resultado primário necessário para recondução da dívida aos limites (LRF, art. 31, §1º,	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso III e § 1º).

inciso II).	
Ultrapassar o prazo para o retorno da Dívida Mobiliária e das Operações de Crédito aos limites (LRF, art. 31, §§ 2º e 3º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII). Proibição de receber transferências voluntárias (LRF, art. 31, §§ 2º e 3º).
Conceder Garantia em desacordo com a lei (LRF, art. 40).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Conceder Garantia sem o oferecimento de Contragarantia determinada pela lei (LRF, art. 40, § 1º).	Detenção de três meses a um ano (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Conceder Garantia acima dos limites fixados pelo Senado Federal (LRF, art. 40 § 5º).	Nulidade do ato (LRF, art. 40 § 5º). Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
As entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias concederem Garantia, ainda que com recursos de fundos, (LRF, art. 40, § 6º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estados, em decorrência de Garantia prestada em Operação de Crédito (LRF, art. 40, § 9º).	Condicionamento de transferências constitucionais para o ressarcimento. Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estados (LRF, art. 40, § 9º).
Não liquidar a dívida total que tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de Garantia prestada em Operação de Crédito (LRF, art. 40, § 10º).	Suspensão de acesso a novos financiamentos (LRF, art. 40, § 10º).
Contratar Operação de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, em desacordo com a lei (LRF, art. 38).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Realizar Operação de Crédito fora dos limites estabelecidos pelo Senado Federal (LRF, art. 32, § 1º, inciso III).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).
Realizar Operação de Crédito com outro ente da Federação, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente (LRF, art. 35).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).
Não liquidar integralmente as Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro, especificamente até o dia 10 de dezembro de cada ano (LRF, art. 38, inciso II).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).
Receita de Operações de Crédito em montante superior ao das despesas de capital, no projeto da lei orçamentária (LRF, art. 12, §2º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Aplicar Disponibilidade de Caixa em desacordo com a lei. (LRF, art. 43, §§ 1º e 2º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não depositar, em conta separada das demais disponibilidades de cada ente, as Disponibilidades de Caixa dos regimes de previdência social e não aplicá-	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

las nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira (LRF, art. 43, § 1º).	
Aplicar Disponibilidade de Caixa dos regimes de previdência social em títulos estaduais ou municipais, ações e outros papéis de empresas controladas e conceder empréstimos aos segurados e ao Poder Público (LRF, art. 43, § 2º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Inscrever, em Restos a Pagar, despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda o limite estabelecido na lei (LRF, art. 42 e art. 55, inciso III, alínea "b").	Detenção de seis meses a dois anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º, inciso XVI).
Não cumprir, até 2002, o limite de Despesa com Serviços de Terceiros do exercício em referência que não poderá ser superior, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício de 1999 (LRF, art. 72).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

IV. Procedimentos recomendados para o sistema de controle interno

No exame da receita:

- Verificar se a metodologia adotada na previsão, arrecadação e renúncia de receita está coerente com as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações da legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e se são acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.
- Verificar se é calculada a re-estimativa de receita por parte do Poder Legislativo.
- Verificar se o montante previsto para as receitas de operações de crédito é superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. (Vide ADIN 2.238-5).
- Verificar se o Poder Executivo colocou à disposição da Câmara Legislativa e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para

encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da receita corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

- Verificar se a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita foi acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atendendo ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

1. demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12 da LRF, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

2. se foi acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

- Verificar se a renúncia de receita acompanhada de medida de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição somente ocorre após implementados estes aumentos.
- Verificar se a renúncia trata-se de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.
- Verificar se a renúncia é decorrente de cancelamento de débito (direito) e se o montante cancelado é inferior ao dos respectivos custos de cobrança.
- Verificar se o cálculo da Receita Corrente Líquida segue a equação seguinte:
 - (+) Receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes).
 - (-) Contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social.
 - (-) Receitas provenientes da compensação financeira pela contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana.

No exame das despesas com pessoal:

- Verificar o cálculo da despesa total de pessoal a partir da conferência do somatório dos gastos do município com os ativos, os inativos e os pensionistas,

relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos de aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

- Verificar se os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos foram contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal" e se esta rubrica foi contabilizada como despesa de pessoal.
- Verificar se no cálculo da despesa total com pessoal foi considerada a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, observando-se o regime de competência.
- Verificar se a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, excede os índices percentuais da receita corrente líquida em 60% (sessenta por cento).
- Para fins da observância dos limites de gastos com pessoal, verificar se o cálculo da despesa total com pessoal é contabilizada na forma seguinte:
 - (+) Gasto total com pessoal.
 - (-) Despesas com indenização por demissão de servidores ou empregados.
 - (-) Despesas relativas a incentivos à demissão voluntária
 - (-) Despesas derivadas da convocação extraordinária do Poder Legislativo feita pelo Prefeito, pelo Presidente da Câmara, ou a requerimento da maioria dos membros desta Casa, em caso de urgência ou interesse público relevante, conforme dispuser as respectivas leis orgânicas municipais.
 - (-) Despesas decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18 da LRF (mês em referência e os onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência).
 - (-) Despesas com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes da(s):
 - a) arrecadação de contribuições dos segurados.
 - b) compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição (compensação financeira entre os diversos regimes de previdência social).
 - c) demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.
- Observar a existência de ato que tenha provocado aumento da despesa com pessoal e não tenha atendido:
 - a) às exigências dos arts. 16 (A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes e II - declaração do ordenador da

despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias...) e 17 (Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios...) da LRF, e o disposto no inciso XIII do art. 37 (é vedada a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração de pessoal do serviço público) e no § 1º do art. 169 (A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas: I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista) da Constituição;

b) ao limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo;

c) aos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20 da LRF.

- Verificar se no final de cada quadrimestre é realizada a verificação do cumprimento dos limites de Despesas com Pessoal estabelecidos pela LRF, principalmente quanto ao limite de 60% da RCL, sendo 6% (seis por cento para o Legislativo), incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver e 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.
- No caso da despesa total com pessoal ter excedido a 95% (noventa e cinco por cento) do limite (95% de 54% da RCL para o Executivo e 95% de 6% da RCL para o Legislativo), verificar a ocorrência das seguintes proibições:
 4. concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;
 5. criação de cargo, emprego ou função;
 6. alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
 7. provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
 8. contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

- Tendo a despesa total com pessoal excedido aos limites de 54% da RCL (Executivo) e 6% da RCL (Legislativo), verificar se o percentual excedente foi eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, e se foram adotadas as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no caput, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências: I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança (o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos); II - exoneração dos servidores não estáveis.

§ 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal.

No exame do equilíbrio entre receitas e despesas:

- Verificar o equilíbrio entre a previsão orçamentária da receita e a dotação orçamentária da despesa;
- Verificar, na possibilidade de, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, se os Poderes Executivo e Legislativo, e o Ministério Público, promovem, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.
- Observar se o Superávit/Déficit Financeiro do Exercício apurado na Demonstração das Disponibilidades por Fonte de Recursos corresponde à diferença entre os totais do Ativo e Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial.
- Observar se a irregularidade foi causada por registros envolvendo contas do Ativo ou Passivo Financeiro sem o devido reflexo nas contas de controle da Disponibilidade por Fonte de Recursos ou pela afetação dessas contas no lançamento ou baixa de Ativos e Passivos Não-Financeiros (contas Patrimoniais). Observar que quando o registro envolver o Ativo e o Passivo

Financeiro, sem a alteração da posição financeira, a Disponibilidade por Fonte de Recursos deverá permanecer inalterada.

- Na ocorrência de desequilíbrios, apurar se são decorrentes de contas inexistentes na fórmula do Demonstrativo.
- Identificar possíveis saldos invertidos nas contas contábeis que movimentam a entrada e saída de recursos financeiros ou valores que correspondam à diferença.

- Verificar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, com destaque para as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e do combate à sonegação, para as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como para as demais medidas de incremento das receitas tributárias.
- Verificar a existência e consistência de sistema de controle da arrecadação dos maiores contribuintes.
- Verificar se o cadastros mobiliário e imobiliário encontram-se atualizados.
- Verificar se há casos de concessão de incentivos sem: amparo legal, estimativa do impacto orçamentário-financeiro e compensação.
- Verificar se as rotinas de inscrição e cobrança da Dívida Ativa são eficientes.
- Verificar se foram alcançadas as metas estabelecidas nos instrumentos de planejamento e, caso negativo, as razões para tanto.
- Verificar se há sistema de atribuição formal de responsabilidade e competências aos setores responsáveis pela arrecadação e fiscalização.
- Observar a existência de controles informatizados da administração tributária.
- Verificar os critérios e métodos utilizados no cálculo da previsão das receitas e na concessão de incentivos e benefícios fiscais e, em caso de concessão de benefícios, se foram realizados conforme o amparo legal, com estimativa do impacto orçamentário-financeiro e compensação exigidos pela LRF.
- Verificar a existência de controles confiáveis na tramitação e nos prazos dos processos administrativo-tributários, bem como nos instrumentos de fiscalização usados pelos fiscais.
- Verificar se a Legislação tributária municipal está atualizada.

