



CONTROLE INTERNO

*Trabalho elaborado pela equipe técnica da Fiorilli Software
Fevereiro 2020*

SUMÁRIO

Introdução.....	03
1. Controle na Administração Pública.....	03
2. Legislação Aplicada.....	05
3. Definições.....	08
3.1 Conceitos.....	08
3.2. Objetivos.....	10
3.3. Princípios.....	10
3.4. Recomendações.....	11
4. Foco, Categorias e Tipos de Controle.....	12
4.1. Foco do Controle Interno.....	12
4.2. Categorias de Controle.....	12
4.3 Tipos de Controle.....	12
5. Estrutura do Controle Interno.....	13
5.1. Atividades do Controle Interno.....	13
5.2. Organização e Competências.....	14
6. Responsável pelo Controle Interno.....	15
7. Roteiro de Implantação.....	16
7.1. Indicação de Equipe/Pessoa Provisória.....	16
7.2. Definição de Estrutura Mínima para Desenvolver as Atividades.....	16
7.3. Fazer Mapeamento do Ambiente de Controle.....	17
Tabela - Exemplo de Sistemas e Procedimentos.....	17
7.4. Principais Pontos de Análise.....	17
Gestão Orçamentária.....	17
Aplicação no Ensino.....	19
Aplicação Recursos Fundeb.....	19
Aplicação na Saúde.....	20
Despesas co Pessoal.....	21
Arrecadação Dívida Ativa.....	22



Despesas com Encargos Sociais.....	23
Transferências de Duodécimos.....	24
Adiantamentos.....	26
Licitações.....	27
Metas e Programas.....	28
7.5. Realizar Checklist.....	29
7.6. Elaborar Cronograma de Atividades de Fiscalização.....	35
7.7. Relatório de irregularidades.....	35
8. Relação do Controle Interno com Controle Externo.....	36
8.1. Relatório de Gestão Fiscal.....	37
8.2. Alertas do Audep.....	38
9. Normatização.....	39
9.1. Modelo de Normas das Normas.....	39
9.2. Modelo de Fluxograma.....	41
10. Sugestão de Projeto de Lei.....	42
11. Anexos	
IV.02.107 - O Controle Interno na Administração Pública (Jonas Lemuel Kempa).....	47
IV.02.195 - O Controle Interno do Município (Flavio de Toledo Junior).....	57
IV.02.209 - O que não pode faltar no relatório do Controle Interno de Prefeituras e Câmaras de Vereadores (Flavio de Toledo Junior).....	69
IV.02.240 - Motivos que rejeitam a conta do Prefeito. <i>Análise à luz da jurisprudência do TCE-SP.</i> (Flavio de Toledo Junior).....	73
IV.02.248 - As glosas mais habituais sobre a despesa da Educação (Flavio de Toledo Junior).....	81
IV.02.255 - Dúvidas frequentes sobre o Controle Interno do Município – Perguntas e Respostas. (Flavio de Toledo Junior).....	89

Este Documento pode ser reproduzido, em parte ou integralmente, desde que devidamente autorizado e citada a fonte



CONTROLE INTERNO

Introdução

Assim como a Transparência, o Planejamento e a Responsabilização, o Controle da administração pública é considerado como um dos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com o objetivo de corrigir desvios, controlar os gastos públicos e avaliar o desempenho operacional e financeiro dos gestores, o Controle Interno já previsto na constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal ganha novo destaque com a publicação das NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, mais especificamente a NBCT- 16.8 que estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

As entidades do setor público guardam semelhança com as empresas privadas no que diz respeito a alcançar seus resultados. Há valor econômico agregado aos serviços públicos de Saúde, Educação segurança entre outros. Sabe-se também que para buscar seus objetivos, qualquer tipo de organização, necessita de instrumentos de planejamento e controle. Na função do controle, a controladoria ou Controle Interno tem papel fundamental na avaliação comparativa entre o esperado e o realizado. Mas, no caso da Administração Pública, em especial a municipal, nota-se uma ausência desse tipo de instrumento implantado e realizando com efetividade suas operações. É notório que, muitas vezes, a implantação do Controle Interno dá-se somente com a instituição de sistemas e nomeação de servidores com o único objetivo de garantir ao Controle Externo a formalidade e legalidade de sua existência.

Os municípios não exercem o controle interno em sua essência. Culturalmente é possível perceber que os órgãos públicos detinham uma visão distorcida de que o controle restringe as ações do gestor, mas, pelo contrário, o Controle Interno tem como um de seus principais objetivos auxiliar o gestor a ampliar sua visão sobre a administração e avaliar a eficácia e a eficiência das ações do governo. Além da visão distorcida, percebe-se a existência de controles não funcionais, inoperantes e apenas implantados com o objetivo de dar a aparência do cumprimento da determinação legal.

Contudo, com a necessidade de mudanças de paradigmas e a evolução da fiscalização, com uma análise qualitativa dos instrumentos existentes, passa-se a ter a necessidade de implantação e efetivação plena dessa antiga determinação legal. O controle, a princípio, tem que ser uma necessidade do gestor, com envolvimento do Sistema do controle interno em todas as áreas pertinentes aos resultados esperados, com uma cadeia interligada de informações, na qual seja possível verificar a legalidade e fornecer dados que permitam a tomada de decisão. Tal tarefa não fácil, nem tampouco impossível, dada a complexidade e o grau de envolvimento exigidos dos agentes e servidores envolvidos.

Destaca-se o tema, nesse momento, além do já mencionado enfoque dado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em decorrência da necessidade de alteração de paradigmas e mudanças culturais. É inegável que a transparência nos atos e contas da Administração é de grande relevância, em especial com a entrada em vigor, no fim de maio para os Municípios com até 50 mil habitantes, da obrigatoriedade da divulgação em tempo real das informações da execução da receita e despesa.

Com efeito, essas mudanças levam ao ideal de transparência plena, de divulgação irrestrita das ações emanadas pelo Poder Público, com mostras claras dos atos praticados, além dos valores gastos nas ações. Esse fator visa a estender a participação do cidadão e subsidiá-lo com instrumentos de controles da gestão pública. Para tanto, é importante que a própria Administração crie procedimentos padronizados e organizados com o objetivo de assegurar o direito fundamental à transparência, que deve ser exercido sem qualquer impedimento, e com pleno atendimento aos princípios da Administração Pública.

1. Controle na Administração Pública

O controle na Administração Pública está associado a responsabilidade da gestão e do gestor em prestar contas sobre a aplicação dos recursos na busca dos resultados esperados. Diferente do setor privado, na administração pública essa responsabilidade é ainda maior, pois os recursos gerenciados são de terceiros. O controle na administração deve ser mais amplo do que somente o aspecto contábil, também tem que ter o enfoque administrativo da coisa pública em seus vários aspectos,



principalmente os relacionados ao resultado da gestão por meio da avaliação dos programas e ações do Plano Plurianual.

O controle da administração pública é realizado através do Controle Externo e Controle Interno. O controle Externo realizado pelos tribunais de Contas onde seus objetivos são fiscalização financeira, orçamentária e contábil que atenda, aos princípios da administração pública na arrecadação da receita e realização da despesa. Já o controle interno tem o papel de analisar o correto funcionamento dos processos e a adequada estrutura que seja capaz de fornecer informações para a tomada de decisões e também prevenir riscos.

Castro relata que no Brasil o foco do controle sempre foi mais negativo, voltado para a correção de pessoas do que positivo, que seria o controle administrativo que considera a capacidade de fazer com que a ação ocorra segundo o planejado. Dessa forma na administração pública brasileira temos um controle exercido pelos Tribunais de Contas voltado para a verificação da legalidade e dos aspectos contábeis da gestão, ficando uma lacuna no que se refere ao controle administrativo e operacional das ações do governo. Tal lacuna pode ser atribuída pela fragilidade do funcionamento dos sistemas de controle interno, onde são raros os casos de sucesso na administração municipal, onde esses sistemas cumpram sua real finalidade, que é a de corrigir erros e verificar resultados.

Com efeito, é válido afirmar que o Controle deixou de ser apenas um verificador de legalidade, sendo necessário que ele seja atuante, realizando controles dos resultados, com um papel essencial como instrumento de gerenciamento para a Administração e de garantia - para a população - de que o serviço público seja prestado de forma eficiente e racional, com o mínimo de recursos, sem desvios ou desperdícios. Vejamos abaixo um texto¹ de autoria de Nogueira e Pires ("O papel do controle interno em uma gestão pública voltada para resultados") que transcreve bem essa ideia:

"Os gestores públicos devem ter em mente a responsabilidade de se preocupar constantemente com os produtos, bens e serviços, que oferecem para os cidadãos aos quais devem prestar contas permanentemente, ou seja, praticar o conceito de accountability, que representa a obrigação que a organização tem de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Para atender a essa premissa devem estar estruturados de maneira que possam demonstrar contabilmente a origem e a aplicação dos recursos públicos.

O sistema de controle interno deverá estar consolidado no compromisso do trinômio da moralidade, cidadania e justiça social ao atingir o processo de democratização do Poder ao verdadeiro cliente (cidadão) que já não suporta ver tanto desperdício e malversação de recursos públicos.

A ideia de um sistema de controle interno, pautado nos fundamentos da accountability, reflete integridade, representando um passo importante no estabelecimento de uma política consistente de controle da corrupção, mas é somente o início do caminho para uma política de reformas que garantam o controle sustentável da corrupção.

Ressalta-se que um dos maiores problemas resultantes da ineficácia do serviço público se chama "desperdício", assim, a grande proposta da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) é trazer para a administração os segmentos gerenciais. O administrador público na condução de sua gestão não pode mais se abster de informações referentes aos resultados de sua ação governamental expressa em dados concretos, devidamente registrados e traduzidos em relatórios gerenciais.

Hoje não se pode falar em administração eficiente desconsiderando a perspectiva de seus clientes (sociedade), não se pode falar em modernização da administração limitada à otimização apenas do ambiente interno e de inovação tecnológica. A efetividade do serviço público está na satisfação das necessidades básicas dos clientes, sua cultura e carências sociais.

Para a administração pública melhorar seu desempenho tem que buscar otimizar o seu processo orçamentário e financeiro pois, ainda existe um grande abismo entre resultados esperados e resultados alcançados pelas ações governamentais. Nesta filosofia a consolidação e otimização dos Sistemas de Controle Interno passa a ser a maior e mais importante iniciativa do gestor público.

A efetividade da gestão exige a integração de estratégias que permitam construir um sistema dinâmico da avaliação, integrando o orçamento às verdadeiras necessidades da população e demonstrando os aspectos quantitativos e qualitativos por meio do Balanço Social.

O controle da administração pública é um campo já desenvolvido há tempos, e continua em plena evolução. Para efetivação do interesse comum, função esta precípua da qual o Estado foi criado,



faz-se necessária uma constante atualização das formas de controle. No Brasil, os paradigmas da Administração Pública ganham outros contornos, com a finalidade de direcionar a conduta dos gestores ao interesse público e permitir uma administração transparente e que atue em consonância com o ordenamento jurídico seguindo as principais tendências:

I – Direito por princípios: há uma tendência de reconhecer os princípios como normas, e a aplicação destes em concorrência com as normas, na aplicação do caso concreto.

II – Reconceitualização de legalidade: no rumo das novas tendências, o princípio da legalidade adquire compreensão mais ampla, para significar inclusive constitucionalidade, legitimidade ou juridicidade, com o intuito de prevalecer o direito sobre a literalidade da Lei.

III – Democratização de práticas políticas: no campo político, faz-se necessária a utilização de mecanismos para a participação direta do povo nas decisões do Estado, abrindo espaço para as influências sociais no espaço governamental.

IV – Administração pública consensual: permitindo a participação ampla dos cidadãos nas formas de controle da administração.

V – Fortalecimento do papel do Ministério Público: atualmente é conferida maior legitimação ao Ministério Público no controle dos Atos da Administração Pública, não ficando adstrito somente à legalidade estrita como anteriormente, mas assumindo características de controle de finalidade.

VI – Garantia de Segurança Jurídica: sob a égide do Estado Democrático de Direito, o princípio da segurança jurídica atua como importante forma de controle, visto que restringe a liberdade volitiva do administrador e incrementa a possibilidade de controle da sua atuação.

VII – Controle da Administração Pública em face de novos modelos organizacionais: a atividade estatal moderna necessita do desenvolvimento de novos mecanismos controlatórios ou promover a reestruturação daqueles já existentes, visando superar os desafios impostos pela política da autonomia das entidades da administração indireta e pela delegação ao particular de atividades estatais.”

2. Legislação Aplicada

Desde antes do advento de nossa Constituição Federal havia previsão do controle interno com a lei 4.320, de 1964, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro, não sendo, como sempre imaginamos, exigências recentes.

Nesse diploma legal é possível visualizar as expressões “controle interno” e “controle externo”, considerada, portanto, como marco inicial da previsão legal relativa ao “controle”. A Lei 4.320 em seus artigos 76 a 80, definiu regras relativas ao controle interno, enquanto que os artigos 81 e 82 estabeleceram normas atinentes ao controle externo.

No artigo 76 (que remete o intérprete ao artigo 75) é especificado as atribuições do Controle Interno, em especial quanto a execução orçamentária, que deve compreender:

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.

Vale ressaltar que já nesse diploma legal foi definido que todos os Poderes manterão, de forma integrada, o Sistema de Controle Interno, mesmo que cada Poder possua seu próprio controle interno. Contudo, foi estabelecido que a “integração” desses controles é de competência do poder Executivo, a quem é cabível, portanto, elaborar a cada final de exercício financeiro a prestação de contas consolidada.

É por esse artigo que incumbe ao Poder Executivo requisitar mensalmente ao Poder Legislativo os demonstrativos contábeis, para que, desta forma, possa consolidar os balanços e demonstrativos da receita e da despesa, despesas com pessoal, entre outros. Caso assim não seja feito, a publicação da execução orçamentária, dos gastos com pessoal e o relatório de gestão fiscal faria prejudicado.

1 - Nogueira e Pires, 2004 *apud* Governo de Minas - Controladoria Geral do Estado. Controle Interno e Auditoria Governamental. 2012.



Posteriormente, em 1967, houve a constitucionalização do controle interno, além de a Administração Federal ter regulamentado a atuação do controle das atividades exercidas pelas entidades e órgãos federais (Decreto-Lei n. 200/67). Com esse diploma legal, o controle passou a fiscalizar a utilização de recursos e a execução de programas. Atividades de fiscalização que foram consolidadas com a Constituição Federal de 1967, conforme supramencionado, já abrangendo questões quanto a melhor gestão dos recursos públicos.

Em nosso contexto político e ordenamento jurídico atual (Constituição Federal de 1988), foi instituída a criação do Sistema de Controle Interno, nos moldes já previstos na Lei 4.320, de 1964. Ou seja, cada Poder da Federação (Legislativo, Executivo e Judiciário) deverá manter o seu próprio controle interno e todos deverão ser integrados.

Além disso, estabeleceu que aos responsáveis pelo Controle Interno compete apoiar o Controle Externo (exercido pelo Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas). Vale dizer que a esses responsáveis, no exercício de sua missão institucional, caberá dar ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade que observar na gestão dos recursos públicos. Caso assim não faça, poderá, inclusive, ser responsabilizado solidariamente com o autor das irregularidades/ilegalidades (art. 70; 74, IV, § 1º, da CF/88).

Veja-se, pois, que a fiscalização e controle não é exclusivo do Controle Externo (Poder legislativo auxiliado pelo Tribunal de Contas), posto que é cabível, da mesma forma e sob pena de responsabilização solidária, ao Controle Interno de cada Poder atuar proativamente no acompanhamento da gestão dos recursos públicos.

No ano de 2000, com a entrada em vigor da Lei de Rresponsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), reiterou-se a importância do controle interno, obrigando, inclusive, a participação do responsável nos relatórios de gestão fiscal.

O intuito dessa obrigatoriedade foi o de viabilizar que o controle interno passe a controlar os limites de despesas, empenhos e dívidas:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referido no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será 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.

Reforçando todo esse cenário e necessidade de implantação de um controle interno efetivo, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.8, define, especificamente, controle interno como

“O conjunto de recursos métodos e processos adotados pela entidade governamental, com a finalidade de:

a) assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais;

b) garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações;

c) promover e manter a confiabilidade do sistema de informações contábeis;

d) comprovar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio;

e) garantir a integralidade e exatidão dos registros contábeis;

f) prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações;

g) possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;



h) garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;

i) garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.”

Interessante que por essas finalidades definidas ao controle interno podemos observar que sua função e importância é muito além do que imaginamos, isto é, de somente “fiscalizar e controlar”. Sua função, realmente, é a de apoiar, acompanhar, auxiliar.

No Estado de São Paulo, o Tribunal de Contas já emitiu comunicado (Comunicado SDG nº 32/2012) orientando as Prefeituras e Câmaras para que instituam seus próprios sistemas de controle interno, que deverão atuar integralmente. O objetivo é fazer com que referido comando legal seja aplicado, disponibilizando, conseqüentemente, meios para que o dirigente municipal disponha de informações qualificadas para a tomada de decisões.

Ainda, o controle interno é definido como mais um elemento de garantia e observância do princípio da legalidade, eficiência e publicidade dos atos. Pedimos vênia para transcrever o Comunicado, no qual é possível observar orientações quanto às funções que deverão ser atribuídas ao Controle Interno:

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO ressalta que, a mando dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, bem assim do artigo 54, parágrafo único, e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal e, também, do artigo 38, parágrafo único, da Lei Orgânica desta Corte, a Prefeitura e a Câmara Municipal devem possuir seus próprios sistemas de controle interno, que atuarão de forma integrada.

Sob aquele fundamento constitucional e legal, é dever dos Municípios, por meio de normas e instruções, instituir, se inexistentes, e regulamentar a operação do controle interno, de molde que o dirigente municipal disponha de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos financeiros chancelados, sem que hajam razões para alegar desconhecimento.

Apenas servidores do quadro efetivo deverão compor o sistema de controle interno.

Nesse contexto, tal normatização atenderá, dentre outros aspectos, para as funções constitucionais e legais atribuídas ao controle interno:

1- Avaliar o cumprimento das metas físicas e financeiras dos planos orçamentários, bem como a eficiência de seus resultados.

2- Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

3- Comprovar a legalidade dos repasses a entidades do terceiro setor, avaliando a eficácia e a eficiência dos resultados alcançados.

4- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município.

5- Apoiar o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

6- Em conjunto com autoridades da Administração Financeira do Município, assinar o Relatório de Gestão Fiscal.

7- Atestar a regularidade da tomada de contas dos ordenadores de despesa, recebedores, tesoureiros, pagadores ou assemelhados.

De se registrar, ainda, que a adequada instituição do correspondente órgão de controle interno é medida que será verificada por ocasião da fiscalização levada a efeito pelo Tribunal de Contas, com repercussão no exame das contas anuais.

Tendo em vista que o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo vem recusando contas ante a flagrante inoperância do Controle Interno, vale atentar para o seguinte Comunicado Fiorilli:

Comunicado Fiorilli S/C Software

O que não deve faltar no relatório do controle interno

A inoperância do controle interno vem integrando o conjunto das falhas que, no TCE-SP, recusam o balanço anual do Prefeito ou levam à rejeição definitiva da conta do Presidente da Câmara.

Sendo assim a Fiorilli S/C Software faz os seguintes alertas:



- a. O que não deve faltar no relatório da Prefeitura:
- Breve comentário sobre os alertas do período, feitos pelo sistema Audesp.
 - Obras com execução lenta ou paralisada.
 - Desempenho do Município em indicadores que avaliam a eficiência do gasto público (ex.: IDEB, IDSUS, IPRS, IEGM; caso sejam publicados no período abrangido pelo relatório);
 - Diferença entre a receita arrecadada e a despesa liquidada (R\$ e %); se for o caso, projeção de déficit orçamentário anual e, para este último ano de mandato, expectativa de não cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (com proposta de medidas corretivas).
 - Valor, nominal e percentual, de alteração nas dotações iniciais do orçamento, quer mediante créditos adicionais ou por intermédio de transposições/remanejamentos/transferências.
 - Síntese das receitas e despesas do regime próprio de previdência -RPPS (propostas corretivas, na expectativa de déficit em 2016).
 - Valor recolhido ao INSS, FGTS, PASEP e RPPS, quer da atual competência ou de parcelamento de dívidas, com propostas corretivas no caso de inadimplência.
 - Taxa da despesa de pessoal do último quadrimestre; na superação do limite máximo, apresentação de medidas corretivas.
 - Percentual aplicado na Educação, Fundeb, remuneração do magistério e Saúde, com propostas corretivas na projeção de despesa insuficiente até o final do exercício.
 - Valor pago a título de precatórios judiciais, com propostas corretivas na estimativa de não cumprimento do regime especial (EC 62, de 2009) ou normal (art. 100, da CF) de pagamento
 - Valor repassado a instituições do terceiro setor, resumindo, se for o caso, os pareceres conclusivos e o que se viu nas inspeções in loco.
 - Número de adiantamentos analisados, noticiando valores devolvidos por ação do controle interno.
 - Na inversão da ordem cronológica de pagamentos, proposta de publicação das razões de interesse público (art. 5º, Lei 8666/1993).
- b. O que não deve faltar no relatório da Câmara de Vereadores
- Breve comentário sobre os alertas do período, feitos pelo sistema Audesp.
 - Valor nominal e percentual da despesa total (apartando os inativos), da folha de pagamento e da remuneração total dos Vereadores, com propostas corretivas, na hipótese de uma projetada ultrapassagem dos respectivos limites constitucionais.
 - Relação de despesas que, à luz da jurisprudência do TCE-SP, podem ser consideradas impróprias.
 - Valor devolvido à Prefeitura: imposto de renda retido na fonte; duodécimos não utilizados; alienação de bens móveis e imóveis; restituição de pagamentos a maior.
 - Valor das restituições feitas pelos Vereadores, em razão de pagamentos indevidos, antes glosados pelo Tribunal de Contas.
 - Na inversão da ordem cronológica de pagamentos, proposta de publicação das razões de interesse público, nos termos do art. 5º da Lei de Licitações e Contratos.
 - Número de adiantamentos analisados, noticiando valores devolvidos por ação do controle interno.

3. Definições

3.1. Conceitos

Após a verificação do controle interno na Administração Pública, assim como exposição quanto à legislação aplicada e atinente ao tema, é importante traçarmos algumas definições com o intuito de possibilitar melhor compreensão da matéria.



É importante anotar que muitas terminologias diferentes são utilizadas por diversos autores, tribunais, regulamentações, instruções, entre outros. Todavia, para fins de melhor compreensão e facilidade consideramos como sinônimos quaisquer das expressões: “controle interno”, “controles internos” e “sistema” ou “estrutura de controles internos”, da mesma forma que considera o Tribunal de Contas da União no trabalho “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública”, publicado em 2009.

Não obstante, apenas para esclarecer os conflitos de nomenclatura, a diferença entre “sistema” e “estrutura” decorre do fato de que o termo “sistema” de controle interno induz a um controle realizado de forma mais restrita, sendo que “estrutura” de controle interno é amplo, passando a ideia de englobar, por exemplo, o ambiente de controle em si, o sistema de contabilidade, os procedimentos de controles, as rotinas realizadas, entre outras.

A nossa própria Constituição Federal, artigo 74, “confunde” a terminologia, posto que menciona que os poderes manterão, de forma integrada, “sistema de controle interno”, não se estendendo a conceituar o que se entenderia por esse “sistema”, cabendo a cada ente federativo definir os conceitos e estabelecer suas próprias concepções.

A título exemplificativo, podemos mencionar o Decreto 14.271, de 21 de agosto de 2003, de Porto Alegre, que conceituou e diferenciou “controle interno”, “sistema de controle interno” e “auditoria”:

Art. 3º Para fins deste Decreto considera-se:

I – Controle Interno: conjunto de métodos e processos adotados com a finalidade de comprovar atos e fatos, impedir erros e fraudes e otimizar a eficiência da Administração.

II – Sistema de Controle Interno: conjunto das atividades de controle exercidas pelas diversas unidades técnicas da Administração, organizadas e articuladas a partir de uma unidade central de coordenação.

III – Auditoria: atividade de controle, realizada consoante normas e procedimentos de auditoria, que compreende o exame detalhado, total, parcial ou pontual, dos atos administrativos e fatos contábeis com a finalidade de verificar se as operações foram realizadas de maneira apropriada e registradas de acordo com o aparato legal.

O Tribunal de Contas dos municípios da Bahia, na Resolução nº 1.120, por sua vez, considerou o sistema de controle interno como “peça fundamental para a realização de gestões responsáveis e transparentes”.

De modo geral, essas expressões, aqui consideradas como sinônimas para fins didáticos, são utilizadas para referir-se ao conjunto de regras organizacionais, conjunto de políticas e procedimentos existentes em uma entidade com o intuito de promover vigilância, fiscalização e verificação dos atos praticados, possibilitando melhor visão (previsão) do procedimento e a forma que impactará em um resultado, em um objetivo.

Simplificadamente, é possível dizer que controle interno é um processo de organização, um conjunto de atos praticados pela própria entidade com o intuito de assegurar que os objetivos sejam atingidos, ou levadas em vias de se atingir, com observância das normas legais, ou, conforme definido por Cleiton Vieira¹:

Definição de Sistema: Conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados.

Definição de Controle Interno: Conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA.

Com as definições transcritas, Sistema de Controle Interno significa: Conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo

Vale dizer, então, que cada entidade terá o seu controle interno que, quando analisados de forma conjunta, seguindo-se o mesmo regulamento e padronização, com vistas à consecução de um fim comum, tem-se uma “estrutura de controle interno”.

1 - VIEIRA, Cleiton. O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001565.pdf



Quanto ao “controle” em si, a doutrina especializada leciona que “qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.” (Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock).

3.2. Objetivos

Sabendo-se o que é controle interno, resta-nos pensarmos quais são os objetivos da implantação dessa estrutura. É muito comum, e aqui não condenamos os que assim pensam, imaginar que “controle interno” implica em uma fiscalização, um “dedo duro”, o “colega chato” dentro da Administração.

Mas, os objetivos do controle interno vão além de “fiscalizar e relatar”. Esses controles devem ser criados e regulamentados de modo a possibilitar a redução da probabilidade de ocorrência ou evitar a materialização de um risco a um objetivo fixado. Por exemplo: planeja-se uma licitação que objetiva uma contratação, que, por motivos quaisquer e alheios, acaba transcorrendo com uma ilegalidade no procedimento (o risco que poderia levar a uma contratação irregular), o controle interno deve atuar de forma a “eliminar” esse risco e possibilitar que o procedimento transcorra sem irregularidades ou ilegalidades, levando à contratação dentro dos moldes legais.

Veja-se, portanto, que o Controle Interno (ou a Estrutura do Controle Interno), objetiva a padronização dos procedimentos existentes na Administração, mitigando-se a existência de irregularidades, independente do servidor que esteja atuando em determinada função ou de suas influências culturais ou pessoais.

Com efeito, dessas premissas afirma-se que além da organização, o controle interno objetiva, dentre outros:

- assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacado-se conhecer as receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- acompanhar a programação estabelecida nas peças de planejamento (Planos Plurianuais - PPA; Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO; Leis Orçamentárias Anuais - LOA);
- buscar o equilíbrio nas contas públicas e a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos públicos;
- examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- assegurar o cumprimento de leis e regulamentos, assim como de sua revisão.

Conforme bem definido pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, a atuação do Sistema de Controle Interno é “realizada antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade frente aos princípios constitucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e garantir que os dados contábeis sejam fidedignos”¹.

Em síntese, o Controle Interno visa a auxiliar a entidade a atingir e executar seus objetivos, na medida que proporciona uma garantia razoável (nunca absoluta).

3.3. Princípios

Sendo princípios a base do ordenamento, o “norte” de interpretação e conduta a que devemos nos orientar, o Controle Interno, conforme toda e qualquer matéria da Administração Pública, está pautada em princípios que merecem atenção.

O artigo 37, da Constituição Federal, elenca os chamados princípios básicos da Administração Pública: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência.

Além desses, de regras de interpretação e da doutrina existente, é possível extrair outros princípios que deverão considerados pela atuação do Controle Interno. A seguir, adotaremos o rol de alguns princípios elencados por Milton Mendes Botelho³

¹ - TCEMG - Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Cartilha de Orientação sobre Controle Interno. Junho de 2012.

³ - BOTELHO, Milton Mendes. Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal. 2ª ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2008.



Princípio do Interesse Público: na Administração deve sempre priorizar o interesse público em detrimento do interesse particular, logo, todas as despesas devem observar a coletividade;

Princípio da Economicidade: em determinada contratação, por exemplo, a Administração Pública deve sempre buscar a melhor qualidade para o melhor preço, isso é, a busca da vantajosidade, que é uma forma de fazer valer o princípio da economicidade. Além disso, ele objetiva a redução de custos nos serviços públicos prestados à sociedade sem que isso implique em redução da qualidade.

Princípio da Celeridade: Esse princípio está diretamente relacionado ao Controle Interno, posto que esse visa, de fato, de reduzir o tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais ágil e eficiente, evitando-se o engessamento da máquina administrativa.

Princípio da Razoabilidade: o Controle Interno deve ser razoável o suficiente para que saiba analisar as questões de forma imparcial e com bom senso, isto é, faça as decisões de forma ponderada, buscando, sempre, o melhor resultado. Por isso, o Controle Interno deverá se resguardar de acusações infundadas ou julgamentos precipitados, sendo essa a razão pela qual é de extrema importância que seja instaurado procedimentos administrativos quando for apurar eventuais irregularidades.

Princípio da Proporcionalidade: Os membros do Controle Interno devem ser imparciais e proporcionais em suas decisões e análises, ou seja, casos ou atos semelhantes, devem receber o mesmo tipo de tratamento por parte da Administração Pública.

Princípio da isonomia: é a busca pela igualdade formal, isto é, o cumprimento da famosa expressão “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades”. Desta forma, é importante que o Controle Interno saiba as necessidades e peculiaridades de cada caso e faça exigências em consonância com as características e aspectos individualizados.

Princípio da Probidade Administrativa: este princípio guarda estreita relação com o princípio da moralidade administrativa; o Controle Interno deve ser probo, honesto.

Princípio da Ampla Defesa: a ampla defesa é um direito garantido pelo artigo 5º, LV da Constituição Federal. Define que a todos é cabível se defender, apresentar recursos, juntar documentos, enfim, exercer sua defesa e contraditório em todo e qualquer processo administrativo.

3.4. Recomendações

Dentre as diversas formas de atuação do controle interno, segue algumas recomendações relativo à responsabilidade, rotação, férias entre outros.

As responsabilidades atribuídas aos servidores deverá sempre ser determinada por ato administrativo (decreto ou Portaria).

É importante que o Controle Interno possua responsabilidade e atribuição para requerer dos envolvidos em suas atividades diárias informações para o cumprimento do dever. Para dar “praticidade” a essa competência, alguns municípios estabelecem (no estatuto dos servidores ou lei específica) que a conduta de não atendimento à solicitações do controle interno é uma falta de zelo, passível, inclusive, de penalidades.

O Controle Interno, dentro de sua rotina, deverá exercer os controles estabelecidos nos diversos sistemas administrativos. No setor de Contabilidade, por exemplo, que além de todas as suas atribuições é considerado como o órgão gerador de informações, é responsabilidade do controle interno confrontar os comprovantes de receitas e despesas e as demonstrações contábeis, sempre com observância da tempestividade dos lançamentos contábeis.

Veja-se, pois, que as operações são segregadas, ou seja, cada entidade da Administração terá a sua devida importância dentro de uma sistemática de controle interno, cabendo a este fazer o acompanhamento, verificações e orientações acerca da legalidade e observância das boas práticas internas.

Nesse exercício de suas atividades, recomenda-se que o controle possua registro das operações realizadas, crie manuais, orientações, fluxogramas, relatórios, lista de verificações, enfim, instrumentos que possam subsidiar (e que espelhem) a rotina e procedimentos atinentes a sua atividade.

Em atenção ao princípio da legalidade que para a Administração Pública vincula no sentido de “só poder fazer o que a lei determina”, as regras de conduta do controle interno (uma instrução normativa,



por exemplo) deverão ser devidamente publicadas/informada e disponibilizadas a todos os setores, com comprovação de envio e atestado de ciência por parte dos secretários, chefes, diretores, assessores.

Relativo aos servidores, alguns doutrinadores (como Botelho) sugerem que se faça uma rotação dos servidores que ocuparão as atribuições do controle interno. Deste modo, haverá qualificação de um maior número de pessoas que já desempenharam a função, evitando-se vícios e comodismos.

4. Foco, Categorias e Tipos de Controle

4.1. Foco do Controle Interno

Como a área de abrangência do controle interno pode ser extensa e com vários níveis de atuação, ela engloba mais de um foco de ação a ser analisado.

A atuação do controle interno, dentre vários outros aspectos, pode focar na análise e acompanhamento:

- Da administração (procedimentos administrativos)
- Da pessoa (atuação do gestor)
- Do produto (resultados esperados do governo)

O diagnóstico inicial ou as avaliações do próprio controle interno determinarão a necessidade maior de focar um ou outro fator. Desta forma, não há que se falar em fator/foco mais ou menos importante para a Administração, mas, sim, em saber qual foco deve ser dado prioridade em determinado momento.

4.2. Categorias de controle

Dentro do Controle Interno, o levantamento, avaliação e demonstração de suas atividades podem estar divididas e classificadas de maneiras diferentes, de acordo com sua finalidade, seu aspecto temporal ou características organizacionais.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, especificamente a NBCT 16.8 - CONTROLE INTERNO, define três categorias de controle na qual o Controle Interno deve atuar, são elas:

- **OPERACIONAL:** Aqueles relacionados aos resultados alcançados pela gestão;
- **CONTÁBIL:** Aqueles relacionados à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- **CUMPRIMENTO LEGAL:** Aqueles relacionados à observância da legislação e regulamentos pertinentes.

Na realização do trabalho de controle, isto é, com levantamentos, avaliações e demonstrações, é necessário que o controlador se atente para a existência de registros, que possibilite o efetivo acompanhamento e análise das metas em termos de cumprimento do princípio da eficiência e economicidade.

Veja-se, pois, que o objetivo da contabilidade (referente ao controle interno), além de ser de suma importância como elemento integrador, é fornecer informação econômica relevante por meio dos relatórios, possibilitando aos gestores tomarem decisões com segurança.

4.3. Tipos de Controle

“Tipo” é considerado um modelo ideal, um conjunto de características essenciais de algo. Logo, tipo de controle refere-se ao conjunto de características inerentes ao controle, sob o enfoque do que compreende, qual a prioridade que deve ser dada, procedimentos necessários, entre outros.

Segundo leciona Castro, o controle pode ser dividido nos seguintes tipos:

Controle Administrativo: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência as diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registro contábeis. Incluem-se controles como



verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimentos de tributos.

Controle Contábil: compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente ligados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreende controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil.

