

**SEMANA DO CONTROLADOR INTERNO**

Ci H Vfc' &&&%

**F I O R I L L I**



**S O F T W A R E**

**INTRODUÇÃO, FUNCIONAMENTO E  
FERRAMENTAS DO CONTROLE INTERNO.  
PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL.**



## INTRODUÇÃO, FUNCIONAMENTO E FERRAMENTAS DO CONTROLE INTERNO PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

Trabalho elaborado pela equipe técnica da Fiorilli Software  
**Outubro 2021**

### SUMÁRIO

<b>Parte I - Introdução, Funcionamento e Ferramentas do Controle Interno. ....</b>	<b>03</b>
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
<b>Parte II - Planejamento Orçamentário. ....</b>	<b>19</b>

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 texto<sup>1</sup> 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 instituíam 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 atentará, 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 Vieira<sup>1</sup>:

*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”.

<sup>1</sup> - 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](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”<sup>1</sup>.

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 Botelho<sup>3</sup>

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

<sup>3</sup> - 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** <sup>1</sup>, 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:

<sup>1</sup> - 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**

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





## PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

Trabalho elaborado pela equipe técnica da Fiorilli Software  
**Setembro 2021**

### SUMÁRIO

<b>Parte II - Planejamento Orçamentário.</b> .....	<b>19</b>
1. O Plano Plurianual. ....	21
1.1 Ciclo de Gestão. ....	21
1.2 Estrutura do Plano. ....	21
1.3 Fases da Elaboração. ....	22
2. Elaboração dos Programas. ....	24
2.1 Identificação dos Programas, Metas e Ações. ....	25
2.1.1 Objetivos e Justificativa dos Programas do Governo. ....	26
2.1.2 Custos das Ações e Programas. ....	27
3. Introdução LDO. ....	27
4. LDO - As Regras da LRF. ....	30
4.1 Equilíbrio entre Receitas e Despesas. ....	30
4.2 Limitação de Empenho. ....	30
4.3 Controle de Custos e Avaliação de Resultados. ....	30
4.4 Transferência de Recursos e Entidades Públicas e Privadas. ....	31
4.5 Reserva de Contingência. ....	31
4.6 Critérios para a Programação Financeira e o Cronograma de Desembolso. ....	31
4.7 Renúncia da Receita. ....	32
4.8 Despesa Irrelevante. ....	32
4.9 Despesa com Pessoal. ....	32
4.10 Critérios para Novos Projetos. ....	32
4.11 Custeio de Despesas do Estado e/ou União. ....	33





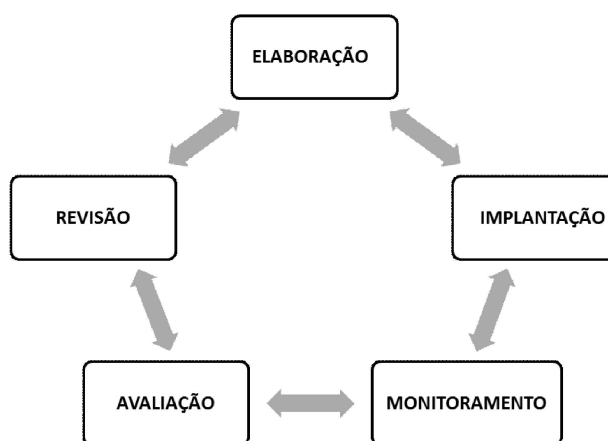
## 1. O Plano Plurianual

### 1.1. Ciclo de Gestão

O objetivo do plano plurianual é o de enquadrar o plano de governo do Executivo, direcionando a sua execução para o gerenciamento dos recursos públicos, obedecendo aos princípios básicos da administração pública - legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência - além de outros princípios - economicidade, eficácia e efetividade - levando-o à fixação de metas e prioridades, e limitando a execução de despesas à disponibilidade de recursos.

É por meio do Plano Plurianual que o governo terá condições de acompanhar e monitorar a execução das ações voltadas aos objetivos expressos nos programas de governo, responsáveis pela ligação entre o plano (PPA) e a execução (LOA).

Representação gráfica do ciclo de gestão do Plano Plurianual.



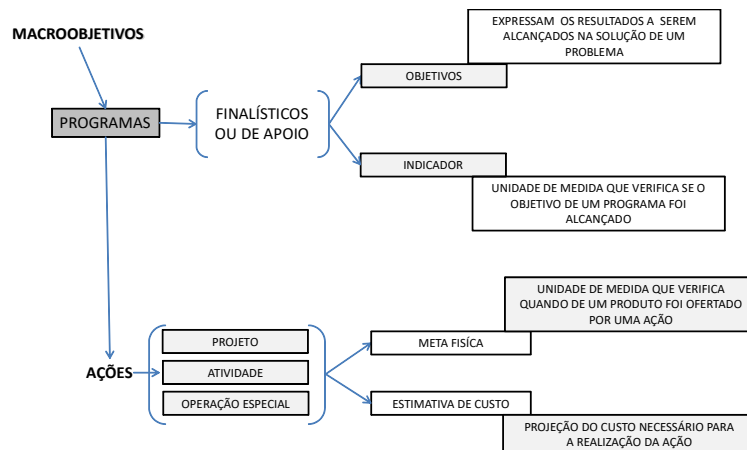
De acordo com o Ministério do Planejamento<sup>1</sup>, a elaboração do PPA será seguida pela discussão no âmbito do Legislativo. Aprovado o Plano, inicia-se sua implantação. É fundamental que, desde a elaboração, se tenha claro o modelo de gestão deste Plano.