- Constatar a existência de sistema de cobrança amigável da dívida ativa e sua eficácia.
 - Verificar se existe morosidade na promoção da cobrança judicial.
 - Verificar a existência de controle sobre processos em trâmite no Judiciário, com vistas a não se permitir a prescrição dos mesmos.
 - Constatar a existência de controles sobre a lavratura e cancelamento dos autos de infração.
-
- Verificar o alcance das metas de arrecadação e dos resultados primário e nominal.
 - Constatar a aplicação de, no mínimo, 25% da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento da educação básica - ensinos infantil e fundamental.
 - Verificar a aplicação de, pelo menos, 60% dos recursos do Fundeb em remuneração dos profissionais do magistério que exercem atividades na educação básica e/ou não aplicação do restante em outras despesas próprias relativas à manutenção e ao desenvolvimento da educação básica.
 - Constatar a aplicação de, no mínimo, 15% do produto da arrecadação de impostos em gastos com ações e serviços públicos de saúde.
 - Verificar se existe subsídio a vereadores acima do limite máximo - entre 20 e 75% do fixado para os deputados estaduais - admitido pela Constituição Federal.
 - Verificar se as despesas do legislativo municipal, incluído os subsídios dos vereadores e excluídos os gastos com inativos, estão extrapolando o limite máximo de 5 a 8% da receita tributária e das transferências efetivamente realizadas no exercício anterior.
 - Verificar se houve alteração do subsídio no curso da legislatura, ressalvada a revisão geral anual a todos os servidores, quando prevista na lei de fixação dos subsídios.
 - Verificar a ocorrência de realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários e adicionais.
 - Verificar se houve abertura de créditos suplementares ou especiais sem prévia autorização legislativa e sem a indicação dos recursos correspondentes.

- Verificar a existência de transposição, remanejamento ou transferências de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro e se estas decorrem de autorização legislativa.
- Verificar a ocorrência de autorizações legislativas para abertura de créditos adicionais ilimitados.
- Verificar a ocorrência de Instituições de fundos de qualquer natureza e se decorreram de prévia autorização legislativa.
- Verificar se ocorreu não-empenhamento e não-recolhimento das cotas de contribuição patronal à instituição de previdência.
- Verificar a origem e aplicação de recursos decorrentes da alienação de ativos.
- Preparar um papel de trabalho, que contenha detalhes sobre a movimentação das contas de custo e depreciação: saldo no início do exercício, aquisições, baixas, transferências, saldo no fim do exercício.
- Conferir os saldos com o razão.
- Obter uma listagem individual dos bens do ativo imobilizado, na data do encerramento do exercício. Somar e conferir o saldo com o razão.
- Selecionar alguns bens adquiridos, no exercício, e inspecionar a documentação comprobatória, aprovações (limites de autoridade).
- Verificar a existência de imobilizações, em andamento, observando a regularidade de aplicação dos recursos, o plano do projeto (aprovação, contrato de construção, orçamento, real x orçado, etc.).
- Verificar se houve ganho ou perda contabilizados decorrente da incorporação desses investimentos e em que rubrica foram contabilizados.
- Verificar a existência de receitas decorrente da alienação dos ativos e a rubrica em que foi contabilizado.
- Conferir o valor do endividamento do Município e verificar se este se encontra no limite.
- Verificar se no cálculo da dívida pública consolidada ou fundada foi apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.
- Apurar o montante da dívida pública mobiliária e verificar se esta se encontra no limite legal.
- Identificar e conferir o valor de todas as operações de créditos existentes: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento

antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

- Relacionar e conferir o valor de todas as concessões de garantia (compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada).
- Constatar a existência e conferir o valor de refinanciamento da dívida mobiliária (emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária).
- Verificar se a apuração do montante da dívida consolidada é efetuada ao final de cada quadrimestre.
- Verificar se a proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada cumpriu o que estabelece o inciso VI (fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) do art. 52 (compete privativamente ao Senado Federal) da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo (VII - dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal; VIII - dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno; IX - estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.)
- Verificar se integram a proposta de limites globais:
 8. demonstração de que os limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas nesta Lei Complementar e com os objetivos da política fiscal;
 9. estimativas do impacto da aplicação dos limites a cada uma das três esferas de governo;
 10. razões de eventual proposição de limites diferenciados por esfera de governo;
 11. metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.
- Verificar se os limites globais foram fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicados igualmente a todos os entes da Federação que a integrem, constituindo, para cada um deles, limites máximos.

- Verificar se é feita apuração do montante da dívida consolidada ao final de cada quadrimestre.
- Verificar se os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.
- Constatar e analisar a publicação e a divulgação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, dos Relatórios de Gestão Fiscal e das leis que integram o processo orçamentário municipal (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual).
- Verificar se o Relatório resumido foi publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e se é composto de:
 - I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:
 - a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
 - b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;
 - II - demonstrativos da execução das:
 - a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
 - b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
 - c) despesas, por função e sub-função.
- Verificar se os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária foram computados nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.
- Verificar se o Relatório Resumido foi acompanhado dos demonstrativos relativos a:

- a) apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º da LRF, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
 - b) receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50 da LRF;
 - c) resultados nominal e primário;
 - d) despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º da LRF;
 - e) Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20 da LRF, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.
- Verificar se o relatório referente ao último bimestre do exercício foi acompanhado dos seguintes demonstrativos:
 - a) do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32 da LRF;
 - b) das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;
 - c) da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.
- Verificar se foram emitidos ao final de cada quadrimestre o Relatório de Gestão Fiscal assinado pelo: a) Chefe do Poder Executivo; b) Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo; c) Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário; d) Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.
- Verificar se constam no Relatório de Gestão Fiscal:
 - I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:
 - a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
 - b) dívidas consolidada e mobiliária;
 - c) concessão de garantias;
 - d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
 - e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º da LRF.

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41 da LRF;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

- Verificar se Relatório de Gestão Fiscal é publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.
- Verificar se os Relatórios de Gestão Fiscal são elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67 da LRF.

Da Fiscalização da Gestão Fiscal - Procedimentos de alerta quando os limites estiverem em vias de serem ultrapassados:

- Verificar a regularidade na execução das fiscalizações a cargo do Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e do sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, quanto ao cumprimento das normas da Lei Complementar nº101/2000, com ênfase no que se refere a:

- ✓ atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
 - ✓ limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
 - ✓ medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
 - ✓ providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
 - ✓ destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
 - ✓ cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.
- Verificar se houve por parte dos Tribunais de Contas os alertas aos Poderes ou órgãos referidos no art. 20 da LRF quando constatarem:
 5. a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º da LRF;
 6. que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
 7. que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
 8. que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
 9. fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.
 - Verificar a emissão de alertas nas hipóteses de a dívida consolidada do município encontrar-se próxima dos limites fixados na Resolução nº 40, do Senado Federal.
 - Analisar as medidas adotadas quando ultrapassados os limites de endividamento.
 - Verificar as medidas adotadas com vistas a fazer retornarem os gastos aos limites estabelecidos.

- Verificar o cumprimento das proibições legais, se ultrapassados os limites.
- Verificar, na hipótese da dívida consolidada ter ultrapassado o respectivo limite, ao final de um quadrimestre, se foi reconduzida ao limite até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.
- Considerando a hipótese contida no procedimento anterior, verificar se enquanto perdurou o excesso, ocorreu:
 - Realização de operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;
 - resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º da LRF.
- Verificar se no prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, se são recebidas transferências voluntárias da União ou do Estado.

Tratamento legal a ser dado aos precatórios:

- Identificar precatórios pagos e pendentes de pagamentos, se for o caso.
- Solicitar a relação dos precatórios e conferir as seguintes informações, em cada um dos títulos:
 - a - número de ofício do Tribunal pertinente.
 - b - número do processo judicial.
 - c - natureza.
 - d - valor.
 - e - data da emissão e apresentação.
- Realizar circularização dos precatórios junto ao Tribunal pertinente e fazer comparativo com a relação apresentada pelo órgão.
- Verificar se os procedimentos para a contabilização dos precatórios ocorreram conforme a legislação municipal vigente.

- Verificar se foram adotadas providências para inclusão dos Precatórios no orçamento.
- Verificar a previsão para pagamento dos Precatórios e a ordem de preferência.

V - Referências e base Legal:

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel. Gestão de Finanças Públicas – Fundamentos e Práticas de planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal. 2ª ed. Brasília: 2008.

MACRUZ, João Carlos, et al. Gestão Fiscal Responsável. Simples Municipal: Dúvidas e Soluções da LRF. MPO. BNDES. 2001.

- Constituição Federal.
- Constituição do Estado da Bahia.
- Lei federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- Emenda Constitucional de Nº30 que dispõe sobre os precatórios
- Decreto Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979.
- Decreto Federal nº 93.872/86
- Resolução nº 40, do Senado Federal.
- Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005, TCM/BA;
- Manual para instrução de Pleitos – Operações de Créditos de Estado e Municípios – Maio 2010

1.14 - CONTRIBUIÇÕES, SUBVENÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES

I – Conceitos

Contribuições são transferências correntes destinadas às entidades sem fins lucrativos, em razão de suas atividades de caráter social, para as quais não se exige a contraprestação direta em bens e serviços. O seu valor pode ser aplicado em despesas correntes e de capital, de atividades-meio e fim. Quanto à aplicação em despesas de capital, este tipo de transferência dependerá de lei especial anterior à lei orçamentária, a fim de que se possa concretizá-la (ver art. 12, §§ 2º e 6º - Lei nº 4.320/64).