Sendo o objetivo principal do controle testar a regularidade e adequação dos procedimentos da atividade estatal, evitando-se a prática de atos ilegais ou desvios de finalidade, é essencial que este ocorra em diversos momentos em relação aos atos praticados. Desta forma, em relação ao aspecto temporal, isto é, quanto ao momento do controle, podem ser:

Controle prévio ou preventivo: É aquele que antecede a conclusão ou operatividade do ato como requisito de sua eficácia. Tem como objetivo final dar segurança àquele que pratica o ato ou que por ele se responsabiliza.

Sua exteriorização ocorre por meio de instruções normativas, em que será definido as regras e procedimentos a serem adotados ou, ainda, por emissão de parecer quando solicitado. Também será de grande valia a atuação prévia quando se tratar de contratação, elaboração de projetos de leis de matéria tributária, anistia, isenção, revisão geral dos servidores, plano de cargos e vencimentos.

Por exemplo: uma autorização para a saída de um veículo oficial é um controle prévio feito antes da realização do ato que deu validade ao fato de “sair com o veículo”.

Controle concomitante ou sucessivo: Aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação. É o controle feito no decorrer das ações praticadas. Tem como objetivo final garantir a execução da ação, evitando-se o cometimento de falhas, desvios ou fraudes.

Essa forma de controle ocorre em diversos momentos, destacando-se a celebração de atos administrativos como contratos, convênios, compras, entre outros. Atos em que é cabível ao controle interno demonstrar a legalidade e regularidade da despesa.

Pode se dar, também, em outros momentos, como por exemplo, a conferência da mercadoria com a nota fiscal no ato do recebimento.

Controle posterior ou subsequente: Efetiva-se após a conclusão do ato praticado, visando corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas. Por exemplo, uma conciliação bancária.

Vale destacar que nesse controle, caso verifique-se que tenha ocorrido defeitos insanáveis, deverá ser apurado eventual responsabilidade por meio de instauração de procedimento administrativo com o intuito de restituir o erário quanto a eventuais prejuízos causados.

Na análise da irregularidade deve-se atentar quanto à sua natureza, ou seja, insanável ou sanável (erros formais). A irregularidade insanável é aquela ocorrida em atos em que verifica-se que há indícios de improbidade administrativa, devendo, nesse caso, após o término do procedimento administrativo que constatou esses indícios, comunicar o Tribunal de Contas.

O mero erro técnico (irregularidade sanável) verifica-se pela ausência de indícios de comportamentos desonestos, desabonador ou intencionais relativos à improbidade administrativa. Nesse caso, na conclusão do controle interno, deverá ser proposta a correção do ato.

5. Estrutura do Controle Interno

5.1. Atividades do Controle Interno

Segundo o **Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública** ¹, o sucesso das atividades de controle interno depende da forma como o Sistema é estruturado e da clareza na definição das competências e responsabilidades do órgão central e das unidades executoras, estas entendidas todas as unidades integrantes estrutura organizacional seja agregado em três grandes grupos, a saber:

¹ - Mato Grosso. Tribunal de Contas do Estado Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na administração pública / Tribunal de Contas do Estado —.Cuiabá:TCE, 2007.

**a) Atividades de apoio:**

Acompanhamento/interpretação da legislação – orientação na definição das rotinas internas e dos procedimentos de controle - orientação à administração – relacionamento com o controle externo.

b) Atividades de controle interno:

Exercício de alguns controles considerados indelegáveis (observância aos dispositivos constitucionais - art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal – acompanhamento de resultados e outros macrocontroles)

c) Atividades de auditoria interna:

Realização de auditorias contábeis, operacionais, de gestão, patrimoniais e de informática em todas as áreas das administrações Direta e Indireta, conforme planejamento e metodologia de trabalho, objetivando aferir a observância aos procedimentos de controle e, se for o caso, aprimorá-los.

Para facilitar o planejamento e justificar a alocação de recursos, é recomendável que o conjunto de atividades

5.2. Organização e Competências

O Sistema de Controle Interno compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município e de avaliação da gestão dos administradores públicos municipais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

A legislação do Município é o instrumento que deverá estabelecer a forma de organização e estrutura. Pode ser criado um órgão único, pode-se criar o órgão central e os órgãos setoriais, entre outras formas.

Das diversas legislações que tivemos a oportunidade de analisar, verificamos que esse órgão único ou central, quando dividida a competência, possui as mais diversas denominações, tais como: o Controle Interno; a Controladoria Geral; o Controle Central, entre outras nomenclaturas.

Mas, independente da nomenclatura utilizada, esse departamento central se destacará em decorrência de suas competências, que deve ser de abrangência por todos os órgãos do Poder Executivo. Caso a regulamentação divida o Controle Interno entre os setores, esses estarão vinculados às secretarias.

A título ilustrativo, vejamos as competências de um controle interno estabelecido entre unidade central e setoriais:

“Os órgãos central e setorial podem subdividir-se em unidades setoriais e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.

Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno:

I. Avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;

II. Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos do Município, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;

III. Avaliar a execução dos orçamentos do Município;

IV. Exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Município;

V. fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos do Município;

VI. Realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos municipais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;

VII. Apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos municipais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;



VIII. Realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IX. Avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta municipal;

X. Elaborar a Prestação de Contas Anual do Prefeito a ser encaminhada à Câmara municipal;

XI. Criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Município.”

6. Responsável pelo Controle Interno

Para que a unidade de controle interno desenvolva suas atividades com eficiência, é necessário que o cargo ou equipe responsável pelo controle interno tenha autonomia para exercer sua função, com acesso às áreas e documentos a serem controlados. Outro fator crucial para o responsável do controle interno é ter tempo suficiente para desenvolver suas atividades de orientação e fiscalização.

O acesso a áreas e documentos a serem auditados é crucial na eficácia do objetivo do controle interno, do qual destacam-se àquelas já fundamentadas pela Constituição Federal e elencadas pelo Tribunal de Contas em seu Comunicado SDG 32/2012.

Grande parte do referido controle acima citado, está associado a Auditoria eletrônica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – AUDESP, cujo órgão acaba de publicar outro comunicado (SDG 11/2014) que trata da avaliação do Controle Interno no exercício de suas funções constitucionais do qual comunica que as Prefeituras e Câmaras Municipais, sujeitas à sua fiscalização, poderão solicitar através do Canal de comunicação “Fale Conosco” o fornecimento de senha de acesso ao sistema AUDESP, destinada exclusivamente ao responsável pelo Controle Interno.

O Audep, Auditoria eletrônica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, é um sistema eletrônico de recebimentos de informações contábeis dos Órgãos auditados, que está implantado desde 2008, e que faz avaliações automáticas de diversos pontos de fiscalização, com geração e alertas para os órgãos caso não esteja sendo atendido alguns desses itens. A responsabilidade pelas informações prestadas ao sistema Audep é do representante do órgão jurisdicionado que geralmente é o contador.

Portanto, ganha o Sistema de Controle Interno uma importante ferramenta que contribuirá para fortalecer a autonomia e a figura do controlador interno dentro das entidades governamentais.

Recomenda-se que o Controle Interno seja ocupado apenas com servidores do quadro efetivo, inclusive, essa é a recomendação do Tribunal de Contas do Estado de SP. Tal premissa reside no fato de garantir continuidade na sistemática de avaliação das ações do controle interno. A qualificação constante deste profissional também vai contribuir para o bom andamento do sistema. Não há um consenso sobre qual profissional específico deva assumir a responsabilidade do controle interno, mas sabemos que boa parte das avaliações vão requerer deste profissional conhecimentos contábeis e jurídicos.

Então, qual deve ser o perfil do responsável do controle interno? Dois aspectos devem ser considerados para responder essa questão.

Este perfil deve atender a requisitos profissionais e pessoais. Requisitos profissionais no sentido de que o responsável pelo controle interno vai demandar conhecimentos técnicos necessários para a realização das suas atividades, de preferência possuir nível superior.

Quanto ao requisito de perfil pessoal, é importante que o controlador saiba ter um bom relacionamento pessoal, visto que, muito mais do que “avaliar e auditar” os atos, suas atribuições englobam também a “orientação e avaliação” de outros servidores. Portanto, saber “lidar com as pessoas” avaliadas pode contribuir na tarefa de colher informações para o sistema de controle interno.

Esse “tato” no perfil do controlador se justifica, ainda, pois muitos avaliados não entenderão e não aceitarão referida avaliação como um fator positivo. Isso pode, sem dúvida, prejudicar o bom andamento da Administração, desgastando o relacionamento entre os servidores. O Controlador, portanto, deve saber ser versátil o suficiente para lidar com essas questões.

Em estruturas maiores não se imagina que o responsável pelo sistema de controle interno supervisionará pessoalmente todas as atividades desenvolvidas. Assim, é indispensável que o responsável pelo controle interno delegue parte de suas funções a supervisores.



Para tanto, é essencial que sejam estabelecidos mecanismos e procedimentos adequados que possibilitem avaliar a atuação desses colaboradores. Ainda, nessas avaliações, o controlador deverá assegurar que os supervisores possuem conhecimento técnico e capacidade profissional suficiente para o cumprimento das atribuições que lhe foram delegadas.

7. Roteiro de Implantação

Para a implantação prática do sistema de controle interno, pressupõe que antes de tudo, exista a previsão legislativa. Ou seja, é necessário que o controle seja instituído por meio de lei e devidamente regulamentado pelas entidades da Administração. É o pressuposto jurídico e fundamentação legal do sistema.

Na criação desses instrumentos legais deverá ser feita análise da capacidade do município, com o fim de estabelecer a melhor forma para a instituição do controle. Por exemplo, em uma estrutura mais enxuta, não adiantaria estabelecer um responsável para cada secretaria municipal, visto que o benefício trazido pelo “controle” seria inferior ao custo de sua manutenção.

A grande dificuldade dos municípios, em especial os menores, é a de projetar uma visão do Sistema de Controle Interno funcionando, pois é só com um processo contínuo e de aperfeiçoamento que ele trará benefícios a administração mais rapidamente. Realmente um modelo ideal de Sistema de controle interno, nos remete a algo complexo e que pode parecer utópico.

O Roteiro a seguir se apresenta como uma sugestão, e foi adaptado do Guia de implementação do controle Interno na Administração Pública, de forma a servir como referência no processo de implantação nos municípios. Não há aqui intenção de amarrar ou esgotar as possibilidades de uma implementação que busque o máximo de eficácia do Sistema. Mas, sim, de dar um norte e que sirva como ponto de partida para sua implantação.

Ressalta-se que na instituição dessas regras de regência do controle interno deve-se efetivar a implementação de alguns instrumentos, como a definição de todas as competências, detalhamentos de atribuições contábeis, fiscais, orçamentárias e patrimoniais; definição de fluxogramas, check lists, organização estrutural; limitação de atribuições em cada órgão; planejamento de gastos com pessoal da equipe de controle; estudo inicial de riscos (análise de desperdícios e malversação do recurso público); análise do ambiente de trabalho e do ambiente de controle; entre outros.

Assim, para a implantação do controle interno, simplifcadamente, será necessário: indicar equipe ou pessoa responsável provisoriamente; elaboração e aprovação da lei que cria o controle interno; regulamentação da lei por meio de decreto; definição da estrutura mínima para desenvolver as atividades; se o caso, fazer concurso para escolha do responsável pelo controle interno; fazer estudo e mapeamento da entidade; definir macrocontroles, checklists, além de elaborar cronogramas de fiscalização e manuais de procedimentos.

Vejamos alguns dessas etapas a seguir.

7.1. Indicação de Equipe/Pessoa Provisória.

O primeiro passo no processo de implantação, é definir quem ficará responsável pela início da implementação do Sistema de Controle Interno, até o período de realização do concurso para o cargo efetivo de responsável pelo controle Interno, ou se o caso, nomeação do servidor em cargo comissionado.

Sendo o controle interno um comando constitucional, é imperioso que exista essa fase de transição e um responsável temporário para fazer um estudo basilar das necessidades, evitando-se a instituição de um controle efetivo sem qualquer informação ou verificação de estrutura necessária.

Além disso, a depender do tamanho da entidade, essa transição poderá ser feita por uma pessoa ou equipe. O Fato de ocupar provisoriamente essa função não dilui sua responsabilidade sobre o processo de controle.

7.2. Definição de Estrutura Mínima para Desenvolver as Atividades.

Como qualquer outra área de atuação do governo, para desenvolver suas atividades com qualidade e eficiência, é necessário um mínimo de estrutura administrativa voltada exclusivamente para o órgão do Controle Interno. Essa estrutura física e tecnológica facilitará a organização e a consolidação de



informações dos diversos sistemas de controle dentro da entidade. Além de ser importante do ponto de vista de institucionalização das suas atividades para toda a administração, dá relevância e garante melhor sua autonomia.

7.3. Fazer Mapeamento do Ambiente de Controle.

Um das primeiras tarefas do órgão de controle interno quando da sua implantação é fazer o mapeamento das unidades que serão avaliadas, assim como quem serão os responsáveis pelas ações dessas unidades. Dentro da idéia de que sistema é o conjunto de partes que se interagem como um objetivo em comum, a identificação das diversas áreas que serão consideradas como Unidades Administrativas integrantes do sistema de controle interno vai permitir uma visão geral de quais departamentos, procedimentos e pessoas contribuirão no levantamento de informações que subsidiarão o controle interno em suas atividades de orientação, controladoria e auditoria.

Tabela - Exemplo de Sistemas e Procedimentos

SISTEMAS	PROCEDIMENTOS
SISTEMA DE PLANEJAMENTO	<ul style="list-style-type: none">- Elaboração do Plano Plurianual- Elaboração da Lei de diretrizes Orçamentárias- Elaboração da Lei Orçamentária Anual- Realização de Audiências Públicas- Acompanhamento dos resultados dos programas de governo
SISTEMA DE COMPRAS/LIC/CONTRATOS	<ul style="list-style-type: none">- Aquisição de bens e serviços- Processos licitatórios (dispensa/inexigibilidade)- Alienação de Bens- Gestão de contratos
SISTEMA CONTÁBIL	<ul style="list-style-type: none">- Registro da Execução orçamentária- Publicação dos demonstrativos contábeis- Acompanhamento dos limites da LRF- Adequação as Normas Brasileiras de Contabilidade- Controle dos Créditos Adicionais
SISTEMA FINANCEIRO	<ul style="list-style-type: none">- Controle dos recursos financeiros vinculados e não vinculados- Acompanhamento da programação financeira- Controle da ordem cronológica de pagamentos- Controle de diárias e adiantamentos.
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	<ul style="list-style-type: none">- Elaboração de instruções normativas- Realização de Auditoria Interna- Emissão de parecer- Emissão de relatórios gerenciais
SISTEMA PATRIMONIAL	<ul style="list-style-type: none">- Registro, controle e inventário de Bens- Desapropriação de imóveis- Reavaliação de bens- Depreciação de bens
OUTROS SISTEMAS	<ul style="list-style-type: none">- SISTEMA DE CÔNVENIOS- SISTEMA DE TRIBUTOS- SISTEMA DE OBRAS- SISTEMA DE FROTAS- SISTEMA DE EDUCAÇÃO- SISTEMA DE SAÚDE

7.4. Principais pontos de análise controle Interno Gestão Orçamentária

Déficit orçamentário é quando, em certo período, toda a receita arrecadada fica menor que toda a despesa comprometida (*empenhada*). Nisto, entra a globalidade das receitas e despesas, mesmo as



ligadas a empréstimos e financiamentos, sendo estas últimas excluídas de outro tipo de resultado: o primário.

Na análise municipal dos Tribunais de Contas, a prioridade é aquele primeiro produto: *o bruto da execução orçamentária e, não, o resultado primário*. É porque os Municípios têm pouca dívida junto a instituições financeiras; seu maior endividamento é de curto prazo (*fornecedores, encargos patronais, salários dos servidores*), sobre o qual direta influência tem o resultado global de realização do orçamento. Tal se confirma em estudo da Federação das Indústrias do Rio de Janeiro, que culminou no bastante divulgado Índice Firjan – 2012: *“diante da combinação de despesas correntes em ascensão e nível de receitas independente da capacidade de arrecadação local, a inscrição de restos a pagar transformou-se na principal variável de ajuste das contas municipais*, em detrimento da contratação de dívida de longo prazo, restrita ao financiamento dos investimentos. Em 2010, enquanto apenas 13% dos municípios brasileiros apresentaram dívida consolidada líquida, 95% deles inscreveram restos a pagar. ***Em muitos casos, o uso desta conta tem sido tão recorrente que não existem recursos disponíveis para fazer frente aos contratos firmados no ano”***.

Já, déficit financeiro é a diferença negativa entre haveres de caixa e débitos de curta exigibilidade (até um ano). É o saldo indesejado entre ativo e passivo financeiro, categorias que hoje compõem ao final do Balanço Patrimonial; não mais no início dessa peça contábil. Um déficit orçamentário pode consumir toda a sobra de caixa do ano anterior (*superávit financeiro*), ainda introduzindo, no ano seguinte, uma antes inexistente dívida de curto prazo (déficit financeiro), ou, o que é mais provável, o tal desequilíbrio orçamentário faz aumentar o déficit financeiro do ano anterior.

Todavia, o déficit orçamentário pode ser absolutamente normal, se bancado pelo saldo de caixa do ano anterior (*superávit financeiro*). É dessa forma pois tal sobra não faz parte do próximo orçamento e, convenhamos, descabe à entidade pública acumular, ano a ano, dinheiro.

Quanto a esse tema, fundamental o resultado da execução orçamentária e, por isso, interessante recordar o seguinte Comunicado Fiorilli:

Comunicado Fiorilli S/C Software

Déficit/Dívida, a principal rejeição do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) – Os ajustes nos balanços.

Tendo em vista que o TCE-SP vem priorizando fiscalizações pontuais, nas quais se auditam, sem prévio aviso, unidades de saúde, ônibus escolares, estabelecimentos de ensino, merenda escolar, entre outras matérias, considerando essa chamada fiscalização ordenada, houve considerável enxugamento nos relatórios que tratam das contas anuais.

De toda e qualquer forma, o déficit orçamentário e, dele decorrente, o aumento da dívida de curto prazo, esse desacerto tem sido a maior causa de recusa do balanço anual do Prefeito e dos titulares de autarquias, fundações e empresas municipais.

Nesse contexto e com base no sistema AudeSP, o TCE-SP vem aperfeiçoando seus ajustes sobre os balanços municipais, de tal sorte que, às vezes, um apresentado superávit se transforma num déficit orçamentário e financeiro.

Sendo assim, a empresa Fiorilli elenca os principais ajustes contábeis feitos por aquela Corte:

Redução da receita orçamentária

- Subtração de entradas com natureza extraorçamentária (ex.: Dinheiro Direto na Escola; depósitos, consignações, retenções).
- Receitas ainda não ingressadas no Caixa, mesmo que líquida e certa a futura entrega do dinheiro (obs.: apesar de a NCASP enfatizar o regime de competência, a receita orçamentária, sob a Lei 4.320, só é contabilizada pelo regime de caixa - art. 35, I, da Lei 4.320, de 1964).
- Receitas de outras entidades jurídicas do Município (na análise individual da conta, não se pode inserir, por exemplo, receitas de autarquia municipal no balanço específico da Administração direta (Prefeitura e Câmara) – vide anterior Comunicado Fiorilli – Balanço Individual X Balanço Consolidado).
- Desconsideração de receitas meramente contábeis, escriturais, como as provenientes da anulação de Restos a Pagar (art.38, da Lei 4.320, de 1964).

Aumento da despesa orçamentária



- Cancelamento de empenhos liquidados;
- Não empenho de despesas pertencentes ao exercício (ex.: folha salarial e encargos patronais de dezembro; 13º salário).
- Repasse financeiro, extraorçamentário, da Prefeitura para a Câmara de Vereadores e as autarquias e fundações.

Aplicação no Ensino

Conforme disposição inserta no caput do artigo 212 da Constituição Federal, os municípios devem aplicar, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. E as despesas realizadas para obtenção desse percentual mínimo, no caso dos municípios, devem estar relacionadas à educação infantil e ao ensino fundamental, aqui entendido, também, aquelas ligadas à educação especial e à educação de jovens e adultos. Porém, desde que estas estejam relacionadas à educação infantil e ao ensino fundamental. Nada impede que estes – os municípios – venham a realizar despesas em outros níveis da educação, como o médio, superior e o profissionalizante. Contudo, estas despesas não integram aquelas que possam agregar valores para apuração do percentual mínimo.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006, a qual deu nova redação ao caput do artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal, deixou de ser obrigatória esta aplicação mínima de 60% (sessenta por cento), destinada à manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental. Passaram os municípios a ter liberdade de aplicar recursos, indistintamente, na educação infantil e no ensino fundamental, para apuração do percentual mínimo de aplicação.

Referida Emenda Constitucional também trouxe a possibilidade da criação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação FUNDEB, em substituição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental – FUNDEF, existente desde 1996 e que tinha prazo determinado de duração (dez anos). No percentual mínimo de aplicação na educação (25%) são consideradas as retenções de valores para a formação do FUNDEB, incidentes sobre as receitas provenientes das transferências intergovernamentais referentes à participação dos municípios sobre os impostos federais e estaduais, sob as seguintes rubricas: FPM, ICMS, IPI-Exportação, Desoneração do ICMS – Lei Kandir, ITR e IPVA. A esse respeito, vale remeter aos mandamentos da Constituição Federal, a partir de seu artigo 157 e seguintes, que dispõem sobre a repartição das receitas tributárias.

Sobre cada uma dessas receitas, atualmente, incidem retenções correspondentes a 20% (vinte por cento), segundo o que dispõe a Lei federal nº 11.494, de 2007, que regulamenta o FUNDEB. Portanto, das receitas municipais acima mencionadas, devem os municípios aplicar a diferença para obtenção do percentual mínimo exigido pela Constituição. Ou seja, devem os municípios aplicar o equivalente a 5% (cinco por cento) daquelas receitas para que aquele percentual seja alcançado. E, para que este percentual mínimo seja plenamente atendido, há de se ter a aplicação do correspondente ao percentual de 25% (vinte e cinco por cento) das receitas próprias de impostos dos municípios (como IPTU, ISS e, eventualmente, outros impostos). E não basta somente isto. Também integram a “base de cálculo” para averiguação da aplicação mínima as receitas provenientes da dívida ativa de impostos, assim como de multas, juros e atualização monetária incidentes tanto sobre a receita de impostos quanto sobre a receita da dívida ativa de impostos; não se podendo esquecer, também, das receitas provenientes de aplicações financeiras sobre esses recursos.

Aplicação Recursos Fundeb

Também intimamente ligada à aplicação no ensino, não pode ser esquecida a aplicação dos recursos vinculados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, que são transferidos aos municípios com base no número de alunos matriculados na rede pública de ensino.

Criado em substituição ao extinto Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização dos Profissionais do Magistério - FUNDEF, o FUNDEB “apresenta” e dispõe sobre dois percentuais mínimos de aplicação dos recursos respectivos.

O primeiro incide sobre o total dos recursos recebidos a cada exercício financeiro. Do montante creditado, a cada exercício, deverá ser aplicado, no mínimo, de 95% (noventa e cinco por cento) deste valor dentro do próprio exercício financeiro. É o que determina e o que dispõe o artigo 21, combinado com o § 2º



do mesmo artigo, da Lei federal nº 11.494, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória nº 339, de 2006. Vale lembrar, ainda, que o valor remanescente, correspondente aos 5% (cinco por cento) para se atingir a totalidade dos recursos recebidos, deve ser aplicado dentro do primeiro trimestre do exercício financeiro seguinte. O segundo se refere à remuneração dos profissionais da educação. Dos recursos anuais totais recebidos do FUNDEB, terão de ser aplicados, no mínimo, 60% (sessenta por cento) para pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública. É o que dispõe o artigo 22 da mesma Lei federal nº 11.494, de 2007. E, finalizando, que esses recursos provenientes do FUNDEB devem ser aplicados segundo o que dispõe o artigo 70 da Lei federal nº 9.394, de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

Aplicação na Saúde

Em 13 de janeiro de 2012, a Presidente da República sanciona, com 15 vetos, a tão esperada lei sobre financiamento da saúde pública, vindo isso a regular a Emenda Constitucional nº 29, de 2000. Eis a Lei Complementar nº 141.

Tal diploma reiterou os percentuais mínimos da Emenda 29, quer dizer, sobre a receita proveniente de impostos, Estados e Municípios continuam empregando, respectivamente, 12% e 15% em ações e serviços de saúde.

Assim como a Lei de Diretrizes e Bases para a Educação Nacional - LDB, a Lei 141 define o que é, e o que não é, despesa própria da saúde pública; faz mais: estabelece normas de fiscalização, avaliação e controle do financiamento mínimo daquela área governamental.

Nesse cenário, a Lei 141 traz as despesas que não podem ser contadas na aplicação compulsória, apesar de parte delas acarretar melhoria das condições de saúde da população, como é o caso do saneamento, do meio ambiente e da distribuição de alimentos aos segmentos de baixa renda.

Dito de outro modo, pretende-se que somente a exclusiva produção da saúde seja incluída no mínimo constitucional.

Desde que embutidos nos demonstrativos financeiros do Município, haverá, com base naquele regramento, as seguintes impugnações do Controle Externo:

- Pagamento de aposentadorias e pensões referentes a pessoal egresso da Saúde;
- Pagamento de servidores que, no momento, atuam em outras atividades (*ex.: médico que trabalha em unidades escolares*).
- Planos de saúde destinados a funcionários públicos, os chamados planos fechados, visto que contrariam a universalidade dita no art. 196 da Constituição.
- Merenda escolar e outros programas locais de alimentação.
- Saneamento Básico e Preservação do Meio Ambiente.
- Limpeza urbana e coleta de lixo.
- Ações de assistência social (*ex.: programas de distribuição de alimentos à população carente*).
- Obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar a rede de saúde (*ex.: asfaltamento e iluminação em frente a hospitais e postos de saúde*).
- Ações bancadas por dinheiros não oriundos de impostos, ou seja, os recursos adicionais da saúde pública (*ex.: Piso de Atenção Básica; Remuneração de Serviços Produzidos; Multas da Vigilância Sanitária; Rendimentos de Aplicação Financeira; Operações de Crédito*).

De ressaltar que antes da Lei 141, a apuração se mirava, em regra, somente nos impostos enunciados nos art. 198, § 2º, II e III da Constituição, ou seja, os diretamente arrecadados por Estados e Municípios, bem como os transferidos por outros entes estatais.

Desta feita, amplia-se o parâmetro de cálculo mediante a adição de qualquer “*compensação financeira proveniente de impostos e transferências constitucionais*”, bem como a dívida ativa e os juros e as multas decorrentes de impostos atrasados (art. 9º).

Além disso, sobredito diploma, no art. 29, impede que, da base de cálculo, sejam excluídas “*quaisquer parcelas de impostos ou transferências constitucionais vinculadas a fundos ou despesas*”.



Assim, confere-se à Saúde semelhante elasticidade de financiamento concedida, em 1988, à Educação, setor que, como se sabe, vincula parcela da “*receita **resultante** de impostos*” (art. 212 da CF) e, não somente, receitas literalmente apresentadas no Texto Constitucional.

Então, a contar de 2012, os mínimos da Saúde deveriam abranger os recursos compensatórios da Lei Kandir (Lei nº 87, de 1996), bem assim o 1% de FPM recebido, adicionalmente, em julho e dezembro de cada exercício (art. 159, I, “d” da CF) e auxílios semelhantes aos obtidos, em 2009, pelos municípios brasileiros; isso, face à queda na arrecadação do Fundo de Participação dos Municípios - FPM (Medida Provisória nº 462, de 2009).

Despesas com Pessoal

A Lei Complementar federal nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), ao revogar a Lei Complementar federal nº 96, de 31 de maio de 1999, que estabelecia o limite da despesa com pessoal em 60% (sessenta por cento) da Receita Corrente Líquida, passou a estabelecer novos critérios e novos prazos de apuração.

Atualmente, o limite de gastos com pessoal tem como teto os percentuais de 54% (cinquenta e quatro por cento) e de 6% (seis por cento) da Receita Corrente Líquida, respectivamente, ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo Municipal. O limite estabelecido ao Poder Executivo engloba as despesas com a administração direta, indireta e fundacional.

O prazo de apuração desse limite foi reduzido de anual para quadrimestral (art. 22 da LRF).

A Lei de Responsabilidade Fiscal também determina exclusões de despesas com pessoal para fins de apuração dos limites. São aqueles relacionados nos incisos I a VI, do § 1º, de seu art. 19, quais sejam:

- indenização por demissão de servidores ou empregados;
- relativas a incentivos de demissão voluntária;
- decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração (doze últimos meses);
- com inativos, desde que custeados com recursos de regime próprio de previdência ou, ainda, da compensação financeira decorrente da contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada.

As despesas com pessoal que se enquadrem numa dessas situações deverão merecer a devida atenção, pois caso não sejam objeto de exclusão das demais despesas estarão sobrecarregando o percentual apurado.

A cada quadrimestre, os valores despendidos com pessoal serão objeto de inclusão nos Relatórios de Gestão Fiscal, compondo o "Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal", conforme as disposições das normas regulamentares expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Atualmente, pela Portaria nº 637, de 18 de outubro de 2012, que aprova a 5ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF.

Muito embora o acompanhamento da despesa com pessoal deva ser informado a cada quadrimestre, é certo que a fórmula instituída para o seu cálculo propicia o seu acompanhamento mensal. Por isto, é interessante que se faça mensalmente o levantamento dessas despesas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina ainda que os repasses de recursos financeiros ao Poder Legislativo, correspondentes à despesa total com pessoal, deverá obedecer ao limite máximo nela fixado (6% da receita corrente líquida), conforme expressa previsão contida no § 5º de seu artigo 20.

Ainda em relação ao Poder Legislativo, embora não se trate especificamente de “despesas de pessoal”, há o estabelecimento de outro limite ligado à sua “folha de pagamento”, incluído o gasto com o subsídio de seus Vereadores. É o que estabelece a Constituição Federal, no § 1º de seu artigo 29-A.

Considerando a despesa de pessoal, interessante a leitura do seguinte Comunicado Fiorilli:

Comunicado Fiorilli S/C – Software

Superação do limite da despesa com pessoal



Afora o último ano de mandato de Prefeitos e Vereadores, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) concede dois quadrimestres para o ajustar a despesa laboral ao teto de cada Poder (Prefeitura: 54%; Câmara: 6%)

Nos tempos atuais de recessão, aquela lei dobra o período de ajuste; de dois para quatro quadrimestres (art. 66).

Contudo, neste derradeiro ano de gestão política, tempo não há para tal recondução; deve o administrador "arrumar a casa" para o sucessor (art. 23, § 4º, da LRF).

Caso o relatório de fiscalização aponte extrapolação do limite em questão, pode a Administração Municipal valer-se dos seguintes argumentos:

- a. *O cálculo deve excluir o gasto com terceirizados (art. 18, § 1º, da LRF), nisso considerando que:*
 - *Na Administração Pública, os limites da despesa laboral alcançam os servidores ativos e inativos e, não, os terceirizados (art. 169, da Constituição);*
 - *A Administração só pode admitir pessoal, mediante concurso público, contratação de comissionados ou por forma temporária e, não, contratando diretamente terceirizados.*
 - *O Tribunal Superior do Trabalho (TST), mediante a Súmula 331, proíbe que o Poder Público contrate trabalhadores mediante empresa interposta, donde se conclui que, para contar com terceirizados, deve a Administração repassar, no todo ou em parte, certos serviços à esfera do particular e, não, contratar indiretamente mão-de-obra.*
 - *Ao atualizar, em 2013, a Portaria Interministerial 163, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) retirou o item 34 (Outras Despesas de Pessoal decorrentes de contratos de terceirização) do universo do gasto laboral, inserindo-o no grupo Outras Despesas Correntes.*
 - *A Administração Pública não tem qualquer controle sobre os trabalhadores das empresas prestadoras de serviço; havendo necessidade de ajustes e adequações, não há como determinar-lhes redução na folha salarial.*
- b. *O cálculo deve excluir as verbas indenizatórias como férias, licenças-prêmio indenizadas, vale-transporte, vale-refeição, pagamento de estagiários, auxílio-natalidade, auxílio-creche, planos de saúde.*
- c. *O cálculo deve afastar os repasses atuariais para cobrir o déficit de longo prazo do regime próprio de previdência social (RPPS), levando-se em conta que, na despesa de pessoal, só entra o déficit de curto prazo (financeiro) do RPPS, ou seja, a parte do gasto inativo não financiado pelas receitas do sistema (contribuição patronal e dos segurados, rendimentos de aplicação financeira do RPPS etc.).*
- d. *O cálculo deve excluir as decisões administrativas (não só as judiciais) sobre demandas trabalhistas geradas antes dos doze meses de apuração da despesa laboral.*
- e. *O cálculo deve excluir o terço constitucional de férias (art. 7º, XVII, da Constituição). Em última instância, pode-se recorrer a essa alegação, considerando que são várias as decisões dos Tribunais Superiores (STF, STJ, TST), dando conta que o terço adicionado às férias possui natureza indenizatória, não remuneratória, pois tal pagamento suplementar:*
 - *Não retribui serviço efetivamente prestado;*
 - *Não se incorpora à remuneração do empregado ou servidor;*
 - *É para garantir reforço financeiro ao trabalhador em período férias (reparar seu desgaste físico e mental); daí sua natureza compensatória, indenizatória.*

Arrecadação Dívida Ativa

A administração da dívida ativa, até num passado não muito distante, não merecia a devida atenção, quer por parte dos respectivos credores, quer por parte dos órgãos do controle externo. A partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 2000), esta passou a sofrer uma análise mais detida, atentando-se para o fato de que se trata de um importante "ativo", assim como a sua "não efetiva cobrança" pode caracterizar a chamada "renúncia de receita".

Com essa atual preocupação em relação à dívida ativa, os órgãos do controle externo



passaram, inclusive, a realizar confronto entre os saldos constantes dos balanços com aqueles constantes dos registros respectivos. Ou seja, com a verificação do correto registro contábil em relação aos registros de inscrições e de baixas junto ao setor competente.

Como esses créditos são passíveis de ações judiciais para a sua cobrança, ou mesmo da celebração de parcelamentos para este fim, há o envolvimento de vários setores da Administração com o objetivo do recebimento desses créditos fazendários, em especial dos setores jurídico, lançadoria (se este for o responsável pelo controle respectivo) e de contabilidade.

Muitas vezes, por não haver uma perfeita "sintonia" entre os setores envolvidos na administração da dívida ativa são detectadas diferenças entre os "saldos" constantes em cada um deles. Um fato corriqueiro é o da divergência de valores quando o crédito é levado ao Poder Judiciário (execução fiscal), pois a atualização monetária aplicada neste caso é determinada por tabelas e índices próprios. E, na maioria dos casos, nunca correspondem à atualização monetária constante da legislação municipal respectiva. Ainda em relação às cobranças judiciais, há, ainda, o fato de que em muitos casos ocorrem depósitos parciais desses créditos, quando, por exemplo, o devedor procura evitar a realização de leilões de bens penhorados. No caso dos parcelamentos, estes podem ser rompidos pelo não pagamento das parcelas respectivas. Podem ser objeto de novos parcelamentos e novamente rompidos. Isto, evidentemente, pode gerar distorções de valores.