**Elaboração** - processo de construção da base estratégica e de definição dos Programas e ações, através dos quais se materializará a ação do governo. O PPA elaborado será apresentado sob a forma de Projeto de Lei, para discussão com o Legislativo;

- **Implantação** - é a operacionalização do Plano aprovado, através de seus Programas, onde a disponibilização de recursos, através dos orçamentos anuais, tem caráter fundamental.
- **Monitoramento** - processo de acompanhamento da execução das ações do Programa, visando à obtenção de informações para subsidiar decisões, bem como a identificação e a correção de problemas.
- **Avaliação** - é o acompanhamento dos resultados pretendidos com o PPA e do processo utilizado para alcançá-los. A avaliação do Plano buscará aferir até que ponto as estratégias adotadas e as políticas públicas desenvolvidas atendem as demandas sociedade, que nortearam a elaboração dos Programas integrantes do PPA.
- **Revisão** - processo de adequação do Plano às mudanças internas e externas da conjuntura política, social e econômica, por meio da alteração, exclusão ou inclusão de Programas. A revisão do PPA resulta dos processos de monitoramento e avaliação.

### 1.2. Estrutura do Plano

<sup>1</sup> VAINER Ari, ALBUQUERQUE, Josélia, GARSON, Sol, *Manual de elaboração: o passo a passo da elaboração do ppa para municípios*, 2. ed., Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2005,



### 1.3. Fases de Elaboração

Os trabalhos de elaboração do plano plurianual podem ser separados em diversas partes ou fases distintas. Embora essas fases sejam interdependentes, alguns trabalhos podem ser realizados antes de concluída a fase anterior.

A abrangência do plano plurianual deve ser a maior possível. Por ser um plano global de desenvolvimento, de governo e de aplicação de recursos do município, ele deve ser consolidado, envolvendo todas as unidades gestoras da administração, todas as unidades da administração indireta, e, ainda, das organizações sociais e de classes representativas.

As fases de elaboração do plano plurianual podem assim ser sintetizadas:

**Levantamento** das necessidades e tendências sociais e econômicas do município. O conhecimento da realidade social e econômica do município, com informações precisas e confiáveis, possibilita o diagnóstico de problemas e necessidades, assim como o estabelecimento de objetivos para promover a melhoria da qualidade de vida da população. Existem várias fontes de dados e informações a serem analisadas, quais sejam:

- O cadastro da assistência social, do sistema de saúde, até mesmo os cadastros fiscais, mobiliário e imobiliário urbano,
- Os balanços anuais e últimos balancetes mensais, que se atualizados podem ajudar no diagnóstico da situação existente.

No caso de inexistência ou falta de credibilidade das bases de dados existentes, levantamentos rápidos, por amostragem, poderão suprir e constituir em base para diagnósticos e determinação de objetivos. A formação de uma comissão de profissionais e líderes da população dos mais variados segmentos da sociedade, poderá auxiliar no diagnóstico das principais necessidades apresentadas pela comunidade.

Este levantamento consiste em identificar e estabelecer uma escala de prioridades dos problemas e necessidades do município, e dar consistência, validando ou invalidando as "promessas" contidas no plano de governo. Úteis a esse levantamento são os seguintes questionamentos: o que está errado e prejudicando o desenvolvimento individual e coletivo da sociedade; o que pode ser feito para melhorar as condições de vida da população; onde a população está sendo sacrificada por falta ou erro da administração; qual a vocação real do município face às suas potencialidades.

Aos municípios que possuem plano diretor, recomenda-se que estes venham a se valer deste não menos importante instrumento de planejamento. Na verdade, o plano plurianual representa o instrumento que deve refletir a execução dos objetivos de médio, senão de curto prazo, devidamente delineados e estabelecidos pelo plano diretor.

Outro levantamento conveniente, e de grande valor, deve ser realizado junto às diversas unidades gestoras ou órgãos e entidades da administração indireta. Este levantamento deverá identificar as



ações em andamento, bem como colher opiniões sobre novas ações consideradas necessárias por aqueles agentes da administração.

De se notar que o plano plurianual, para que venha a refletir os principais objetivos sócio-econômicos para os próximos quatro anos, deverá contar com a participação efetiva de toda a comunidade local;

Simultaneamente aos trabalhos de levantamentos sócio-econômicos gerais, os técnicos de finanças devem elaborar análises de evolução da receita e projeções para o período futuro do plano, determinando, ano a ano, o valor dos recursos disponíveis para investimentos.

**Elaboração** técnica do plano. Após o levantamento dos problemas e necessidades, segue a fase de elaboração plano, onde serão estabelecidos os objetivos e metas a serem atingidos para solucionar os problemas e atender às necessidades. No primeiro momento desta etapa há que se ter em mãos as previsões de recursos disponíveis. Sem conhecer exatamente o valor dos recursos disponíveis para cobrir as despesas dos programas e serem executados, será impossível elaborar um plano plurianual viável ou exequível.

Sabendo-se antecipadamente, e mesmo que por estimativa, os valores dos recursos disponíveis, estes, certamente, identificarão a escala de prioridades a ser estabelecida. Acaso os recursos disponíveis sejam fartos, certamente comportarão todas “as promessas de campanha”, assim como o atendimento de outras necessidades detectadas junto às entidades da administração direta e indireta, e, ainda, aos anseios da sociedade local. Contudo, na hipótese desses recursos disponíveis serem escassos, como na maioria dos casos dos municípios brasileiros, certamente demandará a necessidade de ser discutida a “prioridade” a ser estabelecida quanto ao que foi “prometido em campanha”, além de outros aspectos.

Com isto se procura, na verdade, a “viabilização” do plano plurianual.