Subvenções destinam-se a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado. São transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como (ver art. 12, § 2º - Lei. 4320/64):

♦ **Subvenções sociais**, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa. É fundamental que, nos limites das possibilidades financeiras, a concessão de subvenções sociais visem sempre à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada, aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados, obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados (ver art. 12, § 3º, I e art. 16, par. único – Lei 4.320/64);

♦ **Subvenções econômicas**, transferências destinadas à cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento das entidades federativas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), bem como a cobrir diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros e pagamentos de bonificações a produtores de determinados gêneros alimentícios ou materiais (ver art. 12, § 3º, II e art. 18, par. único, letras a e b – Lei 4.320/64) .

Subvenção é uma forma jurídica legalmente instituída de transferência de valores destinados a outros entes federados ou do terceiro setor, por meio intergovernamental ou intragovernamental, buscando a suplementação de recursos financeiros.

Auxílios são transferências autorizadas na lei de orçamento para investimentos e/ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado sem fins lucrativos devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços. (ver. Art. 12, § 6º - Lei 4.320/64).

Somente será concedida subvenção às entidades cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização.

Um ponto que precisa ser esclarecido é que a palavra *concessão* não significa que o valor deva ser entregue às entidades, geralmente sem fins lucrativos, sem que haja um fim identificado a ser atendido.

O que a Lei 4.320/64, no seu art. 16, quer dizer, é que sempre que os recursos de origem privada, aplicáveis nas atividades de fim de natureza social, revelar-se mais econômica ou mais em conta que os recursos públicos, a essa entidade é que se concederão subvenções sociais. Assim, pode-se entender que as subvenções têm como contrapartida prestação de serviços por parte dessas entidades, que as realizam mediante convênio ou lei, o que dependerá da natureza da atividade, diferentes das contribuições que, ainda que as entidades beneficiárias apresentem as prestações de contas, não exigem a contraprestação em bens e serviços. Pode-se concluir que as subvenções são uma espécie de remuneração de serviços prestados mediante convênio ou lei à entidade governamental, e que, geralmente, é concedido às entidades sem fins lucrativos.

Evidentemente que a prestação de serviços pode se efetivar, desde que o convênio seja firmado com a entidade sem fins lucrativos e nele esteja caracterizada a espécie de serviço a ser prestado..

A Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 26 § 2º, regulamenta a transferência de recursos públicos para o setor privado, com a seguinte redação:

A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou défits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições

estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

As subvenções, conforme ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Melo, são auxílios visando a fomentar atividades de instituições públicas ou privadas, ou seja, detêm natureza de atividade administrativa, inerente ao Poder Executivo, fugindo, por conseguinte, das atribuições do legislativo que tem como funções administrativas, unicamente ,a operação do próprio Poder , e não , subvencionar terceiros.

Transferências Voluntárias

Conforme a Lei Complementar nº 101/2000 , a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

O citado dispositivo legal entende por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional ou legal, mediante celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade seja a realização de obras e/ou serviços de interesse comum e coincidente , a fim de exprimir o que a organização pretende atingir dentre seus objetivos.

A Instrução Normativa IN 1/2007 que dispõe sobre a celebração e a execução de convênio de natureza financeira, para fins de execução descentralizada de Programa de Trabalho de responsabilidade de órgão ou entidade da Administração Pública Federal, direta ou indireta, determina que o Estado, o Município ou Distrito

Federal, bem como seus respectivos órgãos ou entidades, somente poderá figurar como conveniente se atender a todas as exigências discriminadas na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), na lei federal anual de diretrizes orçamentárias (LDO), e a já citada Instrução Normativa e demais normas pertinentes.

Vale ressaltar aqui que, conforme a legislação acima aludida, para que sejam realizadas as transferências voluntárias de recursos da união, faz-se necessário que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios atendam às seguintes condições:

- a) enviar suas contas relativas ao exercício anterior ao Poder Executivo Federal, nos prazos previstos, para fins de consolidação;
- b) publicar relatório resumido da execução orçamentária, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre;
- c) observar os limites com gastos com pessoal, verificados ao final de cada quadrimestre;
- d) comprovar que instituiu, regulamentou e arrecadou todos os tributos previstos nos arts. 155 e 156 da Constituição Federal de 1988;
- e) comprovar dotação orçamentária específica para recebimento dos recursos;
- f) comprovar estar em dia quanto à prestação de contas de recursos anteriormente recebidos;
- g) comprovar que existe previsão orçamentária da contrapartida, estabelecida de modo compatível com a capacidade financeira da respectiva unidade da federação.

As Transferências Voluntárias de Recursos, sob o aspecto formal, são resultados de instrumentos legais, devidamente embasados em dotação orçamentária específica para este fim, nos Órgãos de Administração Direta e Indireta do Estado, aprovadas em suas leis orçamentárias, cumprindo Programas de Governo que atendam às ações públicas de interesse comum para entidades públicas ou privadas.

Subvenções Sociais

São as destinadas a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, representando uma cooperação suplementar para manutenção dessas

instituições. E somente à instituição, cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização, serão concedidas subvenções.

Segundo Jund (2008), as subvenções sociais devem ser aplicadas na prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, somente em condições de exceção, pois a regra é que ente governamental execute diretamente os referidos serviços.

Para Carvalho (2007), subvenção social é a transferência que independe de lei específica, a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, com o objetivo de cobrir despesas de custeio.

Considerando a legislação vigente sobre a matéria, é de suma importância relacionar algumas definições que facilitarão o entendimento para a realização dos procedimentos de auditoria utilizados no efetivo controle do desempenho destas atividades financeiras.

Assim, vejamos:

Concessão de recursos: é a transferência voluntária de recursos por parte da Administração Pública à Entidade pública ou privada para realização de atividade, projeto ou programa de interesse mútuo.

Transferência Voluntária: Segundo a LRF, é a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional ou legal, ou que sejam destinados ao Sistema Único de Saúde.

Fonte orçamentária de recurso das transferências voluntárias: subvenção social, auxílio, contribuição ou outras fontes.

Subvenção social: São transferências de recursos destinados a cobrir despesas de custeio (manutenção) de entidades governamentais e de entidades civis, sem fins lucrativos, reconhecidas de utilidade pública por lei municipal, conveniadas com o Município, cuja finalidade é a prestação de serviços sociais nas áreas de: educação, saúde, cultura e assistência social consideradas de interesse público pela Administração Pública.

Auxílio: São transferências de recursos destinados a cobrir despesas de capital (investimentos ou inversões financeiras) de entidades civis, sem fins lucrativos, reconhecidas como de utilidade pública por lei municipal, conveniadas com o Município.

Contribuição: Transferência de recursos com a finalidade de cobrir despesas corrente ou de capital, concedida em virtude de lei, destinada à pessoa de direito público ou privado, sem fins lucrativos e sem exigência de contraprestação direta em bens ou serviços.

Outras fontes: Nada impede que outros recursos com denominações orçamentárias diversas sejam concedidos tanto a entes estatais quanto a organizações privadas, mediante convênio ou instrumento congênere, nos termos do art. 116 da Lei 8.666/93.

Convênio: Instrumento qualquer que discipline a transferência de recursos públicos visando a execução de programa, projeto ou atividade de interesse recíproco, realizado em regime de mútua cooperação.

Despesa de custeio: envolve gastos com manutenção, pequenos reparos e pessoal em geral.

Despesa de capital: são aquelas que geram riqueza ou aumento de patrimônio para a Entidade, a exemplo de aquisição de bens móveis, imóveis, obras de ampliação ou construção.

Contrato de Repasse: Instrumento que disciplina a transferência de recursos realizada por intermédio de instituição ou agência financeira oficial, atuando como mandatária da União, Estado ou Município.

Termo de Parceria: Instrumento firmado entre o Poder Público e as OSCIP's (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público) com a finalidade de proceder a transferência de recursos.

Termo aditivo: Instrumento que tem por objetivo a modificação de convênio, contrato de repasse ou termo de parceria já celebrado, formalizado durante sua vigência,

vedada à alteração de natureza do objeto aprovado. Há três tipos de aditivo: prazo, valor e alteração de meta física.

Objeto: O produto final do convênio, contrato de repasse ou termo de parceria observado o programa de trabalho e suas finalidades.

Meta: Parcela quantificável do objeto.

Concedente: Prefeitura Municipal, Entidade estatal responsável pela transferência dos recursos financeiros ou pela descentralização dos créditos orçamentários destinados à execução do objeto do convênio.

Convenente (Proponente): Entidade com a qual a administração municipal, estadual ou federal pactua a execução de programa, projeto/atividade ou evento mediante a celebração de convênio.

II – Procedimentos recomendados para o sistema de controle interno

Na concessão dos recursos:

8. Verificar se a Entidade proponente do recurso encaminhou a seguinte documentação:
 - O projeto e o plano de trabalho devidamente assinado pelo Presidente da Entidade;
 - Cópia do Estatuto devidamente registrado, CNPJ e Ata de Eleição e Posse da Diretoria da Entidade;
 - Cópia de identidade e CPF do Presidente;
 - Certidões de regularidade com o fisco federal, estadual e municipal, FGTS e INSS;

- Atestados que comprovem o funcionamento da entidade por mais um ano, emitidos por três autoridade(s) municipal (is), a exemplo de: Juiz, Promotor de Justiça, Delegado de Polícia, Prefeito, Presidente da Câmara de Vereadores, Secretários Municipais, Vereadores entre outros, de acordo com o disposto na LDO.
- Comprovação de abertura ou de existência de conta corrente em Instituição Financeira Oficial (Banco do Brasil ou Caixa Econômica Federal) com a finalidade específica para movimentação dos recursos.
- Declaração de que não emprega menor .
- Cópia da Lei Municipal reconhecendo a Entidade como de Utilidade Pública,
- Declaração de inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS), para entidades sem fins lucrativos que prestam serviços sociais nas áreas da educação, saúde, cultura e assistência social, conforme art. 9º da Lei Federal n. 8.742/93 (LOAS).