Este assunto tomou contornos tão sérios que, na verdade, passa a demandar da Contabilidade o devido controle quanto às movimentações respectivas (inscrições, baixas, atualizações, apropriações etc.). E, com base nos dados extraídos dos registros contábeis é que devem "conferidos" os valores respectivos, em confronto com os valores constantes dos demais registros (lançadoria - se este for o responsável pelo controle respectivo – jurídico administrativo, jurídico contencioso etc.).

O ideal é que esses confrontos de saldos entre os controles da Contabilidade com os controles dos demais setores sejam, inclusive, realizados a cada mês.

Caso a Administração Municipal não tenha condições de ainda atender a essa nova demanda quanto aos controles da dívida ativa, recomenda-se que ao final do exercício seja efetuado o levantamento da dívida ativa do Município, a ser realizado pelo setor competente, cujo resumo deve ser encaminhado ao setor de Contabilidade, para o lançamento respectivo. Normalmente, os registros da dívida ativa se encontram informatizados, facilitando, sobremaneira, os trabalhos relativos a este levantamento.

Importante que o setor de Contabilidade exija o resumo respectivo, constando os valores a serem contabilizados. É muito comum que esse lançamento se dê sem a devida documentação de suporte, o que poderá causar futuros embaraços. Em outros casos, quando da comparação entre os valores contabilizados a esse título e os valores constantes dos registros respectivos, se depara com divergências entre eles. Isto, igualmente, poderá causar futuros embaraços. Justamente para se evitar essas situações é que se recomenda que a informação a ser prestada pelo setor responsável pela dívida ativa se dê por escrito, constando, detalhadamente, os valores a serem contabilizados.

Despesas com encargos sociais

Os encargos sociais são de tão importância que a ausência de seu recolhimento enseja a não realização de transferências voluntárias, nos termos do artigo 25, da Lei Complementar 101, de 2000. Nessa categoria estão abrangidos os recolhimentos referentes a obrigações patronais, como por exemplo as contribuições previdenciárias e o fundo de garantia por tempo de serviço.

O controle interno, referente a esses encargos, tem a obrigação de verificar se, ao menos, os recolhimentos estão sendo realizados. Isto é, mesmo que em um primeiro momento não tenha meios de verificar se os valores levantados estão corretos, conseguirá aferir se existe recolhimentos.

Esse acompanhamento de estar havendo o recolhimento dos encargos sociais é de suma importância, posto que o não pagamento dessas despesas ou o seu cumprimento de forma parcial e insuficiente é um elemento de grande peso na análise das contas municipais por parte do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, tendo considerado que mesmo com "melhora dos resultados contábeis, (...) maculou as contas o pagamento parcial dos encargos sociais do exercício" (TC-1746/026/13; TC-1644/026/13) e, também, "no mesmo sentido pronunciou-se o D. Ministério Público de Contas, afirmando que a falta de regulamentação do Sistema de Controle Interno e de recolhimento de encargos sociais impedem a emissão de parecer favorável" (TC-1840/026/12).



Além disso, quando há o atraso desses pagamentos – cuja despesa já é esperada e prevista – ocorre incidência de multas e juros, onerando ainda mais o erário municipal. Em algumas análises feitas pela Corte de Contas, entendeu-se que essas multas e juros foram ocasionadas em decorrência de desconroles da Administração, sendo o pagamento considerado como irregular e propondo ao gestor municipal a devolução na íntegra de tais valores.

O Controle Interno em suas análises in loco, deve verificar se houve a contratação de empresas para a realização de estudos orientando a Administração a proceder com compensações previdenciárias, isto é, unilateralmente entender que deve deixar de recolher determinada parte de encargos sociais

Esses estudos, conforme maciçamente decidido pelo Tribunal de Contas, são deveras desnecessários e as “compensações” totalmente ilegal, posto que tais compensações só possuem legitimidade se forem realizadas em decorrência de pedido/acordo formal com a Previdência ou por meio de ordem judicial, o que raramente se opera.

Assim, é imperioso que o Controle Interno, num primeiro momento, verifique se existem recolhimentos, se estes foram pagos na época oportuna e se está havendo compensações previdenciárias de forma indevida.

Quanto ao encargos patronais, interessante a verificação do seguinte Comunicado Fiorilli:

Comunicado Fiorilli S/C Software

Novo Parcelamento de Dívidas com a Previdência Geral – o Refis Previdenciário

Em 16 de maio de 2017, a União editou a Medida Provisória 778, estabelecendo novo parcelamento de contribuições não pagas ao INSS (Instituto Nacional do Seguro Social).

Em suma, essa MP 778 pode ser assim resumida:

- a. *Tal benefício é para dívidas vencidas até 30 de abril de 2017, alcançando Estados, Distrito Federal e Municípios; suas autarquias e fundações.*
- b. *Esse parcelamento será realizado da seguinte forma:*
 - *Entre julho e dezembro de 2017, pagamento de 2,4% da dívida, em seis parcelas iguais.*
 - *A partir de janeiro de 2018, os restantes 97,6% serão quitados em 194 parcelas mensais.*
- c. *Sobre aqueles 97,6% haverá os seguintes abatimentos: 80% dos juros de mora; 25% das multas moratórias.*
- d. *Ainda, em relação ao que será pago a partir de janeiro/2018 (os 97,6%), a parcela mensal não excederá 1% (um por cento) da receita corrente líquida do ano anterior (média mensal).*
- e. *Até o último dia de fevereiro de cada ano, o Município encaminhará, à Receita Federal, o demonstrativo de apuração da receita corrente líquida.*
- f. *Em caso de não pagamento, os valores serão retidos do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, com os devidos acréscimos legais (quanto à retenção, vide anterior Comunicado Fiorilli).*
- g. *Passados os tais 194 meses, o resíduo, se houver, será parcelado em mais 60 prestações.*
- h. *Os pedidos de parcelamento deverão ser formalizados até 31 de julho de 2017.*
- i. *A existência de anteriores parcelamentos não impede o fracionamento de que trata a presente MP 778.*
- j. *Até que se consolide o débito previdenciário do município (nisso somado o saldo dos parcelamentos pretéritos), a União descontará, do FPM, 0,5% da receita corrente líquida do ano anterior (média mensal).*

Transferências de Duodécimos

Os repasses de recursos financeiros ao Poder Legislativo Municipal, que deve ser realizado até o dia 20 (vinte) de cada mês, são garantidos pela Constituição Federal de 1988, segundo disposição inserta em seu artigo 168. Com a introdução do artigo 29-A ao texto constitucional, ditada pela Emenda



Constitucional nº 25, de 14 de fevereiro de 2000, houve um reforço quanto à data limite para tais repasses (vinte de cada mês); inclusive definindo que constitui crime de responsabilidade do Prefeito Municipal caso este não seja enviado até aquela data.

O mesmo artigo 29-A dispõe que o total da despesa do Poder Legislativo deve obediência a limites máximos. Esses limites foram fixados em percentuais aplicados sobre determinadas receitas do Município, efetivamente realizadas no exercício anterior, excluídos os gastos com inativos, quando custeados com recursos próprios. As receitas que constituem a “base de cálculo” determinada pelo mencionado artigo 29-A são as seguintes:

- Tributárias;
- Transferência federal do Imposto s/ Ouro;
- Imposto de Renda Retido na Fonte (que, segundo a atual classificação da receita já se encontra dentre as “tributárias”);
- Imposto Territorial Rural;
- Imposto s/ a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto s/ Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Fundo de Participação dos Municípios (FPM);
- IPI Exportação;
- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.

Não se esquecendo que tais receitas se referem àquelas efetivamente arrecadadas no exercício anterior. Os percentuais definidos como limites máximos das despesas legislativas, com base na população dos Municípios, que a partir de 2010, com a nova redação ao artigo 29-A, introduzida pela Emenda Constitucional nº 58, de 23 de setembro de 2009. Passaram a ser de:

- a. 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes;
- b. 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes;
- c. 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes;
- d. 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes;
- e. 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes;
- f. 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes.

Para que não se corra o risco de vir a ser desatendido o comando constitucional aqui tratado, deve o Poder Executivo, ao início de cada exercício financeiro, adotar as seguintes providências:

1. inicialmente, deverá ser obtida a soma das receitas mencionadas, efetivamente arrecadadas no exercício anterior;
2. aplicar o percentual máximo sobre o montante das receitas realizadas no exercício anterior;
3. apurada a importância máxima dos gastos do Poder Legislativo Municipal para o exercício corrente, deve ser verificada a sua adequação com os valores orçados para o exercício, excluídos os gastos com inativos, se for o caso;
4. caso o limite máximo seja compatível com os valores orçados para o corrente exercício, não haverá qualquer problema, ao menos em princípio;
5. caso contrário, ou seja, se os valores orçados estiverem acima do limite máximo, deve-se informar, o quanto antes, o Poder Legislativo, mencionando, inclusive, da necessidade de limitação de empenhos, a fim de não ser ultrapassado tal limite máximo;
6. nos termos dos arts. 8º e 9º, da Lei Complementar nº 101/00, deverá ser estabelecido pelo Poder Executivo, a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso; caso o Poder Executivo ainda não tenha adotado tal providência, deverá fazê-lo o quanto antes; neste caso, antes que estabeleça este cronograma, deverá ser



solicitado ao Poder Legislativo que estabeleça, por Ato da Mesa, a sua programação financeira; esta servirá de parâmetro ao Poder Executivo para que a inclua em sua programação;

7. no caso do Poder Executivo já ter estabelecido a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, e este estiver dentro do limite máximo de gastos da Câmara Municipal, os repasses poderão se dar dentro do que foi estabelecido. Caso contrário, tal programação deverá sofrer as alterações pertinentes.

Adiantamentos

Adiantamentos são procedimentos de despesas que, em casos excepcionais, não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação. Consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para que este realize e pague as despesas respectivas.

O regime de adiantamento é regulado pela Lei federal nº 4.320, de 1964, em seus artigos 65, 68 e 69.

Normalmente os adiantamentos são concedidos para a realização de despesas de viagens, onde se incluem despesas relacionadas a bilhetes de passagens de locomoção aérea, rodoviária, ferroviária, fluvial e outras, além de despesas realizadas pelo "regime de quilometragem", quando realizadas com veículo próprio, de despesas com estadia, alimentação, diárias, além de outras pertinentes. Também são concedidos para a realização das chamadas de "despesas miúdas de pronto pagamento", para compras ou serviços de pequeno valor, onde o processo normal de aplicação poderia se demonstrar como prejudicial, ou mesmo como contraproducente.

Para adoção do regime de adiantamento há de se ter lei específica regulamentando-o. Há, também, necessidade de que o numerário entregue aos servidores seja passível da devida prestação de contas, comprovando-se a sua regular aplicação.

Ao final do exercício, para os municípios que tenham adotado o regime de adiantamento, deverá ser providenciado um levantamento de todas as notas de empenho emitidas no decorrer do ano, a título de adiantamento, individualizando-se os respectivos responsáveis, para conferência das respectivas prestações de contas. Os processos, se possível, deverão ser passíveis de conferência para averiguação da obediência ou não das formalidades constantes da Lei Municipal de Adiantamento. Caso seja constatada alguma divergência, deverá ser procedida a devida regularização. Caso constatada a existência de valores em aberto, cobrar dos respectivos responsáveis a prestação de contas; no caso de persistir essa existência de valores em aberto, proceder ao devido desconto nos seus vencimentos, depositando-a na conta corrente movimento, para a devida regularização.

Ocorre que, embora não pareça, mas é muito comum constatar-se a existência de adiantamentos "em aberto", relativos a exercícios anteriores. Dessa forma, não basta, apenas, proceder-se como acima proposto. Neste caso, averiguar se não consta do Balanço Patrimonial, ou mesmo dos balancetes de encerramento, possíveis saldos de contas do Ativo, relativos a saldos de créditos por conta de adiantamentos. Em caso positivo, deve-se rastrear a movimentação ocorrida em referida conta, e, promover-se aos ajustes necessários, ou seja, verificação de possível prestação de contas sem a contabilização respectiva, ou ausência dessa prestação de contas.

Justamente por isso é que se recomenda que os adiantamentos concedidos no decorrer do exercício sejam passíveis de prestação de contas e respectiva contabilização dentro do mesmo exercício. Isto evita a situação acima que, se não regularizada, ficará "eternamente" registrada nos balanços; e, por este motivo, a qualquer tempo, poderá ser cobrada a adoção de providências, ou, quando não, apontada a falta da adoção dessas providências.

Tendo em vista os adiantamentos, o seguinte Comunicado Fiorilli é bem esclarecedor:

Comunicado Fiorilli S/C Software

Os Cuidados com o Regime de Adiantamento

Nas contas de Prefeituras e Câmaras, o Tribunal de Contas continua apontando várias falhas no uso do regime de adiantamento.



No balanço do Prefeito, determina aquela Corte, às vezes, abertura de autos apartados para melhor análise dos tais desacertos; já, nas contas do Presidente da Câmara, referidas falhas, em alguns casos, levam à desaprovação do balanço.

Por isso, levantou a empresa Fiorilli achados que, a ver do Tribunal, são irregulares na utilização do adiantamento:

TC 366/011/11 - Falta de parecer final do Controle Interno.

TC 800038/457/06 - Adiantamento retirado por agente político, pois a Lei 4.320, de 1964, determina o servidor para tal função (art. 68).

TC 800018/468/06 - Refeições dentro do Município em adiantamento para viagem.

TC 13007/026/03 - Utilização de adiantamento para pagamento de pessoal.

TC 699/026/09 – abastecimento de combustível sem identificação da placa do veículo; despesas aéreas não motivadas; gastos de frigobar não identificados.

TC 800104/331/06 - Falta de comprovação dos serviços pagos com o adiantamento.

TC 5618/026/07 – Adiantamento para participação em congresso, sendo que parte das despesas é de período e local diferentes do evento.

TC 1372/026/03 – Nunca deve a Câmara dos Vereadores realizar despesas com transporte de municipais, uma vez que não se coadunam com as funções legislativas, quer dizer, tal função é exclusiva da Prefeitura.

TC 800104/331/06 - Falta de fiel documentação comprobatória.

TC 800299/240/2004 e TC 800298/240/04 - Adulteração e rasuras nas Notas Fiscais.

TC 1985/026/08 – Notas fiscais de estabelecimento fechado há vários anos; falta de devolução dos valores não despendidos; despesas vultosas em hotel, sem evidenciar os hóspedes, tampouco o interesse público nos deslocamentos.

TC 5618/026/07 – Adiantamentos para viagens sem indicação da finalidade, data e destino. Notas Fiscais sem indicação do nome da entidade pública.

TC 00288/026/08 – Não houve comprovação do interesse público nas viagens realizadas pelo Presidente da Câmara, visto que a documentação não explica o motivo das viagens; tampouco indica os locais e as autoridades públicas visitadas.

TC 00310/026/08 – A adoção do reembolso não se coaduna com o ordenamento jurídico vigente. Para cobertura tais dispêndios, deve a Câmara Municipal servir-se do adiantamento previsto no art. 68 da Lei 4.320, de 1964.

Licitações

Licitação é o conjunto de atos realizados para que a Administração possa contratar a oferta mais vantajosa de serviços ou mercadorias com observância plena dos princípios da legalidade e isonomia.

O processo de licitação é realizado por etapas consecutivas que, basicamente, possui como característica e ordem o termo de referência, a autuação, designação da comissão ou responsável, numeração, autorização da autoridade, elaboração de atas, relatórios, pareceres, deliberações, o edital e a sessão em si.

Esses atos são divididos em fase interna, que compõe todas as etapas para a preparação do edital e sua publicação. A fase externa, subsequente à publicação, refere-se à realização da sessão pública para obtenção da proposta mais vantajosa com posterior contrato.

São inúmeros, portanto, os atos praticados em um procedimento licitatório, seja na fase interna ou na fase externa. Desta forma, o controle interno deve realizar análises periódicas relativas aos certames licitatórios.

Inicialmente, a análise pode ser feita em uma visão mais simplificada e genérica, isto é, elaborando-se quadro contendo as modalidades utilizadas ou se foi feito via dispensa / inexigibilidade do certame licitatório, além de elencar os valores despendidos, quer sejam empenhados, liquidados e pagos. Com isso, será possível analisar o percentual de gastos em cada modalidade e, ainda, verificar se está



ocorrendo muitas aquisições ou contratações por meio de dispensa de licitação, traçando um cronograma inicial para priorização quando da análise dos procedimentos integrais ou por amostragem.

Desta forma, nas análises realizadas nos procedimentos licitatórios é ideal que se atenha à legalidade dos atos praticados; com verificação de aspectos como o princípio do interesse público, se houve parecer jurídico, solicitações, requisições.

O controle interno possui respaldo legal para a realização dessas análises, conforme preceitua artigo 102 e 113 da Lei nº 8666, de 1993 (Lei de Licitações). Inclusive, recomenda-se que se faça uma rubrica ou carimbo em cada procedimento/página fiscalizada, evitando-se eventuais substituições posteriores.

Feito o controle e acompanhamento dos autos específicos, é interessante que também sejam analisados os contratos administrativos, observando se eles obedecem a todas as características essenciais aos contratos e possuem as cláusulas necessárias previstas no artigo 55, da Lei de Licitações.

Metas e Programas

Nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. Essa evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público.

Portanto, o plano plurianual passa a ser acompanhado e avaliado; principalmente em relação às metas programadas.

Apesar do acompanhamento e detalhamento contábil de sua execução, recomenda-se que a execução dos programas deva estar prevista e devidamente detalhada no plano plurianual. Recomenda-se, também, que cada programa tenha um agente responsável, a quem cabe estabelecer cooperação com o controle interno, articular recursos, esforços e informações, visando à eficácia e à eficiência na execução das ações propostas. Isto poderá ou não estar previsto na Lei do PPA,

A opção para atribuição desse gerenciamento normalmente deverá recair ao responsável pela unidade administrativa encarregada da execução da ação governamental voltada ao cumprimento do programa, de acordo com a estrutura previamente estabelecida no planejamento orçamentário. Esse gerenciamento vai monitorar, avaliar e sugerir revisões nos programas, certamente auxiliando a tomada de decisões e melhora da qualidade dos gastos públicos.

É indispensável que o gerente de programa tenha as informações gerais do programa contidas no plano plurianual e elabore quadros de acompanhamento periódicos, sempre atualizados para o melhor desempenho de suas funções. Esse acompanhamento permitirá ao controle interno e ao Executivo, avaliar se os resultados parciais estão de acordo com as metas e indicadores pretendidos, possibilitando a tomada de decisões para eventuais revisões, necessidades de correção de rumos, ou de outros procedimentos.

Caso seja detectada alguma imperfeição grave, seja do planejamento ou da execução, que comprometa os objetivos finais do programa, será necessário rever a definição do programa, alterando-o, para evitar o desperdício de recursos públicos. Se alguma falha encontrada constar dos demonstrativos da Lei do PPA, então, há que ser feita a alteração via nova Lei. Caso não conste da Lei do PPA, é suficiente definir novas orientações que permitam melhorar os resultados desejados, a nível de execução de plano.

Embora a amplitude do plano plurianual seja de curto prazo, uma série de fatores (políticos, sociais ou econômicos imprevisíveis), pode determinar a necessidade de inclusão ou de exclusão de programas. A própria dinâmica do planejamento poderá assim determinar.

Importante reafirmar que a inclusão, exclusão ou alteração de programas ou ações que forem necessárias e que constarem da Lei do Plano Plurianual aprovada, deverão se dar por leis específicas, com projetos apresentados pelo Poder Executivo, e com a aprovação do Poder Legislativo. Acaso essas alterações sejam substanciais, principalmente no caso de exclusão de programas ou ações, haverá a necessidade da realização de prévias audiências públicas. Acaso sejam de menor importância, ou para corrigir valores dos custos estimados, das metas estabelecidas, ou mesmo dos indicadores fixados, as



audiências públicas poderão ser dispensadas, a despeito de não ser este o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, mediante informações contidas em manuais por ele editados

7.5. Realizar Checklist.

Check-list é uma forma de fazer o levantamento e conferências pré determinadas sobre um assunto em um período. No caso do controle interno será necessário a elaboração de um check-list inicial, mais amplo o possível para identificar quais pontos serão abordados quando da verificação periódica de uma ação ou processo. O check-list Inicial vai permitir visualizar quais itens do mapeamento da entidade precisão de atenção. A partir deste levantamento completo, são selecionados somente os pontos que comporão os itens de fiscalização nos períodos que forem determinados. Os itens de avaliação podem ter períodos de avaliação diferentes dependendo das suas características e necessidades, podendo ser mensal, bimestral ou anual por exemplo.

Veja na tabela abaixo, um exemplo de check-list baseados nos principais itens de avaliação do Controle Externo de São Paulo:

Procedimento de Avaliação Plano Plurianual

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
575	OS PROGRAMAS DE GOVERNO PLURIANUAL POSSUEM OBJETIVOS E INDICADORES MENSURÁVEIS E PASSÍVEIS DE ATENDER O RELATÓRIO DE ATIVIDADES DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DO AUDESP?				
577	A CLASSIFICAÇÃO DE FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DAS AÇÕES DO PPA, ESTÃO COMPATÍVEIS COM A PORTARIA INTERMINISTERIAL N° 442/99?				

Procedimento de Avaliação Lei de Diretrizes Orçamentárias

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
579	FOI ELABORADO ANEXO DE METAS FICAIS COM PROJEÇÃO DO RESULTADO NOMINAL E PRIMÁRIO?				
580	EXISTE DISPOSITIVO NA LDO SOBRE OS CRITÉRIOS E CONDIÇÕES PARA LIMITAÇÃO DE EMPENHOS DE ACORDO COM ART 9° DA LRF?				

Procedimento de Avaliação Lei Orçamentária Anual

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
581	AS RECEITAS E DESPESAS PREVISTAS NO ORÇAMENTO ESTÃO COMPATÍVEIS COM AS METAS FISCAIS PREVISTAS NA LDO?				
582	NA ELABORAÇÃO DA LOA FORAM GARANTIDAS DOTAÇÕES PARA AS DESPESAS LEGALMENTE VINCULADAS E OBRIGATÓRIAS COMO A SAÚDE, EDUCAÇÃO, FUNDEB, PESSOAL E ENCARGOS?				

**Procedimento de Avaliação
Lei Orçamentária Anual**

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
576	A DEFINIÇÃO DAS METAS FISCAIS NAS AÇÕES DO PPA, ESTÃO COMPATÍVEIS COM OS RESPECTIVOS OBJETIVOS DOS PROGRAMAS AOS QUAIS ESTÃO VINCULADOS?				
583	OS CRÉDITOS ADICIONAIS ATÉ O MOMENTO ESTÃO AMPARADOS POR AUTORIZAÇÕES PRÉVIAS DO LEGISLATIVO, SEJA NO LIMITE ESTABELECIDO NA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL OU POR LEI ESPECIAL?				
584	O MUNICÍPIO ESTÁ APLICANDO OS 25% CONSTITUCIONAIS NA EDUCAÇÃO DE ACORDO COM O ART. 212 DA CONSTITUIÇÃO?				
585	O MUNICÍPIO ESTÁ APLICANDO OS 15% CONSTITUCIONAIS NA SAÚDE DE ACORDO COM A EMENDA CONSTITUCIONAL N° 29?				
586	O MUNICÍPIO ESTÁ APLICANDO CORRETAMENTE O MÍNIMO DE 95% DO TOTAL DOS RECURSOS DO FUNDEB DE ACORDO COM A LEI 11.494 DE 20 DE JUNHO DE 2007?				
587	O MUNICÍPIO ESTÁ APLICANDO CORRETAMENTE O MÍNIMO DE 60% DOS RECURSOS DO FUNDEB COM PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO DE ACORDO COM A LEI 11.494 DE 20 DE JUNHO DE 2007?				
588	O REPASSE DE RECURSOS A CAMARA MUNICIPAL ESTÁ SENDO FEITO CORRETAMENTE DE ACORDO COM O ART 29 DA CONSTITUIÇÃO E NOS LIMITES NELA ESTABELECIDOS ATÉ O DIA 20 DE CADA MÊS?				
589	A ARRECADAÇÃO DA RECEITA ACUMULADA ESTÁ EM CONFORMIDADE COM AS METAS BIMESTRAIS PREVISTA?				
643	QUANDO O MUNICÍPIO É SIMPLES INTERMEDIÁRIO DE RECURSOS DA UNIÃO OU ESTADO, AS RECEITAS TEM SIDO CONTABILIZADAS EXTRAORÇAMENTARIAMENTE?				

**Procedimento de Avaliação
Terceiro Setor**

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
644	O ERARIO FAZ A VERIFICAÇÃO SE ESTÁ SUBVENCIONANDO ENTIDADES IMPEDIDAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS?				
645	AS TRANSFERENCIAS SUJEITARAM-SE AOS CRITÉRIOS ESTABELECIDOS NA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO?				
646	AS ENTIDADES SUBVENCIONADAS ESTÃO CUMPRINDO AS METAS FÍSICAS DO CONVÊNIO?				
647	AS CONTAS DOS CONVÊNIOS ESTÃO SENDO REGULARMENTE PRESTADAS?				
648	AS DESPESAS RESPEITAM OS OBJETIVOS PACTUADOS NOS CONVÊNIOS?				

**Procedimento de Avaliação
Encargos e Obrigações**

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
590	O MUNICÍPIO TEM FEITO O CORRETO RECOLHIMENTO DE 1% DA RECEITA ARRECADADA PARA CONTRIBUIÇÃO DO PASEP?				
591	O MUNICÍPIO TEM FEITO O CORRETO REPASSE DOS ENCARGOS SOCIAIS?				
592	O MUNICÍPIO TEM REALIZADO CORRETAMENTE OS PAGAMENTOS DE PRECATÓRIOS?				
634	O ÚLTIMO MAPA ORÇAMENTÁRIO E A DÍVIDA JUDICIAL ANTERIOR ESTÃO SENDO PAGOS CONFORME AS MAIS RECENTES DETERMINAÇÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL-STF?				
635	TODA DÍVIDA JUDICIAL ESTÁ DEVIDAMENTE CONTABILIZADA NO BALANÇO PATRIMONIAL?				
636	O REGISTRO ANALÍTICO DE PRECATÓRIOS CONTÉM AS SEGUINTESS INFORMAÇÕES: DATA DO AJUIZAMENTO; NUMERO DO PRECATÓRIO; TIPO DA CAUSA JULGADA; NOME DO BENEFICIÁRIO; VALOR DO PRECATÓRIO A SER PAGO; DATA DO TRÂNSITO EM JULGADO. NUMERO E DATA DO EMPENHO E DATA DO EFETIVO PAGAMENTO?				
637	HOVE ACORDOS LOCAIS DE PARCELAMENTO DE PRECATÓRIOS E DEVIDAMENTE REGISTRADOS NA JUSTIÇA?				
638	DISPÕE O MUNICÍPIO DO CERTIFICADO DE REGULARIDADE PREVIDENCIÁRIA - CRP?				
639	DISPÕE O MUNICÍPIO DO CERTIFICADO DE REGULARIDADE DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO-FGTS?				
640	OS PARCELAMENTOS PREVIDENCIARIOS ESTÃO SENDO ADIMPLIDOS?				
641	OS VALORES RECOLHIDOS AO SISTEMA PRÓPRIO DE PREVIDENCIA, AO INSS E AO FGTS SÃO COMPATÍVEIS COM O TAMANHO DA FOLHA DE PAGAMENTO?				
642	AS DÍVIDAS PREVIDENCIARIAS ESTÃO TODAS CONTABILIZADAS?				

**Procedimento de Avaliação
Prestação de Contas**

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
593	O MUNICÍPIO TEM ENVIADO OS ARQUIVOS ELETRONICOS EXIGIDOS PELO AUDESP DENTRO DO PRAZO DE ACORDO COM O CALENDARIO DE OBRIGAÇÕES?				
594	O MUNICÍPIO TEM APLICADO CORRETAMENTE OS RECURSOS DE MULTA DE TRANSITO QUE DEVEM OBRIGATORIAMENTE SER APLICADOS EM DESPESAS COM SINALIZAÇÃO, EDUCAÇÃO DE TRANSITO POLICIAMENTO, ENGENHARIA DE TRÁFEGO?				

**Procedimento de Avaliação**
Transferência

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
597	O MUNICÍPIO TEM FEITO AS PUBLICAÇÕES LEGALMENTE EXIGIDAS DENTRO DOS PRAZOS PREVISTOS, SEGUNDO A LRF?				
598	FORAM REALIZADAS AUDIÊNCIAS PÚBLICAS PARA ELABORAÇÃO DO PPA E LDO E LOA CONFORME EXIGÊNCIA DO ART 48 DA LRF?				
602	O MUNICÍPIO TEM REALIZADO AS AUDIÊNCIAS PÚBLICAS QUADRIMESTRAIS PARA PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS METAS FICAIS DE ACORDO COM O ART 48 DA LRF?				

Procedimento de Avaliação
Controles Financeiros

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
625	O CADASTRO FISCAL MOBILIÁRIO E IMOBILIÁRIO ESTÁ ORGANIZADO E ATUALIZADO?				
626	A PLANTA GENÉRICA DE VALORES ESTÁ ATUALIZADA?				
627	OS SETORES DE CONTABILIDADE, TESOURARIA, ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO ESTÃO COM SUAS FUNÇÕES SEGREGADAS?				
628	HOVE RETENÇÃO DO INSS E IR SOBRE O PAGAMENTO DE SERVIÇOS?				
629	ESTÁ SENDO COBRADO ISS SOBRE ATIVIDADES CARTORIAIS E BANCÁRIAS?				

Procedimento de Avaliação
Diárias e Adiantamentos

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
611	AS DESPESAS PAGAS ATRAVÉS DE ADIANTAMENTOS CONCEDIDAS A SERVIDORES MUNICIPAIS, SÃO AS DEFINIDAS EM LEI MUNICIPAL E ESTÃO DE ACORDO COM O ART. 68 DA LEI N° 4.320/64?				

Procedimento de Avaliação
Controle Patrimonial

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
595	O MUNICÍPIO REALIZOU LEVANTAMENTO GERAL DOS BENS MÓVEIS E IMÓVEIS NOS TERMOS DA LEI FEDERAL 4320/64?				
596	O SETOR DE PATRIMÔNIO ESTÁ REALIZANDO DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO DOS BENS EM ATENDIMENTO AO MCASP?				
656	EXISTE TERMO DE TRANSFERÊNCIA DE BENS?				
657	OS BENS DE MAIORES VALORES TEM COBERTURA DE SEGURO?				



658	PARA CADA BEM DE CARATER PERMANENTE HÁ SERVIDOR DESIGNADO PARA GUARDA E CONSERVAÇÃO (ART 94-4320/64)?				
-----	---	--	--	--	--

Procedimento de Avaliação
Avaliação do Controle Interno

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
599	O CONTROLE INTERNO TEM ELABORADO INSTRUÇÕES NORMATIVAS A FIM DE REGULAMENTAR PROCEDIMENTOS?				

Procedimento de Avaliação
Controle Pessoal

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
600	A DESPESA COM PESSOAL ESTÁ DENTRO DO LIMITE PRUDENCIAL DE 51,3% DEFINIDOS PELA LRF?				
601	AS CONTRATAÇÕES POR TEMPO DETERMINADO ATÉ O PERÍODO TEM AMPARO LEGAL?				

Procedimento de Avaliação
Controle da Dívida Ativa

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
607	SÃO ADOTADAS PROVIDÊNCIAS PARA A COBRANÇA ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL DOS CRÉDITOS INSCRITOS EM DA DÍVIDA ATIVA?				
609	OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E NAO TRIBUTARIOS, PELO TRANSCURSO DO PRAZO PARA PAGAMENTO, ESTÃO SENDO INSCRITOS COMO DÍVIDA ATIVA, EM REGISTRO PROPRIO, APÓS APURADA A SUA LIQUIDEZ E CERTEZA, DE ACORDO COM A LEI 4.320/64 COMBINADO COM O ART 39 § 1º DA CF?				
610	É REALIZADO CALCULO PARA CONSTITUIR UM AJUSTE PARA PERDAS PROVAVEIS COM O PROPOSITO DE DEMONSTRAR O VALOR RECUPERAVEL?				
630	OS VALORES SOFREM, TODO ANO, ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA?				
631	HA IGUALDADE ENTRE OS VALORES ANALÍTICOS DO SETOR DE DÍVIDA ATIVA E OS SINTETICOS QUE FIGURAM NO BALANÇO PATRIMONIAL?				
632	HOUE PRESCRIÇÃO QUINQUENAL DE CRÉDITOS?				
633	HOUE PROVIDÊNCIAS PARA A COBRANÇA AMIGÁVEL DA DIVIDA ATIVA COMO CHAMAMENTOS INDIVIDUAIS, PROTESTO EM CARTORIO, ACORDOS NA COMARCA?				
608	SIM, AS RECEITAS ORIGINADAS PELA INSCRIÇÃO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA, APÓS O SEU INGRESSO É BAIXADA NOS CRÉDITOS LANÇADOS NO SISTEMA PATRIMONIAL?				

**Procedimento de Avaliação**
Ordem Cronológica de Pagamentos

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
612	O SETOR FINANCEIRO RESPEITA UMA ORDEM CRONOLÓGICA REFERENTE AO PAGAMENTO DE FORNECEDORES?				

Procedimento de Avaliação
Controle de Almoarifado

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
605	É REALIZADA EMISSÃO DE DOCUMENTO DE REQUISIÇÃO DE SAÍDA?				
606	EXISTE CONFERÊNCIA DA VALIDADE DOS PRODUTOS ESTOCADOS NO ALMOXARIFADO?				

Procedimento de Avaliação
Processo Licitatório

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
649	OS EDITAIS ESTÃO CONFORME AS SUMULAS 14 A 30 DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO?				
650	O OBJETO DA LICITAÇÃO FOI BEM DEFINIDO?				
651	OS CONVITES TEM SIDO ENVIADOS PARA FORNECEDORES DIFERENTES?				
652	OS EDITAIS DE LICITAÇÃO TEM OBEDECIDO OS LIMITES DE VALORES ESTABELECIDOS NA LEI 8/666?				

Procedimento de Avaliação
Processo Legislativo

- Controle Interno					
CÓD	ITEM	SIM	NÃO	DATA	OBS.
653	OS AGENTES POLÍTICOS ESTÃO OBEDECENDO O ART 68 DA LEI 4320/64 E NÃO RETIRANDO EM SEU PRÓPRIO NOME FUNDOS DE ADIANTAMENTOS?				
654	OS GASTOS DA CÂMARA SÃO REALIZADOS DE FORMA CENTRALIZADA, EVITANDO AS CHAMADAS VERBAS DE GABINETE E AJUDAS DE CUSTO?				
655	O ATO QUE FIXOU O SUBSÍDIO DOS VEREADORES ACONTECEU ANTES DO PLEITO ELEITORAL?				

7.6. Elaborar Cronograma de Atividades de Fiscalização.

Planejar as ações do controle interno é fundamental para um bom desenvolvimento das atividades de fiscalização. Elaborar um cronograma, mesmo que básico sobre quando fazer o que, ajuda o responsável a ter uma visão mais ampla das suas atividades. O cronograma pode ser dividido por sistemas e tipo de controle.