A identificação dos programas e respectivas ações deve ser delineada com a elaboração dos pré-projetos de execução, até um nível que possibilite a determinação de custos. Os técnicos da engenharia podem fazer orçamentos seguros, desde que quantificada uma obra, sem a necessidade de projetos detalhados de execução, o que demanda tempo considerável. As revistas especializadas em construção fornecem custos unitários de quase todos os tipos de obras. basta, portanto, que se tenha a quantificação da obra para estimar com segurança o seu custo. Com relação às outras ações, o sistema de custos da contabilidade pública fornece, por igualdade ou similaridade, valores básicos para estimar o custo de novas atividades.

Determinados os custos dos programas para os quatro anos do plano, deve ser feito o confronto com o valor dos recursos totais disponíveis e, caso estes sejam menores do que aqueles, deverão ser excluídos os programas de menor prioridade, para que o plano não seja inexecutável, e, conseqüentemente, inviável.

Financeiramente equilibrado o plano em sua totalidade, deve se passar ao detalhamento anual de sua execução. Com o estabelecimento dos níveis de prioridade para cada um em relação aos demais, deve ser feita a distribuição de sua execução em confronto com os recursos disponíveis em cada exercício.

Fácil perceber, até aqui, que planejar um conjunto tão vasto de programas não deixa de ser tarefa árdua e complexa. Contudo, a execução do plano é mais trabalhosa ainda.

Justamente por isto é que há de se prever, no próprio plano, mecanismos de acompanhamento e de controle de sua execução. Nos próprios quadros demonstrativos, deverão ser devidamente identificadas as unidades responsáveis pela execução de cada um dos programas.

O plano, como um todo, deverá reproduzir e armazenar todas as informações e memórias de cálculos, para que, posteriormente, caso alguma informação venha a se revelar de forma diversa, possam ser analisados e corrigidos eventuais rumos tomados em função deste erro. O plano deve ter sentido orgânico e apresentação técnica mais detalhada possível, que sirva de base para orientar os respectivos executores. Isto, independentemente de estarem delineadas no projeto de lei a ser encaminhado ao Poder Legislativo.

Aqui, percebe-se facilmente que o plano plurianual deverá atender a duas situações distintas: uma, de atender aos preceitos legais; outra, de além de atender aos preceitos legais, também deverá atender questões de ordem gerencial. Isto, evidentemente, para que possibilite a correção de rumos, e, com isto, venha a dar atendimento à primeira das situações, ou seja, de ordem legal.





Resumindo, na elaboração do plano plurianual, temos as seguintes fases distintas:

- análise dos recursos disponíveis;
- levantamento e análise de ações em andamento;
- definição de diretrizes e objetivos;
- identificação dos programas, metas e ações;
- determinação dos custos das ações e programas;
- validação dos programas face aos recursos disponíveis;
- estabelecimento da escala de prioridades;
- identificação dos agentes encarregados de gerenciar os programas.

**Apresentação** do projeto de lei do PPA. Até aqui, o plano plurianual esteve no plano de análise do planejamento. Entretanto, considerando que este represente a materialização desse planejamento, necessária, portanto, a sua “transformação” em projeto de lei, ou ainda, na própria lei, em obediência ao princípio da legalidade.

Definidos todos os aspectos relacionados ao planejamento do plano plurianual, há, ainda, a necessidade do envolvimento dos profissionais jurídicos, visando possibilitar a este plano a “roupagem” de lei.

Esta fase não se apresenta como muito problemática, já que caberá ao Setor Jurídico apresentar a mensagem e o projeto de lei, o qual deverá estar acompanhado dos devidos anexos, que, na verdade, já estarão definidos.

Com a elaboração do projeto de lei, caberá ao Poder Executivo o seu encaminhamento ao Poder Legislativo, nos termos definidos pela Constituição - federal ou estadual - ou, ainda, pela Lei Orgânica Municipal.

**Aprovação** da lei do PPA. O Poder Legislativo tem prazo até 22 de dezembro para apreciar, emendar, votar, aprovar e devolver o Plano ao Poder Executivo para fins de sanção e publicação. Enquanto não tenha sido iniciada a votação na comissão de orçamento, o Executivo poderá enviar mensagens propondo alterações no plano.

De acordo com o disposto no par. único do art. 48 da LRF, os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais deverão ser objeto de incentivo à participação popular e realização de audiências públicas.

Após os trâmites legais, conforme dispuser a Lei Orgânica Municipal e o Regimento Interno da Câmara, o projeto remetido pelo Poder Executivo, bem como das emendas aprovadas, serão objeto de discussão, votação e devolução para sanção.

É conveniente ressaltar que o inciso I, do § 2º, do art. 35, do ADCT da Constituição Federal, ao estabelecer o prazo para remessa do PPA, também estabelece que ele será devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. Não é permitido, portanto, rejeitar este projeto de lei.

**Gestão** do plano, em tempo de execução. O agente responsável pela unidade encarregada da execução de cada um dos programas será o gerente do programa. Este gerente, de acordo com os mecanismos de controle e execução do plano, prestará contas à Controladoria (se houver no município) ou ao chefe do Executivo.

O gerente do programa fará uma avaliação periódica, da execução do programa e da evolução das metas, objetivando otimizar o processo e garantir que as metas estipuladas venham a ser atingidas. Considerando as metas anuais, é conveniente que sejam feitas pelo menos três avaliações durante o ano, a fim de que se possam tomar medidas eficazes para eventuais correções de rumos.

Além de controlar e procurar garantir a execução dos programas, essa avaliação servirá para a prestação de contas, através de audiências públicas e da transparência da gestão fiscal, contidas no § 4º, do art. 9º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101, de 2000).