16. Verificar a análise do órgão concedente, quanto à conveniência da celebração do convênio ou repasse de recursos e a viabilidade de execução do disposto no Plano de Trabalho.

17. Verificar se foi aprovado Plano de Trabalho que contemple os itens a seguir:

10. Realização de despesas a título de taxa de administração, de gerência ou similar;
11. Pagamento a qualquer título, a servidor ou empregado público, integrante de quadro de pessoal de órgão ou entidade pública da Administração Direta ou Indireta, por serviços de consultoria ou assistência técnica;
12. Utilização dos recursos em finalidade diversa da estabelecida no respectivo instrumento, ainda que em caráter de emergência;
13. Realização de despesa em data anterior ou posterior a vigência;
14. Atribuição de vigência ou efeitos financeiros retroativos;

15. Realização de despesa com multas, juros e correção monetária, referentes a pagamento ou recolhimentos fora dos prazos;

16. Realização de despesa com publicidade, salvo de caráter educativo, informativo ou de orientação social, dos quais não constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizam promoção pessoal de autoridades ou serviços públicos.

- ✓ Constatar a análise do processo emitindo parecer de conformidade , dando seqüência ao processo ou devolvendo à origem para correções.
- ✓ Constatar despacho da Autoridade competente autorizando a celebração de convênio, publicação, termos de parcerias e outros instrumentos congêneres e a concessão de recurso de subvenção social e auxílio ou outras fontes de recursos.
- ✓ Verificar a existência da análise jurídica da Procuradoria, constatando o respectivo parecer.
- ✓ Verificar a formalização do empenho da despesa e a abertura de pasta da Instituição, onde devem ser arquivados o processo de formalização do convênio, documentos de prestação de contas e demais controles necessários à liberação de recursos a Entidade.

No gerenciamento, liberação, aplicação, fiscalização e prestação de contas dos recursos:

- ✓ Verificar se os recursos foram gerenciados pela Entidade, sob a fiscalização e orientação da Secretaria pertinente, e só foram liberados para a Instituição que se encontrava nas seguintes situações:
 - Regular com o Conselho de Assistência Social, no caso de entidade civil sem fins lucrativos que prestam serviços essenciais de educação, saúde, cultura e assistência social considerados de interesse público;
 - Tenha a sua prestação de contas anterior aprovada;
 - Não esteja respondendo a processo administrativo disciplinar;
 - Não esteja sujeita a qualquer sanção da Administração ou TCM.

- ✓ Verificar se a liberação dos recursos foi realizada mediante depósito bancário, em conta corrente da Instituição, aberta ou existente em instituição financeira oficial (Banco do Brasil ou Caixa Econômica Federal), com a finalidade específica para movimentação dos recursos do convênio.
- ✓ Verificar se foi cumprida a proibição de movimentar recursos diversos na conta do convênio.

- ✓ Verificar se houve aplicação do recurso no prazo pactuado para gastar a parcela do recurso recebido e prestar contas.
- ✓ Verificar a utilização do recurso que fica vinculada à finalidade para a qual foi solicitada, à classificação orçamentária da despesa. Assim, recursos de subvenção social só poderão ser gastos com custeio e recursos oriundos de auxílio, com despesas de capital.

- ✓ Verificar as Notas Fiscais entregue pelo fornecedor, emitida em nome da Instituição, devendo observar, ainda, as seguintes informações e aspectos:
 - I – A expressão “Nota Fiscal” impressa, o seu respectivo número serial e a sua data de validade para emissão;

 - II - O nome da Empresa (Razão Social) e os Cadastros de CNPJ, Inscrição Estadual e/ou Inscrição Municipal;

 - III - Endereço completo;

 - IV - O nome da gráfica que imprimiu a Nota Fiscal no rodapé da mesma;

 - V – Preenchimento com a mesma caligrafia e tinta;

 - VI – Inexistência de rasuras, borrões ou qualquer outra forma de adulteração;

 - VII – Data de emissão;

VIII – Ao preencher a nota fiscal colocar o número do convênio e o seu objeto ,resumidamente.

- ✓ Constatar que se a empresa/pessoa física fornecedora do material ou serviço que não possuir Nota Fiscal deverá providenciar a emissão de Nota Fiscal Avulsa junto ao Posto da Secretaria da Fazenda do Estado, no caso de material, ou junto à Secretaria da Fazenda do Município (Banco de Serviços), no caso de prestação de serviços.
- ✓ Verificar se houve sobra de recurso da parcela recebida; tal valor poderá ser reprogramado para utilizar junto com a próxima parcela, exceto no final do exercício financeiro quando deverá ocorrer a devolução da sobra do recurso aos cofres públicos.

- ✓ Verificar se os pagamentos das despesas foram feitos, preferencialmente, através de cheque nominativo, no valor correspondente à nota fiscal. Em caso de manifesta impossibilidade do uso do cheque, será admitido o pagamento em espécie, devendo ser apresentada justificativa no processo de comprovação.

- ✓ Verificar a legislação vigente quanto aos valores não utilizados pela Entidade por um período igual ou superior a um mês se deverão ser aplicados em fundo de renda fixa ou caderneta de poupança, em instituição oficial (Banco do Brasil ou Caixa Econômica). Observação importante: A receita obtida fruto das aplicações financeiras deverá ser investida na mesma finalidade do convênio. (§4º do art. 116 da Lei 8.666/93).

- ✓ Verificar o termo de concessão sobre os recursos recebidos serem gastos no mesmo exercício financeiro. Havendo sobra de recursos na execução financeira, verificar se o mesmo foi recolhido à conta corrente do Município até o último dia útil do ano, promovendo a respectiva prestação de contas.

- ✓ Verificar se a Prestação de Contas do recurso foi encaminhada à Secretaria pertinente no prazo estipulado na concessão do recurso.

- ✓ Verificar se a prestação foi acompanhada dos seguintes documentos:
 - I. Ofício de encaminhamento da Prestação de Contas, assinado pelo (a) Dirigente da Instituição;

 - II. Original do extrato bancário da conta específica mantida pela entidade beneficiada, no qual está evidenciado o ingresso e a saída dos recursos;

 - III. Original dos comprovantes da despesa (nota fiscal ou recibo), acompanhado de declaração firmada por dirigente da entidade beneficiada certificando que o material foi recebido e/ou o serviço foi prestado;

 - IV. Demonstrativo financeiro de aplicação dos recursos,

 - V. Comprovante da devolução da aplicação da parcela dos recursos porventura não aplicados no exercício;

 - VI. Relatório firmado por dirigente da entidade beneficiada acerca do cumprimento dos objetivos previstos, quando da aplicação da totalidade dos recursos repassados ou do final do exercício financeiro;

 - VII. Tratando-se de repasse de recurso de auxílio visando à execução de obras de ampliação ou reforma de instalações, a prestação de contas deverá ser acrescida da seguinte documentação:
 - I. Orçamento e cronograma físico-financeiro;
 - II. Projeto e especificações técnicas;
 - III. Relatório de execução do serviço ou obra, ou da situação em que se encontra.

- ✓ Verificar se o órgão concedente avaliou a prestação de contas, observando se toda a documentação foi apresentada e se o objeto foi cumprido;.

- ✓ Constatar a existência de parecer parcial do órgão de controle interno sobre a regularidade da prestação de contas da entidade beneficiada, dando ciência (uma via do relatório) ao Órgão concedente para que proceda se for o caso, novo pedido de parcela.

Na contabilização:

- ✓ Verificar o procedimento adotado pela contabilidade quanto ao arquivamento do processo de prestação e contas, o envio ao TCM respeitando aos prazos e legislação vigente, incluindo os documentos exigidos para a devida formalização do processo.

III – Referências e base Legal:

CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e Contabilidade Pública. São Paulo: Elsevier/Campus, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sérgio. Administração Financeira e Orçamentária. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira . Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

SILVA, Moacir Marques da.; AMORIM, Francisco Antonio de.; SILVA, Valmir Leôncio da. Lei de Responsabilidade Fiscal para os municípios: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2004.

- Constituição Federal.
- Constituição do Estado da Bahia.
- Lei federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- Resolução nº 1.120 e 1121/2005, TCM/BA;
- Resolução nº 1257/07, TCM/BA
- **INSTRUÇÃO NORMATIVA STN Nº 1, DE 15 DE JANEIRO DE 1997** _ Celebração de Convênios
- Resolução CFC nº 1.026 de 15 de abril de 2005 - Publicada no DOU, de 09-05-2005 que aprova a NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais

4.15 – Observância dos Limites Constitucionais

Referências e base legal:

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel. Gestão de Finanças Públicas – Fundamentos e Práticas de planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal. Brasília, 2006.

MACRUZ, João Carlos, et al. Gestão Fiscal Responsável. Simples Municipal: Dúvidas e Soluções da LRF. MPO. BNDES. 2001.

SILVA, Moacir Marques da.; AMORIM, Francisco Antonio de.; SILVA, Valmir Leôncio da. Lei de Responsabilidade Fiscal para os municípios: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2004.

1.16- PRECATÓRIOS

1. Conceitos

Precatórios são requisições judiciais de pagamento de créditos de diversas naturezas, devidas pelas Fazendas Públicas Federal, Estadual, Municipal ou do Distrito Federal, assim como por suas respectivas autarquias e fundações públicas.