Vejamos a seguir uma sugestão de projeto de lei, baseado em modelo do Conselho Regional de Contabilidade.

**Cronograma das Atividades do Controle Interno - Município de Modelândia**

ATIVIDADES	2.017											
	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
ATIVIDADES DE APOIO												
CONTROLE PATRIMONIAL												
ACOMPANHAMENTO PROCESSO COMPRAS												
CONTROLE DE ALMOXARIFADO												
ELABORAÇÃO DE NORMAS E PROCEDIMENTOS												
ATIVIDADES DE CONTROLADORIA												
AVALIAÇÃO DOS PROGRAMAS DO PPA												
AVALIAÇÃO DAS METAS E RISCOS FISCAIS												
REALIZAÇÃO DE AUDIÊNCIAS PÚBLICAS												
PUBLICAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS OFICIAIS												
ATIVIDADES DE AUDITORIA												
AUDITORIA DA FOLHA DE PAGAMENTO												
AUDITORIA DO PROCESSO LICITATÓRIO												
AUDITORIA DA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO												

7.7. Relatório de irregularidades**Unidade Administrativa de Planejamento e Orçamento**

No exame efetuado no Controle Interno, subordinado funcionalmente a secretaria da fazenda, encontramos as seguintes irregularidades \$

- Plano Plurianual**Código 575**

Os programas de governo do Plano Plurianual possuem objetivos e indicadores mensuráveis e passíveis de atender o relatório de atividades da prestação de contas do AUDESP?

Recomendações

Identificar quais programas precisam de adequação e corrigir as informações dos objetivos e indicadores.

Código 577

A classificação de funções e subfunções das ações do PPA, estão compatíveis com a Portaria Interministerial nº 42/99?

Recomendações

Identificar quais ações merecem atenção quanto a classificação programática e adequar as funções e subfunções das ações de governo de acordo com a Portaria nº 42/99

- Lei de Diretrizes Orçamentárias**Código 579**

Foi elaborado anexo de Metas Fiscais com projeção do Resultado Nominal e Primário?

Recomendações

Elaborar o anexo de Metas e enviar para o Legislativo pedindo sua inclusão na LDO

Código 580

Existe dispositivo na LDO sobre os critérios e condições para limitação de empenhos de acordo com art. 9º da LRF?

Recomendações

Identificar ao Legislativo a alteração da LDO incluindo artigo com os critérios sobre a limitação de empenhos

- Lei Orçamentária Anual**Código 582**

Na elaboração da LOA, foram garantidas dotações para as despesas legalmente vinculadas e obrigatórias como a Saúde, Educação, Fundeb, Pessoal e Encargos?

Recomendações

Realizar as alterações necessárias no orçamento para garantir as dotações necessárias aos recursos vinculados

Código 576

A definição das metas fiscais nas ações do PPA, estão compatíveis com os respectivos objetivos dos programas aos quais estão vinculados?

Recomendações

Identificar as ações e corrigir os produtos e unidades de medidas

**Código 583**

Os critérios adicionais até o momento estão amparados por autorizações prévias do legislativo, seja no limite estabelecido na Lei Orçamentária, ou por Lei Especial?

Recomendações

Encaminhar Lei para o Legislativo regularizando a abertura de créditos que ultrapassou o limite com a indicação da respectiva fonte de recurso, além de fazer o acompanhamento por secretarias da necessidade futura de dotações para que o planejamento possa antecipar as autorizações e adequações orçamentárias sem prejudicar a execução dos serviços públicos

Código 584

O município está aplicando os 25% constitucionais na educação de acordo com o art. 212 da Constituição?

Recomendações

Apurar a defasagem na aplicação e redirecionar despesas necessárias ao atingimento do mínimo obrigatório

Código 585

O município está aplicando os 15% constitucionais na saúde de acordo com a Emenda Constitucional nº 29?

Recomendações

Apurar a defasagem na aplicação e redirecionar despesas necessárias ao atingimento do mínimo obrigatório

Código 586

O município está aplicando corretamente o mínimo de 95% do total dos recursos do FUNDEB de acordo com a Lei 11.494 de 20 de Junho de 2007?

Recomendações

Apurar a defasagem na aplicação e redirecionar despesas necessárias ao atingimento do mínimo obrigatório

Código 587

O município está aplicando corretamente o mínimo de 60% dos recursos do FUNDEB com profissionais do magistério de acordo com a Lei 11.494 de 20 de Junho de 2007?

Recomendações

Apurar a defasagem na aplicação e redirecionar despesas necessárias ao atingimento do mínimo obrigatório

Código 588

O repasse de recursos a Câmara Municipal está sendo feito corretamente de acordo com o art. 29 da Constituição e nos limites nela estabelecidos até o dia 20 de cada mês?

Recomendações

Regularizar a contabilização e o repasse ao legislativo

Código 589

A arrecadação da receita acumulada está em conformidade com as metas bimestrais previstas?

Recomendações

Realizar a limitação de empenhos de acordo com o art. 9º da LRF e dos critérios estabelecidos na LDO até o reestabelecimento da arrecadação

Data e Visto do Controle Interno:

Data e Visto do Recebimento

Assinatura do Prefeito

8. Relação do Controle Interno com Controle Externo

A relação do Controle Interno com o Tribunal de contas deve ser a de apoiar-lo na sua função fiscalizadora, acompanhando e antecipando situações que possam envolver a auditoria externa, excepcional ou rotineiramente. Glock destaca que são de responsabilidade do controle interno nessa relação, as seguintes ações:

- Coordenação do atendimento às solicitações de informações e de documentos por parte da Câmara de Vereadores ou outros órgão de controle externo;
- Encaminhamento e acompanhamento das auditorias *in loco*, efetuadas pelo Tribunal de Contas;
- Acompanhamento da preparação e do encaminhamento das prestações anuais de contas ao TCE;
- Coordenação da preparação e do encaminhamento das respostas às diligências e de todas as recursais ao TCE;



- Realização de análise prévia das contas anuais, e encaminhamento do relatório juntamente com a prestação anual de contas;
- Dar conhecimento ao Tribunal de Contas sobre as atividades inerentes ao Sistema de controle Interno e sobre as auditorias internas realizadas;
- Registro e acompanhamento de todos os processos que tramitam no TCE, envolvendo as administrações direta e indireta do município, ou qualquer outro Órgão jurisdicionado;
- Encaminhamento ao TCE, com parecer, dos relatórios finais dos processos de tomada de contas especiais;
- Comunicação ao TCE sobre as irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a administração não tomou providências visando à apuração de responsabilidade e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízo ao erário.

8.1 - Relatório de Gestão Fiscal.

A lei 101/00 Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que até 30 dias após o fechamento de cada quadrimestre, 30 de maio, 30 de setembro e 30 de janeiro, referente a primeiro, segundo e terceiros quadrimestre respectivamente, deverá ser publicado o Relatório de Gestão Fiscal, inclusive em meio eletrônicos. Além da apresentação do atendimento aos limites em audiência pública. O relatório de Gestão Fiscal deverá ser assinado pelos chefes de cada poder e também pelo responsável pelo Controle Interno.

São parte integrante do RGF, os seguintes demonstrativos com os limites exigidos pela LRF, conforme MDF- Manual de Demonstrativos Fiscais da STN - 5ª edição:

- a. despesa total com pessoal, evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas;
- b. dívida consolidada;
- c. concessão de garantias e contragarantias; e
- d. operações de crédito

No **último quadrimestre**, o RGF deverá conter, também, os seguintes demonstrativos:

- a. do montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro;
- b. da inscrição em Restos a Pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c. do cumprimento do disposto na LRF, no que se refere à operação de crédito por antecipação de receita, liquidada com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano, com observância da proibição de contratar tais operações no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

O relatório contém:

Comparativo com os limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal, dos seguintes montantes:

- despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas; (art. 55I, alínea a)
- dívidas consolidada e mobiliária; (art. 55 I, alínea b)
- concessão de garantias; (art. 55 I, alínea c)
- operações de crédito, inclusive por antecipação de receita; (art. 55 I, alínea d)
- despesas de que trata o inciso II do art. 4º; (art. 55 I, alínea e)

Indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites; (art. 55, II)

Demonstrativos, no último quadrimestre:

- do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; (art.55 III, alínea a)
- da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

¹ Glock, José Osvaldo - Guia para implementação do sistema de controle interno na administração pública, Curitiba, Juruá - 2013



- liquidadas; (art. 55 III, alínea b, 1)
- empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41; (art. 55 III, alínea b, 2)
- empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; (art. 55 III, alínea b, 3)
- não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; (art. 55 III, alínea b, 4)
- do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38. (art. 55 III, alínea c)

O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 contém apenas as informações relativas à alínea a do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III. (art. 55, § 1º)

O relatório foi publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico. (art. 55, § 2º)

8.2 - Alertas do AUDESP.

Com o envio sistemático de informações contábeis ao sistema Audesp, a verificação automática de alguns pontos de fiscalização se torna possível, e essa tem sido a rotina do Tribunal de Contas de SP. O sistema envia ao município e também disponibiliza no Portal do Cidadão, alertas quando do não atendimento de algum dos pontos auditados eletronicamente durante o exercício. Os Alertas tem como função relatar ao órgão condições irregulares e que precisam ser corrigidas, evitando assim problemas maiores na prestação de contas anuais. Como é função do Controle interno antecipar e evidenciar erros e desvios, os alertas devem funcionar como um sinalizador de pontos de controle para o responsável de controle interno.

Relatório de Alertas gerado pelo Sistema AUDESP

MENSAL	§ Entregas da documentação exigida pelo TCE-SP
	§ Despesas com Pessoal (ano eleitoral) - Mensal a partir de junho
	§ Análise das despesas assumidas nos últimos quatro bimestres (Art. 42 da LRF) - Mensal a partir de abril
BIMESTRAL	§ Análise da Receita (Execução Orçamentária)
	§ Análise da Despesa (Execução Orçamentária)
	§ Análise do Resultado Primário - LOA Atualizada X Meta da LDO
	§ Regime Próprio Previdência Social - Previsão X Realização das Receitas Previdenciárias
	§ Regime Próprio Previdência Social - Análise das Disponibilidades Financeiras do Regime Previdenciário
	§ Análise dos Restos a Pagar
TRIMESTRAL	§ Planejamento Atualizado de Aplicação em Ensino
	§ Aplicação de Recursos Próprios em Ensino com base na Despesa Liquidada
	§ Aplicação de Recursos do FUNDEB
	§ Aplicação de Recursos do FUNDEB na



	remuneração do Magistério
	§ Planejamento Atualizado de Aplicação em Saúde
	§ Aplicação de Recursos Próprios em Saúde com base na Despesa Liquidada
QUADRIMESTRAL	§ Despesas com Pessoal
	§ Dívida Consolidada
	§ Análise das Operações de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO)
	§ Análise de Concessão de Garantias
ANUAL	§ Operações de Crédito X Despesas de Capital (regra de Ouro, art. 12, § 2º da LRF)

9. Normatização

Normatizar, significa criar normas e procedimentos padronizados para as rotinas e processos administrativos. Por processos devemos entender como o conjunto de tarefas que compõem um fluxo de trabalho voltado a um objetivo específico dentro da organização. Devido a a questão da segregação de funções, vinculadas a cada área específica, entendida como órgãos de controle interno, ou seja, aqueles que irão se submeter ao órgão central de controle interno, os processos podem romper com essas divisões. Assim um processo pode transcender as unidades administrativas dependendo do objetivo do processo. Um exemplo seria o processo de realização da despesa pública, que envolve áreas como setor solicitante, setor de compras, contabilidade, tesouraria e almoxarifado.

O ideal é que as rotinas e procedimentos sejam analisados, elaborados fluxogramas e finalmente traduzidos em Instruções Normativas.

As instruções normativas devem seguir um padrão determinado pela primeira norma emitida pela Unidade Administrativa de controle interno, denominada "Norma da Normas" do qual definirá como serão elaboradas todas as instruções normativas.

É aconselhável a participação de todas as áreas da entidade na construção das instruções normativas, principalmente as primeiras. Recomenda-se que logo após a aprovação legal da instituição do controle interno, que se faça reuniões ou oficinas com todos os possíveis colaboradores para criar diretrizes das primeiras normas. O roteiro consiste no mapeamento das unidades administrativas, os principais pontos de controle, levantamento do fluxograma e delineamento de uma primeira versão da instrução normativa.

O levantamento e conhecimento das rotinas que irão subsidiar a elaboração das normas, acaba por ser uma oportunidade para tornar os processos mais racionais e eficientes.

9.1 Modelo de Normas das Normas

INSTRUÇÃO NORMATIVA - IN - 01/2014

UNIDADE ADMINISTRATIVA: SCI - Unidade central de controle Interno.

OBJETIVO: regulamentar sobre a elaboração das Instruções Normativas relativas as rotinas e procedimentos de todos os setores da administração.

ABRANGÊNCIA: abrange todas as unidades administrativas da entidade.

DEFINIÇÕES :

- A) Instrução Normativa: documento que estabelece as regras e procedimentos administrativos de forma padronizada visando o efetivo controle do Órgão central de controle interno.
- B) Manual de Normas e procedimentos: Reunião de todas as instruções normativas em um unico documento de consulta e orientação.
- C) Fluxograma: demonstração gráfica de rotinas e processos.



D) Procedimentos de controle: Procedimentos relevantes e significativos nos processo de obtenção de dados para auditoria interna.

E) Unidade Administrativa: Unidade administrativa a ser auditada e colaboradora do órgão central de controle interno.

LEGISLAÇÃO APLICADA: Arts. 31,70 e 74 da Constituição Federal, Art 75 da Lei 4320/60 , Art 59 da Lei 101/00 e NBCT 16. 08 Controle Interno.

PROCEDIMENTOS :

I- Antes da elaboração das Instruções Normativas serão realizadas reuniões de caráter técnico, com orientação do Órgão central de controle Interno, com as unidades administrativas e respectivos colaboradores do controle interno, identificando os principais pontos de controle daquele setor.

II - Devem fazer parte da instrução Normativa os seguintes campos:

A) Nº DA INSTRUÇÃO NORMATIVA : será cadastrado o numero de identificação da Norma e a sigla de identificação do qual Unidade Administrativa pertence e o ano de criação .

B) UNIDADE ADMINISTRATIVA A Unidade Administrativa é a unidade administrativa que compõe o Sistema de controle interno

C) OBJETIVO: A descrição do objetivo deve evidenciar a finalidade da Instrução Normativa.

D) ABRANGÊNCIA: A abrangência define quais unidades estão sujeitas a aplicação da Instrução Normativa

E) DEFINIÇÕES: Serão tratados nas definições conceitos e informações complementares que contribuam para o entendimento e a aplicação da Instrução Normativa.

F) LEGISLAÇÃO APLICADA: relação da base legal que dá suporte a aplicação da Instrução Normativa.

G) PROCEDIMENTOS: descrição das rotinas e processos que serão padronizados na norma de acordo com os pontos de controle do órgão central do controle interno.

H) FLUXOGRAMA: Representação gráfica do fluxo de rotinas e processos evidenciados na norma.

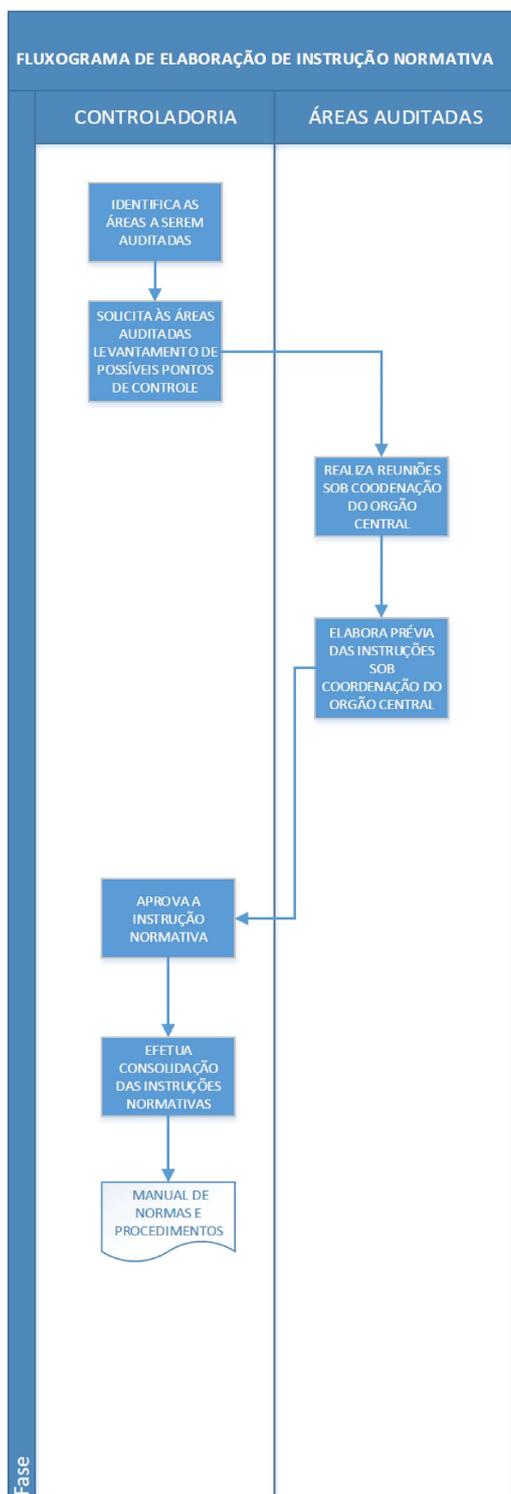
III - As instruções Normativas devem ser revisadas periodicamente , analisando a necessidade de alteração ou da criação de novas normas.

IV-

V.....



9.02 Modelo de Fluxograma .





10. Sugestão de Projeto de Lei

Dispõe sobre a organização e a atuação do Sistema de Controle Interno no Município e dá outras providências.

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. A organização e fiscalização do Município pelo sistema de controle interno ficam estabelecidas na forma desta Lei, nos termos do que dispõe o art. 31 da Constituição da República.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança a Administração Direta e seus Poderes, a Administração Indireta, os Consórcios que a Administração fizer parte, os permissionários e concessionários de serviços públicos, beneficiários de subvenções, contribuições, auxílios e incentivos econômicos e fiscais.

CAPÍTULO II DAS FINALIDADES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Art. 2º O Sistema de Controle Interno do Município, com atuações prévias, concomitantes e posterior aos atos administrativos, visa à avaliação e controle da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, aplicação das subvenções e renúncia de receitas e, em especial, tem as seguintes atribuições:

- I – avaliar, no mínimo, por exercício financeiro, o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos do Município;
- II – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas fiscais de resultados primário e nominal;
- III – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas físicas das ações de governo e os resultados dos programas de governo, mediante indicadores de desempenho definidos no Plano Plurianual, quanto à eficácia, à eficiência e à efetividade da gestão nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Municipal;
- IV – comprovar a legitimidade dos atos de gestão;
- V – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;
- VI – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- VII – realizar o controle dos limites e das condições para a inscrição de despesas em restos a pagar;
- VIII – supervisionar as medidas adotadas pelos Poderes, para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, caso necessário, nos termos dos arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101-2000;
- IX – tomar as providências indicadas pelo Poder Executivo, conforme o disposto no art. 31 da Lei Complementar nº 101-2000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- X – efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições da Lei Complementar nº 101-2000;
- XI – realizar o controle sobre o cumprimento do limite de gastos totais do Poder Legislativo, inclusive no que se refere ao atingimento de metas fiscais, nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 101-2000, informando-o sobre a necessidade de providências;
- XII – cientificar a(s) autoridade(s) responsável(eis), a Controladoria e a Auditoria, quando constatadas ilegalidades ou irregularidades na Administração Municipal, conforme o caso.

CAPÍTULO III DA ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO



Seção I

Dos Poderes, Órgãos, Entidades e Agentes que Integram o Sistema de Controle Interno

Art. 3º. Integram o Sistema de Controle Interno do Município os Poderes Executivo e Legislativo, os órgãos da administração direta, as entidades da administração indireta e seus respectivos agentes públicos.

Parágrafo único. A coordenação e normatização dos controles ficam a cargo da Controladoria e a fiscalização a posterior, por meio de auditorias a cargo do departamento de Auditoria Interna.

Seção II

Da Estrutura Administrativa da Controladoria e da Auditoria

Art. 4º Lei específica disporá sobre:

I – a alteração da estrutura administrativa do Município, de que trata a Lei nº ____/____, para a inserção da Controladoria e da Auditoria no organograma.

II – a criação de cargos e de função de confiança de coordenação da Controladoria e da Auditoria, as respectivas atribuições e a remunerações.

Art. 5º A designação das funções de confiança de que trata o artigo anterior é privativa do Chefe do Poder Executivo Municipal e dar-se-á dentre os servidores de provimento efetivo, com capacitação técnica e profissional para o exercício do cargo.

§ 1º Para atender o disposto neste artigo, considerar-se-á a seguinte ordem de preferência:

I – possuir especialização, mestrado ou doutorado na área de controladoria ou auditoria respectivamente;

II – possuir nível superior na área de Ciências Contábeis;

III – ter desenvolvido projetos e estudos técnicos de reconhecida utilidade para o Município;

IV – maior tempo de experiência na Administração Pública.

§ 2º. Não poderão ser designados os servidores:

I – contratados por excepcional interesse público;

II – em estágio probatório;

III – que tiverem sofrido penalização administrativa, civil ou penal transitada em julgado;

IV – que realizem atividade político-partidária;

V – que exerçam, concomitantemente com a atividade pública, qualquer outra atividade profissional;

VI – que possuam parentesco com o Chefe do Poder Executivo, até o terceiro grau;

VII – que tiverem, nos últimos doze (12) meses, afastamentos do serviço público superiores a 45 (quarenta e cinco) dias consecutivos ou alternados.

§ 3º. Ao cômputo do Chefe do Poder Executivo aplica-se o disposto no parágrafo anterior.

§ 4º. Constitui exceção à regra prevista no § 2º, inciso II, quando necessária a realização de concurso público para investidura em cargo necessário à composição da Controladoria ou Auditoria.

Art. 6º. Em caso de a Auditoria ser formada por apenas um profissional, este deverá possuir formação acadêmica em Ciências Contábeis e registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Parágrafo único. No caso de a Auditoria ser integrada por mais de um servidor, o responsável pela análise e verificação das demonstrações e operações contábeis deverá, necessariamente, possuir curso superior em Ciências Contábeis e registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade.

Seção III

Das Garantias dos Servidores da Controladoria e da Auditoria

Art. 7º São garantias dos servidores da Controladoria e da Auditoria:



I – autonomia profissional para o desempenho das atividades na administração direta e indireta;

II – acesso a documentos e banco de dados indispensáveis ao exercício das funções de controle interno;

Art. 8º O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação da Controladoria e da Auditoria no desempenho de suas funções, ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

Parágrafo único. Quando a documentação ou a informação envolver assuntos de caráter sigiloso, deverá ser dispensado tratamento especial de acordo com o estabelecido pelo Chefe do Poder Executivo.

Art. 9º Os servidores da Controladoria e da Auditoria deverão guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a coordenação, normatização e fiscalização, sob pena de responsabilidade.

Seção IV **Da Competência da Controladoria e da Auditoria**

Subseção I **Da Controladoria**

Art. 10. Compete à Controladoria a organização e normatização dos serviços de controle interno.

§ 1º. Para o cumprimento das atribuições previstas no caput deste artigo, a Controladoria terá como atribuições:

I – dispor sobre a necessidade da instauração de serviços seccionais de contabilidade e controles internos na administração direta, indireta e Poder Legislativo.

II – utilizar técnicas de controle interno, com a observância dos princípios de controle interno da INTOSAI – Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria;

III – regulamentar as atividades de controle, por meio de instruções normativas;

IV – emitir parecer sobre as contas prestadas ou tomadas por órgãos e entidades relativas a recursos públicos repassados pelo Município;

V – aprovar, rejeitar e solicitar esclarecimentos ou documentos de prestações de contas dos recursos públicos recebidos pelo Município a órgãos de outras esferas de governo;

VI – criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Município;

VII – concentrar as consultas a serem formuladas pelas diversas unidades administrativas de controle do Município;

VIII – responsabilizar-se pela disseminação de informações técnicas e legislação às unidades administrativas responsáveis pela elaboração dos serviços;

XI – organizar o sistema de custos do município;

X – propor a realização de treinamentos aos servidores;

XI – representar à Auditoria sobre irregularidades verificadas na gestão de recursos do Município.

§ 2º. As instruções normativas de controle interno terão força de regras que, sendo descumpridas, importarão em infração disciplinar a ser apurada nos termos do regime de trabalho a que se enquadra o agente público infrator.

Subseção II **Da Auditoria**

Art. 11. Compete à Auditoria a fiscalização pela aderência dos servidores aos controles internos, bem como a fiscalização da legitimidade da aplicação dos recursos públicos, da eficiência do gasto, da fiscalização da instituição e ingresso de recursos, renúncias de receitas, subvenções e prestações de contas.

Parágrafo único. Para o cumprimento das atribuições previstas no caput deste artigo, a Auditoria terá como atribuições:



I – determinar a realização de inspeção ou auditoria sobre a gestão dos recursos públicos municipais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas;

II – dispor quanto às denúncias encaminhadas pelos cidadãos, partidos políticos, organização, associação ou sindicato, sobre irregularidades ou ilegalidades na Administração Municipal.

III – opinar em prestações ou tomadas de contas, exigidas por força de legislação.

IV – efetuar, em caso de irregularidade:

a) a oportunidade ao servidor ou setor o qual se imputa irregularidade o contraditório e ampla defesa;

b) representar aos responsáveis pelas unidades administrativas para efeitos de controle hierárquico;

c) representar à Controladoria, para efeitos de adoção de procedimentos corretivos e/ou preventivos;

d) representar ao Prefeito, em caso de a irregularidade não ser sanada;

e) representar ao Tribunal de Contas em caso de não-saneamento da falha e/ou em casos de prejuízo ao erário;

f) disponibilizar ao Tribunal de Contas, na forma estabelecida por este, todos os atos de seu exercício fiscalizatório.

Seção V

Da Assinatura dos Relatórios de Gestão Fiscal

Art. 12. Os Relatórios de Gestão Fiscal do Chefe do Poder Executivo e do Poder Legislativo, previstos no art. 54 da Lei Complementar nº 101-2000, serão assinados pelo respectivo chefe do Poder, pelo profissional responsável pela Contabilidade, pelo responsável pela administração financeira e também pelo Coordenador da Auditoria Interna.

Parágrafo único. Em caso de divergência da Auditoria em relação a informações do relatório de gestão fiscal e os fatos não terem sido sanados antes da emissão do relatório, estes serão identificados no relatório de auditoria e representados ao Tribunal de Contas do Estado.

CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 13. Nos termos da legislação poderão ser contratados especialistas para atender às exigências de trabalho técnico específico, em caráter temporário, em áreas de atuação não contempladas pelos profissionais integrantes da Controladoria ou da Auditoria, ou em situações cuja necessidade de serviço impeça o seu funcionamento normal.

Art. 14. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

PREFEITO MUNICIPAL





O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA¹

JONAS LEMUEL KEMPA²

RESUMO: Em abordagem a partir dos conceitos de controle interno e auditoria, este texto procura refletir sobre qual o significado dos elementos principais que compõem o controle interno. Seguindo o que determina a Constituição Federal, as prefeituras são obrigadas a manter em seu quadro uma estrutura de controle, esta podendo ser exercida de forma centralizada em uma única unidade ou setorizada com a partir da inclusão de cada setor ou departamento como integrante do sistema de controle interno. A exemplo da Prefeitura de Brasnorte – MT, outros Municípios do Estado de Mato Grosso vivem realidade semelhante, onde a busca incessante de conhecimento permite avanços na gestão orçamentária e financeira. Mesmo que forçados por órgãos de controle externo, as auditorias internas em seu trabalho de auxílio ao exercício do controle interno, administrativo ou contábil, procuram garantir a correta aplicação dos recursos públicos e a execução dos procedimentos necessários na construção de políticas públicas eficazes.

PALAVRAS-CHAVE: 1.Controle Interno. 2. Auditoria Interna. 3. Administração Pública. 4.Gestão. 5.Controle Externo. 6.Instrução Normativa

INTRODUÇÃO

A constituição federal prevê no artigo 74 a manutenção de controles internos na administração pública, com o advento da lei de responsabilidade fiscal esta necessidade tem sido exigida com mais afinco por parte dos órgãos de controle externo.

No Estado de Mato Grosso, o Tribunal de Contas, elaborou resolução que determina a criação de controles internos nos municípios e definiu até o final de 2011 o prazo para a implantação dos diversos sistemas de controle que através de auditoria irá verificar a correta aplicação dos recursos nas diversas áreas de responsabilidade do poder público, assim, a auditoria é utilizada nos casos contábeis e na análise da relação valor investido versus resultado obtido mensurando a qualidade dos serviços na sua eficiência e eficácia. Auditar os resultados é uma mostra da necessidade de controle e prevenção de possíveis desvios e finalidades.

A Auditoria contábil é restrita a balanços, balancetes, controles de receita e despesa de forma direta e exata, entretanto, um governo tem obrigações maiores para com a população. A parte orçamentária e financeira compõe apenas o início dos trabalhos, no decorrer do processo de atendimento às demandas diárias, existem outros aspectos e obrigações que um gestor deve observar para a correta aplicação dos recursos públicos, neste sentido, a auditoria sobre os procedimentos de gestão devem ser separados da auditoria sobre procedimentos contábeis. Desta forma, haverá a possibilidade de identificar se a parte documental está de acordo com o que realmente foi feito.

Com a obrigação da implantação de sistemas e controles para a administração pública, surgem questionamentos à respeito do tema, dentre estes despertou-nos um maior interesse em saber se “o controle interno servirá de mecanismo eficaz para a correta aplicação do dinheiro público” e “de que forma o controle interno poderá utilizar a auditoria na avaliação de outros aspectos, que não a questão contábil?”

Pretendemos nesta reflexão avaliar a aplicação da auditoria nos procedimentos de controle do interno nas unidades executoras, demonstrando por meio de referencial teórico e legislação a necessidade de controle no governo e gestão dos recursos públicos além de identificar os mecanismos que contribuam para as auditorias, bem como pretendemos diferenciar controle e auditoria na parte orçamentária e financeira das questões de gestão pública.

¹Trabalho de conclusão do curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Auditoria e Perícia Contábil, pelo Sistema EAD, através do Portal da Educação em Parceria com a Universidade Católica Dom Bosco.

²Controlador Interno da Prefeitura Municipal de Brasnorte – MT, formado em História pela Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT. Pós Graduando em Auditoria e Perícia Contábil, pelo sistema EAD, através do Portal da Educação em parceria com a Universidade Católica Dom Bosco. Orientado por Lucélia Da Costa Nogueira Tashima, Professora da Universidade Católica Dom Bosco no cursos de Administração e Ciências Contábeis, graduada pela UCDB em Ciências Contábeis, pós graduada em Finanças, Controladoria e Auditoria pela Fundação Getúlio Vargas - FGV RJ, e Gestão Pública pela UNIFEG PR



Neste aspecto, a auditoria como elemento que irá permitir a mensuração das informações. A auditoria por si só seria limitada, pois tem apenas a função de verificar a formalidade e a legalidade dos atos, tendo papel secundário e após a execução dos trabalhos. Já o controle interno poderá utilizar-se desta ferramenta para atingir os seus objetivos e exercer o seu papel dentro da instituição.

1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública deve pautar-se pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (CF art.37), deve ainda prezar pela legitimidade de seus atos, ou seja, trabalhar constantemente para que seus servidores exerçam de forma correta os seus trabalhos, não somente seguindo os princípios emanados na Constituição Federal, mas, executando seus atos de forma ética e seguindo rigorosamente o arcabouço legal inerente a administração pública.

Quando os atos são realizados em desacordo da lei ele torna-se ilegítimo, podendo ser anulado de pleno direito pela própria administração ou pelo judiciário, e a função da administração pública é defender o interesse coletivo subordinado ao exercício legal de seus atos, uma vez que não se siga o mandamento legal, todos os outros princípios constitucionais estarão sujeitos a serem deixados de lado.

Como forma de garantir que o poder exercido pelos órgãos públicos, surge o princípio da autotutela este, permite a administração pública o controle de seus atos, de acordo com Alexandrino é exercício o controle sob *dois aspectos de legitimidade e de mérito* (2010, p20).

Além do princípio de autotutela, existem basicamente dois tipos de controle na administração pública, o controle interno e o controle externo. O controle interno é aquele exercício pela própria administração, seja no executivo, legislativo ou judiciário, em seus diversos departamentos, divisões e setores. O controle legislativo, exercido pelas câmaras ou assembleias, podendo ainda existir o controle popular, uma vez que a Constituição Federal prevê o acesso a informação a partir do princípio da publicidade.

Atualmente a Controladoria Geral da União através da CONSOCIAL - Conferencia Nacional sobre Transparência e Controle Social, busca aumentar a participação da população no controle da administração pública através da participação de conselhos, ONGs, despertando assim o espírito de cidadão participativo que buscará nos exercício de seu direito, participar ativamente das decisões de planejamento e fiscalização da aplicação do dinheiro arrecadado pelos poderes constituídos.

Os controles são instituídos de forma hierárquica de maneira que nenhum seja senhor de suas próprias ações, todos são passíveis de fiscalização, e cabe ainda a cada um através do controle interno, revisar e avaliar suas ações, sejam elas de cunho político¹, orçamentário ou financeiro.

O que certamente os gestores mais temem é o controle externo, que na prática é o controle exercido por um órgão sobre o outro é exercido pelos Tribunais de Contas e pelas Câmaras Municipais sobre as Prefeituras, Assembleias Legislativas sobre os Estados, estas responsáveis pela manutenção dos Tribunais de Contas Estaduais e pelo Senado e Câmara dos Deputados na União tendo ainda o Tribunal de Contas da União como auxiliar.

O controle é ainda exercido de forma externa, por órgão estranho ao controlado, no caso dos Estados os Tribunais de Contas, vinculados ao legislativo, tem a finalidade de fiscalizar a execução orçamentária e financeira do Estado e seus órgãos vinculados bem como os Municípios e conseqüentemente seus órgãos.

Estão sujeitos ao controle externo a administração pública direta e indireta, em suma, todo órgão vinculado ao poder público ou conveniado terá de suas ações controladas, sejam elas de caráter financeiro ou não, daí surgem os conceitos de controle hierárquico e controle finalístico, o primeiro ocorre em nível escalonado na administração direta, o segundo é o poder exercido pela administração direta sobre os órgãos de administração indireta, também denominado de tutela administrativa (Alexandrino, 2010, p.293).