## 2. Elaboração dos Programas

O roteiro de elaboração do plano plurianual deve seguir algumas normas técnicas de planejamento. Na inexistência de uma comissão permanente de planejamento no município, os técnicos de diversas áreas da administração, deverão, pelo menos informal e temporariamente, constituir um grupo de



planejamento e contribuir para a formulação do plano. Técnicos das áreas de administração, de finanças, engenharia, assistência social, ensino e saúde, são indispensáveis nesta tarefa.

Tomando-se como ponto de partida o plano de governo, é necessário, nesta fase, que seja feita uma análise e validação de cada uma das propostas do mesmo. Por mais séria que tenha sido a elaboração do plano de governo, os seus programas agora devem ser reestudados para serem postos em prática, à luz das permissões e proibições legais.

Acrescente-se a este marco de partida, outros ideais, problemas e necessidades, que não foram considerados por falta de dados e conhecimento da realidade administrativa de uma forma mais ampla e global.

Uma análise nas bases de dados sócio-econômicos existentes na administração, permitirá que sejam estabelecidas as diretrizes e objetivos dos programas de governo. Caso as bases de dados e informações não existam ou sejam insipientes, inquiridos e pesquisas podem ser rapidamente feitos junto às autoridades administrativas, e, até mesmo, à população.

Audiências públicas, reuniões com autoridades e segmentos da comunidade irão revelar muitos problemas e aspirações da população. Um médico, um delegado, um operário, um religioso, um líder de bairro, vereadores, além de outros, são personagens que sentem os problemas locais, conhecem as aspirações da população, e, geralmente terão soluções a indicar.

Com base no programa de governo revisado, no resultado de audiências e reuniões, na análise do orçamento em execução, e nos levantamentos realizados junto às unidades administrativas, é possível definir as diretrizes e objetivos para o plano.

A **diretriz** ou diretrizes, definida e também entendida como os grandes propósitos, os objetivos globais ou “*macroobjetivos*” que indicam o rumo e a intenção do governo, deve, nesta etapa, ser reavaliada à luz da viabilidade de serem planejados os programas necessários à sua consecução. A diretriz é, portanto, a frase de efeito, a grande promessa, o *slogan* da administração, o alvo máximo a ser atingido pelo plano.

Definido pelo Executivo este “*macroobjetivo*”, ou diretriz de governo, teremos o escopo do plano a ser elaborado, aprovado e executado nos próximos anos. Justamente por isto, ele deve ser perfeitamente compatível com as necessidades e ideais da comunidade. Um plano que tenha como diretriz o *desenvolvimento industrial*, em município que contenha oferta de matéria-prima, de mão de obra e que possibilidade de escoamento de produção, é válido e louvável, desde que este não possua ou não prejudique a solução de outros problemas graves encontrados em outras áreas, como saúde, assistência social, educação, abastecimento etc.

Se não puder ser apenas um, que não sejam vários os “*macroobjetivos*” ou diretrizes do plano plurianual. A transparência e as prestações de contas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal não podem ser tumultuadas e confundidas pela alternância de uma plêiade de diretrizes.

A diretriz deve conter em seu cerne, senão com ele se confundir, um grande objetivo. Por isto o termo “*macroobjetivo*”. Os programas, como ferramentas de execução das diretrizes, terão características próprias e distintas, inclusive *objetivos menores*. Assim, por objetivo menor será a descrição da finalidade do programa, mostrando com clareza qual o problema a ser solucionado ou qual objeto a ser atingido.

Como exemplo de um objetivo menor, podemos citar, em um programa de implantação de distrito industrial dentro da diretriz - objetivo maior - de *desenvolvimento industrial*, a implantação de cursos capacitação de mão de obra.

O objetivo, além de se constituir no motivo do programa, será avaliado por metas e indicadores a serem alcançados.

## 2.1. Identificação do programas, metas e ações

Definidas as diretrizes, seus objetivos, devem ser organizados em programas, que indicarão os meios de execução ou procedimentos a serem adotados, para que estes objetivos sejam atingidos. Nesta etapa, os programas deverão ser explicitados, no mínimo, em nível ações e de metas físicas ou financeiras, com o estabelecimento dos respectivos prazos.

Acatando a definição regulamentar contida no art. 2º, da Portaria MOG nº 42, de 14.4.1999, entende-se por **programa** o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.



As alíneas “b” a “d” do artigo acima citado, complementa a definição, fornecendo o desdobramento dos programas:

- *Projeto* é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- *Atividade* é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- *Operações Especiais*, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Ainda segundo referida Portaria, as ações que compõem os programas deverão ser identificadas em termos de funções e subfunções (art. 4º). É imprescindível, portanto, que os programas, projetos e atividade, classifiquem-se funcionalmente, conforme determina a Portaria MOG n.º 42, de 1999, com a intenção de verificar a comparação e compatibilidade com os demais planos do sistema orçamentário nacional.

Os programas, que compõem o plano plurianual, acordo com suas características e objetivos podem ser classificados em três tipos distintos:

- *Finalístico*, o programa constituído de ações que resultam em produtos (bens ou serviços) colocados à disposição da sociedade.
- *Apoio administrativo*, o programa que agrupa ações direcionadas à manutenção e ao aprimoramento da administração.
- *Operações especiais*, são as despesas que não concorrem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços a população.

Além da *justificativa* do programa, para sua consistência, é indispensável especificar os devidos *indicadores* que se pretende *atingir*.

Os indicadores devem ser fixados em função de parâmetros que indiquem:

- qualidade de vida da população;
- níveis de desenvolvimento sócio-econômico, e
- disponibilidade e qualidade de serviços públicos e de infra-estrutura.