É através do regime especial dos precatórios que as pessoas jurídicas de direito público respondem aos processos de execução que lhe são movidos, já que os seus bens são inalienáveis e impenhoráveis, não se sujeitando, portanto, a qualquer ato de expropriação para pagamento de créditos devidos pelo Erário Público.

2. Finalidade

Por meio da sistemática dos precatórios, é possível assegurar a igualdade entre os credores da Fazenda Pública, evitando-se todo e qualquer tipo de favorecimento, pois a ordem cronológica de pagamento das requisições tem que ser rigorosamente respeitada, sob pena de preterição do direito de preferência, com o conseqüente seqüestro da quantia necessária ao pagamento do credor que foi preterido. Os precatórios garantem, outrossim, a observância dos princípios da moralidade e legalidade, essenciais à uma gestão pública transparente e ética.

Feita esta breve conceituação de Precatório, impõe-se explorar o tema de modo mais minucioso, abordando as principais questões necessárias à sua compreensão e utilização prática pelo agente público. Afinal, os precatórios deverão ser objeto de acompanhamento e controle específico, por parte do órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno Municipal, consoante determina o art. 11, inciso XVII da Resolução 1120/2005.

Além disto, o art. 12 da mesma Resolução 1120/2005, elenca, no inciso XVII, as seguintes atividades do Sistema de Controle Interno Municipal, que deverão ser desempenhadas pelo órgão responsável, para o pleno exercício de sua competência:

- a) verificar a inclusão do precatório no orçamento;
- b) verificar a contabilização do precatório;
- c) verificar o acompanhamento da ordem cronológica dos pagamentos dos precatórios.

O correto desempenho de tais atividades de controle pelo agente público exige que ele detenha conhecimento sobre a matéria, o que evidencia a importância do estudo do tema.

3. Como são expedidos os Precatórios?

Os precatórios pressupõem a existência de um processo de execução por quantia certa, movido contra a Fazenda Pública. Vale dizer, em toda execução por quantia certa, proposta contra o Erário Público – à exceção dos casos de Requisição de Pequeno Valor (RPV), que serão tratados abaixo – deverá ser observada a sistemática dos precatórios, para pagamento do valor devido ao credor.

Na grande maioria dos casos, as execuções propostas contra a Fazenda Pública estão respaldadas numa sentença judicial transitada em julgado (ou seja, contra a qual não cabe mais nenhum tipo de recurso). No entanto, há execuções que também podem ser propostas com respaldo num título extrajudicial, que pode ser, por exemplo, um contrato.

Nos termos do artigo 730 do Código de Processo Civil, na execução por quantia certa, contra a Fazenda Pública, ela será citada para defender-se por meio da oposição de embargos, denominação que se dá à impugnação da execução que lhe é movida.

Após ser liquidado e definido, por cálculos aritméticos, o valor devido pela Fazenda Pública e finalizado todo o processo judicial de execução, o juiz que conduziu o processo requisitará, por meio do Presidente do Tribunal ao qual está vinculado, o pagamento devido pelo Erário Público.

Assim, se, por exemplo, o Estado da Bahia tiver respondido a determinado processo que tramitou perante um dos Juízos das Varas da Fazenda Pública de Salvador, caberá ao juiz prolator da sentença judicial que está sendo executada, determinar a expedição do competente precatório judicial, oficiando ao Presidente do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia que requisite a sua inclusão na lei orçamentária, para pagamento. Na prática, o precatório reveste-se da forma de um pequeno processo que contém as fotocópias das principais petições e atos praticados nos autos do processo principal, no qual a sentença judicial foi prolatada e que será objeto de execução. Os autos do precatório indicarão se o crédito a ser pago tem ou não natureza alimentícia, conforme será explicitado abaixo.

Uma vez estando expedido o precatório pelo juiz de primeiro grau, os atos subsequentes, praticados pelo Presidente do Tribunal, alusivos ao processamento e pagamento dos precatórios judiciais, configuram-se como mera atividade administrativa do Poder Judiciário.

4. Entrega do Precatório e sua Inclusão para Pagamento. Da Verificação da Inclusão do Precatório no Orçamento

Expedido o precatório, tal ordem de pagamento deverá ser entregue – no caso do exemplo dado – ao Estado da Bahia, através da sua Secretaria da Fazenda Estadual, para a inclusão do valor devido na proposta da Lei Orçamentária Anual do exercício seguinte. É evidente que, se a sentença tiver sido proferida contra o Município de Salvador, é a Secretaria da Fazenda Municipal que será oficiada.

Justamente para viabilizar a inclusão da ordem de pagamento no exercício orçamentário seguinte, é que o precatório deverá ser entregue à Secretaria Fazendária competente, mediante protocolo, até o dia 1º de julho do ano de sua expedição. Uma vez recebido o precatório, também caberá à Fazenda Pública devedora incluí-lo na ordem cronológica de pagamento.

Para cumprir a atividade do Sistema de Controle Interno do Município, o órgão competente deverá verificar se o precatório recebido na Secretaria Fazendária foi devidamente incluído para pagamento na Lei Orçamentária Anual do exercício seguinte (art. 12, VXII, “a” da Resolução 1120/2005).

O pagamento, propriamente dito, deverá ser feito até 31 de dezembro, ou seja, até o último dia do exercício financeiro no qual o precatório foi incluído. Assim, se o precatório for inscrito até 1º de julho de 2010, deverá ser pago até o dia 31 de dezembro de 2011, como determina o art. 100, parágrafo 5º da Constituição Federal:

Art. 100. § 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

Na hipótese de o precatório vir a ser expedido e entregue após 1º de julho, não haverá tempo hábil para incluí-lo no orçamento do ano imediatamente seguinte, o que forçará o credor a aguardar a inclusão do seu crédito no orçamento do ano posterior.

O órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno Municipal deverá, então, verificar se os precatórios que foram entregues após 1º de julho foram incluídos para pagamento na próxima Lei Orçamentária.

É importante registrar que, uma vez feita a dotação orçamentária destinada ao pagamento do precatório, tais valores deverão ser consignados ao próprio Poder Judiciário, que passará, então, a ter a disponibilidade jurídica sobre a verba. É o que estabelece o art. 100, parágrafo 6º da Constituição Federal:

Art. 100. § 6º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito, o sequestro da quantia respectiva.

5. Da Verificação da Contabilização do Precatório

No que toca a esta atividade específica, deverá o órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno Municipal verificar se as normas técnicas determinadas pela gerência de contabilidade da secretaria fazendária do município foram devidamente

observadas. Afinal, é a gestão contábil dos precatórios que vai garantir, por exemplo, que seja verificado se o precatório já foi, efetivamente, incluído na lista de pagamento; se ele pertence à unidade gestora da Administração Direta ou Indireta; qual a natureza do precatório; se o precatório, depois de inscrito, foi enviado para o órgão responsável pelo pagamento.

Esta verificação permite que, na prática, o órgão controlador possa acompanhar o cumprimento, pelo Município, das suas obrigações originadas das sentenças judiciais transitadas em julgado.

6. Da Ordem Cronológica de Pagamento. Da Importância do Tema. Do Acompanhamento da Ordem Cronológica

O respeito à ordem cronológica de apresentação dos precatórios é imprescindível para se garantir a observância dos princípios da impessoalidade, moralidade e legalidade, cumprindo-se as normas do artigo 100 da Constituição Federal.

A obediência à ordem cronológica de apresentação dos precatórios é de tal relevância que o credor preterido poderá requerer ao Presidente do Tribunal que expediu a ordem, que determine o seqüestro ou o bloqueio da verba pública necessária à satisfação do débito (cf. art. 731 do Código de Processo Civil).

Além dos casos de inobservância da ordem cronológica de pagamento dos precatórios, a falta de alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do débito seria também causa para se requerer o seqüestro de verbas públicas, como estabelece o §6º do art. 100 da Constituição Federal, transcrito acima.

O seqüestro, em breves palavras, seria uma forma de arrestar determinada quantia devida pela Fazenda Pública, a fim de apreender tal verba e entregá-la ao credor. Tal medida é uma exceção legal ao princípio da impenhorabilidade de bens públicos.

Por tudo isto, o acompanhamento da ordem cronológica de pagamento dos precatórios é de extrema importância, para que o Município não sofra os efeitos nefastos, gerados pela preterição desta ordem.

A determinação da ordem cronológica de pagamento dá-se, sobretudo, em razão da **natureza dos precatórios (se são alimentares ou não alimentares)**, sendo a verificação desta condição mais importante do que se verificar a data da inclusão do precatório na lista para pagamento.

Qual a importância prática de se saber se um precatório tem ou não natureza alimentar?

A questão é de extrema relevância, sobretudo para se garantir a observância cronológica da ordem de pagamento dos precatórios, como dito anteriormente.

Isto porque os precatórios de créditos de natureza alimentícia detêm preferência em relação a créditos de outras naturezas, conforme já restou firmado pela Súmula 144 do Superior Tribunal de Justiça, assim enunciada: “*Os créditos de natureza alimentícia gozam de preferência, desvinculados os precatórios da ordem cronológica dos créditos de natureza diversa*”.

Neste sentido, a Fazenda Pública está obrigada a adotar a regra da ordem dupla de precatórios, vale dizer, deverá observar uma ordem cronológica própria para os precatórios de natureza alimentar e outra ordem cronológica para os precatórios de créditos não alimentares.