Entre as ações controladas pelos órgãos externos temos como exemplo, a verificação da legalidade dos atos, o julgamento das contas e as auditorias realizadas sobre as despesas realizadas. Segundo Lima (2008, p9), "o objeto do controle externo são os atos administrativos em todos os poderes

¹Entenda-se o sentido de político a partir do significado de "política" definido pelo Dicionário Aurélio que é: "Arte e ciência de bem governar, de cuidar dos negócios públicos."



constituídos nas três esferas de governo e atos de gestão de bens e valores públicos” o autor afirma ainda que este é o controle técnico exercido no auxílio das atividades legislativas.

O controle pode ainda ser exercido de três formas prévio, concomitante ou a posterior. Estes controles não servem apenas para corrigir atos, mas, servirão também para confirmar a regularidade ou legalidade. Quando irá ocorrer o controle dependerá do tipo de ação a ser executada, um concurso público, por exemplo, deve ser acompanhado concomitantemente, devido ao alto custo e o risco de ações propostas pelos candidatos. Já o ato de provimento dos aprovados em concurso, podem ser verificados posteriormente.

Podemos definir controle externo como o conjunto de ações de um órgão com o objetivo de verificações e correções, estes órgãos devem ser autônomos e funcionar com recursos próprios, tendo neste caso orçamento destinado para esta finalidade quando elaborado o planejamento plurianual e leis orçamentárias.

Glock¹ define Controle como “qualquer atividade de verificação sistemática de um registro exercida de forma permanente ou periódica”.

O que nos interessa nesta reflexão são os controles internos, exercido por unidade criada dentro da própria instituição para exercer o poder autotutela e controle sobre os atos administrativos.

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, adota como definição para controle interno, o que foi definido pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados onde:

“Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas”. (MATO GROSSO/TCE. 2007. P.23)

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, especificamente a NBC T 16.8 – Controle Interno, definem como controle interno:

“Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

(a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações”(NBC T 16.8) .

Ambas definições são voltadas para a proteção patrimonial e avaliação dos resultados. A Constituição Federal determina no artigo 74 que os controles internos deverão:

I - avaliar o cumprimento de 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”.(CF. 1988)

A partir da determinação constitucional vislumbramos a necessidade de se manter órgão de controle interno nos municípios pois a mesma norma diz no artigo 31 que a fiscalização se dará por meio de controle interno de cada município.

Em Brasnorte - MT, o controle foi instituído pela Lei Municipal 1094/2007² de 21-12-2007 com objetivo de atender ao que determina a constituição federal visando “assegurar a fiscalização contábil.

¹GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios**. 2009. p 18;

²Disponível em <http://www.brasnorte.mt.gov.br/downloads2.php?cod=VGtSUIBRPT0=>

financeira, orçamentária, operacional e patrimonial”(Brasnorte, 2007; Lei) cumprindo paralelamente dispositivos de responsabilidade fiscal determinados pela lei 101/2000 e a resolução 001/2007¹.



Refletindo sobre os conceitos, entendemos que o controle interno deverá se organizar-se de forma sistematizada, buscando mecanismos que facilitem suas avaliações e acompanhamentos. Dentre estes mecanismos está a realização de auditorias como forma de verificação de resultados bem como da verificação dos demais princípios constitucionais destacando-se aqui a legalidade e a eficiência dos métodos de controle e planejamento utilizados pelo ente público.

Ao passo que as perícias contábeis e as auditorias externas são exercidas por profissionais alheios aos cargos existentes em uma empresa, o controle interno é exercido por servidores do quadro efetivo.

Em termos estruturais e apesar de realizar controle das ações do ente, mesmo que de forma preventiva, o controle interno deve ser constituído hierarquicamente como órgão de assessoramento ao prefeito, no caso dos municípios. A União possui a Controladoria Geral e o Estado de Mato Grosso, a auditoria geral do estado, como órgãos de exercício do controle interno destes entes. Em Brasnorte – MT, foi criado pela Lei ordinária 1094/2007 o Sistema de Controle Interno, onde a Unidade Controle Interno, está diretamente vinculada ao Gabinete tendo o chefe da unidade status de secretário como forma de equalização hierárquica.

O ideal seria termos a Secretaria de Controle Interno, porém, pelo tamanho do município seria inviável mantê-la devido ao custo, desta feita, o sistema de controle interno tem um responsável central e os diversos sistemas de controle são subdivididos, onde o chefe de cada departamento ou setor é responsável pelo controle concomitante das ações e fiel cumprimento das regras.

O Controle interno abrange especificamente duas áreas sendo os controles administrativos e os controles contábeis assim definidos por Basso:

“Controles Administrativos – compreende o plano de organização e os procedimentos de registro relacionados com os processos decisórios, mediante os quais a administração autoriza as transações, embora não se limite a isso.

Controles Contábeis – compreende o plano de organização contábil e os procedimentos de registros relacionados com a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros financeiros....” (BASSO, 2005, p. 162)

Assim, o sistema de controle interno no município de Brasnorte – MT, foi estruturado em várias unidades administrativas definidos como unidades executoras, conforme Decreto 030/2009 nos moldes determinados pela Resolução 001/2007 do TCE/MT forma como segue:

“Sistema de Controle Interno; Sistema de Planejamento e Orçamento; Sistema de Compras, Licitações e Contratos; Sistema de Transportes; Sistema de Administração e Recursos Humanos; Sistema de Controle Patrimonial; Sistema de Contabilidade; Sistema de Convênios e Consórcios; Sistema de Educação; Sistema de Saúde Pública; Sistema de Tributos; Sistema Financeiro; Sistema de Bem Estar Social; Sistema de Projetos e Obras Públicas; Sistema de Comunicação Social; Sistema de Serviços Gerais; Sistema de Tecnologia da Informação”.(BRASNORTE, 2007;Decreto)

Por orientação do TCE/MT², a unidade central de controle, determina as regras e os demais setores ou departamentos seguem de acordo com as instruções normativas elaboradas, desta forma temos uma facilitação a aplicação do controle interno, uma vez que permitirá ao controlador chefe e sua equipe, trabalhar apenas com amostragens e avaliações a partir de dados já processados.

As instruções normativas consistem nas regras mínimas a serem seguidas por cada servidor na execução de suas tarefas diárias, é o manual de procedimentos com a descrição do passo a passo, mesmo que de forma resumida, das fases de um processo administrativo. A partir das instruções normativas, a equipe de auditoria irá verificar a regularidade, a legalidade, a eficácia e a eficiência na aplicação de recursos.

O tipo de auditoria sempre será de acordo com o sistema de controle, podendo ser contábil, financeira, patrimonial e avaliação de gestão e sistemas. A partir de indicadores, é possível através da auditoria interna detectar problemas e irregularidades, entretanto, o papel do auditor interno limita-se a recomendações ao gestor e a apoio ao controle externo, através de comunicado de irregularidades e impropriedades e representações contra o gestor no caso de danos ao erário.

¹ Disponível em <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/364>

² Destaca-se a consultoria prestada por José Osvaldo Glock ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, quando da elaboração das orientações para a implementação dos Sistemas de Controle Interno nos Municípios.



No que se refere a prestações de contas de governo, o controle interno faz uso dos procedimentos de auditoria para compor relatório e emissão de parecer prévio, antes da análise pelo Tribunal de Contas do Estado, neste momento as avaliações são feitas a partir dos demonstrativos contábeis, financeiros e patrimoniais emitidos pela contabilidade, é um relatório analítico da situação visando verificar se o gestor cumpriu com os preceitos legais vigentes. Para as contas de gestão, o controle interno realiza um acompanhamento concomitante, dispondo de elementos de auditoria para verificação dos resultados e avaliação das políticas públicas.

Tanto para governo quanto para gestão, cabe a Unidade de Controle Interno a identificação dos pontos de controle, onde participam todos os integrantes da controladoria e das unidades executoras. Os pontos de controle servirão para “*adotar medidas preventivas contra erros, ilegalidades, desvios, etc...*” (GLOCK; 2009, p. 47). Durante as auditorias, os pontos de controle ajudarão no planejamento das mesmas, orientando o auditor interno na análise dos documentos e na produção de dados para a finalização de seus relatórios.

A partir do momento da elaboração das instruções normativas, inicia-se o controle efetivo, ou seja, só existe controle onde existem regras a serem seguidas. Alguns servidores, desabituaados com as regras, insistem na alegação de que basta seguir a lei, entretanto, apenas a lei não é suficiente para servir de controle. Os pontos de controle são exatamente os procedimentos de aplicação da lei, são os meios de garantir que os princípios constitucionais da administração pública serão respeitados e culminarão em resultados positivos para a aplicação de recursos.

É de fundamental a preocupação de todos os servidores ligados a chefias das unidades executoras com a manutenção dos controles exercidos por eles, existe na prática uma confusão entre controle interno e fiscalização dos trabalhos. Apesar das semelhanças conceituais, o trabalho da controladoria não é fiscalizar e sim a avaliar as políticas públicas para decisões posteriores, é conhecer os fatos e os registros a fim de ter informações suficientes para poder assessorar de forma segura e eficiente tanto o gestor quanto o controle externo.

Em regra os controles internos deveriam ter uma estrutura mínima semelhante ao funcionamento de uma secretaria municipal, com um secretário executivo, assessoria, direção central e ainda subdividida em departamentos responsáveis por controlar e auditar as diversas áreas da administração pública como licitações, contratos e convênios, recursos humanos e áreas de saúde e educação que são gastos constitucionalmente obrigatórios.

A realidade dos municípios tem sido diferente, na maioria o controle interno é exercido por equipe mínima, quando não apenas por uma pessoa, esta além de ter de dar conta de acompanhar, assessorar, garantir o bom andamento das políticas de gestão é responsável pelas auditorias e divide com o prefeito a responsabilidade pelas contas de gestão, isto por ser o responsável pelo acompanhamento e controle da correta execução orçamentária e financeira. Mesmo com unidades administrativas implantada, é do controlador a responsabilidade pelo bom andamento dos trabalhos, é ele quem verifica o fiel cumprimento da lei e das normas aplicáveis em cada setor.

Isto acontece corroborado com o pensamento de Glock que diz:

“Havendo um órgão central, pressupõe-se a existência de órgãos setoriais, residindo aí outra diferença entre o que ocorre na União e nos Estados e a realidade dos Municípios, sendo que nestes deve haver sempre uma unidade na estrutura organizacional ou ao menos um cargo devidamente formalizado que atue como órgão central (...) Assim qualquer secretaria municipal, departamento ou divisão, quando no exercício de atividades de controle interno, é considerado como um órgão setorial do sistema”. (GLOCK, 2009, pg. 22)

Infelizmente os gestores ainda não se deram conta da importância do controle, pensam apenas em gestões mais políticas do que técnicas e no final gastam tempo e dinheiro tentando explicar e justificar ações que poderiam ser diferentes quando se tem um controle interno eficiente e eficaz, onde cada agente público, concursado ou não, age de acordo com a lei e dentro dos princípios constitucionais.

2 AUDITORIA INTERNA

Para Basso¹, auditoria consiste em:

¹ GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios**. 2009. p 47;

² BASSO, Irani Paulo. **Iniciação a auditoria**. 2005 p. 91;



"Exame de documentos, registros e livros, inspeções e obtenção de informações internas e externas relacionadas com o patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes" (BASSO, 2005, p. 91).

Para o CFC – Conselho Federal de Contabilidade e de acordo com a NBC T 12, consiste em auditoria interna:

"constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade". (CFC, NBTC T12).

Ainda, dentro dos conceitos utilizados em órgãos públicos, temos as definições e dos tipos de auditoria segundo o sítio do Senado Federal, como segue.

"Auditoria de Gestão - objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

Exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; Exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; Verificação da existência física de bens e outros valores; Verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; e Verificação do cumprimento da legislação pertinente.

Auditoria de Programas - objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

Análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos; Análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial; Verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados; e

Análise da adequação dos instrumentos de gestão -contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres -para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.

Auditoria Operacional - atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

Auditoria Contábil - é a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Auditoria de Sistema - objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

Auditoria Especial - objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação do Presidente da República, Ministros de Estado ou por solicitação de outras autoridades".¹

Dentro das atividades do controle interno, farão parte os trabalhos de auditorias, com a finalidade de apurar, investigar, verificar o cumprimento das leis e regulamentos que se aplicam a administração pública.

De modo geral a auditoria se confunde com o trabalho da controladoria interna, haja vista que auditoria e controladoria desempenham a mesma função de *avaliar desempenho e medir resultados* (CAVALHEIRO e FLORES, 2007. pg 48), entretanto, ela servirá como auxiliadora em suas verificações e



análises, podendo perfeitamente *andar em sintonia com o controle interno* (idem pg. 49), neste sentido, temos o seguinte quadro onde podemos visualizar o papel de ambos:

Finalidade do Controle Interno:

- a) observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- b) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas anti-econômicas e fraudes;
- d) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- e) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- f) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos;
- g) assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Finalidade da Auditoria Interna:

- a) Examinar a legalidade dos atos da Administração e os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e de pessoal;
- b) Medir e avaliar a execução das diretrizes, objetivos e metas previstos no plano estratégico e a eficiência e eficácia dos procedimentos operacionais e de controle interno;
- c) Acompanhar a execução do orçamento e dos programas da Administração, visando comprovar o nível de execução, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento, bem como a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente².

Podemos observar que uma das finalidades de auditoria é a avaliação do controle interno, neste sentido ela irá permitir uma visão sistêmica do próprio controle a partir dos resultados da auditoria interna e em regra geral o controle interno fará uso constante das técnicas de auditoria.

O Controle interno irá trabalhar com dois tipos de auditoria, as regulares, constantes do plano anual de auditoria e as especiais, sobre questões não especificadas no planejamento anual e detectadas no correr do exercício.

Quanto a forma, e de acordo com o Manual Técnico de Auditoria e Inspeção da Prefeitura Municipal de Cuiabá-MT, podemos observar os seguintes tipos de auditoria:

Direta — quando realizada com a utilização de pessoal do órgão de controle da Prefeitura Municipal;

Indireta ou terceirizada — quando realizada por empresas privadas de auditoria ou controle, contratadas em caráter excepcional para, sob a supervisão da Controladoria Interna, efetuarem trabalhos em entidades, projetos ou áreas específicas;

Compartilhada — quando realizadas pela equipe ACI, para, em conjunto com a equipe do controle externo – TCE/MT, desenvolverem trabalhos específicos de inspeção ou auditoria em uma das Unidades da estrutura organizacional da Prefeitura Municipal;

Integrada — quando realizada sob a coordenação do órgão de controle interno com a participação de servidores do controle interno das unidades da estrutura Municipal¹.

No exercício de suas funções, o controle interno deve *utilizar todas as provas disponíveis, independentes, para comprovar com segurança que as operações* (BASSO, 2005, p. 165) estão dentro da legalidade e em conformidade com as normativas vigentes. A auditoria presta sua contribuição exatamente no ponto em levantamento de provas, na aferição dos documentos e averiguação dos procedimentos e municiará o controle interno de informações para que este possa realizar suas avaliações, emitir pareceres e determinações quando for o caso.

¹Disponível em http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint/insti/conceitos_auditoria_gov_5_tipos.asp

²CUIABÁ. Prefeitura Municipal. Manual Técnico de Auditoria Interna e Inspeções. Auditoria e Controle Interno. Cuiabá. 2010. p.19 e 20



Neste sentido, o auditor interno, ou denominação equivalente dos membros efetivos das controladorias internas, devem em primeiro lugar ter a independência necessária para a realização de seus trabalhos, em segundo lugar, os trabalhos de auditoria deverão sempre seguir os procedimentos expressos pelo CFC e descritos na NBC T 16.8. Irá realizar os testes e amostragens para determinar o grau de confiabilidade das informações e emitirá sua opinião porém, nunca dará parecer definitivo e sim recomendações ao gestor e/ou ao chefe de departamento ou divisão auditada.

Em órgãos públicos trabalha-se com o diversos tipos de auditoria devido a complexidade, uma vez que existem secretarias municipais subdivididas em setores e departamentos das mais variadas responsabilidades, podendo ser elas comuns como no caso de execução orçamentária e financeira e de ações de gestão que envolvem políticas diferentes para cada área de atuação, com base nisso extraímos do manual de auditoria interna da Prefeitura de Cuiabá – MT, os seguintes tipos de auditoria aplicáveis a administração pública:

“Trabalho de Desenvolvimento e Pesquisa (TDP): preliminar que envolve o levantamento das instruções normativas que determinam as rotinas e procedimentos das Unidades a serem auditadas(...);

Trabalho Regular de Auditoria (TRA) ou Auditoria Operacional: exames feitos pelo critério de prioridades (PAAI), para cumprimento de obrigações institucionais e legais das Secretarias, Órgãos e Setores. (...);

Trabalho de Auditoria Contábil (TAC): é a técnica utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio(...);

Trabalho de Auditoria em Tecnologia da Informação (TATI): objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados(...);

Trabalho de Auditoria Especial (TAE): serviços prestados através de exames necessários para atender às solicitações específicas, voltadas a aferir a regularidade na aplicação de recursos, quando solicitado ou por denúncia, devido a ocorrências imprevistas ou anormais, de interesse público;

Trabalho de Acompanhamento Subsequente (TAS): atividades realizadas com o objetivo de verificar o cumprimento de recomendações resultantes de auditorias anteriores.

Trabalho de Auditoria de Avaliação da Gestão (TAV): Tem como finalidade verificar a compatibilidade das atividades da administração com as políticas formalmente instituídas, acompanhando indicadores de resultados;

Trabalho de Auditoria de Acompanhamento da Gestão (TAG): Realizada ao processos de gestão com o objetivo de atuar em tempo real sobre os longo dos atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade administrativa, (...);

Auditorias nas Contas Municipais (ACM): trata-se dos serviços de auditoria realizados sobre os demonstrativos contábeis e orçamentários do Município, (...).”¹

As descrições apresentadas representam apenas um modelo de tipos de auditoria a ser seguido, obviamente com o desenvolvimento dos trabalhos e a partir dos estudos e avaliações realizados, os auditores interno irão aprimorar os seus trabalhos buscando formas mais eficientes e eficazes, pois os riscos de auditoria ocorrem também na administração pública, assim como nas empresas privadas as ações são executadas por pessoas, que naturalmente podem cometer erros.

A auditoria nas entidades públicas de administração direta e indireta, vão além da análise de dados contábeis e patrimoniais. Em órgãos públicos a auditoria interna servirá para avaliar os elementos de gestão bem como verificar a legalidade e eficácia da aplicação de recursos públicos.

CONCLUSÃO

A finalidade da administração pública é atender os interesses da população em geral, a correta administração ou gestão dos recursos públicos começa no ato do planejamento, no orçamento, autorização de despesa, empenho, licitação, realização, liquidação e pagamento. Para todas estas fases existem procedimentos específicos a serem realizados que culminam com o atendimento às necessidades da população, seja na área de saúde, educação, assistência social ou na manutenção das infra-estruturas que fazem parte do patrimônio público.

¹ Idem. p. 25 e 26.



Quando se fala em atendimento de demandas, remetemo-nos a custo, que gera despesa, que precisa de recursos humanos, máquinas e equipamentos, material de expediente. Imaginemos este sistema todo sem controle, as ações fugiriam do “controle” do gestor, seria um caos. Diante desta necessidade, a administração pública torna-se burocrática, metódica e deve ser planejada e avaliada constantemente.

Para que não ocorram desvios de finalidade e que os serviços públicos sejam contínuos, a Constituição Federal determina no artigo 165 que o poder executivo deverá elaborar a partir de leis próprias o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos Anuais. As peças orçamentárias, comumente chamadas na prática, são o primeiro passo para cada ação a ser executada, tanto é que no artigo 167, os constituintes preocuparam-se com isso quando vetaram *o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual e a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.*

Para saber se tudo está correndo conforme planejado, existem as ferramentas de controle, onde a partir delas, controle interno, controle externo e auditoria fazem o seu papel que começa exatamente no planejamento, com o intuito de avaliar se os programas inseridos nas peças orçamentárias estão garantindo a continuidade da prestação dos serviços públicos. A partir de auditorias e suas técnicas o controle interno reúne informações suficientes para analisar, avaliar e emitir parecer à respeito de todo o processo administrativo que envolve a execução orçamentária. O mesmo acontece com o controle externo, porém não pretendemos focar este tipo de organização e sim os controles internos.

Em suma, o controle interno irá organizar os métodos e procedimentos que nortearão as rotinas diárias de cada departamento ou setor, definindo pontos de controle, com o objetivo de levantar dados que permitam o alcance de seus objetivos definidos em lei, de forma autônoma e com o auxílio da auditoria interna.

A auditoria interna irá, a partir dos pontos controle definidos via instruções normativas, apurar a dimensão dos controles, verificando se eles são suficientes, eficazes e de qualidade aceitável.

Para que o controle interno funcione de forma eficaz, é preciso que este seja independente, para poder exercer o controle contábil e administrativo de forma a garantir que as informações sejam adequadas e verídicas, bem como garantir o fiel cumprimento das normas protegendo ativo e passivo, financeiro ou patrimonial de possíveis falhas e desvios.

Com a aliança do controle social, os controles internos terão seus trabalhos facilitados, uma vez que terão inúmeros agentes sociais de olho na aplicação dos recursos públicos. Esta aliança servirá principalmente no que tange ao planejamento a partir de participação da população e dos resultados finais alcançados.

A existência do controle interno na administração pública, é uma das formas de se garantir a transparência na aplicação de recursos, além de garantir a continuidade da prestação de serviços públicos de forma eficiente e a correta aplicação dos recursos públicos na execução dos procedimentos necessários na construção de políticas públicas eficazes.

Concluimos que a auditoria interna será fundamental, para o desempenho das atividades do controle interno, proporcionalmente a medida que ela se insere no processo administrativo, contábil ou não, possibilitando a avaliação dos procedimentos e o cumprimento das normas e metas objetivadas para a execução das despesas. Os mecanismos que contribuem para a inserção de procedimentos de auditoria são as instruções normativas, os pontos de controle e acima de tudo, a responsabilidade de cada agente público em garantir o cumprimento das normas.

O Estado de Mato Grosso, através do Tribunal de Contas do Estado, vem aprimorando os mecanismos de controle de forma que a médio e longo prazo as gestões públicas evoluam a um patamar onde as intempéries e as mazelas políticas sejam incapazes de impedir o controle na administração pública.

¹ Idem p. 23 a 25



REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito Administrativo Descomplicado**. Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo. 3ª Edição – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO. 2010;

BASSO, Irani Paulo. **Iniciação a auditoria**. Irani Paulo Basso, - 3 ed. rev. Ijuí: Ed. Unijuí, 2005;

BRASIL, **Governo Federal Constituição da Republica Federativa do Brasil 1988**. <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituao.htm> acessado em 29-10-2011.

_____. Controladoria Geral da União. CONSOCIAL – 1ª Conferencia Nacional sobre Transparência e Controle Social. <www.consocial.cgu.gov.br> Acessado em 19-11-2011.

_____. Senado Federal. **Conceitos de auditoria na SCINT**. <www.senado.gov.br/sf/senado/scint/insti/conceitos_auditoria.asp> Acessado em 29-10-2011 .

CAVALHEIRO, Jader Branco e FLORES Paulo César. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul; Porto Alegre. 2007;

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de auditoria do sistema CFC/CRCs/ Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2007;

CUIABÁ. Prefeitura Municipal. **Manual Técnico de Auditoria Interna e Inspeções**. Auditoria e Controle Interno. Cuiabá. 2010;

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios**. José Osvaldo Glock. 1ª ed. 2007. 3ª Reimpressão. Curitiba: Juruá , 2009;

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e mais de 450 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008 – 2ª reimpressão;

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na administração pública** / Tribunal de Contas do Estado —. Cuiabá:TCE, 2007;

NBC T 16.8 – NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc> acessado em 11-12-2011;



0 Controle Interno do Município

Flávio Corrêa de Toledo Junior

*Consultor da Fiorilli Software; Ex-Assessor Técnico do
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*

1- O Controle da Aplicação do Dinheiro Público

Destina-se ao setor público algo em torno de 35% do valor dos bens e serviços produzidos, todo ano, no Brasil, ou seja, mais de um terço do Produto Interno Bruto (PIB).

De outro lado e à vista do aperfeiçoamento da tecnologia de informação (escutas eletrônicas, grampos, cruzamento de dados bancários), e sobretudo o instituto da “delação premiada”, a imprensa hoje noticia, com forte intensidade, o desvio do dinheiro público.

Não bastasse isso, é grande a insatisfação com o nível dos serviços públicos.

Diante desses fatores, aumentou, e muito, a necessidade de controlar o dinheiro recolhido compulsoriamente da sociedade.

Esse controle se divide em três categorias:

- ✓ Social, exercido por pessoas físicas ou segmentos organizados da população, sobretudo os conselhos institucionais.
- ✓ Interno, realizado por funcionários das próprias entidades estatais;
- ✓ Externo, a cargo do Poder Legislativo por meio de instância técnica: os Tribunais de Contas.

2- O Controle Social e sua ferramenta indispensável: a transparência fiscal

Organizado por meio dos inúmeros Conselhos determinados em lei, o controle social é ainda frágil, precário e incipiente; sofre ingerência política e de certo desinteresse por parte dos que dele participam.

Eis o caso dos Conselhos de Saúde, Educação, de Acompanhamento do Fundeb, da Merenda Escolar, da Criança e do Adolescente.

De todo modo, o TCE-SP exige que os Conselhos de Educação e Saúde assinem as folhas de pagamento dos respectivos setores, além de, em alguns casos, a fiscalização entrevistar alguns de seus membros.

Manual daquela Corte¹ evidencia as indagações que se fazem aos membros do Conselho da Educação:

- ◆ O Conselho Fundeb é formado pelos nove membros definidos no art. 24, IV, da Lei 11.494, de 2007?
- ◆ Os integrantes do Colegiado foram indicados por membros das entidades representativas de professores, pais de alunos, diretores e de estudantes (art. 24, § 3º, da sobredita lei)?
- ◆ Há participantes do Conselho que, de forma imprópria, têm laço de parentesco com agentes políticos ou tesoureiros, contadores e controladores internos da Prefeitura, ou, ainda, mantêm relação contratual com o Município (art. 24, § 5º do diploma mencionado)?
- ◆ Tal colegiado se reúne periodicamente para apreciar a utilização dos recursos do Fundeb?
- ◆ Em tais reuniões, o que se apurou irregular na gerência dos recursos educacionais?
- ◆ Quais as principais deficiências do ensino administrado pelo Município?
- ◆ Os professores têm feito, com regularidade, cursos de aperfeiçoamento?

¹ “O Controle Interno do Município”; www.tce.sp.gov.br.



- ♦ A merenda escolar é de boa qualidade?
- ♦ A Prefeitura franqueia os relatórios financeiros do Fundeb, além de possibilitar visitas a obras escolares e aos serviços de transporte escolar (art. 25 do mencionado instrumento legal)?
- ♦ As folhas salariais da Educação foram rubricadas por todos os membros do Conselho (art. 4º, II Instruções Consolidadas nº 2, de 2008)?
- ♦ As prestações de contas do Fundeb contêm parecer conclusivo do Colegiado (art. 27, parágrafo único, da lei supra)?
- ♦ O Conselho Fundeb elaborou a proposta orçamentária do Fundo (art. 24, § 9º, do referido diploma)?
- ♦ O Conselho supervisionou o censo escolar do MEC (art. 24, § 9º, do referido diploma)?
- ♦ O Conselho emitiu parecer conclusivo sobre o uso dos recursos alusivos ao Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar - PNATE e ao Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos (art. 24, § 13, da lei antes citada)?

2.1- Os confusos e ineficazes demonstrativos da transparência fiscal

Além dos relatados entraves, os conselhos sociais têm atuação limitada pela complexidade das informações oferecidas pelo Poder Público, ou seja, padecem com a insuficiência da chamada transparência fiscal.

De fato, a prestação das contas públicas acontece por intermédio de relatórios, balancetes, balanços e outras peças financeiras, publicadas na imprensa, franqueadas na Internet ou, mesmo, disponibilizadas no respectivo Poder Legislativo. Para quem milita no controle social é bastante difícil, senão impossível, analisar o obscuro e complicado emaranhado de números daqueles demonstrativos financeiros.

Põe-se aqui forte embaraço para que se opere o fundamental princípio da transparência.

Afinal, quem consegue interpretar a fria numerologia dos relatórios “resumidos” de execução orçamentária e de gestão fiscal ou a enorme e confusa documentação apresentada na prestação anual de contas?

Baseado em tais peças, não é possível ao conselheiro social indagar se em face de municípios assemelhados:

- ♦ A Prefeitura anda repassando muito dinheiro para organizações não-governamentais (ONGs)?
- ♦ A Câmara dos Vereadores gasta muito?
- ♦ Têm sido elevados os aditamentos nos contratos de obras?
- ♦ A taxa municipal de investimento é baixa?
- ♦ Vem-se despendendo, muito acima da média, com a terceirização da coleta de lixo, da saúde ou da merenda escolar?
- ♦ O orçamento social está sendo priorizado?
- ♦ O déficit da previdência própria está a comprometer orçamentos futuros, prejudicando a agenda governamental?
- ♦ A quitação de Restos a Pagar restringe, demais, a execução do atual orçamento?
- ♦ Existe muito cargo em comissão na máquina governamental?
- ♦ O subsídio do Prefeito poderia ser bem menor?

Se assim fosse, vai aí uma pergunta: o controle social não teria mais interesse de agir se pudesse saber que, relativamente a municípios de mesmo tamanho, os contratos de obras vêm sendo aumentados muito acima do razoável, Câmara gasta em demasia, a terceirização da coleta de lixo consome demais do erário ou o repasse para ONGs está bem acima da média estadual?



Pode-se então concluir que, além da interferência política e do desinteresse dos conselheiros, falta ao controle social informações claras, objetivas, comparativas e eficazes sobre a aplicação do dinheiro público.

3- O Controle Externo

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) fiscaliza, "in loco", quase 3.300 entidades governamentais, distribuídas entre o Estado e os 644 municípios jurisdicionados.

Além do exame anual de contas, aquela Corte verifica, em separado, milhares de atos contratuais de grande vulto; admissões de pessoal; aposentadorias e pensões; apartados das contas anuais; repasses a entidades não-governamentais, além de determinar, se necessárias, modificações em editais licitatórios (exame prévio de edital).

E, apesar de não lhe estar constitucionalmente determinada, o TCE-SP realiza intensa atividade pedagógica, promovendo, todo ano, encontros que reúnem milhares de agentes políticos e servidores, além de produzir comunicados, cartilhas e manuais destinados ao público jurisdicionado.

Diante dessa enorme amplitude operativa, o Controle Interno mostra-se de óbvia e imensa valia, visto que, todo dia e, não, em certo período do ano, pode acompanhar os atos de gestão financeira.

Nesse rumo, o responsável pelo Controle Interno torna-se o interlocutor privilegiado do Tribunal de Contas, função até então quase sempre exercida pelo Contador ou Diretor Financeiro, os quais, como bem se sabe, veem-se às voltas com inúmeros outros afazeres e, por isso, não têm como prestar informações diversificadas, aprofundadas e comparadas.

São bem semelhantes os objetos de atenção do controle interno e externo. Todavia não possui o nível interno as prerrogativas de decisão das Cortes, ou seja, não julga contas anuais, nem registra admissões e aposentadorias, tampouco aplica multas ou susta atos tidos irregulares.

A modo de ilustração, tem-se que a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Mato Grosso assim estabelece no art. 10:

Art. 10º - A falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno poderá ensejar a irregularidade das contas e/ou a emissão de parecer prévio contrário à sua aprovação, sem prejuízo das penalidades previstas em lei ao respectivo responsável, por omissão no seu dever legal.

Baseado em tal dispositivo, aquela Corte de Contas, mediante Resolução, determinou que os jurisdicionados, até 2011, criassem, por lei, sistemas de controle interno, com as seguintes incumbências:

4- A necessidade do Controle Interno

A legislação constitucional e legal é cristalina ao determinar funcionamento de sistema de controle interno em cada Poder estatal.

Já desde 1964 indica a Lei federal nº 4.320, de 1964, atribuições àquele controle; põe-se aqui o exame de legalidade dos atos financeiros; o acompanhamento da realização operacional; a verificação da fidelidade com que servidores e agentes políticos usam e guardam bens e valores públicos (art. 75 a 80).

Aquela verificação de legalidade é:

- Prévia, antes de o ato financeiro produzir efeitos (ex.: exame prévio de edital).
- Concomitante, no decorrer da execução do ato financeiro (ex.: alertas sobre possível descumprimento do limite da despesa pessoal).
- Subsequente, após a realização do ato financeiro (ex.: parecer sobre aplicação de entidade do terceiro setor).

Em seguida, a Carta de 1967 reafirmou aquela instância de fiscalização, conferindo ênfase à auditoria operacional, muito embora pouco se referisse à apuração de legalidade. De toda forma, lá se ordenava que o nível internalizado devesse garantir, com ênfase, boas condições para o trabalho do Controle Externo, a cargo dos Tribunais de Contas.



Depois, inova a Constituição de 1988 ao dispor que o Controle Interno não é só privativo do Executivo, quer dizer, cada Poder passa a contar com o seu próprio sistema, articulado com o existente nos demais Poderes estatais (art. 74).

De seu lado, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio detalhar outras incumbências para o órgão interior de fiscalização, entre as quais a de monitorar as metas fiscais da lei de diretrizes orçamentárias (LDO); averiguar a recondução da despesa de pessoal e da dívida consolidada a seus limites; assinar, junto com outras autoridades, o Relatório de Gestão Fiscal (art. 54, parágrafo único e art. 59).

Nas leis orgânicas dos Tribunais de Contas, vários são os trechos que preveem funções para o Controle Interno. Exemplo disso, no diploma organizativo da Corte da União (TCU)¹, tal instância possui status de Ministério, devendo emitir parecer sobre tomadas e prestações de contas de todas as entidades do governo federal. Como se sabe, no governo federal, o controle interno está a cargo da Controladoria Geral da União (CGU).

Na órbita das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou regra específica para o Controle Interno Governamental: a NBC T 16.8.

Em sendo assim, não se pode dizer, de forma nenhuma, que falta ao controle interno previsão no direito financeiro.

Ao demais e segundo Maria Sylvia Zanella di Pietro, "o controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu"².

4.1- O TCE-SP e a hora e a vez do Controle Interno

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em setembro de 2012, lançou o Comunicado 32, requerendo a pronta regulamentação da estrutura de controle interno municipal, a ser integrada por servidores do quadro efetivo:

COMUNICADO SDG nº 32, de 2012

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo ressalta que, a mando dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição, bem assim do artigo 54, parágrafo único e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal e, também, do art. 38, parágrafo único da Lei Orgânica desta Corte, a Prefeitura e a Câmara Municipal devem possuir seu próprio sistema de controle interno, que atuarão de forma integrada.

Sob aquele fundamento constitucional e legal, de se esperar que os Municípios, por intermédio de normas e instruções, regulamentem a operação do controle interno e, se tal acontecer de forma adequada, disporá o dirigente municipal de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos financeiros cancelados.

Interessante que apenas servidores do quadro efetivo componham o sistema em questão.

Nesse contexto, tal normatização atentará para as funções constitucionais e legais atribuídas ao controle interno:

1- Avaliar o cumprimento das metas físicas e financeiras dos planos orçamentários, bem como a eficiência de seus resultados.

2- Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

3- Comprovar a legalidade dos repasses a entidades do terceiro setor, avaliando a eficácia e a eficiência dos resultados alcançados.

4- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município.

5- Apoiar o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

¹ Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União; Lei federal nº 8.443, de 1992.

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.



6- Em conjunto com autoridades da Administração Financeira do Município, assinar o Relatório de Gestão Fiscal.

7- Atestar a regularidade da tomada de contas dos ordenadores de despesa, recebedores, tesoureiros, pagadores ou assemelhados.

SDG, em 20 de setembro de 2012.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

SECRETÁRIO DIRETOR GERAL

Assim fez o Tribunal porque verificou que grande parte das irregularidades se deve à falta de orientação técnica, nisso considerando que imensa parte dos municípios é de pequeno porte. Também, motivou-se aquela Corte ante o crescente índice de reprovação das contas municipais.

Assim, a partir de 2013, a fiscalização do TCE-SP verifica os relatórios do controle interno, anotando, como irregularidade, conteúdos pobres, vagos, incipientes, vazios, os quais, objetivamente, nada resultaram na melhoria da gestão financeira e operacional da entidade auditada.

A tendência é a de que, nos primeiros exercícios, advirta o TCE-SP contra a inoperância do sistema em foco, para, no futuro, recusar a conta por tal insuficiência, assim como já procedem outras Cortes de Contas do Brasil.

É isso o que se vê na seguinte decisão do TCE-SP (TC 3488/026/07):

A fiscalização responsável deverá verificar em ocasião oportuna as medidas corretivas anunciadas referentes aos apontamentos constantes dos itens "Planejamento das Políticas Públicas", "Do Controle Interno", "Resultado Financeiro, Econômico e Saldo Patrimonial", "Dívida de Longo Prazo", "Fiscalização das Receitas", "Tesouraria", "Coleta e Disposição Final de Rejeitos e Resíduos Sólidos", "Livros e Registros" e "Fidedignidade dos Dados".

Em 2015, edita aquela Corte outro Comunicado, alertando que, de maior porte, devem os municípios sofisticar seu sistema de controle interno:

COMUNICADO SDG Nº 035/2015

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO ressalta que (.....)

Os resultados da atuação do controle interno tendem a ser mais exitosos à medida que os procedimentos de acompanhamento se façam de forma preventiva ou concomitante ao ato.

Entidades maiores e mais complexas, com diversidades de atos, requerem, por consequência a adoção de manuais de procedimentos, de modo a conferir maior segurança, independência e eficiência nas rotinas de trabalho, bem como proporcionar a atuação objetiva do controle interno.

O exercício do controle interno em cada caso também dependerá do porte e da complexidade inerentes à entidade. A partir dessa análise, a atuação do controle interno deverá ser planejada em função dos riscos avaliados, consubstanciada em roteiros de acompanhamento periódicos ou em planos anuais ou plurianuais.

A atividade de controle interno abrange todo órgão ou entidade, de tal sorte, que os responsáveis pelos setores devem prestar informações e esclarecimentos mediante o preenchimento de relatórios padronizados para subsidiar o relatório periódico do controlador interno.

Uma vez avaliados os pontos de controle, as conclusões deverão ser anotadas em relatório próprio, seja por meio de processo administrativo ou instrumento congênere e levado ao conhecimento da autoridade máxima da entidade, a quem caberá determinar as providências e estipular o tempo para regularização, se for o caso.

É da responsabilidade do controle interno, após a determinação da autoridade, acompanhar as medidas e o prazo estipulado ao setor responsável pela correção. De se registrar, ainda, que a adequada instituição e atuação do correspondente órgão de controle interno é medida que será verificada por ocasião da fiscalização levada a efeito pelo Tribunal de Contas, com repercussão no exame das contas anuais.

Anote-se que há manual disponível na página eletrônica desta Corte, devidamente atualizado.

Por fim, em ocorrendo qualquer ofensa aos princípios consagrados no artigo 37 da Constituição Federal, deverá o fato ser comunicado a este Tribunal, impreterivelmente, em até 03(três) dias da conclusão do relatório ou parecer respectivo.



SDG, em 04 de setembro de 2015.
SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

O manual de controle interno do Tribunal Paulista de Contas constitui bom roteiro para a Prefeitura conferir eficácia a seu sistema próprio; encontra-se disponível em www.tce.sp.gov.br.

4.2- Controlador Interno: consultor essencial do agente político

Há de se atentar para certa passagem do antes transcrito Comunicado: “de se esperar que os Municípios, por intermédio de normas e instruções, regulamentem a operação do controle interno e, se tal acontecer de forma adequada, disporá o dirigente municipal de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos financeiros chancelados”.

Então, há de se afastar a ideia de que o controlador interno é um delator, um dedo-duro; é ele, antes de mais nada, um consultor essencial, que pode evitar graves irregularidades na gestão do dinheiro público.

Para isso, de recordar que, nos dias de hoje, os gestores municipais têm à frente novas realidades institucionais, sobretudo as várias alterações no ordenamento administrativo e financeiro, o maior rigor fiscalizatório dos Tribunais de Contas e do Ministério Público, e as recentes decisões de inelegibilidade dos Tribunais Eleitorais.

Nesse passo, abundante têm sido as posições dos Tribunais Eleitorais confirmando os julgados dos Tribunais de Contas, sobretudo quando estes antes alertam os dirigentes estatais sobre possível desvio da boa conduta fazendária. Não é demais dizer que a recusa do balanço anual remete o gestor à impossibilidade de, por ao menos oito anos, pleitear mandatos políticos, ou seja, à inelegibilidade.

Manual do TCE-SP¹ assim se refere quanto ao instituto do alerta:

As Cortes Eleitorais vêm confirmando os julgados dos Tribunais de Contas, sobretudo quando estes alertam, previamente, os gestores públicos sobre possível desvio da boa conduta fazendária.

De fato, assim noticiou, em dezembro de 2012, o TCESP na sua página eletrônica:

“O Tribunal Superior Eleitoral – TSE, no julgamento do Recurso Especial Eleitoral RESPE nº 8502, considerou que a inobservância aos alertas emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP configura dolo a ensejar a declaração de inelegibilidade de candidato à prefeitura municipal por improbidade administrativa, nos termos do art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar nº 64/1990”.

Assim, os alertas das Cortes de Contas ganham especial significado. Se o Prefeito for notificado que, sob a atual marcha orçamentária, o Município não cumprirá os 25% da Educação ou, talvez, os 15% da Saúde e, mesmo assim, se omite ele à correção de rota, nesse passo, o desrespeito à Constituição e à lei passa a ter feição intencional, premeditada, dolosa.

Claro está que o gestor municipal deve muito se acautelar ante as várias e muitas exigências legais que norteiam o emprego do dinheiro público; necessita, de igual modo, atentar para o entendimento das Cortes de Contas sobre passagens controversas das leis que regem a Administração.

Ante todo o exposto, razões não faltam para o administrador público logo regulamentar o até então inoperante controle interno, valendo-se de funcionários concursados, com certo tempo de casa, honestos, de bom relacionamento com os demais, portadores de boa capacidade de aprendizado e sem laço de parentesco com agentes políticos.

4.3- As irregularidades que poderiam ser evitadas pelo Controle Interno

Aqui, não é demais repetir, essa instância pode impedir que o dirigente incorra em desacertos fatais para a sua carreira política, consubstanciados em usuais achados dos Tribunais de Contas, tais quais os a seguir comentados:

¹ “O Controle Interno do Município”, 2013; in: tce.sp.gov.br.



- ✓ Deficiente planejamento orçamentário, visto que, na execução, houve exagerada alteração por créditos adicionais e mediante os institutos da transposição, remanejamento e transferência. Tal falha contraria pressuposto elementar de responsabilidade fiscal, podendo ser atenuada caso o orçamento melhor se adaptasse à realidade municipal, não se limitando a singelamente reiterar, com atualização monetária, peças de anos findos.
- ✓ Repasse excessivo à Câmara dos Vereadores, posto que a Contabilidade não observou a composição da base sobre a qual o órgão do Controle Externo apura o respectivo limite constitucional (ex.: considerando indevidamente, na receita do ano anterior, a dívida ativa, as entradas da Lei Kandir, as taxas cobradas por autarquias).
- ✓ Baixas fraudulentas de Dívida Ativa, que poderiam ser evitadas se a unidade do Controle Interno testasse, com regularidade, senhas e filtros do sistema eletrônico de registro, bem como a pertinência das baixas no estoque daquele ativo.
- ✓ Descumprimento das restrições fiscais de último ano de mandato, pois que não se considerou a metodologia de cálculo do Tribunal de Contas (ex.: comparação do saldo liquidado devedor em dois períodos: 30 de abril e 31 de dezembro).
- ✓ Desvio de dinheiro na Tesouraria, posto que o responsável também fazia a contabilidade. Tal fraude poderia ser prevenida se, mediante proposta do Controle Interno, houvesse segregação de funções entre os setores de Lançadoria, Arrecadação, Fiscalização e Contabilidade.
- ✓ Gastos não amparados no princípio da legitimidade, ou seja, sem interesse público. São as chamadas despesas impróprias, que poderiam ser impedidas caso um operante órgão do Controle Interno antes consultasse a jurisprudência da Corte de Contas e seus manuais básicos.
- ✓ Aplicação irregular por parte da entidade subvencionada pela Prefeitura. Tal inconveniente poderia ser obstado tivesse o controlador interno antes visitado aquele ente do terceiro setor, e a lei de diretrizes orçamentárias apresentado objetivos critérios para ajudar financeiramente instituições filantrópicas da educação, saúde, assistência social e cultura. Também, esse embaraço seria contido se, no repasse anterior, recebesse a entidade parecer negativo da unidade do Controle Interno.
- ✓ Superestimativa da receita orçamentária e, portanto, fixação de dotações folgadas, o que pode resultar déficit da execução orçamentária e, aumento da dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro). Tal desacerto se agrava diante dos prévios alertas da Corte de Contas, e poderia ser contornado por estudos técnicos da unidade do Controle Interno, seja para aumentar receita ou cortar despesa.
- ✓ Incorporação, na Saúde e Educação, de despesas estranhas a tais setores, o que acarreta não cumprimento dos mínimos constitucionais. Tais impropriedades se agravam ante os prévios alertas da Corte de Contas.
- ✓ Utilização de recursos do regime local de previdência em despesas que não de aposentadoria e pensão. Seria freado esse desvio caso o orçamento previsse Reserva de Contingência para bloquear o superávit do aludido sistema próprio, ou se a estrutura do Controle Interno, na periódica análise de execução orçamentária, afastasse receitas e gastos previdenciários.
- ✓ Não cumprimento da despesa obrigatória na Saúde, conquanto a ela não se adicionou o valor cancelado, no ano anterior, de Restos a Pagar não liquidados. Tal omissão seria evitada, tivesse o Controle Interno alertado para o art. 24, § 2º, da Lei Complementar nº 141, de 2012¹.
- ✓ Despesa irregular, não autorizada e lesiva ao patrimônio público, nos termos do art. 15 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal não sucederia se o controlador interno recomendasse que, relativos à criação, expansão e aprimoramento da ação governamental, os gastos

¹ § 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do caput e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º, a disponibilidade deverá ser efetivamente aplicada em ações e serviços públicos de saúde até o término do exercício seguinte ao do cancelamento ou da prescrição dos respectivos Restos a Pagar, mediante dotação específica para essa finalidade, sem prejuízo do percentual mínimo a ser aplicado no exercício correspondente.



fossem precedidos de estimativa trienal de impacto orçamentário-financeiro e por declaração de compatibilidade com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias (art. 16 da LRF). Aliás, o TCE-SP tem reprovado contratos por tal omissão. É o que se vê no TC 1452/002/007:

“Já as ausências de estimativa trienal do impacto orçamentário-financeiro da obra (com premissas e metodologia de cálculo utilizado) e da declaração do ordenador da despesa atestando adequação ao PPA, LDO e LOA configuram infringência ao artigo 16, incisos I e II, da Lei Complementar n.101/00. São desacertos que implicam na caracterização de despesa não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público (art.15) (...). Do exposto, e atento às manifestações unânimes dos órgãos técnicos, julgo irregulares tomada de preços nº 30/02, contrato, termo aditivo e ato determinador de despesas, conheço do Termo de Rescisão Contratual, com acionamento dos incisos XV e XXVII, do artigo 2º da Lei Complementar nº 709/93”.

- ✓ Licitações com editais restritivos, afastando possíveis concorrentes. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por exemplo, possui farta jurisprudência sobre a matéria, inclusive várias Súmulas.
- ✓ Em momento de conter a despesa de pessoal, realizou o Chefe de Poder admissão de servidores. Com efeito, ultrapassado o limite prudencial daquele gasto (95% do teto setorial), um eficiente órgão do Controle Interno orientaria que a despesa de pessoal só pode aumentar sob as exceções do artigo 22, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal: determinação judicial ou legal; revisão geral anual; reposição decorrente de falecimento ou aposentadoria de servidores das áreas de educação, saúde e segurança.
- ✓ Excesso de cargos em comissão relativamente aos de natureza permanente. Aqui, de igual forma, poderia intervir o Controle Interno, valendo-se de decisões reiteradas no Tribunal de Contas. Tal desacerto acontece particularmente nas Câmaras de Vereadores. A modo de ilustrar, segue aqui uma decisão específica (TC 3488/026/07):

“Demais, não há falar em servidores de apoio à atividade parlamentar, secretariando e auxiliando vereadores, visto que essas atividades só se justificariam se fossem para o desenvolvimento de projetos, comissões e investigações, que demandassem real necessidade de o Parlamentar se socorrer de técnicos e especialistas.

O que se verifica na maioria das Câmaras Municipais, e não é diferente no caso em exame, é a formação de grupo de servidores nomeados em cargos em comissão imbuídos da promoção do político. Os servidores, via de regra, não têm a mínima qualificação profissional capaz de colaborar com os elevados objetivos do Poder Legislativo.

O atendimento à população, a anotação de sugestões, reclamações e observações são funções que não demandam a contratação por meio da exceção, sendo o concurso público, sem dúvida, a única alternativa possível, até porque se trata de exigência Constitucional.

O assessoramento ou auxílio às atividades políticas não pode ser exercido por servidor público, quer efetivo ou comissionado, afinal, por se tratar de atividade vinculada a partido ou à promoção do político, deve ser custeada pelo próprio interessado. Irregular o quadro de pessoal, portanto, que deve ser reestruturado, observando as determinações impostas pela Constituição Federal, quer em relação às atribuições dos cargos em comissão, quer no que toca à quantidade de servidores, com o objetivo de cumprir a Carta Magna, em especial o princípio da eficiência, providência que fica, desde logo, determinada, sem prejuízo de a questão ser levada ao conhecimento do Ministério Público, para as medidas julgadas cabíveis” (in TC 3488/026/07).

- ✓ Insuficiente pagamento de precatórios judiciais, vez que não atentou o Município para a modulação da derrubada da Emenda Constitucional 62, de 2009:

5- Afinal, o que é Controle Interno?

Controlar significa fiscalizar pessoas, físicas e jurídicas, evitando que a entidade se desvie das finalidades para as quais foi instituída na sociedade.

E o adjetivo interno quer dizer que, na Administração Pública, o controle será exercido por servidores da própria entidade auditada, conforme as normas, regulamentos e procedimentos por ela própria determinada, em consonância, óbvio, com os preceitos gerais da Constituição e das leis que regem o setor governamental.



Na verdade, o controle interno, em essência, deve ser realizado por todo servidor público, em especial os que ocupam postos de chefia. Já, o instituído sistema de controle interno checa, de forma articulada, a eficiência de todos aqueles controles setoriais, sob estrutura ordenada em lei própria.

Então, controle interno não é a mesma coisa que sistema de controle interno.

No âmbito do Poder Executivo, cada pessoa jurídica dispõe de particular controle interno; então, há um para a Prefeitura, outro para a autarquia, mais um para a fundação ou a empresa estatal.

De fato, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (LC nº 709, de 1993) deixa evidente que cada entidade jurídica conta com o seu próprio controle interno:

Artigo 26 - Para cumprimento de suas funções, o Tribunal de Contas poderá utilizar-se dos elementos apurados pelas unidades internas de controle da administração direta e autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público estadual ou municipal.

Ainda, de se dizer que, no âmbito das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou regra específica para o Controle Interno Governamental, a NBC T 16.8, segundo a qual tal instância se desdobra em três categorias:

- ✓ Operacional – relacionada às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade governamental.
- ✓ Contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- ✓ Normativa – relacionada à observância da regulamentação pertinente.

Todavia, resente-se o Controle Interno de norma geral que, para todos os entes federados, defina sua composição, perfil do controlador interno, garantias funcionais, investidura, relatórios, entre outros aspectos. Assim, a lei municipal pode - e deve - suprir esse vazio legal, valendo-se, caso queiram os dirigentes, das dicas ofertadas em manual do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo ("O Controle Interno do Município"; www.tce.sp.gov.br).

Nesse diapasão, a lei municipal poderia disciplinar o que segue:

- ◆ Funções do Controle Interno;
- ◆ Vínculo institucional do órgão do Controle Interno;
- ◆ Perfil do Controlador Interno;
- ◆ Garantias funcionais do Controlador Interno;
- ◆ Gratificação de Controle Interno;
- ◆ Conteúdo e periodicidade do Relatório de Controle Interno;
- ◆ Envio dos relatórios à Câmara dos Vereadores;
- ◆ O Parecer Anual do Controle Interno;
- ◆ Comunicações ao Tribunal de Contas.

6- O Controlador Interno

No organograma da entidade municipal, o órgão do Controle Interno deve estar diretamente vinculado ao dirigente máximo: na Prefeitura, o Prefeito; na Câmara dos Vereadores, o Presidente da Mesa Diretora; nas autarquias, fundações e empresas; os titulares dessas entidades, sejam Presidentes, Diretores-Presidentes ou Superintendentes.

Sendo assim, os periódicos relatórios do controle serão remetidos àquelas autoridades superiores.

Tal como antes se viu, ideal que o sistema de controle interno seja instituído por lei municipal, nela previstas as incumbências desse órgão, o perfil e o processo de escolha dos controladores internos, bem como os deveres e, sobretudo, as fundamentais garantias funcionais desses servidores, os quais não poderão ser transferidos ou ter seu trabalho obstado por qualquer agente político.



Nas pequenas Prefeituras e Câmaras Municipais ou, mesmo, nas entidades descentralizadas de pouca movimentação financeira, para elas um único servidor pode responder pela estrutura do Controle Interno, e, sob certas condições, não há necessidade de nova contratação para a lide; bastaria específica gratificação para o funcionário designado, conforme as possibilidades financeiras do órgão ou entidade.

Sob tal cenário, a normatização do controle interno pode dispor que seus componentes devam ter certo tempo de serviço, nele comprovando honestidade, ética, bom relacionamento com os demais colegas, e interesse em aprender o conjunto dos encargos operacionais e financeiros do respectivo órgão ou entidade; além disso, tal servidor não pode ter nenhum laço de parentesco com os agentes políticos, nisso atendendo à Súmula 13 do Supremo Tribunal Federal.

De seu turno, em Prefeituras maiores¹, o cargo de controlador interno deve ser provido mediante específico concurso público.

Tal qual expresso no antes referido comunicado do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (SDG nº 32, de 2012), o Controle Interno deve sempre ser integrado por servidores do quadro efetivo.

Absolutamente fundamental o contínuo treinamento dos controladores internos, podendo também se valer dos seminários ofertados pelo TCE-SP, e de seus comunicados, instruções, cartilhas e manuais.

Além disso, indispensável que o tal profissional pesquise, rotineiramente, a evolução jurisprudencial do respectivo Tribunal de Contas.

Em resumo, ideal que, nos municípios de pequeno porte, o controlador interno preencha os seguintes requisitos:

- Servidor efetivo;
- Tempo de serviço: mínimo 3 anos;
- Vontade e capacidade de aprender as lides operacionais e financeiras da entidade;
- Comprovada honestidade e postura ética;
- Boa capacidade de relacionamento com os colegas;
- Sem vínculo de parentesco com os agentes políticos.

Contudo e tal qual antes se viu, não existe, no Brasil, norma geral que discipline a operação do sistema de controle interno. Enquanto persistir esse vácuo, lei municipal poderá adotar outro perfil para o controlador interno, respeitando, claro, o bom senso e os princípios que regem a Administração Pública, sobretudo os da moralidade, impessoalidade e eficiência (art. 37 da CF).

Segundo pesquisa desenvolvida por duas técnicas do Tribunal de Contas de Minas Gerais³, *“conclui-se que os recursos humanos qualificados e capacitados tecnicamente, com experiência em administração pública, atualizados, comprometidos com a Instituição, independentes em sua atuação profissional, que tenham um bom relacionamento com os demais servidores e que tenham, acima de tudo, uma postura ética e moral são os principais responsáveis pelo sucesso de um Sistema de Controle Interno”*.

Ainda, dizem aquelas autoras, *“constatamos também que o êxito das atividades exercidas por responsáveis pelos setores de Controle Interno na área pública, em especial nos Municípios, está diretamente relacionado ao grau de conhecimento da legislação e das normas que disciplinam suas atividades”*.

8- O Relatório do órgão do Controle Interno

Segundo as já mencionadas Normas de Auditoria Governamental (NAG), o relatório de auditoria governamental deve contar uma redação:

- Clara e Simples: a informação deve ser revelada de forma objetiva, simplificada, em linguagem de fácil compreensão, sem explicações exaustivas, possibilitando a qualquer

¹ A 2ª edição de manual do TCE-SP recomenda que tal aconteça em municípios com mais de 100 mil habitantes, ou seja, menos de 4% do todo estadual.

² Ana Christina Vieira Magalhães e Elen Ribeiro Guimarães



pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria. Quando necessários, os termos técnicos serão esclarecidos em nota de rodapé.

- Precisa: a informação deve estar livre de incertezas; não deve expor dúvidas ou obscuridades que causem interpretações diversas das pretendidas.
- Oportuna: a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que as medidas corretivas sejam tempestivas e, portanto, efetivas.
- Imparcial: a informação deve ser fiel aos fatos, com neutralidade; sem juízo de valor.
- Completa: embora objetiva e simplificada, a informação deve estar inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões.
- Conclusiva: a informação deve permitir a formação de opinião sobre os fatos relatados.
- Construtiva: a informação deve expressar providências para melhorar a gestão financeira e operacional da entidade de governo. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, tampouco comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

Tendo em mira que o Relatório de Gestão Fiscal é produzido quadrimestralmente, revelando fundamentais indicadores de gestão financeira, além de ser também assinado pelo responsável da unidade de controle interno, ante tais razões o relatório desse órgão poderia ser elaborado a cada quatro meses.

De mais a mais, ao final do quadrimestre é também apresentado outro instrumento de suma importância para avaliar a execução programática anual: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, apesar deste, não é demais recordar, ser elaborado a cada dois meses.

No tocante à Prefeitura Municipal, o relatório do Controle Interno poderia finalizar-se com um quadro-resumo, ofertando, ao dirigente, visão panorâmica da execução operacional, orçamentária, financeira e patrimonial do quadrimestre.

Em tal síntese do apurado, o controlador poderia evidenciar:

- ♦ Os alertas vindos das Cortes de Contas;
- ♦ Os projetos anunciados na LDO ainda sequer iniciados;
- ♦ Os projetos com execução bastante morosa;
- ♦ O nível de aplicação em setores constitucionalmente protegidos: Saúde, Educação, Precatórios Judiciais;
- ♦ O resultado de execução orçamentária;
- ♦ A evolução da dívida de curto e longo prazo;
- ♦ O recolhimento dos encargos sociais;
- ♦ A adimplência do parcelamento da dívida previdenciária (INSS ou regime próprio);
- ♦ O tamanho dos repasses a entidades do terceiro setor;
- ♦ O nível do investimento realizado;
- ♦ O percentual de transferências à Câmara de Vereadores proporcionalmente à receita do ano anterior;
- ♦ O número de admissões, exonerações, aposentadorias e pensões;
- ♦ O percentual da despesa de pessoal;
- ♦ Outras informações tidas básicas pela unidade de Controle Interno.





O que não pode faltar no relatório do Controle Interno de Prefeituras e Câmaras de Vereadores

Flavio Corrêa de Toledo Junior

Consultor da Fiorilli Software. Ex-Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

1- Apresentação

No presente debate sobre melhor uso do dinheiro público, vem se destacando, cada vez mais, a importância do Controle Interno.

Tanto é verdade que, em auxílio ao Fórum de Combate à Corrupção no Estado de São Paulo, o Tribunal Paulista de Contas recentemente determinou resposta a 35 perguntas, que, depois de tabuladas, revelarão o estágio atual do controle interno nos 644 municípios jurisdicionados.

De ressaltar, o controle externo anda sobrecarregado com o juízo de milhares de contas, contratos, admissões de pessoal, aposentadorias, repasses ao terceiro setor e exames prévios de edital. De sua parte, o controle social, no Brasil, é ainda precário, indicando que nós, os brasileiros, gostamos mesmo de reclamar e, não, participar da gestão pública; disso faz exemplo o baixíssimo comparecimento nas audiências de discussão do orçamento municipal.

Após o intenso noticiário de corrupção e o crescente descontentamento com a qualidade dos serviços públicos, o controle interno, só agora, tem sido visto como relevante instância para conter os malfeitos da Administração Pública. Além disso, tal figura encontra expressa previsão constitucional (art. 74).

Enfim, é chegada a hora e a vez do controle interno.

Por isso, não é demais lembrar que a auditoria do TCE-SP, a partir de 2013, analisa os relatórios da unidade de controle internalizado, anotando, como irregularidade, conteúdos pobres, vagos, incipientes, vazios, os quais, objetivamente, nada resultaram na melhoria da gestão financeira e operacional da entidade fiscalizada.

Expedidas pelo TCE-SP, em 4 de agosto de 2016, as Instruções Consolidadas 2/16, assim inovaram quanto ao Controle Interno:

Art. 50. Os responsáveis pelos Poderes, Órgãos e Entidades, para atendimento ao disposto nestas Instruções, sistematizarão as atividades de controle interno, as quais incluirão, dentre outras, a obrigatoriedade de prestação de informações e esclarecimentos dos setores da Administração mediante o preenchimento de relatórios padronizados para subsidiar o relatório periódico do controle interno.

§ 1º Deverão ser mantidos à disposição da fiscalização os planejamentos dos roteiros de acompanhamento do controle interno, porventura existentes e aprovados pelo responsável, consubstanciados em planos anuais ou plurianuais.

§ 2º A adequada instituição do correspondente órgão de controle interno é medida que será verificada por ocasião da fiscalização levada a efeito pelo Tribunal de Contas, com repercussão no exame das contas anuais.

Nesse contexto, a eventual inoperância do controle interno tem comparecido no “pacote” dos desacertos que motivam o parecer contrário ao balanço anual do Prefeito ou levam à rejeição definitiva da conta dos titulares de Câmaras, autarquias, fundações e empresas municipais.

A modo de ilustrar, no balanço 2015 do Governador, o respectivo Tribunal de Contas (TCE-SP) fez várias recomendações para a efetiva operação do controle interno do Estado, entre as quais destacamos:

- i. O sistema deve estar diretamente ligado ao Governador e, não, ao Secretário da Fazenda;
- ii. O controle interno do Estado deve dispor de quadro próprio de pessoal.
- iii. Tal unidade precisa ligar-se estreitamente às Ouvidorias.



- iv. Os relatórios serão todos disponibilizados ao público; na Internet.
- v. O órgão estadual do Controle Interno avaliará, com ênfase, o cumprimento das metas programáticas, sob reconhecidos indicadores de desempenho.

A propósito, o projeto de Lei de Qualidade Fiscal (PL 229, de 2009), já aprovado no Senado, confere grande importância ao Controle Interno, ao qual competirá, entre várias outras atribuições, emitir parecer sobre contas a ele diretamente prestadas, todo ano, pelo titular da entidade pública.

Nesse cenário de forte valorização do controle interno, passamos a apresentar conteúdos essenciais dos relatórios periódicos de Prefeituras e Câmaras, os quais, por sugestão do TCE-SP, seriam quadrimestrais, para coincidir com o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e com o segundo Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), demonstrativos que oferecem números vitais como o desempenho da receita e o comportamento das despesas sujeitas a pisos e limites.

Feitas essas preliminares considerações, elencamos conteúdos que não deveriam faltar nos relatórios internos de Prefeituras e Câmaras dos Vereadores.

2- Os conteúdos essenciais nos relatórios das Prefeituras Municipais (ref.: ano de 2016)

- a. Breve comentário sobre os alertas do período, feitos pelo sistema Audesp, do TCE-SP.
- b. Obras com execução lenta, quer dizer, bem abaixo do previsto no cronograma físico-financeiro.
- c. Resumo sintético das obras eventualmente paralisadas.
- d. Desempenho municipal em consagrados indicadores, que avaliam a qualidade do gasto municipal (ex.: IDEB, IDSUS, IPRS, IEGM); **no caso, óbvio, quando publicados.**
- e. Diferença entre a receita prevista e a efetivamente realizada (R\$ e %) e, **se for o caso, projeção de déficit orçamentário para 2016**, com propostas corretivas (ex.: limitação de tal ou qual despesa), sobretudo na expectativa de não-atendimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal e, também, na projeção de déficit financeiro maior que 1 (um) mês de receita exclusiva da Prefeitura (e, não, a receita de todo o Município: a receita corrente líquida);
- f. Valor, nominal e percentual, de alteração nas dotações iniciais do orçamento, quer mediante créditos adicionais ou por intermédio de transposições/remanejamentos/transferências, lembrando que, nos termos do **Comunicado Fiorilli 11**, o TCE-SP (Audesp) já consegue diferenciar trocas orçamentárias entre ações programáticas e categorias econômicas, apontando inexistência de autorização para aquele trio orçamentário. Sendo assim e a modo do tal Comunicado, sugerirá o controle interno que a Prefeitura, mesmo agora, solicite, por intermédio de lei¹, aditamento à LDO para o ano ora em curso (2016), o que viabilizará, daqui em diante, as tais transposições, remanejamentos e transferências.
- g. Resultado de auditoria interna em setores considerados vulneráveis, tendo por base, inicialmente, os apontamentos dos últimos relatórios e votos do TCE-SP. No futuro e com a evolução do sistema local, o controle interno disporá de sua própria matriz de risco, ou seja, os pontos de fragilidade na gestão e guarda de dinheiros e bens municipais.
- h. Síntese das receitas e despesas do regime próprio de previdência (RPPS), com propostas corretivas em caso de expectativa de déficit financeiro (do próprio exercício) e déficit atuarial (de longo prazo). Esse item será apresentado, mesmo que o RPPS seja operado por entidade diferente da Prefeitura, seja uma autarquia ou fundação.
- i. Valor recolhido ao INSS, FGTS e PASEP, quer da atual competência ou de parcelamento de dívidas, com propostas corretivas no caso de inadimplência.
- j. Taxa da despesa de pessoal do último quadrimestre e, na superação do limite prudencial (95% do máximo), propostas corretivas como o corte temporário de horas extras, de funções comissionadas ou o afastamento, do cálculo, da mão-de-obra terceirizada e das verbas indenizatórias, especialmente férias e licença-prêmio não usufruídas.

¹ Art. Fica o Poder Executivo autorizado a realizar, até o limite de 15% da despesa inicialmente fixada, transposições, remanejamentos e transferências de uma categoria de programação para outra ou de um órgão orçamentário para outro.



- a. Percentual de aplicação na Educação, Fundeb, remuneração do magistério e Saúde, com propostas corretivas na projeção de despesa insuficiente até o final do exercício e, desde que tenha a auditoria interna apurado gastos passíveis de glosa, apontá-los todos no relatório.
- b. Percentual dos repasses à Câmara Municipal relativamente à receita tributária do ano anterior, com proposta de contingenciamento na hipótese de uma projetada ultrapassagem no limite constitucional (3,5% a 7%; art. 29-A).
- c. Valor pago a título de precatórios judiciais, com propostas corretivas na estimativa de não-cumprimento da jurisprudência do TCE-SP (regime especial: depósito mensal de parte da receita corrente líquida, necessária para liquidar o passivo judicial até 2020; regime normal: pagamento dos débitos anteriores mais o mapa orçamentário apresentado até 1º de julho de 2015).
- d. Valor do repasse a instituições do terceiro setor, resumindo, se for o caso, as constatações das visitas técnicas in loco e os pareceres conclusivos, sem prejuízo de evidenciar as entidades que deixaram de prestar contas.
- e. Na inversão da ordem cronológica de pagamentos, proposta de publicação das razões de interesse público, nos termos do art. 5º da Lei de Licitações e Contratos.
- f. Número de adiantamentos analisados, noticiando valores devolvidos por ação do controle interno.
- g. Taxa de investimentos (investimentos mais inversões financeiras); de lembrar que, em caso de déficit orçamentário e financeiro, taxas superiores a 10% têm sido bom argumento de defesa junto às instâncias de controle; isso porque tal número denota expansão futura dos serviços público e, também, não-redução do patrimônio líquido, à vista da ocorrência de um fato permutativo contábil (diminuição financeira, mas, em contrapartida, aumento do ativo permanente, imobilizado).
- h. Evolução da dívida ativa (estoque de 2015 (+) inscrições em 2016 (-) cancelamentos em 2016 (-) recebimentos em 2016), com propostas corretivas na hipótese de recebimento inferior à média paulista: 7% do saldo anterior (ex.: protesto judicial; negociação direta com os devedores; programas de refinanciamento).
- i. Evolução dos Restos a Pagar (estoque de 2015 (-) pagamentos em 2016).
- j. Evolução da Dívida Consolidada ou Fundada (estoque de 2015 (-) pagamentos em 2016).
- k. Em caso de não-atendimento da Lei de Transparência Fiscal, proposição das medidas corretivas; de lembrar que, a termo do Decreto Federal 7.185, de 2010, o site do Município deve evidenciar, até o 1º dia seguinte ao do registro contábil (tempo real), as seguintes informações:
 - **Detalhamento da despesa:**
 - Valor do empenho, liquidação e pagamento.
 - Número do processo (quando for o caso).
 - Pessoa física ou jurídica beneficiada com o pagamento.
 - O bem fornecido ou o serviço prestado.
 - **Detalhamento da receita:**
 - Previsão;
 - Lançamento, quando for o caso.
 - Arrecadação.

3- Os conteúdos essenciais nos relatórios das Câmaras de Vereadores (ref.: ano de 2016)

- i. Breve comentário sobre os alertas do período, feitos pelo sistema Audesp, do TCE-SP.