### 2.1.1. Objetivos e justificativa dos programas de governo.

Na definição e elaboração dos programas, umas das principais informações que os compõem são seus objetivos, elemento essencial e obrigatório na estrutura do Plano Plurianual. O objetivo deve expressar as escolhas de políticas públicas para a transformação de determinada realidade, orientando taticamente a atuação do governo para o que deve ser feito frente aos desafios, demandas e oportunidades impostos para o desenvolvimento do País e para a melhoria da qualidade de vida da população<sup>1</sup>.

O objetivo deve ser descrito de forma clara e associado a estratégia e as políticas públicas do município, sendo um facilitador para a criação dos indicadores de programa de governo, do qual irão mensurar os seus resultados.

Uma forma de facilitar a adequação dos objetivos aos indicadores, é associar ao enunciado e a caracterização do objetivo um verbo no infinitivo.

Ex: MELHORAR, AMPLIAR, EXPANDIR, REDUZIR, CAPACITAR, QUALIFICAR, ATENDER, ERRADICAR, ESTIMULAR, DESENVOLVER, PROPORCIONAR E CONTRIBUIR

Associados ao objetivo do programa encontramos a Justificativa e o público alvo, o primeiro contém a descrição do problema que se pretende solucionar ou da demanda que se pretende atender, podendo ser usados também os efeitos decorrentes do não enfrentamento do problema. É o momento de

<sup>1</sup> Orientações para elaboração do PPA -Ministério do Planejamento - 2015



demonstrar a contribuição do Programa para o alcance dos objetivos do Governo e dos objetivos setoriais, e o segundo define o Segmento da sociedade (pessoas, comunidades, outros) que possui em comum alguma necessidade ou potencialidade e à qual se pretende atingir, de forma direta, com os resultados esperados pela execução do programa.<sup>2</sup>

### 2.1.2. Custos das ações e programas

Definidos os programas, deve seguir a apuração de custos de cada uma das ações que o compõem. Interação nesta etapa técnicos de diversas áreas de atuação.

As ações que se constituem em projetos devem ser enviadas para o setor de obras. Este, utilizando indicadores de custos unitários de publicações especializadas em construção deverão fornecer um orçamento do custo do projeto. Caso necessário, poderá haver detalhamentos e pré-projetos para que o orçamento de custo seja o mais seguro possível.

As ações que se constituem em atividades e não puderem ser estimadas por outros setores, ficam a cargo do setor de finanças. A estimativa de custo de atividades de manutenção e funcionamento de serviços, requer certo conhecimento do próprio funcionamento da administração pública. Ao invés de utilizar valores unitários externos de atividades similares, recomenda-se a comparação com outras atividades internas existentes que refletem o funcionamento intrínseco da administração. Sempre que possível é boa técnica desdobrar a atividade, quantificando os custos por pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, comunicações e outros inerentes à atividade. Outra técnica é a de averiguar os custos pelos grupos de natureza da despesa, ou mesmo pelos elementos da despesa, da classificação da despesa a que se refere a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001.

A complexidade de apuração de custos de atividades é apenas aparente. Pode-se dizer que ela é mais trabalhosa do que complexa. Atualmente, não se tem notícias de contabilidade pública que não esteja informatizada e, assim sendo, pode-se levantar custos reais, dentro do funcionamento da máquina administrativa, na própria contabilidade com certa rapidez e segurança. Naturalmente, o sistema de custos dos bons programas informatizados deve permitir a simulação de novas atividades, ao mesmo tempo que o controle de preços do almoxarifado pode fornecer os valores unitários e globais dos materiais a serem utilizados.

## 3. Introdução LDO

Introduzida pela Constituição de 1988, as diretrizes orçamentárias integram o trio de leis que materializam o **Sistema de Planejamento**. Esse conjunto é integrado por três instrumentos: Plano Plurianual (PPA), Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamento Anual (LOA). É o que se vê na seguinte passagem constitucional:

*Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:*

*I - o plano plurianual;*

*II - as diretrizes orçamentárias;*

*III - os orçamentos anuais.*

Até que não se edite a lei prevista no art. 165, § 9º, da Constituição, a LDO precisará, obrigatoriamente, abrigar os conteúdos requeridos na Lei de Responsabilidade Fiscal e os ditos na Carta Magna, quais sejam:

*Art. 165 – (...)*

*§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.*

A Lei de Diretrizes Orçamentárias possibilita uma ampla discussão legislativa com a sociedade, atenuando os conflitos entre os Poderes Executivo e Legislativo na apreciação do projeto de lei do orçamento anual.

Esse plano orçamentário apresenta-se essencial na boa gestão do dinheiro público; tanto é verdade que não pode o Legislativo entrar no recesso de julho, caso não aprove aquela peça do ciclo orçamentário nacional (art. 57, § 2º da CF).



Além de prescrever exigências constitucionais e fiscais, referida lei afigura-se espaço ideal para o Município dizer, todo ano, suas próprias normas financeiras, compatíveis, óbvio, com as regras gerais da Constituição, da Lei 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não é demais recordar que se faculta ao Estado-membro legislar, concorrentemente, sobre direito financeiro (art. 24, I da CF), sendo cabível ao Município suplementar, no que couber, a legislação federal e estadual (art. 30, II da CF).

Desde que não previstos na Lei Orgânica Municipal, os prazos de apreciação legislativa da LDO serão os da Constituição do Estado de São Paulo (art. 174, § 9º, 2):

- **Até 30 de abril:** Prefeito envia o projeto à Câmara dos Vereadores;
- **Até o término do primeiro período da sessão legislativa** (meados de junho): Câmara devolve o autógrafo para sanção do Prefeito, daqui se inferido que não pode o Legislativo rejeitar todo o projeto do Executivo.

A apreciação legislativa do projeto de diretrizes orçamentárias deverá obedecer às normas regimentais da Câmara Municipal, nada impedindo que esta, por ato próprio, fixe regras específicas a cada ano. De qualquer forma, deverão ser observados os princípios de ordem constitucional contidos no artigo 166, § 4º, e no artigo 57, § 2º.