No intuito de conceituar o que seriam os créditos de natureza alimentícia – e que, portanto, geram a expedição de precatórios alimentares – basta analisar o próprio texto do art. 100, §1º da Constituição Federal:

Art. 100. § 1º. Os débitos de natureza alimentícia compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou por invalidez, fundadas em responsabilidade civil, em virtude de sentença judicial transitada em julgado, e serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, exceto sobre aqueles referidos no § 2º deste artigo.

Assim, todos os créditos abrigados pelo Art. 100, §1º da Carta Magna teriam a natureza alimentar, sendo que os demais créditos, fundados noutra origem e decorrentes de outros tipos de ação, seriam de natureza não alimentar. Como exemplo, vale citar as indenizações decorrentes de desapropriações ou referentes a tributos.

Mas não é só. Além de haver a obrigatoriedade de se dar preferência ao pagamento de créditos de natureza alimentar, existe ainda, desde a promulgação da Emenda Constitucional nº62, em dezembro de 2009, a necessidade de se respeitar duas subdivisões dentre os precatórios alimentares. Noutras palavras, é como se houvesse uma regra de preferência interna, a ser observada quando do pagamento dos precatórios alimentares.

Exige-se, portanto, desde a Emenda Constitucional 62, que os precatórios alimentares detidos por pessoas idosas, acima de 60 anos, bem como os precatórios de titularidade de pessoas portadoras de doenças graves, tenham preferência sobre os demais créditos alimentares, ingressando, em primeiro lugar, na fila de pagamento dos precatórios preferenciais.

É o que dispõe o parágrafo 2º do artigo 100 da Constituição Federal:

Art. 100. § 2º Os débitos de natureza alimentícia cujos titulares tenham 60 (sessenta) anos de idade ou mais na data de expedição do precatório, ou sejam portadores de doença grave, definidos na forma da lei, serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, até o valor equivalente ao triplo do fixado em lei para os fins do disposto no § 3º deste artigo, admitido o

fracionamento para essa finalidade, sendo que o restante será pago na ordem cronológica de apresentação do precatório.

Como se infere do parágrafo supra transcrito, os precatórios alimentares detidos por idoso ou por portadores de doenças graves, até o valor equivalente ao triplo do limite fixados em lei para as RPV's (Requisições de Pequeno Valor), deverão ter prioridade de pagamento. A Constituição Federal também permite que, nestes casos, o pagamento seja feito de modo fracionado. O valor excedente ao fixado na própria Carta Magna poderá ser pago na ordem cronológica de apresentação dos precatórios de natureza alimentar, como estabelecido, de forma clara, no parágrafo 2º do artigo 100 da Constituição Federal.

Nos casos das Requisições de Pequeno Valor (RPV), não há necessidade de se observar o regime especial dos precatórios, em razão do baixo valor de tais execuções. Vide o que reza o parágrafo 3º do artigo 100 da Constituição Federal:

*Art. 100. § 3º O disposto no caput deste artigo relativamente à expedição de precatórios não se aplica aos pagamentos de **obrigações definidas em leis como de pequeno valor** que as Fazendas referidas devam fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado.*

Atualmente, no âmbito federal, por força do art. 3º da Lei Federal n. 10.259/2001, as condenações correspondentes a até 60 salários mínimos dispensam a **União** da submissão à expedição de precatórios. Em tais casos, são expedidas RPV's ou seja, as requisições de pequeno valor.

Para as Fazendas Públicas dos **Estados e do Distrito Federal**, o limite máximo, a ser observado, é de 40 salários mínimos, para dispensarem a emissão de precatórios. No caso dos **Municípios**, a condenação máxima, que não se sujeita ao regime dos precatórios, corresponde ao valor de até 30 salários mínimos (vide parágrafo 12 do artigo 97 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias).

Neste sentido, dentro das atividades do Sistema de Controle Interno Municipal, afigura-se importante verificar se o valor do precatório expedido é igual ou inferior a 30 salários mínimos, para que tal precatório possa ser convertido em RPV, se for o caso, possibilitando o cumprimento da obrigação determinada no título judicial, sem a sujeição desnecessária ao regime dos precatórios. Tudo em nome da legalidade e eficiência administrativas.

Uma observação importante merece ser feita, no tocante às Requisições de Pequeno Valor (RPV's), conforme se infere da norma contida no parágrafo 8º do artigo 100 da Constituição Federal:

Art. 100. § 8º É vedada a expedição de precatórios complementares ou suplementares de valor pago, bem como o fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução para fins de enquadramento de parcela do total ao que dispõe o § 3º deste artigo.

Noutras palavras, não é permitido fazer manobras para se receber o crédito através de RPV, quando o valor originário obriga a submissão do credor ao regime especial do precatório, devendo o órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno Municipal estar atento a esta possível irregularidade, quando do exercício das atividades de sua competência.

7. Procedimentos técnicos recomendados para o sistema de controle interno:

- ✓ Verificar a existência de precatórios pagos e pendentes de pagamentos;
- ✓ Solicitar a relação dos precatórios contendo as seguintes informações:
 - a- número de ofício do Tribunal;
 - b-número do processo judicial
 - c-natureza
 - d-valor
 - e-data da emissão e apresentação
- ✓ Realizar circularização dos precatórios junto ao Tribunal pertinente e fazer comparativo com a relação apresentada pelo órgão
- ✓ Verificar se os procedimentos para a contabilização dos precatórios ocorreu conforme a legislação municipal vigente.
- ✓ Verificar se foram tomadas providências para inclusão no orçamento;
- ✓ Verificar a previsão para pagamento
- ✓ Analisar os processos
- ✓ Verificar a localização atual
- ✓ Verificar a situação atual.

8. Referências e base Legal:

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 2010.

DIDIER Jr., Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil, Execução, Vol. 5. Bahia: JusPodium, 2010.

MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber Moura; BONAVIDES, Paulo. Comentários à Constituição Federal de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Antônio Flávio de. Precatórios: aspectos administrativos, constitucionais, financeiros e processuais. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. Direito Financeiro e Controle Interno. Rio de Janeiro, Elsevier, 2008.

PISTICELLI, Roberto Boccaccio e Outros. Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública. 7ª edição. São Paulo: 2002.

- Constituição Federal
- Código de Processo Civil

1.17 - DÍVIDA ATIVA

I – Conceitos

São créditos, de diversas naturezas, a favor do Estado, inscritos regularmente em título próprio, de liquidez apurada, por isto com razoável possibilidade de se tornarem recursos financeiros, decorrentes de obrigações dos cidadãos para com o Erário, não quitadas dentro do exercício a que se referem, devendo ser escrituradas como receita do exercício em que se realizarem. Dividem-se em Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não Tributária. Não se confunde com Dívida Pública, visto ser esta a obrigação que tem o Poder Público para com terceiros.

I.1 Dívida Ativa Tributária

Conforme art. 201 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (CTN), constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. É proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas.

I.2 Dívida Ativa não Tributária

De acordo com o art. 1º da Lei nº 4.320/64, com redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.79, Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

É oportuno ressaltar que a maioria dos créditos fazendários pode ser inscrita como Dívida Ativa, exigindo-se para tanto que ela se enquadre na seguinte situação: o crédito decorra do esgotamento do prazo estabelecido em lei para a realização da correspondente receita ou decorra de decisão final em processo administrativo ou judicial.

II. Inscrição, quitação, baixa e características da Dívida Ativa

Contabilmente, o registro de valores em Dívida Ativa representa um fato permutativo do ativo, decorrente de valor não recebido no prazo de vencimento, enquanto o seu

cancelamento provoca um fato modificativo e conseqüente redução na situação líquida patrimonial, classificada como variação patrimonial passiva independente da execução orçamentária ou variação passiva extra-orçamentária.

Em vista da imprecisão da realização integral do montante da dívida inscrita, é prudente a contabilização de Provisão para Ajuste a valor Recuperável como conta redutora dos créditos, cuja estimativa deve ser feita de forma criteriosa.

IMPORTANTE

Os Estados, Distrito Federal e Municípios, dispõem sobre competências de órgãos e entidades para gestão administrativa e judicial das suas respectivas Dívidas Ativas, como determina a Lei 6.830/1980.

Conforme art. 2º, §3º, da Lei de Execução Fiscal, a inscrição da Dívida Ativa se constitui no ato de controle administrativo da legalidade e deverá ser feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo este prazo. Inscrita a dívida mediante termo e emitida a Certidão de Dívida Ativa, pode a partir de aí serem adotadas medidas com vistas à cobrança, tanto administrativa, como judicial.

A quitação da dívida, em conformidade com o Código Civil Brasileiro, pode se dar em espécie ou em bens. Também pode ser extinta a dívida mediante compensação de créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública, como previsto no Código Tributário Nacional.

No processamento da Dívida Ativa, o órgão da administração contábil e financeira, após encerramento do exercício, identifica, quantifica e relaciona os créditos não quitados até a data do recebimento e encaminha o correspondente processo administrativo ao órgão responsável pela análise dos créditos.

Por sua vez, o órgão competente apura a certeza e liquidez dos créditos relacionados e verifica as condições gerais que permitam proceder à inscrição. Com a quitação, realiza-se uma receita orçamentária e ocorre, simultaneamente, a baixa contábil do correspondente crédito. Caso não seja promovida a baixa, no Ativo, com a quitação do débito, os demonstrativos contábeis ficam distorcidos.

A baixa da Dívida Ativa decorre do recebimento, de abatimentos ou de anistias autorizadas por lei e pelo cancelamento administrativo ou judicial da inscrição. Quanto à execução fiscal, esta poderá ser promovida contra o devedor, o fiador, o espólio, a

massa, o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado, e contra os sucessores a qualquer título.