- ii. Valor nominal e percentual da despesa total (apartando os inativos), da folha de pagamento e da remuneração total dos Vereadores, com propostas corretivas, na hipótese de uma projetada ultrapassagem dos respectivos limites constitucionais.
- iii. Impacto da revisão geral anual (R\$ e %), relatando que, no caso dos Vereadores, o procedimento é admitido pelo TCE-SP, mas, não, pelo Tribunal de Justiça, para o qual a norma de regência é o art. 115, XI, da Constituição do Estado de São Paulo¹, quer dizer, o sobredito reajuste só beneficia servidores públicos e, não, agentes políticos como o Prefeito, o Vice-Prefeito, os Secretários Municipais e os Vereadores.
- iv. Relação de despesas que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Contas, podem ser consideradas impróprias, o que enseja direta reprovação do balanço do Presidente da Câmara (diferente da Prefeitura, o TCE-SP não abre processo apartado para examinar gastos indevidos da Edilidade; o juízo acontece já na própria conta anual).
- v. Valor devolvido à Prefeitura: imposto de renda retido na fonte; duodécimos não utilizados; alienação de bens móveis e imóveis; restituição de pagamentos a maior.
- vi. Valor das restituições feitas pelos Vereadores, em razão de pagamentos indevidos, antes glosados pelo Tribunal de Contas.
- vii. Na inversão da ordem cronológica de pagamentos, proposta de publicação das razões de interesse público, nos termos do art. 5º da Lei de Licitações e Contratos.
- viii. Número de adiantamentos analisados, noticiando valores devolvidos por ação do controle interno.

¹ Art. 115, XI – a revisão geral anual da remuneração dos servidores públicos, sem distinção de índices entre servidores públicos civis e militares, far-se-á sempre na mesma data e por lei específica, observada a iniciativa privativa em cada caso;



Motivos que rejeitam a conta do Prefeito análise à luz da jurisprudência do TCE-SP.

Flavio Corrêa de Toledo Junior
Consultor da Fiorilli Software. Ex-Assessor Técnico do
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

1- Apresentação

Em janeiro de 2017, a empresa Fiorilli emitiu comunicado, alertando sobre desacertos que reprovam as contas de Prefeitos, Presidentes de Câmara e titulares de autarquias e fundações municipais.

Desse Comunicado, extraímos os trechos alusivos ao balanço do Prefeito; são eles:

- *Déficit orçamentário que acarreta déficit financeiro maior que um mês de receita municipal.*
- *Não aplicação de 25% de impostos na educação infantil e no ensino fundamental.*
- *Não aplicação de todo o Fundeb arrecadado no ano de referência da conta, nisso contabilizado os 5% eventualmente utilizados no 1º trimestre do ano seguinte.*
- *Não aplicação de 60% do Fundeb na remuneração do magistério da educação básica.*
- *Não aplicação dos 15% da Saúde.*
- *Insuficiente pagamento de precatórios judiciais (vide Comunicado Fiorilli sobre a Emenda Constitucional 94, de 2016).*
- *Não recondução, em 8 meses, da despesa laboral aos 54% da receita corrente líquida (em tempos de PIB negativo, aquele prazo salta para 16 meses).*
- *Repasse excessivo à Câmara dos Vereadores, acima do teto constitucional; os 3,5% a 7% do art. 29-A, da Constituição.*
- *Não recolhimentos dos encargos sociais (INSS, RPPS, FGTS, PASEP).*
- *Controle Interno inoperante.*
- *Despesa sem lastro financeiro nos derradeiros oito meses do mandato (art. 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal).*
- *Aumento da despesa com pessoal nos últimos 180 dias do mandato (art. 21, § único, da Lei de Responsabilidade Fiscal).*

Em face desse elenco, aqui comentaremos as falhas mais frequentes no parecer que recusa a conta anual do Prefeito, ou seja, o déficit orçamentário, o aumento da dívida fluante e, também, a insuficiência nos pisos da Educação, quer à conta do Fundeb, quer os bancados pelos demais recursos de impostos, não vinculados a tal Fundo.

2- O déficit orçamentário e, dele decorrente, o aumento da dívida de curto prazo (Restos a Pagar sem cobertura de caixa).

Eis a irregularidade que, a partir de 2011, mais contribuiu para a negação das contas de Prefeitos, superando o motivo que, até então, se apresentava, ano a ano, como o mais frequente: o não atingimento dos pisos da Educação.

Déficit **Orçamentário** se restringe aos 12 meses do exercício financeiro; se dá quando toda a despesa comprometida (empenhada) supera a receita arrecadada. Nesse conceito fiscal, entra a globalidade das receitas e despesas, inclusive as ligadas a empréstimos e financiamentos (juros etc.), sendo estas últimas, como se sabe, desconsideradas do resultado primário. Então, na análise municipal do TCE-SP, a prioridade é o resultado total, bruto, da execução orçamentária.

Déficit **Financeiro** é a diferença negativa entre as disponibilidades de caixa e os débitos de curta exigibilidade (até um ano). Eis aqui um acumulado que ultrapassa os limites do exercício financeiro. É, portanto, o saldo negativo entre ativo e passivo financeiro, grupos contábeis que hoje comparecem ao pé, ao final, do Balanço Patrimonial; não mais no início dessa peça contábil.



Até a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Tribunal Paulista de Contas tolerava déficits orçamentários até a casa dos 10% (dez por cento).

Depois disso e considerando que tal disciplina combate a acumulação de dívida, aquela Corte passa a rejeitar mesmo pequenos déficits orçamentários, desde que, terminado o exercício, a dívida líquida de curto prazo tenha superado 1 (um) mês de receita municipal.

E aquela dívida de prazo curto nada mais é do que o déficit financeiro, composto, majoritariamente, por Restos a Pagar sem cobertura monetária.

Então, a desfavorável decisão do TCE-SP se ampara, juridicamente, no fato de o gestor não ter contido a despesa não obrigatória, ou seja, omitir-se à limitação de empenho (art. 9º, da LRF), remédio essencial, pois o déficit orçamentário municipal é fruto, no mais das vezes, da superestimativa de receitas e, disso decorrente, despesa sem lastro de caixa. De lembrar que a Lei de Crimes Fiscais penaliza o dirigente que se furta àquela contenção de gasto (art. 5º, III, da Lei nº 10.028, de 2000).

Reforça o juízo negativo o fato de o Prefeito ter sido alertado pelo sistema eletrônico do Tribunal, o AudeSP - Auditoria Eletrônica do Estado de São Paulo.

Em regra, alegam as defesas que não havia despesa a ser cortada; todas seriam essenciais à operação da máquina pública. Todavia, o Controle Externo verifica gastos com propaganda oficial, festas, viagens, recepções, cursos, congressos, entre outros que poderiam ser comprimidos ou adiados e, por isso, contraditam os argumentos dos municípios.

O déficit orçamentário pode transformar anterior sobra de caixa (superávit financeiro) numa insuficiência monetária para despesas planejadas para o próximo exercício (déficit financeiro), ou, o que é mais provável, aumentar o estoque da dívida de curto prazo.

Assim, as futuras programações orçamentárias ficam comprometidas à vista das despesas descobertas, vindas dos anos anteriores (Restos a Pagar sem cobertura monetária).

E descompasso orçamentário com assunção ou aumento da dívida de curta exigibilidade (déficit financeiro), tal combinação é erro que afronta fundamento básico de responsabilidade fiscal, nisso considerado que é de curto prazo o endividamento que mais pesa nas finanças municipais.

De fato, à vista de um déficit financeiro, o bom gestor municipal deveria produzir superávit orçamentário, ainda que de baixa monta, para reduzir, gradualmente, aquele passivo extraorçamentário.

É bem isso o que recomenda Comunicado do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP):

Comunicado SDG nº 13, de 2017

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO COMUNICA que, na elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), há de se atentar para os seguintes conteúdos:

(.....)

4-Na existência de déficit financeiro, deve o anexo de metas fiscais propor superávit de execução orçamentária para liquidar, ainda que gradualmente, aquela dívida de curto prazo.

5-Sob o princípio orçamentário do equilíbrio, aquela proposição se materializa, no campo da despesa, por Reserva de Contingência, equivalente ao desejado superávit orçamentário.

6-E no intuito de garantir sobredita meta fiscal, haverá de se mostrar o tipo de gasto que será limitado caso haja frustração de receita (art. 4º, I, "b", da Lei de Responsabilidade Fiscal).

São Paulo, 24 de abril de 2017.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
Secretário-Diretor Geral

Todavia, o déficit orçamentário pode ser absolutamente normal, se amparado na sobra de caixa do ano anterior (superávit financeiro). É dessa forma pois tal excedente não ingressa no próximo orçamento e, convenhamos, descabe à entidade pública acumular, ano a ano, dinheiro em caixa. De todo o modo, as disponibilidades dos regimes próprios de previdência serão afastadas na apuração daquele superávit financeiro.

É bem isso o que vem decidindo o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo:



“O déficit de 3,88% verificado na execução do orçamento pode ser tolerado, especialmente porque amparado pelo superávit financeiro registrado no Balanço Patrimonial de 2007 (R\$ 1.953.014,33). Nessas condições e acolhendo as manifestações de ATJ, voto pela emissão de parecer favorável às contas da Prefeitura de Pereira Barreto, relativas ao exercício de 2008, excetuados os atos pendentes de julgamento pelo Tribunal” (In: TC 1.667/026/08; www.tce.sp.gov.br).

Na aferição do resultado orçamentário, deve a Administração atentar para certos detalhes; do contrário, a fiscalização externa proverá ajustes que, às vezes, revertem superávit em déficit, vindo daí o parecer desfavorável; tais cautelas são as que seguem:

- a. Apesar de a nova Contabilidade Pública enfatizar o patrimônio e o regime de competência, as receitas orçamentárias comparecem sob o sistema de caixa; as despesas submetidas à competência.
- b. Dessa forma e ainda não ingressados no Caixa, os valores estarão fora do Balanço Orçamentário, mesmo que líquidos e certos. E as despesas integrarão tal demonstrativo já no momento do empenho, ainda que o pagamento aconteça no ano seguinte. É bem isso o que quer o art. 35, da Lei 4.320, de 1964.
- c. Para a Portaria SOF/STN nº 163, de 2001, o repasse é extraorçamentário quando a Prefeitura ajuda financeiramente autarquias, fundações e empresas dependentes. Todavia o dinheiro reduziu, de fato, receita do ente central, muito embora o gasto não tenha sido empenhado. Bem por isso, há de ser feito um ajuste aditivo na despesa orçamentária, sem o qual haveria melhora artificial do resultado orçamentário da Prefeitura.
- d. Decorrentes da anulação de Restos a Pagar, as receitas são meramente contábeis, escriturais, fictícias¹, e por isso, devem ser abatidas do campo da receita; no caso, o ideal seria registrar o fato sem qualquer inserção orçamentária, isto é, independente da execução do orçamento.
- e. Em face da individualização aludida na Carta Magna (art. 71, II), o balanço orçamentário da Prefeitura só conterá receitas e despesas da Administração direta, o que sempre inclui a Câmara Municipal, mas nunca, jamais, a movimentação orçamentária da Administração indireta (*autarquias, fundações e empresas dependentes*).

A propósito, vários dos sobreditos itens estão mais bem explicados no seguinte Comunicado

Fiorilli:

Comunicado Fiorilli S/C Software

Balanço Individual X Balanço Consolidado

Conforme o art. 50, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Prefeitura (Administração direta) elabora dois tipos de balanço: o isolado (ou individual) e o conjunto (ou consolidado).

Assim, na periódica prestação de contas e para cada sistema contábil, os Tribunais de Contas exigem que as Prefeituras encaminhem aqueles 2 (dois) tipos de demonstrativo contábil. Veja-se, por exemplo, o Comunicado GP 38/2016, do TCE-SP (exigências da AUDESP para 2017).

O balanço conjunto agrega todas as pessoas jurídicas do Município, quer a Administração direta (Prefeitura e Câmara), quer as entidades da Administração indireta.

Por sua vez, o balanço isolado somente registra a movimentação fazendária da entidade jurídica que o elabora. Então, há um para a Administração direta (Prefeitura e Câmara Municipal), outro para cada autarquia, mais um para a fundação pública local, sem falar do balanço próprio da empresa pública ou da sociedade de economia mista.

Naquele demonstrativo individual, devem ser adicionados os repasses financeiros, não-orçamentários, extraorçamentários para outras entidades do mesmo governo (ex.: duodécimos da Prefeitura para a Câmara; ajuda financeira da Prefeitura a autarquias e fundações municipais). Do contrário, o Tribunal de Contas faz o ajuste aditivo, o que pode reverter um superávit num déficit de execução orçamentária.

Movimentações intraorçamentárias, obviamente, não solicitam tais ajustes, pois que já estão incluídas no próprio sistema orçamentário (modalidade 91).

¹ Assim determina o artigo 38 da Lei 4.320, de 1964: “Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste considerar-se-á receita do ano em que se efetivar”.



Para o juízo anual da conta, o balanço isolado é mais importante que o conjunto. É porque, além da autonomia jurídica de cada entidade pública, o Controle Externo emite parecer prévio sobre o balanço específico do Prefeito (art. 71, I e art. 31, § 2º da CF), julgando, de outra parte, em definitivo, a gestão dos responsáveis por autarquias, fundações e empresas municipais (art. 71, II da CF).

Já, o balanço conjunto (ou consolidado) serve para apurar os limites globais da despesa com pessoal, dívida fundada, despesas de publicidade em ano eleitoral, bem como o pagamento mínimo de precatórios judiciais (EC 94, de 2016) e, também, o piso da Educação (25%) e da Saúde (15%).

E, na esfera de cada Poder do Município (Executivo e Legislativo), o Tribunal de Contas examina o limite setorial da despesa de pessoal, a proibição de aumentar o gasto laboral nos derradeiros 180 dias do mandato (art. 21, § único, LRF), além do amparo financeiro para despesas assumidas nos 8 últimos meses da gestão (art. 42 da LRF).

2.1- Para o quê deve atentar o Prefeito quanto ao Resultado da Execução Orçamentária:

- ✓ Conteúdo dos alertas remetidos pelo Sistema Audesp, do TCE-SP.
- ✓ A projeção mostra que o déficit financeiro final superará um mês de receita municipal?
- ✓ Quanto o pagamento de Restos a Pagar está a comprometer ações programadas para o corrente exercício?
- ✓ Do Balanço Orçamentário, estão sendo afastadas as receitas e as despesas do fundo especial de previdência própria?
- ✓ O Balanço Orçamentário está incluindo as despesas realizadas pela Câmara dos Vereadores?
- ✓ Do Balanço Orçamentário, estão sendo descontadas as receitas e despesas próprias de autarquias, fundações e empresas dependentes?

2.2 – Alegações de defesa, em caso de déficit orçamentário e, portanto, aumento da dívida de curto prazo.

Tais alegações foram bem resumidas no seguinte Comunicado Fiorilli:

Comunicado Fiorilli S/C – Software

Argumentos para defesa junto ao Tribunal de Contas

Tema I – Déficit Orçamentário

Quanto ao déficit orçamentário e, dele decorrente, o aumento da dívida de curto prazo (déficit financeiro), pode a Prefeitura se valer das seguintes alegações:

- *Tendo em vista o ano anterior, houve queda **real** na arrecadação da Administração direta (obs.: considerando que a inflação anual gira em torno de 7%, um crescimento arrecadatório **nominal, monetário, em números correntes**, de 5% significa, na verdade, uma queda **real de 2%** na receita da Prefeitura).*
- *Demonstração de que as despesas sociais aumentaram em face do desemprego no município (obs.: comprovar tal argumento, revelando a elevação de gasto nas funções 08 – Assistência Social e 10 – Saúde).*
- *Comprovação de aumento na despesa, em face de ordens judiciais para doação de medicamentos e custeio de tratamentos de saúde.*
- *Cabal demonstração de que, **após os alertas Audesp**, não havia qualquer despesa para ser cortada, ou seja, **todos os gastos eram obrigatórios** (folha salarial, encargos patronais, despesa mínima na Educação e Saúde, transferências para a Câmara) e, sob tal contexto, nada se despendeu com shows e festividades, havendo, ainda, paralisação de obras e severa limitação de gastos com viagens e publicidade oficial.*
- *Financiando despesas afetas à União e ao Estado, a Prefeitura gastou% de sua receita (ex.: combustível nas viaturas da delegacia de polícia; disponibilização de servidores para a Justiça Eleitoral, Junta de Alistamento Militar, Tiro de Guerra).*



- Apesar de celebrados com a União e o Estado, os convênios, em boa parte, não resultaram efetiva entrada de caixa, apesar de o Município, com seu próprio dinheiro, bancar parcela das obras conveniadas.
- Composta pelos gastos com **investimentos e inversões financeiras**, taxas superiores a 10% têm sido bom argumento de defesa; isso porque tal número denota **expansão futura dos serviços público e não-redução do patrimônio líquido**, à vista da ocorrência de um fato permutativo contábil (diminuição financeira, mas, em contrapartida, aumento do ativo permanente, imobilizado).

3- A Insuficiente Aplicação dos Mínimos Constitucionais e Legais da Educação

Tal como acontece desde 1934, a atual Constituição estabelece um mínimo de despesa no ensino, a incidir sobre a receita que, de longe, predomina na arrecadação estatal: a que provém dos impostos, quer os diretamente coletados, quer os transferidos por outros níveis de Governo.

Na Educação, deve o Município, todo ano, despende 25% da receita de impostos na educação infantil e no ensino fundamental; tais etapas estão constitucionalmente atribuídas à esfera local de governo (art. 211, § 2º).

Na busca de mais eficiência no uso dos recursos pertencentes ao ensino, o legislador constituinte derivado, mediante duas emendas, prescreveu novos critérios para distribuir parte das transferências constitucionais de impostos.

Veio daí que, dispondo de maior número de alunos matriculados, certos níveis de governo foram beneficiados com mais repasse de impostos arrecadados pela União e Estado; em contraposição, os entes federados com menor rede própria passaram a sofrer perdas naquelas transferências intergovernamentais.

Diante disso, claro está que tanto o abolido Fundef, quanto o operante Fundeb consubstanciam forma de redistribuir tributos entre o Estado e seus Municípios; isso, em favor de setor estratégico para o desenvolvimento nacional: o da Educação.

Nessa marcha, deve o Município utilizar todo o Fundeb arrecadado no próprio exercício, ainda que 5% possam ser empenhados, liquidados e pagos no 1º trimestre do ano seguinte (art. 21, § 2º, da Lei nº 11.494, de 2007).

Ademais e para cumprir objetivo essencial da Reforma Educacional de 1996, a Prefeitura utilizará, todo ano, 60% do Fundeb na remuneração do magistério (*art. 60, XII do ADCT*).

Considerando que não é ainda segura a identificação da despesa por fonte de receita, para o TCE-SP é muito importante a conta bancária específica para o uso diferido do Fundeb (5%). É o que se vê no Comunicado TCE nº 7, de 2009.

Desde que tenha aplicado o Município 100% do Fundeb, mas, ante glosa da fiscalização, a despesa resultou maior que 95%, há certa tendência de o TCE-SP não recusar a conta, determinando, contudo, o uso da parcela faltante no ano seguinte ao da emissão do Parecer.

De todo modo, pacificou o TCE-SP que é impossível compensar excesso no piso dos 25% com a falta de aplicação do Fundeb. Eis a Deliberação TC-A-024468/026/11, que, após várias considerações, assim conclui: *“Faz saber que, a partir das contas anuais de 2011, não mais será admitida qualquer forma de integralizar as aplicações do FUNDEB que não tenham guardado rigorosa observância às disposições do artigo 21, § 2º, da Lei federal n. 11.494/07, ainda que excedido o piso do artigo 212 da Constituição Federal”*.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), em seu artigo 70, apresenta os gastos nomeados no art. 212 da Constituição: os de manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE); logo em seguida (*artigo 71*) enuncia despesas não típicas, estranhas ao segmento, às quais, por ação do Controle Externo, são afastadas dos percentuais mínimos.

Editado pelo TCE-SP, o manual *“O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos”* elenca as principais glosas sobre as despesas apresentadas pelo Município, às quais, em boa parte das vezes, levam ao descumprimento dos mínimos da Educação e, ao parecer desfavorável.



De todo modo, a principal impugnação recai sobre Restos a Pagar não quitados até 31 de janeiro do ano seguinte.

Quanto a ela remanesce ainda certa polêmica; contradizem alguns que basta haver suficiência financeira, em 31 de dezembro, para os Restos a Pagar da Educação; outros defendem apenas a liquidação da despesa educacional em 31 de dezembro (25% de impostos x despesa liquidada no ano examinado).

Nesse passo, as razões do Tribunal de Contas têm sido as que seguem:

- A experiência mostrava que os Municípios, em 31 de dezembro, bem supriam as contas bancárias da Educação e, logo em seguida, já no ano seguinte, transferiam os dinheiros para a conta geral, Movimento, de aplicação inespecífica.
- Depois, as Fazendas Municipais, em regra, liquidavam e pagavam as despesas muito tempo depois do término do ano fiscalizado; isso, quando não anulavam esses resíduos a pagar, manobra difícil de a Fiscalização captar, porquanto o lançamento de Restos a Pagar só se dá no inespecífico sistema financeiro e, não, no bem identificado e detalhado sistema orçamentário.
- Se dinheiro havia para empenhos feitos até 31 de dezembro, então por que não pagá-los até 31 de janeiro?
- Temerária a inserção, nos mínimos do ensino, somente dos empenhos liquidados até 31 de dezembro. É assim visto que tais despesas podem não estar, de fato, processadas, nisso considerando que a Fiscalização verifica o demonstrativo geral, sintético, contábil, de Restos a Pagar, ou seja, tempo não há para ver cada um dos documentos supostamente liquidados na Educação.
- Diferente, o pagamento, o desembolso, a efetiva saída de caixa é mais facilmente comprovada, nos extratos bancários, pela Fiscalização, vindo isso a indicar, de forma cabal, que a despesa foi mesmo liquidada e, no ano auditado, beneficiou as lides educacionais do Município.
- De mais a mais, não se pode dizer que, embora liquidada, a despesa não-paga tipifique, segundo o querer do art. 212 da CF, real aplicação dos dinheiros pertencentes à manutenção e desenvolvimento do ensino.
- De qualquer modo, a despesa glosada poderá ser adicionada à aplicação do ano seguinte, o do pagamento, desde que a Prefeitura assim comprove.

Quanto ao último ano de mandato, há de se ponderar que não prevalecer a glosa dos Restos a Pagar, caso o antecessor tenha financeiramente suprido, financeiramente, as específicas despesas que passaram para o ano seguinte.

Neste caso, resta patente que a falha é do sucessor político e, não, do Prefeito não reeleito.

Ademais, deve o gestor se acautelar quanto ao uso do Salário-Educação, receita esta que, sob a legislação de regência, não pode custear despesa de pessoal. É o que se vê em decisão do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo:

“A gravidade reside no custeio de despesas com pessoal utilizando-se como fonte o Salário-Educação, o que é vedado pelo art. 7º, da Lei Federal nº 9.766/98, que taxativamente dispõe (...). Este fato por si só macula a natureza do repasse, bem como os princípios constitucionais de legalidade, economicidade e eficiência. Por todo exposto, em razão de serem irregulares as concessões, julgo irregulares o repasse e prestação de contas, nos termos do art. 33, III, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 709/93. Deixo de condenar o Órgão” (In: TC 793/006/10; ww.sp.gov.br).

Tendo em mira o Salário-Educação, a empresa Fiorilli emitiu o seguinte Comunicado:

Comunicado Fiorilli S/C Software

Salário-Educação na Merenda Escolar

Para a Constituição, o Salário-Educação é uma contribuição social; eis o art. 212, § 5º.

E, segundo o § 4º daquele dispositivo, a alimentação escolar é financiada por contribuições sociais (e, não, por impostos).



Diante disso, o Salário-Educação pode bancar a compra de gêneros alimentícios para a merenda escolar, bem como a aquisição de equipamentos utilizados na denominada cozinha piloto.

É bem isso o que ensina manual, de 2016, do TCE-SP (Gestão Financeira de Prefeituras e Câmaras Municipais com as regras do último ano de mandato e da legislação eleitoral):

“O Salário-Educação não é usado nos mesmos fins dos 25% de impostos (art. 212 da CF); não banca gastos de pessoal (art. 7º da Lei n.º 9.766, de 1998), mas, na qualidade de contribuição social, pode ser despendido na merenda escolar (...) (§ 4º, art. 212, da CF)”.

Então, o Salário-Educação tem uso diferente dos 25% de impostos (art. 212, CF); não é empregado em despesas de pessoal (art. 7º, da Lei 9.766, de 1998), mas pode, sim, financiar a alimentação escolar. Em sentido oposto, aqueles 25% amparam, gastos com recursos humanos, mas, não, com o programa da merenda escolar (art. 71, IV, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB).

De todo modo, o TCE-SP aceita, nos 25%, o funcionário do setor da merenda (merendeiras, entre outros); é assim, pois que este servidor é um profissional da Educação, enquadrando-se na hipótese inclusiva do art. 70, I, da LDB.

Escorado no fundamento da qualidade do gasto, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, já há tempos, vem advertindo Municípios com insuficientes indicadores educacionais, mesmo tendo a Prefeitura cumprido, à risca, a despesa obrigatória na área em questão. E essa intenção deve se reforçar, e muito, com a recente edição do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), elaborado pelo próprio TCE-SP.

Essa análise qualitativa também se serve de visitas a unidades escolares e entrevistas com membros de conselhos educacionais.

3.1. Para o quê deve atentar o Prefeito quanto ao adequado financiamento da Educação¹:

- Conteúdo dos alertas de despesa insuficiente, enviados pelo Sistema Audesp, do Tribunal de Contas.
- O Controle Interno apontou a inserção, nos mínimos do ensino, de despesas geralmente impugnadas pelo TCE-SP?
- O recebimento de bens e serviços é atestado por servidor especialmente designado pelo responsável do órgão municipal da Educação (*Secretário, Diretor ou Coordenador*)?
- Por determinação do Tribunal de Contas, está sendo utilizada a parcela faltante do Fundeb de anos anteriores?
- Houve melhora na nota obtida no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – Ideb?
- Houve melhora no agregado Educação, do Índice de Efetividade da Gestão Municipal, do TCE-SP?
- As recomendações do Conselho Municipal de Educação estão sendo acolhidas?
- O Salário-Educação vem sendo utilizado, impropriamente, em despesas de pessoal?
- Há professores que recebem menos que o piso remuneratório nacional?
- As folhas de pagamentos foram assinadas por todos os membros do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb?
- Foi elaborado o plano decenal de educação segundo as bases da Lei nº 13.005, de 2014? Se for o caso, adaptou-se o instrumento antes existente?
- Todos os professores da educação básica disporão de formação superior específica?
- Todas as crianças de 4 a 5 anos estarão matriculadas na pré-escola?
- Foi elaborado o plano de carreira para os profissionais da educação básica?

¹ Algumas dessas propostas foram extraídas de manual do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo: “O Controle Interno do Município” (2012); www.tce.sp.gov.br.





As glosas mais habituais sobre a despesa da Educação

Flávio Corrêa de Toledo Junior

Consultor da Fiorilli Software. Ex-Assessor Técnico do
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

1- Apresentação

Em artigo anterior¹, analisamos a principal glosa que opõe a Corte Paulista de Contas aos pisos financeiros do ensino: a dos Restos a Pagar não quitados até 31 de janeiro do ano seguinte. Assim se faz para forçar a liquidação do gasto até 31 de dezembro, o que garante à Educação, no próprio ano de competência, a utilização dos bens e serviços computados naqueles valores mínimos.

Tendo em vista que a insuficiente despesa educacional continua sendo um dos principais motivos a rejeitar a conta do Prefeito, **aqui comentaremos as outras impugnações que faz o TCE-SP contra a despesa educacional registrada nos demonstrativos municipais.**

Não é demais lembrar os mínimos anuais da educação a cargo do Município:

- 25% de impostos, próprios e transferidos, na educação infantil e no ensino fundamental;
- 100% do Fundeb arrecadado, ainda que 5% possam ser empregados até março do ano seguinte;
- 60% do Fundeb na remuneração do magistério.

A falta de cumprimento desses pisos submete o Município aos seguintes embaraços:

- Parecer desfavorável às contas anuais, que, se mantido pela Câmara Municipal, pode sujeitar o Prefeito à inelegibilidade (*art. 1º, I, g, LC 64/1990, atualizado pela Lei da Ficha Limpa*);
- Impedimento de receber auxílios, subvenções ou contribuições da União e do Estado (*art. 87, § 6º, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB conjugado com art. 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal*);
- Sofrer intervenção do Estado (*art. 35, III, Constituição*);
- Imputação de crime de responsabilidade à autoridade competente (*art. 5º, § 4º, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB*);

2- As glosas mais habituais do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP)

Nos demonstrativos contábeis, no papel, todos os Municípios indicam atingimento dos sobreditos percentuais da educação.

Contudo e mediante exame de planilhas eletrônicas ou da auditoria documental *in loco*, os Tribunais de Contas reduzem, em parte das vezes, os índices mostrados pelas Prefeituras.

Fazem isso afastando despesas recusadas pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (art. 71) ou incluindo outras receitas que, de fato, pertencem ao setor.

É o que a seguir veremos:

2.1 - Ajuste aumentativo na receita a ser utilizada em manutenção e desenvolvimento do ensino

i. 25% da dação em pagamento para honrar dívida ativa de impostos

Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), mantém a vinculação para a Educação (25%) e a Saúde (15%), o valor dos bens entregues à Administração como quitação, total ou parcial, da dívida ativa de impostos.

¹ “Motivos que rejeitam a conta do Prefeito – análise à luz da jurisprudência do TCE-SP”, Boletim de Administração Pública Municipal – BAM; julho de 2017.



Afinal, se pago em dinheiro, 25% daquele crédito estariam, sem qualquer sombra de dúvida, atrelados à educação infantil e ao ensino fundamental.

Então, deve o Município, despender um quarto dos impostos recebidos em dinheiro, além de 25% do valor dos bens dados para solver a dívida ativa de impostos.

Se assim não proceder a Administração, poderá haver o ajuste aditivo do Controle Externo e, disso decorrente, o não atingimento dos pisos da educação.

ii. 25% dos depósitos judiciais levantados por força da Emenda Constitucional nº 94, de 2016

Conforme tal Emenda, o novo parcelamento de precatórios judiciais, até 2020, poderá utilizar 75% dos depósitos judiciais ou administrativos relacionados ao Município ¹.

E, assim como na já vista dação em pagamento, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) recomenda que, oriundos de impostos, aqueles depósitos guardem a vinculação constitucional para a Educação (25%) e Saúde (15%).

Entendemos inviável aquela orientação da STN, na medida em que a Constituição, sob a Emenda 94, quer 75% dos depósitos judiciais e administrativos financiem precatórios vencidos e não pagos, ainda que de forma parcelada e sob controle do respectivo Tribunal de Justiça.

Nesse rumo, os Tribunais de Contas não deveriam adicionar 25% dos tais depósitos à receita obrigatória da educação. Se assim procederem, decerto estarão contrariando passagem constitucional, introduzida que foi pela Emenda 94.

iii. Operações de crédito voltadas à Educação; Salário-Educação; ganho líquido junto ao Fundeb (“plus”); subvenções federais e estaduais; rendimentos das contas bancárias do ensino.

Eis os recursos que nada têm a ver com a receita de impostos. Na qualidade de suplementares, tais ingressos devem ser empregados em adição aos 25% de impostos, próprios e transferidos.

Ainda que, hoje, para calcular os pisos da educação, o Controle Externo opere somente com a fonte Tesouro, interessante ter em mente que deve o Município aplicar, a cada ano, os 25% de impostos, os 60% do Fundeb no magistério e mais as fontes suplementares, ou seja, todo o ganho líquido junto àquele fundo (o tal “plus”), além de 100% do Salário-Educação e a totalidade dos rendimentos das contas bancárias do ensino.

2.2 - Redução da despesa educacional

a) Salário dos dirigentes da Educação e transporte de alunos dos ensinos médio e superior.

O Secretário ou o Diretor Municipal da Educação pode, às vezes, lidar também com o ensino médio e superior, níveis não atribuídos preferencialmente ao Município (art. 211, § 2º, da CF). Nesse caso, o Controle Externo faz glosa proporcional, referente ao percentual de alunos daquelas duas etapas de ensino. Foi bem assim o que decidiu o TCE-SP na seguinte consulta:

PROCESSO: TC-653/005/2001

INTERESSADO: Prefeito Municipal de Presidente Prudente, Agripino de Oliveira Lima Filho

ASSUNTO: Consulta acerca da possibilidade de inclusão dos vencimentos do Secretário da Educação e dos Diretores de Departamento da Secretaria da Educação no rol dos profissionais do magistério pagos com a parcela dos 60% da verba recebida do FUNDEF, desde que de forma proporcional ao número alunos matriculados no ensino fundamental.

CONCLUSÃO: “O Secretário da Educação e os Diretores de Departamento da Secretaria da Educação podem ser incluídos no rol dos profissionais do magistério pagos com a parcela dos 60% da verba recebida do FUNDEF, com o esclarecimento de que a administração deverá computar no citado percentual, parcela proporcional ao número de alunos matriculados no ensino fundamental”.

SESSÃO: 09-04-03 PUBLICAÇÃO: 13-05-03

¹ De lembrar que a Lei Complementar 151/2015 permite a utilização de 70% dos depósitos judiciais e administrativos no pagamento de precatórios judiciais, dívida pública fundada e manutenção do equilíbrio atuarial dos fundos de previdência.



Nessa linha de impugnação proporcional de gastos, comparecem as despesas com transporte de alunos dos mencionados ensinos médio e superior.

b) Proventos de aposentados que, em atividade, militaram na Educação (professores, diretores, coordenadores pedagógicos etc.).

Diferente do que assegurava, de forma cristalina, o ordenamento anterior (Lei nº 7.348, de 1985), a Lei de Diretrizes e Bases – LDB se não possibilita, tampouco proíbe sobreditas despesas nos mínimos do setor. Há aqui vacilo legal que remete à possibilidade daquela pretérita legislação de 1985; não revogada de forma expressa, é bom que se frise.

Daí que o TCE-SP vinha aceitando a parcela da educação no déficit previdenciário próprio, menos, claro, nos 60% do Fundeb, pois aqui só entram, de forma textual, os **profissionais em efetivo exercício no magistério**.

Todavia, a partir de 2018, tal dispêndio não mais será tolerado nos 25% de manutenção e desenvolvimento do ensino. É o que melhor explica o seguinte Comunicado:

Comunicado Fiorilli

Aposentados nos 25% da Educação

Até o presente exercício de 2017, o TCE-SP aceita, naqueles 25%, o rateio do déficit previdenciário, desde que:

- *O município disponha de regime próprio de previdência – RPPS;*
- *Haja déficit financeiro no RPPS, visto que as contribuições (patronais e funcionais) já ingressam, normalmente, nos tais 25%;*
- *Seja demonstrada a proporção dos aposentados que, em atividade, atuaram na Educação (se o RPPS for operado por uma autarquia, será intraorçamentária a despesa rateada).*

Contudo, a partir de 2018, o TCE-SP não mais tolerará sobredita inclusão. É o que se conclui da primeira recomendação ao balanço 2016 do Governador do Estado (TC 5198/989/16):

A-1 – Atente para a decisão deste Tribunal de não mais considerar, a partir de janeiro de 2018, no cômputo dos gastos com ensino, os valores despendidos com o pagamento dos inativos da educação, adotando medidas orçamentárias.