Em princípio, a Lei de Diretrizes Orçamentárias não deve vincular receita a órgãos, fundos ou despesa, pois esta competência é da Lei Orçamentária (LOA). Contudo, vale ilustrar, a LDO do Governo do Estado de São Paulo, todo ano, atrela 9,57% do ICMS para o financiamento das 3 (três) universidades estaduais (Usp, Unicamp e Unesp).

Sob a Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO passou a destacar-se nas finanças públicas, já que lhe foram introduzidas substanciais inovações; eis alguns exemplos:

- ✓ Dispor, expressamente, sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- ✓ Estabelecer os critérios de limitação de empenho, quando houver queda na receita prevista;
- ✓ Estabelecer normas relativas a custos dos serviços e à avaliação dos resultados operacionais;
- ✓ Estabelecer condições e exigências para transferir recursos a entidades públicas e privadas;
- ✓ Acompanhar-se do Anexo de Metas Fiscais, no qual serão estabelecidas metas anuais de receita, despesa, resultado nominal e primário e montante da dívida pública; isso, para o exercício de referência e os dois subsequentes;
- ✓ Acompanhar-se do Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos que afetem o equilíbrio das contas municipais;
- ✓ Sofrer prévia apreciação em audiências públicas, realizadas pelos Poderes Executivo e Legislativo.

Mais recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16 desdobradas em dez subtítulos (16.1 a 16.10). Neste momento, interessa-nos a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, estabelecendo bases para controle contábil do planejamento orçamentário.

Os três planos orçamentários (PPA, LDO e LOA) se viabilizam mediante Programas e Ações, desde o nível estratégico até o operacional. Portanto, tais peças deverão apresentar objetivos, metas, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, propiciando assim a avaliação e a instrumentalização do controle. A partir de programas e ações anuais, essa avaliação se balizará nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

No intuito de orientar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), a empresa Fiorilli lançou o seguinte comunicado:

**Comunicado Fiorilli S/C – Software**

**O que deve (ou pode) constar da lei de diretrizes orçamentárias (LDO)**



Tendo em vista que, em boa das vezes, abril é o mês em que o Executivo apresenta o projeto de LDO, a empresa Fiorilli assim recomenda:

**Conteúdos obrigatórios (segundo a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal).**

- Anexo indicando os projetos do PPA que serão realizados no orçamento 2019 (anexo de metas e prioridades);
- Anexo de metas fiscais, indicando os pretendidos resultados primário e nominal e, principalmente, o superávit bruto de execução orçamentária quando projetado déficit financeiro para 2018;
- Anexo de riscos fiscais, neles descritos eventos que podem comprometer o equilíbrio orçamentário de 2019 (ex.: precatórios; queda na arrecadação; contestação judicial de tributos municipais);
- Sinalização das mudanças que ocorrerão, em 2019, na política tributária do Município (ex.: revisão da planta genérica de valores; aumento real do IPTU; majoração das taxas);
- Sinalização das alterações na política de pessoal (ex.: criação de cargos; admissão nas áreas de saúde e educação; revisão geral anual);
- Indicação do que sofrerá corte de despesa, caso haja queda da receita e, alerta do TCE-SP (ex.: obras, propaganda, viagens, festas e comemorações);
- Normas específicas de repasse a entidades do terceiro setor (ex.: prestação de contas na página eletrônica da ONG; atendimento de famílias com renda de até dois salários mínimos; aplicação de 80% na atividade-fim; visita prévia e parecer final do Controle Interno);
- Em anexo próprio, detalhamento dos serviços privativos da União e do Estado que serão financiados pelo Município (ex.: combustível nas viaturas da polícia; cessão de servidores para a junta de alistamento militar, fórum e cartório eleitoral);
- Definição de critérios para o início de novos projetos, após o atendimento dos que estão em andamento;
- Determinação da parte da receita corrente líquida que será retida, na lei orçamentária, como Reserva de Contingência (em nível compatível com os eventos descritos no anexo de riscos fiscais);
- Identificação da despesa tida irrelevante que, ao ser expandida, dispensa os procedimentos do artigo 16, I e II, da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Demonstração dos casos de contratação excepcional de horas extras quando o Município já tenha atingido o limite prudencial para as despesas com pessoal;

Tendo em vista as orientações gerais para a lei orçamentária anual (art. 165, § 2º, da CF), o Município, caso queira, pode incorporar os seguintes componentes:

- Margem percentual para realização, em 2019, de transposições, remanejamentos e transferências, pois isso não pode acontecer na lei orçamentária anual;
- Para segurança jurídica da Prefeitura, conveniente a LDO sinalizar o percentual máximo que será pedido, na lei orçamentária, para abertura de créditos adicionais suplementares (art. 165, § 8º, CF);
- Também para segurança jurídica do Município, interessante a LDO preceituar que, em caso de não devolução do projeto orçamentário, sua programação será executada, a cada mês, à razão de 1/12 do total orçado;
- Conveniente determinar específicas ações programáticas para gastos sujeitos a limites ou vulneráveis a desvios, que não possam ser claramente identificados no elemento de despesa (ex.: publicidade oficial, propaganda, adiantamentos, despesas com viagens);
- Para atender à Lei Federal 8069, de 1990 (art. 4º, § único, "d") e ao Comunicado TCE-SP 8, de 2011, interessante a destinação de parte da receita para despesas de proteção à criança e ao adolescente;
- Elenco de despesas proibidas (ex.: compra de carros luxuosos; verbas de representação para Vereadores; auxílio-moradia; obras que superem, em muito, consagrados parâmetros de preços; adiantamentos que, no todo, superam 10% da despesa total);