IV. Procedimentos recomendados para o controle da Dívida Ativa

- *Verificar a legalidade do processo de apuração, inscrição, cobrança e recebimento da Dívida Ativa.*
- *Verificar se o lançamento da receita que originou o crédito da Fazenda Pública contra o contribuinte e o processo de cobrança foram realizados de forma eficiente e eficaz.*
- *Efetuar testes entre os registros contábeis e a relação de créditos vencidos.*
- *Verificar se, após esgotado o prazo estabelecido para pagamento, quer seja decorrente da decisão administrativa irreformável, quer seja da decisão judicial passada em julgado, o crédito tributário foi devidamente inscrito em dívida ativa.*
- *Verificar se foi registrado o Termo de Inscrição de Dívida Ativa.*
- *Verificar se no Termo de Inscrição de Dívida Ativa contém:*
 - a) Nome do devedor e do co-responsável, se for o caso.*
 - b) Indicação dos domicílios ou endereços residenciais do devedor e do co-responsável.*
 - c) Valor original da dívida.*
 - d) Valor da atualização monetária.*
 - e) Valor dos juros e de outros encargos previstos em lei.*
 - f) Origem e natureza da dívida.*
 - g) Fundamento legal que suporta a inscrição e cobrança.*
 - h) Data e número de inscrição no registro da dívida ativa.*
 - i) Número do processo administrativo ou do auto de infração.*
- *Verificar se constam da inscrição em dívida ativa o(s) nome(s) do(s) devedor(es) ou co-responsável(eis), bem como indicação do(s) seu(s)*

respectivo(s) domicílio(s) ou residência(s).

- *Verificar se constam da inscrição de Dívida Ativa:*
 - a) *Montante da dívida.*
 - b) *Metodologia de cálculo dos juros de mora, da atualização monetária e da multa.*
 - c) *Origem do crédito.*
 - d) *Data de inscrição.*
 - e) *Número do processo administrativo que originou o crédito.*
 - f) *Indicação do livro e da folha onde se encontra inscrita a dívida.*
- *Verificar se foram agregados ao montante da dívida ativa os valores correspondentes a:*
 - a) *Atualização monetária.*
 - b) *Juros de mora.*
 - d) *Multa.*
 - e) *Demais obrigações incorporáveis ao valor da obrigação.*
- *Verificar se o contribuinte foi devidamente comunicado da inscrição do seu débito em dívida ativa.*
- *Verificar se foi emitida a Certidão de Dívida Ativa – CDA no caso da não regularização do débito, pelo contribuinte, no prazo estabelecido.*
- *Verificar se da Certidão de Dívida Ativa, constam:*
 - a) *Nome do devedor e do co-responsável, se for o caso.*
 - b) *Indicação dos domicílios ou endereços residenciais do devedor e do co-responsável.*
 - c) *Valor original da dívida.*
 - d) *Valor da atualização monetária.*
 - e) *Valor dos juros e de outros encargos previstos em lei.*
 - f) *Origem e natureza da dívida.*
 - g) *Fundamento legal que suporta a inscrição e cobrança.*

h) Data e número de inscrição no registro da dívida ativa.

i) Número do processo administrativo ou do auto de infração.

IMPORTANTE

A omissão de qualquer dos dados da certidão ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, podendo ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado no prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada, como prevê o art. 203 do CTN.

- *Verificar se a Certidão de Dívida Ativa foi encaminhada à Procuradoria do Município para abertura do processo de execução fiscal.*
- *Verificar se existe controle para constatar ocorrência de alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.*
- *Verificar se existe norma municipal específica estabelecendo o órgão ou unidade administrativa competente para apurar e inscrever a Dívida Ativa.*
- *Verificar se a inscrição da Dívida Ativa é realizada por autoridade e repartição administrativa competente.*
- *Verificar se a inscrição ocorre depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.*
- *Verificar se a Certidão de Dívida Ativa é autenticada pela autoridade competente.*
- *Verificar se a certidão negativa, requerida pelo contribuinte, é fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.*

- *Testar se as certidões são expedidas nos termos em que tenham sido requeridas.*
- *Verificar se são emitidas certidões negativas nos casos seguintes, cumulativos ou não:*
 - a) Créditos não vencidos.*
 - b) Créditos em curso de cobrança executiva em que tenham sido efetivadas as respectivas penhoras.*
 - c) Créditos com exigibilidades suspensas.*
- *Verificar possíveis ocorrências de emissão de certidão negativa expedida com dolo ou fraude e as medidas adotadas contra o funcionário que a tiver expedido.*
- *Verificar se, no desdobramento das receitas em metas bimestrais, consta a quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa.*
- *Examinar a regularidade do registro contábil da Dívida Ativa e a provisão para o seu ajuste a valor recuperável,*
- *Verificar se a Dívida Ativa em moeda estrangeira é convertida conforme a norma vigente.*
- *Verificar se a contabilidade mantém registros discriminando os créditos, decorrentes de Dívida Ativa, vencidos dos a vencer.*
- *Verificar se os créditos da Dívida Ativa são processados em conta de longo e curto prazo, conforme o andamento do processo de cobrança e pagamento.*
- *Verificar se a receita decorrente da quitação de Dívida Ativa está sendo registrada como receita orçamentária no exercício da sua realização.*
- *Verificar as baixas de Dívida Ativa e a fidedignidade dos seus registros.*
- *Verificar a legalidade, eficácia e a eficiência dos procedimentos relativos ao serviço de cobrança da Dívida Ativa, tanto administrativos quanto judiciais.*

V – Referências e base Legal:

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade Pública na Gestão Municipal. Atlas, 2002. 1ª Edição.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. Direito Financeiro e Controle Interno. Rio de Janeiro, Elsevier, 2008.

- Constituição Federal.
- Constituição do Estado da Bahia.
- Lei federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.
- Lei nº 5.869/73 - Código de Processo Civil.
- Decreto Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979.
- Resolução nº 1.120 de 21 de dezembro de 2005, TCM/BA;
- Manual de Despesa Nacional publicado, conjuntamente, pelo Ministério da Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional através da Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008;
- Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - Cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública

1.18 - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E PLANO DE CONTAS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

Com a Portaria nº 751 de 16/12/2009 da Secretaria do Tesouro Nacional, unidade integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, foram aprovados o Manual de Demonstrações Contábeis e o Manual do Plano de Contas aplicados ao Setor Público.

Como resultado deste dispositivo legal, a administração pública brasileira obteve importante e significativa conquista, tornando possível a padronização de procedimentos e demonstrações contábeis nos três níveis de governo, propiciando melhores condições técnicas para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A referida Portaria estabelece a implementação do seu conteúdo, de forma facultativa, a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal, e 2013 para os Municípios.

O TCM/BA deliberou instituir, a partir do exercício de 2011, o novo Plano de Contas aplicado ao Setor Público, tendo já instalado no SIGA um módulo específico para se ocupar deste assunto.

Com efeito, para facilitar a compreensão deste tema a ser explorado mediante a exposição de telas já incorporadas ao SIGA, apresentamos, a seguir, excertos importantes extraídos do Manual constante na Portaria nº 751, a saber:

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO – 2ª EDIÇÃO

2 PLANO DE CONTAS

2.1 CONCEITO DE PLANO DE CONTAS

É a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

2.2 OBJETIVO DE UM PLANO DE CONTAS

O plano de contas de uma entidade tem como objetivo atender, de maneira uniforme e sistematizada, o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade. Desta forma, proporciona maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e alcança as necessidades de informações dos usuários. Sua entrada de informações deve ser flexível de modo a atender os normativos, gerar informações necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos e facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

2.3 CONTA CONTÁBIL

Conta é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo.

As Contas são agrupadas segundo suas funções, possibilitando:

a) Identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada;

b) Determinar os custos das operações do governo;

c) Acompanhar e controlar a execução orçamentária, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, liquidada, paga e as dotações disponíveis;

d) Elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, de Fluxo de Caixa, das Mutações do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico;

e) Conhecer a composição e situação do patrimônio analisado, por meio da evidenciação de todos os ativos e passivos;

f) Analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros;

g) Individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação; e

h) Controlar contabilmente os atos potenciais oriundos de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.

A estrutura do plano de contas é influenciada pela teoria das contas, que explica a representação e a classificação das contas contábeis. As principais teorias são:

*a) **Teoria Personalista:** cada conta assume a configuração de uma pessoa no seu relacionamento com a entidade. Dessa forma, caixa, bancos, duplicatas a receber, capital, receitas e despesas representam pessoas com as quais a entidade mantém relacionamento. De acordo com essa teoria, as contas se classificam em:*

i. Agentes consignatários (pessoas encarregadas da guarda de valores): representam os bens da empresa;

ii. Correspondentes (terceiros que mantêm transações com a empresa): representam os direitos e obrigações;

iii. Proprietários (donos e responsáveis pela riqueza administrada): representam as contas do patrimônio líquido e suas variações, inclusive despesas e receitas.

b) **Teoria Materialista:** as contas representam relações materiais e se classificam em dois grandes grupos:

i. *Contas integrais:* representam bens, direitos e obrigações exigíveis;

ii. *Contas diferenciais:* representam as contas do patrimônio líquido e suas variações, inclusive as receitas e despesas.