Sendo assim, o orçamento municipal 2018 não mais poderá vincular aposentados do Ensino na aplicação mínima do setor.

c) Despesas com o Pasep- Programa de Formação do Patrimônio do Servidor

Para se ajustar à interpretação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o TCE-SP, a partir de 2017, exclui o Pasep da despesa com pessoal. Assim se pensa, conquanto o encargo incide na receita e, não, sobre a folha salarial.

E se, como um todo, não mais integra o gasto laboral, por óbvio, o Pasep deixa de comparecer nas frações da despesa de pessoal; aqui, no âmbito dos pisos da Educação e Saúde.

É o que se vê na Deliberação TC-A 023996/026/15:

(.....)

1- A partir de 1º de janeiro de 2017 as despesas com o PASEP não mais serão incluídas nos gastos com pessoal e nas aplicações do ensino e da saúde de todos os jurisdicionados, inclusive do Governo Estadual, impondo-se, em consequência, o adequado planejamento, notadamente, nas respectivas peças orçamentárias.

2- Esta Deliberação não alcança as fundações públicas estaduais e municipais.



(.....)

São Paulo, 09 de dezembro de 2015.

CRISTIANA DE CASTRO MORAIS - Presidente e Relatora

d) Despesas com pessoal em desvio de função.

Eis o caso de professores e demais servidores do magistério que ora atuam em outras áreas da Administração Municipal. Essa vedação prevê-se, de forma explícita, na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (art. 71, VI). Para inibir eventual desvio, o TCE-SP determina, nas Instruções 2/2016, que as folhas salariais dos profissionais da educação sejam atestadas por todos os membros do Conselho do Fundo da Educação Básica (Fundeb).

e) Despesas com precatórios judiciais e decisões administrativas relativas ao pessoal da Educação

Tendo em mira em que, a modo do art. 212 da Constituição, a aplicação mínima se restringe ao ano civil, à competência que se inicia em 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro, nesse contexto temporal, o TCE-SP entende que os precatórios alimentares e as decisões administrativas salariais não ingressam nos pisos da Educação, visto que se referem, na imensa parte, a anos anteriores e, não, ao exercício que se examina a conta do Prefeito. Dito de outro modo, o fato gerador da despesa aconteceu em anos findos, que não o da competência fiscalizada.

f) Despesas com ensino à distância

Assim determina a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB):

Art. 32 – (.....)

§ 4º O ensino fundamental será presencial, sendo o ensino a distância utilizado como complementação da aprendizagem ou em situações emergenciais.

Vai daí que o ensino à distância tem natureza complementar, subsidiária, devendo ser adotado, na rede pública, apenas em situações emergenciais.

Bem por isso, assim se pronunciou o TCE-SP na seguinte consulta:

PROCESSO: TC-027193/026/98

INTERESSADO: Prefeitura Municipal de Guareí - Ex-Prefeito Municipal Sr. Luiz Gonzaga da Costa Barros.

ASSUNTO: Possibilidade de inclusão de despesas com implantação e manutenção do “Ensino à Distância”, nas despesas efetuadas com ensino fundamental ou médio.

CONCLUSÃO: “Não é cabível a inclusão de gastos com sistemas de ensino à distância na apuração dos índices de aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino.” SESSÃO: 02-03-05 PUBLICAÇÃO: 04-03-05

g) Despesas com vale-educação

Ao invés de adquirir e distribuir material escolar, algumas Prefeituras concedem aos alunos, por seus responsáveis, auxílio financeiro chamado “vale-educação”.

Tal procedimento é rechaçado pelo TCE-SP e, por isso, a consequente despesa é retirada dos valores aplicados na Educação.

Em resposta à consulta formulada pela Câmara de Araçatuba, aquela Corte, no TC 36669/026/09, assim justificou a recusa:

“O procedimento pretendido não se mostra eficaz do ponto de vista educacional porque não garante uniformidade na compra do material, quer na quantidade, quer na especificidade e também na qualidade do material. Possibilitar-se-ia ter uma classe de alunos com materiais os mais diversos e nem sempre com todos os itens necessários. Igualmente ineficaz se mostra do ponto de vista de controle dos gastos públicos, porque impossibilitaria ter-se segurança quanto aos recebedores e quanto à efetiva aplicação do valor recebido. Estar-se-ia dando margem à



negociação no mercado desses “vales-educação”, comprometendo o resultado que se espera da utilização pelos alunos de material adequado que lhes seja oferecido para possibilitar-lhes e facilitar-lhes os estudos. O pretendido privilégio para o comércio local mostra-se, também, ilegal, afrontando, como apontou a d. SDG, o princípio da isonomia e a lei de licitações.

h) Compra de glebas ou terrenos para futura construção de escolas

Desde que inexista lei municipal vinculando, de forma incontestável, a tal área à edificação de uma escola ou, à época da auditoria *in loco*, não esteja em curso procedimento licitatório para a respectiva obra escolar, sem uma, nem outra prova, o TCE-SP costuma impugnar a compra da gleba ou terreno, alegando falta de segurança para a destinação ordenada na Constituição.

i) Compensação da insuficiente aplicação dos 100% do Fundeb com eventual excesso nos 25% constitucionais.

Considerando que tanto o Fundeb quanto a parcela dos 25% não atrelada a tal fundo, um e outra bancam o mesmo tipo de despesa, pensou-se, de início, que tal compensação seria possível, sem que nisso houvesse comprometimento da boa aplicação dos dinheiros da educação.

No entanto, concluiu o TCE-SP que, a partir de 2011, impossível contrabalançar eventuais sobras nos 25% com insuficiências à conta do Fundeb. Eis a Deliberação TC-A-024468/026/11, que, após várias considerações, assim conclui: *“Faz saber que, a partir das contas anuais de 2011, não mais será admitida qualquer forma de integralizar as aplicações do FUNDEB que não tenham guardado rigorosa observância às disposições do artigo 21, § 2º, da Lei federal n. 11.494/07, ainda que excedido o piso do artigo 212 da Constituição Federal”.*

j) Aquisição de veículos escolares sem as condições exigidas pelo Código Brasileiro de Trânsito.

Tais veículos devem reunir adequadas condições de utilização; estar licenciados pelos competentes órgãos da fiscalização, dispondo de todos os equipamentos obrigatórios, sobretudo os de segurança.

A propósito, o TCE-SP em auditoria específica (2016) apurou desacertos graves na frota escolar municipal:

- Pneus carecas;
- Falta de cintos de segurança;
- Motoristas com várias multas por excesso de velocidade;
- Motoristas com problemas na Carteira Nacional de Habilitação (CNH);
- Falta de identificação visual nos veículos.

k) Despesas com Uniformes Escolares e Alimentação Infantil (creches e pré-escolas)

Em 2008, o TCE-SP pacificou, de vez, essa questão (TC 3015/026/05); tais despesas não são típicas de ensino; estarão fora dos 25%, nisso considerando os ideais da Reforma Educacional de 1996, a privilegiar o financiamento da educação propriamente dita; formal; em sala de aula. É bem isso o que diz Deliberação relativa ao TCA 35.186/026/08, publicada em 15.10.2008.

Nessa linha de entendimento, o Ministério da Educação (MEC) assim postula: *“tais despesas encontram-se mais próximas daquelas caracterizadas como assistência social, por conseguinte não integrantes do conjunto de ações de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Assim, seu custeio não deve ser realizado com recursos do Fundeb, ainda que os alunos beneficiários sejam da educação básica pública”* (in: *“Manual do Fundeb. Perguntas mais frequentes”*. www.mec.gov.br).

l) Salário das merendeiras e nutricionistas terceirizadas

Os servidores municipais da cozinha-piloto têm seus salários incluídos nos 25% constitucionais. É porque, apesar de a LDB afastar os programas suplementares de alimentação (art. 71, IV), as merendeiras e nutricionistas são, inequivocamente, profissionais da Educação, submetidas à hierarquia funcional e às políticas locais de ensino.

Com efeito, assim determina o a Lei de Diretrizes e Bases da Educação:



Art. 70. Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a:

I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação:

É por isso que, malgrado a LDB também exclua os programas de assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica (art. 71, VI), o Ministério da Educação (MEC) recomenda inclusão do salário de psicólogos, médicos e psicopedagogos, desde que estes atuem, exclusivamente, na rede escolar. De fato, esses servidores são, de igual modo, profissionais da educação.

Em sentido diferente e submetidos juridicamente à empresa que produz, de forma terceirizada, a merenda escolar, as merendeiras e nutricionistas não têm a ver com os quadros formais da Educação do Município; não são profissionais do ensino público e, portanto, afastam-se da hipótese inclusiva do antes transcrito art. 70, I.

m) Demais gastos da cozinha-piloto

Tal qual antes se viu, os custos salariais da merendeira e outros servidores da Merenda agregam-se, sim, aos pisos da educação, possibilidade essa que, a ver do TCE-SP, não beneficia demais gastos dos programas suplementares de alimentação, entre os quais a compra de gêneros alimentícios, de equipamentos para a cozinha, de combustível para a frota que distribui a merenda.

Aqui, não é demais lembrar que o Ministério da Educação (MEC), no já citado manual, pensa de modo parcialmente diferente, ou seja, equipamentos para cozinha podem, sim, contar na aplicação mínima (quer os 25% ou os 40% do Fundeb).

Se um quarto da receita de impostos não pode financiar a aquisição de comida para a Merenda, ao Salário-Educação é, sim, concedida essa possibilidade. É o que melhor explica o seguinte Comunicado:

Comunicado Fiorilli S/C Software

Salário-Educação na Merenda Escolar

Para a Constituição, o Salário-Educação é uma contribuição social; eis o art. 212, § 5º.

E, segundo o § 4º daquele dispositivo, a alimentação escolar é financiada por contribuições sociais (e, não, por impostos).

Diante disso, o Salário-Educação pode bancar a compra de gêneros alimentícios para a merenda escolar, bem como a aquisição de equipamentos utilizados na denominada cozinha piloto.

É bem isso o que ensina manual, de 2016, do TCE-SP (Gestão Financeira de Prefeituras e Câmaras Municipais com as regras do último ano de mandato e da legislação eleitoral):

“O Salário-Educação não é usado nos mesmos fins dos 25% de impostos (art. 212 da CF); não banca gastos de pessoal (art. 7º da Lei n.º 9.766, de 1998), mas, na qualidade de contribuição social, pode ser despendido na merenda escolar (...) (§ 4º, art. 212, da CF)”.

Então, o Salário-Educação tem uso diferente dos 25% de impostos (art. 212, CF); não é empregado em despesas de pessoal (art. 7º, da Lei 9.766, de 1998), mas pode, sim, financiar a alimentação escolar. Em sentido oposto, aqueles 25% amparam, gastos com recursos humanos, mas, não, com o programa da merenda escolar (art. 71, IV, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB).

n) Aquisições globais de bens e serviços que também servem a vários outros setores da Administração (ex.: combustíveis, material de escritório, peças de reposição da frota).

Para evitar a glosa total, precisa atestar o órgão responsável pela Educação, de forma cabal, sua própria cota de recebimento; isso, mediante carimbo e assinatura de servidor especialmente designado pelo Responsável da Educação (Secretário, Diretor ou Coordenador). Nessa trilha, exige o TCE-SP, mediante as Instruções 2/2016, que a documentação do gasto educacional esteja separada das demais despesas do Município.



o) Subvenção a instituições assistenciais, desportivas ou culturais; pesquisas estranhas ao contexto do ensino; cursos para servidores municipais; obras de infraestrutura que beneficiem prédios escolares (ex.: pavimentação e iluminação de rua em frente à escola).

Tais despesas estão expressamente vedadas no art. 71 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB.

De outra banda, a norma que tipifica despesas elegíveis (art. 70, LDB) nada se refere à possibilidade tratada na Constituição (art. 213, I e II) e em outra passagem da LDB (art. 77, IV). Assim, ante esse inequívoco amparo legal, aos mínimos da Educação podem se somar os auxílios e subvenções para certas escolas do setor privado: as comunitárias, confessionais e filantrópicas, observadas nestas os requisitos ditos no sobredito regramento, ou seja, finalidade não lucrativa; aplicação dos excedentes financeiros em educação; destinação do patrimônio para entidade congênere em caso de dissolução.

p) Despesas empenhadas em dotações estranhas às da Educação.

A distribuição dos créditos orçamentários é proposta pela Prefeitura e autorizada pela Câmara de Vereadores. Se a lei orçamentária anual assim repartiu as dotações entre os vários setores de atuação municipal, tem entendido o TCE-SP que, sob apelo da defesa, não pode sancionar qualquer outra alocação orçamentária.

q) Construção e manutenção de bibliotecas, museus e ginásios esportivos.

Essas despesas só são aceitas quando tais instalações existem dentro de prédios escolares, para uso, único e exclusivo, de alunos da rede pública.

r) Despesas com festas cívicas; com a aquisição de instrumentos musicais para fanfarras ou bandas escolares.

Tais gastos possuem índole marcadamente cultural; não se coadunam com a educação formal, em sala de aula, privilegiadas na Reforma Educacional de 1996.

s) Vale-refeição, cesta-básica, vale-transporte nos 60% do Fundeb para os profissionais do magistério.

Em face de seu caráter indenizatório, não remuneratório, tais despesas podem ser incluídas nos restantes 40% do Fundeb; não nos 60%, vinculados, única e tão somente, às parcelas remuneratórias (*salário, vantagens, encargos patronais*).





Dúvidas frequentes sobre o Controle Interno do Município – Perguntas e Respostas.

Flavio Corrêa de Toledo Junior

Consultor da Fiorilli Software. Ex-Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Por volta dos anos 2010, tornou-se prioridade a efetiva operação de sistemas de controle interno na Administração Pública.

Até então, apenas a Controladoria Geral da União (CGU) e unidades de pouquíssimos Estados e Municípios realizavam, de fato, o controle interno governamental.

Nesse contexto, este artigo apresenta respostas a indagações feitas, com certa frequência, em cursos que ministramos para centenas de municípios do Estado de São Paulo.

1- Por que só agora os Tribunais de Contas vêm cobrando a efetiva operação do Controle Interno?

No que toca ao uso do dinheiro público, há três tipos de controle: o social, o externo e o interno.

O controle social é exercido pelos cidadãos, imprensa e por segmentos organizados da população; neste último caso, comparecem os conselhos sociais, tal qual o da saúde, educação, Fundeb, criança e adolescente e assistência social.

Todavia, a realidade vem-nos mostrando a baixa eficácia daqueles conselhos, exceto, em alguns casos, o da saúde, conquanto a vida humana põe-se sempre como um fator aglutinador e indispensável.

Então, permitimo-nos opinar que nós, os brasileiros, gostamos de reclamar, mas temos enorme dificuldade de participar da vida pública; prova disso são os baixíssimos comparecimentos às audiências públicas sobre orçamento público (art. 48, § único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

De seu lado, anda abarrotado de serviço o controle externo sobre as finanças públicas, exercido, na prática, pelos Tribunais de Contas. Veja-se, por exemplo, o TCE-SP, que fiscaliza - e aprecia - todo ano, in loco, as 3.300 entidades jurisdicionadas, além de examinar, para fins de registro, os atos de admissão, aposentadoria e pensão e também analisar, com maior profundidade, certos contratos públicos, nisso incluído os repasses ao terceiro setor. E, sem embargo de todas essas lides, pronuncia-se aquela Corte, em tempo brevíssimo, sobre os exames prévios de edital.

De outra banda, o instituto da delação premiada, o aperfeiçoamento da escuta eletrônica e a liberdade de imprensa, todos esses fatores vêm mostrando, todo dia, a má utilização do dinheiro recolhido compulsoriamente da sociedade, o que exige, claro, uma intervenção mais eficaz das instâncias de controle; afinal de contas, mais de um terço do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro é despendido pelo setor público.

Diante desse contexto, os Tribunais de Contas passaram a cobrar a efetiva operação do controle interno, mecanismo que, de todo modo, está positivado, ainda que genericamente, há 53 anos em nosso direito financeiro; desde a Lei 4.320, de 1964, objetivando-se, depois, em duas constituições federais.

Enfim, é a hora e a vez do Controle Interno.

A modo de exemplificar, o TCE-SP, nas contas do Governador (2015), fez as seguintes advertências para o Controle Interno do Estado de São Paulo:

- Vinculação direta ao Governador;
- Manutenção de quadro próprio de pessoal;
- Estreita ligação com todas as ouvidorias do Estado;
- Disponibilização, na Internet, dos relatórios periódicos;



- Avaliação das metas operacionais (PPA e LDO), sob consagrados indicadores de desempenho (ex.: IDEB, IDSUS).

2- Enquanto não aprovada a lei que substituirá a 4.320, de 1964, qual a base legal para o Controle Interno operar de maneira concreta?

Incumbências genéricas estão previstas na Constituição (art. 31 e 74), na Lei 4.320 (art. 76 a 80) e, também, na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 54 e 59).

Então, questões mais objetivas, corriqueiras e operacionais devem se prever na lei municipal que institui o sistema local de controle interno.

Tendo em mira que, a mando constitucional, tal sistema deve se articular entre os Poderes, salutar que um só diploma institua, de forma autônoma, mas integrada, o controle interno da Prefeitura, Câmara e entidades da Administração indireta (autarquias, fundações, empresas públicas).

3- Para o Controle Interno, o que dispõe o projeto que substituirá a Lei 4.320, de 1964?

Já aprovado, em duas votações, no Senado (PL 229/2009), e, atualmente tramitando na Câmara Federal (PLP 295/2016), esse projeto de lei confere enorme importância ao controle interno da Administração Pública, para o qual se incumbem:

- Proteger o patrimônio público;
- Atestar a fidedignidade das peças contábeis, ou seja, os demonstrativos e balanços devem apresentar números absolutamente verdadeiros;
- Identificar riscos e apresentar soluções;
- Assessorar os dirigentes quanto à legislação e à jurisprudência.

Para realizar tais encargos, aludido projeto de lei determina que o sistema de controle interno seja integrado por:

- Ouvidorias¹;
- Controladorias;
- Auditorias;
- Correição (Corregedoria), responsável pela apuração de irregularidades e responsabilização dos infratores.

4- Qual o conteúdo ideal de uma lei municipal sobre controle interno?

Tem-se observado leis municipais semelhantes e, o que é pior, muito vagas, superficiais, limitando-se, em vários casos, à mera repetição de normas constitucionais e legais.

Na medida em que o controle interno ganhe credibilidade na sociedade local e, se fortaleça como instituição, a lei municipal poderia ser alterada, passando a dispor dos seguintes conteúdos:

- **Maior detalhamento de funções (ex.: o controlador da Câmara poderia, também, acompanhar a execução orçamentária e financeira da Prefeitura, conquanto isto é uma incumbência legislativa – art. 166, § 1º, II, da CF).**
- **Perfil do controlador interno** (ex.: nível superior em áreas afins; ocupante de cargo efetivo; sem qualquer parentesco com agentes políticos);
- **Vínculo funcional** (o TCE-SP sugere que a relação seja direta com o maior dirigente, quer o Prefeito, o Presidente da Câmara ou os titulares de autarquias, fundações e empresas municipais).
- **Garantias para o controlador** (ex: mandato; estabilidade para quem não tem; inamovibilidade para os estáveis).
- **Gratificação do controle interno** (sobretudo para os que não ocupam, formalmente, o cargo de controlador interno).
- **Conteúdos fundamentais do relatório do controle interno.**

¹ Segundo o TCE-SP, apenas 171 municípios paulistas (27% do total) contam com ouvidorias operantes.



- **Periodicidade do relatório do controle interno** (ex.: recomenda o TCE-SP a quadrimestralidade, para se contar com os números do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária).
- **Publicidade do relatório do controle interno** (ex.: disponibilização na página eletrônica do Município).
- **Publicidade sobre o andamento de providências indicadas pelo Controle Interno.**

5- Cada Poder e entidade jurídica deve possuir seu próprio controle interno ou é possível um só para todo o Município?

Antes da Constituição de 1988, o controle interno era somente exercido pela Prefeitura.

Agora, cada Poder dispõe de sua própria vigilância interna, integrada à existente nos outros Poderes (art. 74 da CF).

No âmbito da Prefeitura, cada pessoa jurídica conta com particular unidade de controle interno; então, **há uma para a Prefeitura, outra para a autarquia, mais uma para a fundação ou a empresa estatal.**

De fato, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (LC nº 709, de 1993) deixa evidente que, na esfera do Poder Executivo, cada entidade dispõe de específico setor de controle interno, articulado com o das demais pessoas jurídicas do Município:

Artigo 26 - Para cumprimento de suas funções, o Tribunal de Contas poderá utilizar-se dos elementos apurados pelas unidades internas de controle da administração direta e autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público estadual ou municipal.

6- Quais as categorias de Controle Interno?

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou regra específica para o sistema de controle interno governamental, a NBC T 16.8, segundo a qual tal instância se desdobra em três categorias:

- ✓ Operacional – relacionada às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade governamental.
- ✓ Contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis.
- ✓ Normativa – relacionada à observância da regulamentação pertinente.

7- Qual o perfil ideal do controlador interno?

Em manuais e comunicados, o TCE-SP recomenda que, nos pequenos e médios municípios, não há necessidade de contratar novos servidores; pode a Administração valer-se de funcionários efetivos com estágio probatório cumprido, boa capacidade de aprendizado, bom relacionamento com os demais e, claro, sem laços de parentesco com os dirigentes políticos. Para esses servidores, indica aquela Corte a concessão de gratificação de controle interno.

Os municípios de grande porte, esses aí, deveriam criar, formalmente, o cargo de controlador interno, provido mediante concurso. Nesse caso, interessante que os pretendentes disponham de curso superior nas áreas afins (contabilidade, direito, economia, administração pública, políticas públicas, entre outras).

De todo modo, bom que se frise, as normas gerais de direito financeiro nada dizem quanto ao perfil do controlador, tampouco a lei que, se aprovada na Câmara Federal, substituirá a 4.320, de 1964 (PLP 295/2016).

Então, a liberdade de o Município se auto-organizar é que dirá, em lei, os requisitos para que se ocupe o posto de controlador interno.

De lembrar que, no Congresso Nacional, tramita Proposta de Emenda Constitucional, a PEC 45/2009, objetivando organizar o controle interno da União, Estados e Municípios, nisso determinando carreiras específicas para a lide.



Aprovada tal PEC, mesmo as localidades de pequeno porte deverão criar o específico cargo de controlador interno, abrindo concurso para ocupá-lo.

8- Servidor sem ensino superior pode ser controlador interno?

Tal qual antes seu viúvo (questão 7), as normas gerais de direito financeiro não impõem exigências para que se ocupe tal cargo ou função.

Então, é a lei municipal que dirá o perfil do controlador interno; se este precisa, ou não, de diploma universitário e, se for o caso, em qual área de conhecimento.

Obviamente que a indicação de pessoas despreparadas resulta relatórios pobres e ineficientes, mostrando ao Tribunal de Contas que o controle interno, de fato, não funciona na Prefeitura, na Câmara, na autarquia ou na fundação municipal.

E, diante de inoperantes controles internos, o TCE-SP tem feito severas advertências, às quais, no futuro, se transformarão em rejeição da conta anual.

9- O controlador interno pode receber gratificação?

Certamente que sim, sobretudo os que não ocupam, formalmente, o cargo de controlador interno, ou seja, os servidores efetivos designados para tal função.

10- Em unidades muito pequenas, o controlador pode opinar sobre áreas em que ele próprio atua?

Há Câmaras, autarquias e fundações com pouquíssimos servidores.

Então, só haverá um único controlador interno, escolhido entre aqueles poucos funcionários.

Mesmo assim e face ao princípio da segregação, recomenda-se que esse solitário controlador não opine sobre funções por ele próprio desenvolvidas; um outro servidor, apenas aqui, poderia suprir a lacuna.

Na inexistência desse outro servidor, apenas nesse caso, o solitário controlador diria sobre o seu próprio trabalho; melhor assim do que nenhuma opinião sobre a atividade.

11- É necessário concurso para admitir o controlador interno?

Tal qual antes se viu (questão 7), o TCE-SP recomenda criação de cargo e, concurso apenas em municípios de maior porte.

Mas, se aprovada a Proposta de Emenda Constitucional 45/2009, mesmo os pequenos municípios precisam admitir controladores por concurso, visto que tal PEC quer cargos específicos para a função em debate.

12- Quando o TCE-SP entende ineficaz o controle interno do Município?

Quando o relatório se limita à transcrição de cifras e limites, **não apontando setores e atividades de risco; tampouco soluções ou medidas corretivas** (ex.: providências diante de um projetado déficit orçamentário e, dele decorrente, aumento da dívida).

Também, considera-se ineficaz o sistema quando, à vista de recomendações feitas no relatório interno, **o dirigente não determina, objetivamente, providências para evitar ou sanar os riscos** (ex.: na baixíssima cobrança da dívida ativa, deveria o Prefeito, por exemplo, determinar a convocação pessoal dos inadimplentes ou, talvez, o protesto em cartório dos títulos da dívida ativa).

13- À vista de desvios, fraudes e outras irregularidades, o controlador interno será também responsabilizado?

Hoje fartamente noticiada, a corrupção governamental não foi detectada, objetivamente, pelos sistemas de controle governamental. Em grande parte dos casos, a descoberta proveio das delações premiadas e, depois, das escutas policiais.



Em suma, os métodos e tecnologias disponíveis ainda impedem que, nos dias atuais, os controles institucionais apurem desvios de maior relevância, perpetrados, quase sempre, em acordos altamente sigilosos.

Então, nesse primeiro momento, a maior atribuição do controle interno é a de prevenir erros, indicando soluções para o aperfeiçoamento da máquina governamental. Atua tal sistema mais em prol da eficiência e do bom cumprimento da lei.

Enfim, neste instante inicial, o controlador se afigura como um consultor fundamental.

De todo modo, ao verificar falhas e desacertos, o controlador as apontará objetivamente no relatório, acompanhando, depois, as providências por parte dos dirigentes.

E, à vista de clara e reiterada omissão no enfrentamento de deficiências que lesem, de forma significativa, o erário, aqui sim, o controlador interno fará a devida comunicação ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária; é o que prescreve a Constituição:

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

(...)

§ 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.

14- Qual a diferença entre controle interno, sistema de controle interno e auditoria interna?

Em essência, cada chefe deveria exercer o controle do seu próprio setor. Eis o **controle interno** primário. Assim, o chefe de tesouraria, mediante os boletins de caixa, confere, todo dia, a exatidão dos saldos financeiros. O Secretário da Educação checa a frequência dos professores e, à vista de queda na nota do IDEB, solicita indicações para aperfeiçoar o ensino local.

Segundo comunicado do TCE-SP (35/2015), cada setor deve ter seu específico manual de procedimentos, sobretudo o das áreas ligadas à movimentação do dinheiro público (ex.: *manual de procedimentos licitatórios; manual de almoxarifado; manual de tesouraria*). E, ainda conforme tal comunicado, tais setores preencheriam, periodicamente, formulários depois enviados à unidade centralizadora do Controle Interno.

Já o **sistema de controle interno** se consubstancia naquela unidade centralizadora e de coordenação intersetorial, cuja incumbência maior é identificar riscos e soluções, a partir das sobreditas informações setoriais, dos relatórios e votos do Tribunal de Contas, das denúncias captadas nas ouvidorias, entre outras fontes (vide quesito 15).

Identificados, de forma consistente, os tais riscos, o sistema de controle interno procederá às auditorias internas.

15- A unidade de controle interno deve se valer de quais informações para detectar os setores de risco?

Deve contar com os seguintes instrumentos:

- Formulários preenchidos, periodicamente, pelos vários setores da Administração (quesito 14);
- Reclamações frequentes à ouvidoria municipal;
- Relatórios de auditoria do Tribunal de Contas;
- Votos dos Conselheiros do Tribunal de Contas;
- Resultados das auditorias instantâneas do Tribunal de Contas (fiscalizações ordenadas);
- Relatórios dos conselhos sociais (saúde, educação, Fundeb, criança e adolescente, assistência social);
- Denúncias de Vereadores;



- Denúncias da imprensa.

16- O Controle Interno deve se valer de quais informações para assessorar os dirigentes?

A unidade de controle interno pode contar com o que segue:

- Leitura de livros sobre Administração Pública e Direito Financeiro;
- Leitura de manuais, comunicados e deliberações do TCE-SP;
- Leitura dos Comunicados Fiorilli;
- Leitura de votos do Tribunal de Contas (*não só do próprio município; mas também de algumas outras administrações*);
- Participação em cursos e treinamento.

17- Quais os principais riscos na Administração Pública?

São esses os riscos:

- **Desconformidade legal** (ex.: incorporar, nos 25% da Educação, despesas vedadas no art. 71 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB);
- **Operacional** (ex.: irregular recebimento de obras e serviços de engenharia; diferença entre saldos bancários e os do livro Razão; não cumprimento das metas físicas da lei de diretrizes orçamentárias).
- **Contábil** (ex.: ocultação de passivo patrimonial, como, por exemplo, a não contabilização de precatórios judiciais).
- **Imagem** (ex.: muitos Vereadores participando de congresso em famosa praia do litoral nordestino).
- Tecnológica (ex.: péssimas ferramentas de acesso na página eletrônica do Município).

18- No tempo, quais as intervenções que pode realizar o sistema de controle interno:

São três essas intervenções:

- **Prévia**. Exemplo: exame prévio de edital licitatório, com base em dispositivo da Lei 8.666, de 1993:

Art. 113. (.....)

§ 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.

- **Concomitante** - Exemplo: em agosto e à vista de um projetado déficit orçamentário-financeiro para o ano, proposta de medidas que, em tempo hábil, possam corrigir a rota fiscal (corte de despesas com propaganda, renegociação de contratos, redução de viagens oficiais, paralisação parcial de obras).
- **À posteriori** – Exemplo: verificação que, na prestação de contas do adiantamento, foram realizadas despesas impróprias. Assim, o Controle Interno determinará que o servidor restitua esses gastos indevidos; do contrário, pode o Tribunal de Contas rejeitar a conta anual da entidade.

19- Sobre a auditoria nos setores de risco, quais as cautelas para a apresentação de um bom relatório?

Integrante do relatório global do controle interno, essa parte do relatório deve ser elaborada em redação clara, objetiva, simplificada, construtiva, imparcial, evitando-se adjetivos e juízos de valor. Sempre que possível, o controlador anotará a norma legal descumprida; anexará a documentação comprobatória e dirá se a falha causou dano ao erário. Por fim, o relatório indicará soluções e medidas corretivas.



20- Em que períodos deve ser elaborado o relatório geral do controle interno?

Tendo em vista a apresentação do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e do segundo Relatório Resumido da Execução Orçamentário (RREO), o TCE-SP, em seu manual básico, recomenda relatórios quadrimestrais.

Contudo, nenhuma norma geral de direito financeiro obriga tal periodicidade.

De qualquer modo, **a falta de ao menos dois relatórios anuais**, tal carência pode levar o Tribunal de Contas a entender de baixa eficiência o sistema de controle interno.

21- Qual o conteúdo mínimo do relatório do Controle Interno?

Comunicado Fiorilli assim indica:

Comunicado Fiorilli S/C Software

O que não deve faltar no relatório do controle interno

A inoperância do controle interno vem integrando o conjunto das falhas que, no TCE-SP, recusam o balanço anual do Prefeito ou levam à rejeição definitiva da conta do Presidente da Câmara.

Sendo assim a Fiorilli S/C Software faz os seguintes alertas:

1) O que não deve faltar no relatório da Prefeitura:

- a) Breve comentário sobre os alertas do período, feitos pelo sistema Audesp.
- b) Obras com execução lenta ou paralisada.
- c) Desempenho do Município em indicadores que avaliam a eficiência do gasto público (ex.: IDEB, IDSUS, IPRS, IEGM; **caso sejam publicados no período abrangido pelo relatório**);
- d) Diferença entre a receita arrecadada e a despesa liquidada (R\$ e %); se for o caso, projeção de déficit orçamentário anual e, para este último ano de mandato, expectativa de não cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (**com proposta de medidas corretivas**).
- e) Valor, nominal e percentual, de alteração nas dotações iniciais do orçamento, quer mediante créditos adicionais ou por intermédio de transposições/remanejamentos/transferências.
- f) Síntese das receitas e despesas do regime próprio de previdência -RPPS (**propostas corretivas, na expectativa de déficit em 2016**).
- g) Valor recolhido ao INSS, FGTS, PASEP e RPPS, quer da atual competência ou de parcelamento de dívidas, com propostas corretivas no caso de inadimplência.
- h) Taxa da despesa de pessoal do último quadrimestre; na superação do limite máximo, **apresentação de medidas corretivas**.
- i) Percentual aplicado na Educação, Fundeb, remuneração do magistério e Saúde, **com propostas corretivas na projeção de despesa insuficiente até o final do exercício**.
- j) Valor pago a título de precatórios judiciais, **com propostas corretivas na estimativa de não-cumprimento do regime especial (EC 62, de 2009) ou normal (art. 100, da CF) de pagamento**
- k) Valor repassado a instituições do terceiro setor, resumindo, se for o caso, os pareceres conclusivos e o que se viu nas inspeções in loco.
- l) Número de adiantamentos analisados, noticiando valores devolvidos por ação do controle interno.
- m) Na inversão da ordem cronológica de pagamentos, proposta de publicação das razões de interesse público (art. 5º, Lei 8666/1993).

2- O que não deve faltar no relatório da Câmara de Vereadores

- Produção legislativa;
- Breve comentário sobre os alertas do período, feitos pelo sistema Audesp.



- *Valor nominal e percentual da despesa total (apartando os inativos), da folha de pagamento e da remuneração total dos Vereadores, **com propostas corretivas**, na hipótese de uma projetada ultrapassagem dos respectivos limites constitucionais.*
- *Relação de despesas que, à luz da jurisprudência do TCE-SP, podem ser consideradas impróprias.*
- *Valor devolvido à Prefeitura: imposto de renda retido na fonte; duodécimos não utilizados; alienação de bens móveis e imóveis; restituição de pagamentos a maior.*
- *Valor das restituições feitas pelos Vereadores, em razão de pagamentos indevidos, antes glosados pelo Tribunal de Contas.*
- *Na inversão da ordem cronológica de pagamentos, proposta de publicação das razões de interesse público, nos termos do art. 5º da Lei de Licitações e Contratos.*
- *Número de adiantamentos analisados, noticiando valores devolvidos por ação do controle interno.*

22- O Controle Interno pode ser valer de denúncias anônimas?

A seu critério, pode sim, apesar de, regra geral, as denúncias assinadas apresentarem maior confiabilidade, nisso considerando que disputas político-partidárias se valem, quase sempre, do anonimato.

Por meio da ouvidoria municipal, o Controle Interno pode instituir mecanismo de denúncias, **sempre protegendo o sigilo da fonte.**

23- Se o Controle Interno atua nas mesmas áreas do Controle Externo, qual a diferença entre ambos?

O Controle Interno não detém boa parte das prerrogativas que a Constituição concede, no art. 71, ao Controle Externo, sobretudo a competência de julgar contas, aplicar multas, sustar contratos e registrar atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias e pensões.