- *Limites específicos para as despesas com pessoal das autarquias, fundações e empresas dependentes;*
- *Definição das relações financeiras com a Câmara de Vereadores (ex.: retenção de parte do orçamento legislativo que superou o limite constitucional; devolução mensal dos valores não utilizados; meses em que serão transferidos os valores para as despesas de capital da Edilidade).*

#### 4. LDO - As Regras da LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal determinou conteúdos fundamentais para a LDO:

##### 4.1. Equilíbrio entre receitas e despesas

A Lei de Responsabilidade Fiscal busca o equilíbrio fiscal, nisso priorizando o combate ao déficit orçamentário e, por consequência, a redução da dívida pública. No primeiro caso, procura conter a despesa sem receita; quanto ao segundo, induz os superávits primário e nominal. É o que se deduz dos comandos de metas fiscais, de contingenciamento de empenhos, de limites para a despesa de pessoal e dívida consolidada, de programação financeira de desembolso.

Sob a LRF, esse equilíbrio acontece mediante o bom planejamento orçamentário e a transparência na execução de receitas e despesas.

##### 4.2. Limitação de empenho

A Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre critérios e forma de limitação de empenho (alínea "b", do inciso I, do art. 4º, da LRF).

Essa restrição ocorrerá quando a execução orçamentária estiver comprometendo as metas de resultado primário ou nominal.

Esses indicadores deverão apresentar-se no Anexo de Metas Fiscais. O controle realiza-se ao final de cada bimestre, com base nos valores arrecadados à vista da programação financeira e o cronograma mensal de desembolsos.

Portanto, interessante fixar-se, na LDO, os critérios para limitação de empenho. Esses meios poderão ser representados por percentuais de restrição (por exemplo, 90% de cada dotação não obrigatória), assim como representados por categorias, grupos de natureza da despesa, ou mesmo elementos das despesas a serem "congeladas".

Não serão limitadas as despesas relativas a obrigações constitucionais e legais (ex.: aplicação mínima em Saúde e Educação), inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida (LRF, art. 9º, § 2º).

Se o Legislativo não promover a limitação de empenho, fica o Executivo autorizado a fazê-lo. É o que reza o art. 9º, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Contudo, sobredita norma foi suspensa, liminarmente, pelo Supremo Tribunal Federal, segundo decisão proferida, em 22.02.2001, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.238-5.

##### 4.3. Controle de custos e avaliação de resultados

Determina a Lei de Responsabilidade Fiscal dois novos conteúdos para a LDO: a) definição de métodos para controlar os custos dos serviços públicos oferecidos à população; b) definição de métodos para avaliar as ações governamentais desenvolvidas.

Quer na área pública, quer no setor privado, as instituições almejam sempre a eficiência, princípio este cada vez mais valorizado frente às demandas da economia globalizada. O exercício de avaliar ações desenvolvidas deve balizar-se em certos padrões de eficiência.

Aliás, outro trecho da LRF reafirma a necessidade de a Administração medir custos, no intento de avaliar o nível da gestão do dinheiro público (art. 50, § 3.º). A implantação, ainda que gradual, desse processo é medida altamente salutar. Nunca é demais lembrar que os custos públicos têm sido um indecifrável enigma, uma autêntica caixa-preta da Administração, muito embora a legislação, de há muito, vir



exigindo sua mensuração. É o caso do Decreto-lei n.º 200, de 1967, que, em seu art. 79, dispõe: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Conforme Roberto Alexandre Elias Afonso, “o sistema de custo baseado nas atividades se adequa muito bem ao serviço público. Através da classificação funcional-programática pode-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma etc., estabelecendo bases de comparação com o orçamento e com outros entes públicos” (in Modernização da Gestão – Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos, BNDES, Secretaria de Assuntos Fiscais, agosto de 2000; disponível no site oficial da LRF, [www.federativo.bndes.gov.br](http://www.federativo.bndes.gov.br)).

#### 4.4. Transferência de recursos a entidades públicas e privadas

Caberá à lei de diretrizes orçamentárias prescrever condições para transferir recursos a entidades públicas e privadas (LRF, art. 4º, I, “f”). Certamente, essas exigências revestir-se-ão de características complementares, pois esses repasses já se submetem a regras constitucionais e, se não adiada, mais uma vez, a Lei 13.019, de 2014, ao chamado marco regulatório das organizações da sociedade civil (MROSC).

De fato, a nova versão legal do MROSC prevê sua validade em 1º/01/2017 para os Municípios. De todo modo e por cautela contra mais um adiamento, a LDO poderia estabelecer que, nos termos do art. 16 da Lei 4.320/64, serão contempladas entidades voltadas à cultura, assistência social, saúde e educação, desde que preenchidos os seguintes requisitos:

- Atendimento direto ao público, de forma gratuita;
- Manifestação prévia e expressa do setor técnico e da assessoria jurídica da Prefeitura, após visita ao local de atendimento.
- Certificação junto ao respectivo Conselho Municipal ou Estadual.
- Aplicação na atividade-fim de, ao menos, 80% da receita.
- Compromisso de a entidade franquear, na Internet, demonstrativo atualizado de uso do recurso público.
- Prestação de contas dos dinheiros anteriormente recebidos, devidamente avalizada pelo controle interno e externo.
- Declaração de funcionamento regular, emitida por duas autoridades locais sob as penas da lei.

#### 4.5. Reserva de contingência

A reserva de contingência, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, está intimamente ligada a riscos fiscais. As leis orçamentárias deverão conter reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos (LRF, art. 5º, III).

Definido com base na receita corrente líquida, o montante e a forma de sua utilização estarão estabelecidos na LDO. A base poderá ser o mês de julho, com projeção até o final do exercício.