C) Teoria Patrimonialista: entende que o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio e que a finalidade contábil é a administração do mesmo. O patrimônio pode ser compreendido pela sua situação estática, pela sua situação dinâmica e pela sua representação quantitativa e qualitativa. De acordo com essa teoria as contas são classificadas em:

i. *Contas patrimoniais:* representam a situação estática, ou seja, o patrimônio, os elementos ativos e passivos, que são os bens, direitos, obrigações com terceiros e o patrimônio líquido;

ii. *Contas de resultado:* representam a situação dinâmica e as variações patrimoniais, ou seja, as contas que alteram o patrimônio líquido e demonstram o resultado do exercício.

A estrutura conceitual do plano de contas será baseada na teoria patrimonialista visando a evidenciação dos elementos patrimoniais, a compreensão da composição patrimonial e a demonstração de todos os bens, direitos e obrigações da entidade.

Na Contabilidade Aplicada ao Setor Público as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam:

Contas com Informações de Natureza Patrimonial: representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA);

Contas com Informações de Natureza Orçamentária: representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive Restos a Pagar;

Contas com Informações de Natureza Típica de Controle: representadas pelas contas não caracterizadas como contas patrimoniais, que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para registrar atos que não ensejam registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio. As contas contábeis podem ainda ser classificadas quanto à:

a) **Natureza do saldo:**

i. *Conta Devedora* – aquela de possui saldo predominantemente devedor;

- ii. *Conta Credora* – aquela que possui saldo predominantemente credor;
- iii. *Conta Híbrida ou Mista* – aquela que possui saldo devedor ou credor.

b) Variação na natureza do saldo:

- i. *Conta Estável* – aquela que só possui um tipo de saldo;
- ii. *Conta Instável* – aquela que possui saldo devedor ou credor.

c) Movimentação que sofrem:

- i. *Conta Unilateral*: aquelas que são utilizadas para lançamentos a débito ou a crédito exclusivamente;
- ii. *Conta Bilateral*: aquelas que são utilizadas para lançamentos a débito e a crédito;

d) Frequência das movimentações no período:

- i. *Conta Estática*: pouca movimentação no período;
- ii. *Conta Dinâmica*: frequente movimentação no período.

e) Necessidade de desdobramento:

- i. *Conta Sintética*: aquela que funciona como agregadora, possuindo conta em nível inferior;
- ii. *Conta Analítica*: aquela que recebe escrituração, não possuindo conta em nível inferior.

3 ASPECTOS GERAIS DO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Motivada pela busca da convergência aos padrões internacionais, a contabilidade do setor público encontra-se em um momento de transformações. A conjuntura econômica, interna e externa, tem demandado esforços das organizações

contábeis nacionais para adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente.

A Lei 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, em seu Título IX, “Da Contabilidade”, estabelece:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

(....)

“Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.”

O PCASP atende as necessidades dos entes da Federação e dos demais usuários da informação contábil, e está em conformidade com os princípios da administração pública, com as leis de finanças e orçamento público e com as normas e princípios contábeis.

Esse plano foi concebido para possibilitar, de maneira uniforme e sistematizada, o registro contábil de atos e fatos no setor público, proporcionando flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados, atendendo assim às necessidades de informações dos que atuam na área pública.

O PCASP é a estrutura primária para gerar os demonstrativos contábeis, inclusive os demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal e aqueles necessários à geração de informações ao público, incluindo os organismos internacionais.

Essa estrutura contempla a relação de contas contábeis com suas funções, atributos, lançamentos padrões, nomenclatura e explicações gerais de uso.

3.1 DIRETRIZES

A globalização econômica, a evolução tecnológica e sistêmica, a demanda por informações gerenciais e a complexidade das transações no setor público exigem que os instrumentos contábeis utilizados pela gestão pública sejam eficientes, eficazes e tempestivos.

A contabilidade aplicada ao setor público deve submeter-se a mudanças conceituais em virtude do novo modelo de gestão pública, face ao objetivo de aproximação conceitual com a contabilidade patrimonial. Este objetivo encontra-se nos esforços de organismos internacionais, a exemplo da IFAC (International Federation of Accountants), que estabelece padrões internacionais de contabilidade para o setor público por meio das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

Assim, faz-se necessário um Plano de Contas padronizado para a Federação com metodologia, estrutura, conceitos e funcionalidades que o tornem versátil e abrangente, permitindo ao país obter informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas por esfera governamental.

As diretrizes do PCASP são:

- Padronização dos registros contábeis das entidades do setor público de todas as esferas de governo, envolvendo a administração direta e indireta, inclusive fundos, autarquias, agências reguladoras e empresas estatais dependentes - de todas as esferas de governo;*

- *Harmonização dos procedimentos contábeis com os princípios e normas de contabilidade, sempre observando a legislação vigente;*

- *Adoção de estrutura codificada e hierarquizada em classes de contas, contemplando as contas patrimoniais, de atos potenciais, de resultado e de planejamento e execução orçamentária além daquelas com funções precípua de controle;*

- *Flexibilidade para que os entes detalhem, conforme suas necessidades, os níveis inferiores das contas a partir do nível seguinte ao padronizado;*

- *Controle do patrimônio e dos atos de gestão que possam afetá-lo, assim como do orçamento público, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade;*

- *Distinção de institutos com conceitos e regimes próprios em classes ou grupos, como no caso de patrimônio e orçamento, mantendo-se seus relacionamentos dentro de agrupamentos de mesma natureza de informação;*

- *Preservação dos aspectos orçamentários em seus conceitos, regime de escrituração e demonstrativos, com destaque em classes ou grupos de modo a possibilitar visões sob os enfoques patrimonial, orçamentário ou fiscal;*

- *Inexistência de necessária vinculação entre as classificações orçamentária e patrimonial;*

- *Possibilidade de extração de informações de modo a atender seus usuários.*

3.2 OBJETIVOS

Os objetivos gerais do PCASP correspondem ao estabelecimento de normas e procedimentos para o registro contábil das entidades do setor público e a viabilizar a consolidação das contas públicas.

Seus objetivos específicos são:

- a) Atender as necessidades de informação das organizações do setor público;*

- b) Observar formato compatível com as legislações vigentes, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP;*

- c) Adaptar-se, tanto quanto possível, às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP).*

3.3 RESPONSABILIDADES

A STN, com o apoio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, é responsável pela administração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público até a implantação do Conselho de Gestão Fiscal, instituído pela LRF, a quem compete:

- *Criar, extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas;*
- *Expedir instruções sobre a utilização do Plano de Contas, compreendendo os procedimentos contábeis pertinentes; e*
- *Promover as alterações e ajustes necessários à atualização do Plano de Contas, observada sua estrutura básica, incluindo os Lançamentos Típicos do Setor Público.*

3.4 CAMPO DE APLICAÇÃO

O campo de aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público abrange todas as entidades governamentais, exceto as estatais independentes, cuja utilização é facultativa. O PCASP deve ser utilizado por todos os Poderes de cada ente da federação, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como pelas empresas estatais dependentes.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Entende-se por empresa estatal dependente, conforme disposto no art. 2º, inciso III da LRF, a empresa controlada que recebe do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

4 SISTEMA CONTÁBIL

O sistema contábil é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Esse sistema é organizado em subsistemas de informações, que oferecem produtos diferentes em razão das especificidades demandadas pelos usuários e facilitam a extração de informações.

Conforme as NBCASP, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas:

a) Subsistema de Informações Orçamentárias – *registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como:*

- i. Orçamento;*
- ii. Programação e execução orçamentária;*
- iii. Alterações orçamentárias; e*
- iv. Resultado orçamentário.*

*b) **Subsistema de Informações Patrimoniais** – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações tais como:*

i. Alterações nos elementos patrimoniais;

ii. Resultado econômico; e

iii. Resultado nominal.

*c) **Subsistema de Custos** – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:*

i. Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;

ii. Bom uso dos recursos públicos; e

iii. Custos das unidades contábeis.

*d) **Subsistema de Compensação** - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações tais como:*

i. Alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e

ii. Acordos, garantias e responsabilidades.

Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

a) O desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;

b) A avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;

c) A avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e

d) A avaliação dos riscos e das contingências.

O conhecimento do conceito do sistema contábil e de seus subsistemas, apesar de essencialmente teórico, facilita o pleno entendimento da estrutura e funcionamento do PCASP

6 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público compõe-se dos seguintes títulos:

a) **Ativos** - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;

b) **Passivos** – são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços; e

c) **Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial** – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, conforme disposto na Lei nº 6.404/1976, viabilizando a utilização da classificação patrimonial pelas empresas estatais.

6.1 ATIVO

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

a) Estiverem disponíveis para realização imediata; e

b) Tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os demais ativos ser classificados como não circulante.

6.2 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

a) Corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte;

b) Corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

O patrimônio líquido compreende o valor residual positivo entre o valor do Ativo e do Passivo.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

Integram o Patrimônio Líquido: patrimônio social/capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações ou cotas em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

6.3 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

6.3.1 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

Variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

Assim, todas as alterações ocorridas no patrimônio são denominadas Variações Patrimoniais e podem ser classificadas em:

- *Quantitativas;*

- *Qualitativas.*

As variações quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, correspondendo aos fenômenos modificativos patrimoniais e subdividindo-se em:

- *Variações Patrimoniais Aumentativas – quando aumentam o patrimônio líquido;*

- *Variações Patrimoniais Diminutivas – quando diminuem o patrimônio líquido.*

As variações qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais. Correspondem à materialização dos fenômenos permutativos patrimoniais.

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como variações mistas ou compostas.

Referências e base legal:

- Portaria da STN nº 751/2009
- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público- Volume V
- Plano de Contas Aplicado ao Setor Público -Volume IV

2. Apresentação das Principais Telas do SIGA