E se aqueles riscos fiscais não se concretizarem?

Nada impede que, passados vários meses do exercício financeiro, a reserva de contingência suporte a abertura de créditos adicionais, que nada tenham a ver com passivos contingentes. Nesse contexto, não deverá a reserva ser utilizada logo no início do ano civil.

Nessa linha de raciocínio, poderá a lei de diretrizes orçamentárias estabelecer data limite, a partir da qual a Reserva de Contingência será utilizada em outros fins, que não o dos riscos fiscais.

#### 4.6. Critérios para a programação financeira e o cronograma de desembolso

O artigo 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, determina que o Poder Executivo deverá estabelecer, até trinta dias após a publicação dos orçamentos, a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

Portanto, esta deverá dispor sobre os critérios para essa programação. Pelas disposições da Lei Complementar nº 101, percebe-se, facilmente, que a programação financeira deverá prever a





arrecadação das receitas e determinar a realização das despesas em função das disponibilidades financeiras. As receitas deverão estar previstas por bimestre, enquanto os desembolsos financeiros deverão estar estabelecidos mês a mês.

No intuito de que esta programação não fique muito longe da capacidade de realização, deverá a lei de diretrizes orçamentárias determinar que esta utilize como base a arrecadação dos últimos doze meses, além de outros fatores que poderão incrementar a arrecadação da receita, como por exemplo, o início de atividades de novas indústrias, comércios, enfim de novos contribuintes.

#### 4.7. Renúncia de receita

Conforme o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a lei de diretrizes orçamentárias disporá critérios para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

Portanto, a não ser que determine maiores restrições à renúncia de receita, pouco resta a LDO, que não definir, por exemplo, o valor do cancelamento de débitos; isso porque sobredita norma fiscal, como regra geral, bem supre toda a questão.

#### 4.8. Despesa irrelevante

A criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental se sujeita aos procedimentos determinados na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 16). Caso contrário, as despesas são consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público (LRF, art. 15).

De tais práticas se isentam as despesas consideradas irrelevantes (art. 16, §3º), nos termos propostos na lei de diretrizes orçamentárias.

Gasto irrelevante, claro, tem a ver com cifra de baixa monta.

A modo de exemplificar, tem-se que, todo ano, a LDO do Estado de São Paulo assim quantifica a despesa irrelevante:

*Artigo 31 - Na ocorrência de despesas resultantes de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ações governamentais que demandam alterações orçamentárias, aplicam-se as disposições do artigo 16 da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000.*

*Parágrafo único - São consideradas como despesas irrelevantes, para fins do artigo 16, § 3º, da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000, aquelas cujo valor não ultrapasse, para a contratação de obras, bens e serviços, os limites estabelecidos no artigo 23, inciso I, "a", e inciso II, "a", da Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993.*

#### 4.9. Despesa com pessoal

O § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 101, mesmo que de forma indireta, submete ao Poder Executivo a responsabilidade pelo acompanhamento e fiscalização da despesa total com os servidores do Município.

De toda forma, a LDO poderá fixar percentuais inferiores aos limites fiscais, nisso alcançando, se for o caso, percentuais específicos para entidades da Administração indireta do Município (autarquias, fundações e empresas dependentes).

#### 4.10. Critérios para novos projetos

A LDO vedará a inclusão, no orçamento, de novos projetos, caso não tenham sido atendidos aqueles em andamento e, também, as despesas de conservação do patrimônio público (art. 45, Lei de Responsabilidade Fiscal).

Para tanto, juntamente com o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, deverá ser encaminhado relatório contendo as informações necessárias sobre os projetos em andamento, cuja execução se estenda pelo exercício seguinte, assim como as despesas relativas à conservação do patrimônio público.

Mediante o antes transcrito Comunicado nº 14, de 2010, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo recomenda que "para atender ao art. 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve o Poder Executivo, em anexo próprio da LDO, mostrar que as obras em andamento disporão de suficiente dotação



no próximo orçamento. Do contrário, a Administração justificará, naquele anexo, a paralisação ou o retardamento do projeto”.

#### 4.11. Custeio de despesas do Estado e/ou União

O artigo 62 da Lei Complementar nº 101, procura revestir de legalidade uma situação que vinha ocorrendo corriqueiramente junto a diversos municípios. Mesmo sem qualquer amparo legal, vinham os municípios respondendo por diversas despesas de outros entes da Federação (Estado e União). É o caso, por exemplo, de custeio de despesas com combustíveis das viaturas policiais; de despesas com reforma do prédio da Delegacia Policial, do Fórum; de despesas com aluguel, telefone, energia elétrica de órgãos de outras esferas de governo e até mesmo de alguns de seus servidores etc.

Além dessas despesas onerarem os cofres públicos municipais sem que se tivesse, em muitos casos, nenhuma retribuição que as justificassem, os municípios ainda eram penalizados pelos órgãos responsáveis pelo controle externo, principalmente pelo Tribunal de Contas, considerando-as como impróprias. Em alguns casos, chega o Tribunal de Contas a determinar aos responsáveis a devolução das importâncias despendidas a este título.

A mando da LRF, essas despesas poderão agora ocorrer, desde que autorizadas pela lei de diretrizes orçamentárias, e objetivadas em ajuste entre os governos envolvidos; eis o artigo 62 da Lei Complementar nº 101, de 2000:

*“Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver:*

*I - autorização na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;*

*II - convênio, acordo, ajuste ou congênere, conforme sua legislação.”*

Todavia, caso a ajuda municipal financie gastos estranhos às competências comuns dos entes federados (art. 23, da CF), sob tal hipótese a despesa continua imprópria, mesmo cumpridos os rituais da sobredita norma fiscal.